



## Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

12 octombrie 2023\*

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Libera circulație a capitalurilor – Articolele 63-65 TFUE – Impozit pe succesiuni – Circulația capitalurilor între statele membre și țările terțe – Bunuri imobile situate într-o țară terță – Tratat fiscal mai favorabil rezervat bunurilor imobile situate într-un stat membru sau într-un stat parte la Acordul privind Spațiul Economic European – Restricție – Justificare – Politica locuințelor – Eficacitatea controalelor fiscale”

În cauza C-670/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln, Germania), prin decizia din 2 septembrie 2021, primită de Curte la 9 noiembrie 2021, în procedura

**BA**

împotriva

**Finanzamt X,**

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Arabadjiev, președinte de cameră, domnii T. von Danwitz, P. G. Xuereb (raportor) și A. Kumin și doamna I. Ziemele, judecători,

avocat general: domnul A. M. Collins,

grefier: doamna S. Beer, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 17 noiembrie 2022,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru BA, de F. Riedel, Rechtsanwalt;
- pentru guvernul german, de J. Möller și R. Kanitz, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de B.-R. Killmann, W. Roels și V. Uher, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 9 februarie 2023,

\* Limba de procedură: germana.

pronunță prezenta

## Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 63-65 TFUE.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între BA, pe de o parte, și Finanzamt X (Administrația Fiscală X, Germania), pe de altă parte, în legătură cu calculul impozitului pe succesiune aferent unei proprietăți funciare situate într-o țară terță.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

- 3 În al doilea considerent al Acordului din 2 mai 1992 privind Spațiul Economic European (JO 1994, L 1, p. 3, Ediție specială, 11/vol. 53, p. 7, denumit în continuare „Acordul privind SEE”), părțile la acest acord au reafirmat „prioritatea deosebită acordată relației privilegiate dintre Comunitatea Europeană, statele membre ale acesteia și statele [Asociației Europene a Liberului Schimb (AELS)], bazată pe proximitate, valori comune durabile și identitate europeană”.

#### *Dreptul german*

##### *ErbStG*

- 4 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Legea privind impozitul pe succesiuni și donații), în versiunea publicată la 27 februarie 1997 (BGBl. 1997 I, p. 378), astfel cum a fost modificată prin Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Legea privind reforma regimului impozitului pe succesiuni și a normelor de evaluare) din 24 decembrie 2008 (BGBl. 2008 I, p. 3018, denumită în continuare „ErbStG”), prevede la articolul 1 alineatul (1) punctul 1 că sunt supuse impozitului pe succesiuni „transmiterile pentru cauză de moarte”.
- 5 Potrivit articolului 2 alineatul (1) din ErbStG:

„Obligația fiscală se aplică:

(1) în cazurile menționate la articolul 1 alineatul (1) punctele 1-3, întregului patrimoniu transmis, în situația în care defunctul, la data decesului, donatorul, la data la care efectuează donația, sau dobânditorul, la data faptului generator al impozitului (articolul 9), au calitatea de rezidenți (obligație fiscală nelimitată).

Sunt considerate rezidente:

a) persoanele fizice care au domiciliul sau reședința obișnuită pe teritoriul național;

[...]”

6 Articolul 3 alineatul (1) din ErbStG prevede:

„Transmiterea pentru cauză de moarte vizează

(1) dobândirea prin succesiune [articolul 1922 din Bürgerliches Gesetzbuch (Codul civil, denumit în continuare «BGB»)], prin legat (articolul 2147 și următoarele din [BGB]) sau prin invocarea unui drept de rezervă (articolul 2303 și următoarele din [BGB]);

[...]”

7 Articolul 9 alineatul (1) din ErbStG prevede:

„Impozitul devine exigibil

(1) în cazul transmițerilor pentru cauză de moarte, la data decesului defunctului

[...]”

8 Articolul 10 alineatele (1) și (6) din ErbStG prevede:

„(1) Transmiterea succesorală impozabilă vizează îmbogățirea dobânditorului, în măsura în care această îmbogățire nu este scutită (articolele 5, 13, 13a, 13c, 16, 17 și 18). În cazurile prevăzute la articolul 3, prin «îmbogățire» se înțelege, fără a aduce atingere alineatului (10), suma obținută atunci când din valoarea întregului patrimoniu transmis, care urmează a fi stabilită în conformitate cu articolul 12, cu condiția ca această valoare să fie impozabilă, se deduce pasivul succesoral deductibil în temeiul alineatelor (3)-(9), pasiv a cărui valoare urmează a fi stabilită în conformitate cu articolul 12. [...]

[...]

(6) [...] Datoriile și sarcinile, legate din punct de vedere economic de patrimoniul scutit fiscal în temeiul articolului 13c, nu sunt deductibile decât până la concurența cuantumului care corespunde raportului dintre valoarea acestui patrimoniu, care urmează a fi evaluată după aplicarea articolului 13c, și valoarea anterioară aplicării articolului 13c.”

9 Potrivit articolului 12 alineatele (1), (3) și (7) din ErbStG:

„(1) Evaluarea se efectuează, cu excepția cazului în care se prevede altfel la alineatele (2)-(7), în conformitate cu dispozițiile primei părți a Bewertungsgesetz (BewG) (Allgemeine Bewertungsvorschriften) [Legea privind evaluarea (dispoziții generale de evaluare)], în versiunea publicată la 1 februarie 1991 (BGBl. [1991] I, p. 230), astfel cum a fost modificată ultima dată prin articolul 2 din [Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Legea privind reforma regimului impozitului pe succesiuni și a normelor de evaluare)] din 24 decembrie 2008 (BGBl. [2008] I, p. 3018), în versiunea în vigoare [denumită în continuare «BewG»].

[...]

(3) Posesia asupra bunurilor imobile [articolul 19 alineatul (1) din [BewG]] trebuie evaluată în funcție de valoarea stabilită în ziua de referință a evaluării (articolul 11) în conformitate cu articolul 151 alineatul (1) prima teză punctul 1 din [BewG].

[...]

(7) Posesia asupra bunurilor imobile străine și patrimoniul profesional străin sunt evaluate în conformitate cu articolul 31 din [BewG].”

10 Articolul 13c alineatele (1) și (3) din ErbStG prevede:

„(1) Bunurile imobile menționate la alineatul (3) trebuie să fie evaluate la 90 % din valoarea lor.

[...]

(3) Valoarea redusă se aplică bunurilor imobile construite sau părților acestora care:

1. sunt închiriate în scopuri rezidențiale;
2. sunt situate pe teritoriul Germaniei, într-un stat membru al Uniunii Europene sau într-un stat membru al Spațiului Economic European;
3. nu fac parte din patrimoniul profesional privilegiat sau din patrimoniul privilegiat al unei exploatații agricole sau forestiere în sensul articolului 13a. [...]”

*BewG*

11 Articolul 9 din BewG prevede:

„(1) În scopul evaluărilor, cu excepția cazului în care se prevede altfel, trebuie luată în considerare valoarea de piață.

(2) Valoarea de piață este determinată de prețul la care un bun ar putea fi vândut, în funcție de natura sa, în cadrul tranzacțiilor comerciale obișnuite. Trebuie luate în considerare toate circumstanțele care au un impact asupra prețului. Situațiile neobișnuite sau personale nu trebuie luate în considerare.

[...]”

12 Articolul 31 alineatul (1) din BewG prevede:

„Evaluarea patrimoniului agricol și forestier străin, a patrimoniului imobiliar străin și a patrimoniului profesional străin este reglementată de dispozițiile primei părți a prezentei legi, în special de articolul 9 (valoarea de piață). [...]”

13 Potrivit articolului 151 alineatele (1) și (4) din BewG:

„(1) Trebuie evaluate separat (articolul 179 din Abgabenordnung [Codul fiscal]):

(1) valorile aferente posesiei asupra bunurilor imobile (articolele 138 și 157),

[...]

(4) Patrimoniul străin nu este supus unei evaluări separate.”

14 Articolul 177 din BewG prevede:

„Evaluările menționate la articolul 179 și la articolele 182-196 trebuie să se bazeze pe valoarea de piață (articolul 9).”

*BGB*

15 Articolul 1030 alineatul (1) din BGB prevede:

„Un bun poate fi grevat în așa fel încât persoana în favoarea căreia se află sarcina să aibă dreptul de a obține fructele bunului (uzufruct).”

16 Articolul 2147 din BGB prevede:

„Moștenitorul sau legatarul poate fi însărcinat cu un legat. Cu excepția cazului în care defunctul prevede altfel, moștenitorul este însărcinat cu legatul.”

17 Potrivit articolului 2174 din BGB:

„Legatul constituie temeiul unui drept al legatarului de a solicita persoanei însărcinate cu legatul să îi predea bunul moștenit.”

18 Articolul 2176 din BGB prevede:

„Creanța legatarului ia naștere (devoluțiunea legatului), fără a aduce atingere dreptului de a refuza legatul, la momentul decesului.”

### *Acordul fiscal dintre Germania și Canada*

19 Acordul dintre Republica Federală Germania și Canada pentru evitarea dublei impuneri în materie de impozite pe venit și de alte impozite, pentru prevenirea evaziunii fiscale și pentru furnizarea asistenței în materie de impozite, încheiat la Berlin la 19 aprilie 2001 (BGBl. 2002 II, p. 670, denumit în continuare „Acordul fiscal dintre Germania și Canada”), prevede la articolul 2, intitulat „Impozitele vizate”:

„(1) Prezentul acord se aplică impozitelor pe venit și pe avere percepute de fiecare dintre statele contractante și, în ceea ce privește Republica Federală Germania, celor percepute în numele landurilor, al subdiviziunilor sale politice sau al colectivităților locale, indiferent de sistemul de colectare.

(2) Se consideră impozite pe venit și pe avere impozitele percepute pe venitul total, pe averea totală sau pe părți din venit sau din avere, inclusiv impozitele pe profitul provenit din înstrăinarea de bunuri mobile sau imobile, precum și impozitele pe sporirea averii.

(3) Impozitele curente cărora li se aplică acordul sunt:

a) în ceea ce privește Canada:

impozitele percepute de guvernul Canadei în temeiul Legii privind impozitul pe venit,

(denumite în continuare «impozit canadian»);

b) în ceea ce privește Republica Federală Germania:

- aa) impozitul pe venit (Einkommensteuer),
  - bb) impozit pe profit (Körperschaftsteuer),
  - cc) impozitul pe avere (Vermögensteuer),
  - dd) impozitul pe activitatea profesională (Gewerbesteuer) și
  - ee) suprataxa de solidaritate (Solidaritätszuschlag),
- (denumite în continuare «impozit german»).

(4) Acordul se aplică de asemenea impozitelor pe venit identice sau similare și impozitelor pe avere care vor fi stabilite după data semnării acordului și care s-ar adăuga impozitelor actuale sau care le-ar înlocui. Autoritățile competente ale statelor contractante își vor comunica modificările importante aduse legislațiilor lor fiscale respective.”

20 Articolul 26 din Acordul fiscal dintre Germania și Canada, intitulat „Schimbul de informații”, prevede:

„(1) Autoritățile competente ale statelor contractante fac schimb de informații relevante pentru punerea în aplicare a dispozițiilor prezentului acord sau ale legislației interne a statelor contractante în ceea ce privește impozitele reglementate prin acord, în măsura în care impozitarea aferentă nu contravine acordului. Articolul 1 nu împiedică acest schimb de informații. Informațiile primite de un stat contractant sunt păstrate secrete în același mod ca informațiile obținute în temeiul dreptului intern al acestui stat și nu sunt comunicate decât persoanelor sau autorităților (inclusiv instanțelor și organelor administrative) interesate de stabilirea sau perceperea impozitelor prevăzute de acord sau, fără a aduce atingere dispozițiilor alineatului (4), de stabilirea sau perceperea impozitelor percepute de un «land» sau de o subdiviziune politică sau colectivitate locală a unui stat contractant care sunt de natură similară cu cele cărora li se aplică acordul. Persoanele sau autoritățile respective utilizează informațiile în cauză numai în acest scop. Aceste informații pot fi prezentate în cadrul ședințelor publice ale instanțelor sau al hotărârilor numai în cazul în care autoritatea competentă a statului contractant care furnizează informațiile nu ridică obiecții.

(2) Dispozițiile alineatului (1) nu pot fi în niciun caz interpretate ca impunând unui stat contractant obligația:

- a) de a lua măsuri administrative care derogă de la legislația sa și de la practica sa administrativă sau de la aceea a celuilalt stat contractant;
- b) de a furniza informații care nu ar putea fi obținute pe baza legislației sale sau în cadrul practicii sale administrative normale sau al practicii celuilalt stat contractant;
- c) de a furniza informații care ar dezvălui un secret comercial, industrial, profesional sau un procedeu comercial ori informații a căror comunicare ar fi contrară ordinii publice.

(3) Autoritățile competente ale statelor contractante convin asupra principiilor și procedurilor privind schimbul de informații personale.

(4) În sensul prezentului articol, impozitele reglementate de acord sunt, fără a aduce atingere dispozițiilor articolului 2, toate impozitele percepute de un stat contractant.”

### **Litigiul principal și întrebarea preliminară**

- 21 Domnul A, rezident german, a decedat în cursul anului 2016. Acesta a lăsat moștenire fiului său, BA, care avea de asemenea reședința în Germania, printr-un act autentic întocmit în 2013, jumătatea sa de cotă-parte dintr-un imobil situat în Canada. Bunurile imobile care compun acest patrimoniu sunt închiriate în scopuri rezidențiale și nu fac parte dintr-un patrimoniu profesional.
- 22 Prin decizia din 17 iulie 2017, administrația fiscală X a stabilit quantumul impozitului pe succesiune datorat de BA în Germania pentru întregul patrimoniu transmis. În vederea calculării acestui impozit, bunurile imobile situate în Canada au fost evaluate la valoarea lor de piață integrală.
- 23 Prin scrisoarea din 19 martie 2018, BA a solicitat modificarea quantumului impozitului pe succesiune pentru ca aceste bunuri să fie evaluate la 90 % din valoarea lor de piață, conform articolului 13c alineatul (1) din ErbStG. BA a arătat că bunurile imobile în cauză îndeplineau condițiile pentru a beneficia de acest avantaj fiscal cu singura excepție a celei prevăzute la alineatul (3) punctul 2 al acestui articol, care impune ca bunul imobil să fie situat în Germania, în alt stat membru sau într-un stat parte la Acordul privind SEE. El a susținut că această din urmă dispoziție aducea atingere liberei circulații a capitalurilor între statele membre și țările terțe, consacrată la articolul 63 TFUE.
- 24 Prin decizia din 25 aprilie 2018, administrația fiscală X a respins cererea de modificare formulată de BA, iar ulterior, prin decizia din 23 aprilie 2019, contestația pe care acesta o formulase.
- 25 Administrația fiscală X a apreciat că diferența de tratament dintre bunurile imobile închiriate în scopuri rezidențiale, situate într-un alt stat terț decât un stat parte la Acordul privind SEE, și bunurile de aceeași natură, situate în Germania, într-un alt stat membru sau într-un stat parte la Acordul privind SEE, nu era contrară articolului 63 TFUE.
- 26 Curtea ar fi considerat, în Hotărârea din 22 aprilie 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), că există o restricție privind libera circulație a capitalurilor atunci când o reducere a bazelor impozabile depinde de locul de reședință al persoanelor interesate. De asemenea, în Hotărârea din 17 ianuarie 2008, Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), aceasta ar fi statuat că acordarea de avantaje fiscale în materia impozitului pe succesiune cu condiția ca bunul dobândit pe cale succesorală să fie situat pe teritoriul național constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor interzisă, în principiu, la articolul 63 TFUE. Cu toate acestea, administrația fiscală X a apreciat că această jurisprudență nu se aplica unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care exclude din domeniul de aplicare a unui avantaj fiscal bunuri imobile situate într-un stat terț care nu este parte la Acordul privind SEE.
- 27 La 24 mai 2019, BA a introdus o acțiune la Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln, Germania), instanța de trimitere, având ca obiect în esență anularea deciziei din 25 aprilie 2018.
- 28 În primul rând, instanța de trimitere ridică problema conformității cu articolul 63 TFUE a unei dispoziții naționale care exclude de la acordarea avantajului fiscal un bun imobil închiriat în scopuri rezidențiale situat în Canada. Potrivit acestei instanțe, bunurile imobile în cauză ar

îndeplini toate condițiile prevăzute de dreptul național pentru a putea beneficia de avantajul fiscal prevăzut la articolul 13c alineatele (1) și (3) din ErbStG, cu excepția celei care impune ca bunul să fie situat în Germania, într-un alt stat membru sau într-un stat terț parte la Acordul privind SEE.

- 29 În al doilea rând, instanța de trimitere ridică problema dacă o măsură națională care ar supune unui impozit pe succesiuni mai ridicat bunurile imobile situate într-un alt stat terț decât un stat parte la Acordul privind SEE și care ar putea constitui o restricție privind libera circulație a capitalurilor poate fi justificată de clauza de standstill prevăzută la articolul 64 TFUE, de unul dintre motivele enunțate la articolul 65 TFUE sau de motive imperative de interes general.
- 30 Mai întâi, potrivit acestei instanțe, articolul 64 TFUE nu ar părea aplicabil în măsura în care avantajul fiscal prevăzut la articolul 13c alineatele (1) și (3) din ErbStG a fost introdus la 24 decembrie 2008, cu efect de la 1 ianuarie 2009 și, prin urmare, ulterior datei de 31 decembrie 1993.
- 31 În continuare, pe de o parte, instanța de trimitere consideră că bunurile imobile închiriate în scopuri rezidențiale, situate în Germania, într-un alt stat membru, într-un stat parte la Acordul privind SEE sau într-o altă țară terță se află într-o situație comparabilă în cadrul aplicării articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE.
- 32 Pe de altă parte, această instanță apreciază că posibilitatea de a justifica restricția privind libera circulație a capitalurilor în temeiul articolului 65 alineatul (1) litera (b) TFUE, care prevede că statele membre pot adopta măsurile necesare pentru a combate încălcarea actelor lor cu putere de lege și a normelor lor administrative, în special în domeniul fiscal, pare greu de conceput în măsura în care, în temeiul articolului 26 alineatul (4) din Acordul fiscal dintre Germania și Canada, aceste două state pot recurge la schimbul de informații pentru toate impozitele percepute în unul dintre ele.
- 33 În sfârșit, instanța menționată arată că nu pare să existe niciun motiv imperativ de interes general, în sensul articolului 65 alineatul (2) TFUE, susceptibil să justifice restricția privind libera circulație a capitalurilor care decurge din reglementarea națională.
- 34 În aceste condiții, Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„Articolul 63 alineatul (1) și articolele 64 și 65 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale a unui stat membru în materie de percepere a impozitului pe succesiune care, în scopul calculării acestui impozit, prevede că un bun imobil construit care aparține patrimoniului privat, situat într-o țară terță (în speță, Canada) și închiriat în scopuri rezidențiale este evaluat la valoarea sa integrală, în timp ce un bun imobil care aparține patrimoniului privat, situat în Germania, într-un stat membru al Uniunii Europene sau într-un stat al Spațiului Economic European și închiriat în scopuri rezidențiale este luat în considerare doar la 90 % din valoarea sa la calculul impozitului pe succesiune?”

### **Cu privire la întrebarea preliminară**

- 35 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 63-65 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru care prevede că, în vederea calculării impozitului pe succesiune, un bun imobil construit



care face parte din patrimoniul privat, situat într-un alt stat terț decât un stat parte la Acordul privind SEE și închiriat în scopuri rezidențiale, este evaluat la valoarea sa de piață integrală, în timp ce un bun de aceeași natură situat pe teritoriul național, în alt stat membru sau într-un stat parte la Acordul privind SEE este evaluat, în vederea efectuării acestui calcul, la 90 % din valoarea sa de piață.

- 36 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie totuși să o exercite cu respectarea dreptului Uniunii și în special a libertăților fundamentale garantate de Tratatul FUE [Hotărârea din 21 decembrie 2021, Finanzamt V (Succesiuni – Deducere parțială și deducere a rezervei succesoriale), C-394/20, EU:C:2021:1044, punctul 27, precum și jurisprudența citată].
- 37 Articolul 63 alineatul (1) TFUE prevede o interdicție generală a restricțiilor privind circulația capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și țările terțe.
- 38 Rezultă dintr-o jurisprudență constantă că tratamentul fiscal al succesiunilor intră sub incidența dispozițiilor Tratatului FUE cu privire la circulația capitalurilor, cu excepția cazurilor în care elementele lor constitutive se limitează la interiorul unui singur stat membru (Hotărârea din 22 noiembrie 2018, Huijbrechts, C-679/17, EU:C:2018:940, punctul 16 și jurisprudența citată).
- 39 O situație în care un stat membru aplică impozitul pe succesiune unor bunuri succesoriale situate pe teritoriul său, care aparțin unei persoane care nu are reședința pe teritoriul său la data decesului său și care revin unui moștenitor de asemenea rezident al acestui stat membru nu poate fi considerată o situație pur internă. În consecință, o astfel de situație intră în sfera circulației capitalurilor în sensul articolului 63 alineatul (1) TFUE.
- 40 Prin urmare, trebuie să se examineze dacă o reglementare națională a unui stat membru care prevede că, în vederea calculării impozitului pe succesiune, un bun imobil situat într-un stat terț care nu este parte la Acordul privind SEE este evaluat la valoarea sa de piață integrală, în timp ce un astfel de bun situat în acest stat membru este evaluat, în scopul efectuării acestui calcul, la 90 % din valoarea sa de piață, constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor în sensul articolului 63 alineatul (1) TFUE și, în caz afirmativ, să se verifice dacă o astfel de restricție poate fi admisă în temeiul articolului 64 alineatul (1) TFUE sau, eventual, dacă poate fi justificată în raport cu articolul 65 TFUE.

***Cu privire la existența unei restricții privind libera circulație a capitalurilor în sensul articolului 63 alineatul (1) TFUE***

- 41 Curtea a statuat deja, în materia impozitelor pe succesiune, că subordonarea acordării de avantaje fiscale condiției ca bunul transmis să fie situat pe teritoriul național constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor interzisă, în principiu, la articolul 63 alineatul (1) TFUE (Hotărârea din 18 decembrie 2014, Q, C-133/13, EU:C:2014:2460, punctul 20 și jurisprudența citată). Tot astfel, măsurile care au ca efect diminuarea valorii succesiunii unui rezident al unui alt stat decât cel pe teritoriul căruia se află bunurile în cauză constituie și ele o astfel de restricție [Hotărârea din 21 decembrie 2021, Finanzamt V (Succesiuni – Deducere parțială și deducere a rezervei succesoriale), C-394/20, EU:C:2021:1044, punctul 32, precum și jurisprudența citată].

- 42 De asemenea, trebuie amintit că măsurile interzise la articolul 63 alineatul (1) TFUE le includ pe cele de natură să descurajeze nerezidenții să facă investiții într-un stat membru sau să descurajeze rezidenții statului membru respectiv să facă investiții în alte state (Hotărârea din 15 octombrie 2009, Busley și Cibrian Fernandez, C-35/08, EU:C:2009:625, punctul 20).
- 43 În speță, reglementarea națională în discuție în litigiul principal prevede că, atunci când o succesiune cuprinde bunuri imobile construite care fac parte din patrimoniul privat și care sunt închiriate în scopuri rezidențiale, aceste bunuri sunt evaluate, în vederea calculării impozitului pe succesiune, nu la valoarea lor de piață integrală, ci la 90 % din aceasta, atunci când sunt situate pe teritoriul național, într-un alt stat membru sau într-un stat terț parte la Acordul privind SEE. Această reglementare exclude de la avantajul fiscal bunurile imobile situate într-un stat terț care nu este parte la Acordul privind SEE.
- 44 O astfel de reglementare, care condiționează beneficiul avantajului fiscal de localizarea bunurilor cuprinse în succesiune, face ca bunurile imobile situate într-un alt stat terț decât un stat parte la Acordul privind SEE să fie supuse unei sarcini fiscale mai împovărătoare decât cele situate pe teritoriul național și, prin urmare, are ca efect diminuarea valorii acestei succesiuni (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 ianuarie 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, punctul 32).
- 45 De asemenea, acest dezavantaj fiscal este susceptibil să descurajeze o persoană fizică, rezidentă în Germania, atât să efectueze o investiție într-un bun imobil închiriat în scopuri rezidențiale situat într-un alt stat terț decât un stat parte la Acordul privind SEE, cât și să păstreze un astfel de bun aflat în proprietatea sa (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 octombrie 2009, Busley și Cibrian Fernandez, C-35/08, EU:C:2009:625, punctul 27).
- 46 Rezultă că o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, în sensul articolului 63 alineatul (1) TFUE, aspect care, de altfel, nu este contestat de guvernul german.

***Cu privire la aplicarea articolului 64 alineatul (1) TFUE în ceea ce privește restricțiile privind libera circulație a capitalurilor în raport cu țări terțe***

- 47 Instanța de trimitere ridică problema dacă o astfel de restricție, în măsura în care privește circulația capitalurilor cu o țară terță, poate fi admisă în temeiul articolului 64 alineatul (1) TFUE.
- 48 În această privință, trebuie amintit că, potrivit acestei dispoziții, articolul 63 TFUE nu aduce atingere aplicării, în raport cu țările terțe, a restricțiilor în vigoare la 31 decembrie 1993 în temeiul dreptului intern sau al dreptului Uniunii, adoptate cu privire la circulația capitalurilor având ca destinație țări terțe sau provenind din țări terțe, în cazul în care acestea implică investiții directe, inclusiv investițiile imobiliare, stabilirea, prestarea de servicii financiare sau admiterea de valori mobiliare pe piețele de capital.
- 49 În ceea ce privește noțiunea de „restricții în vigoare la 31 decembrie 1993” care figurează la articolul 64 alineatul (1) TFUE, trebuie amintit că nu orice dispoziție națională adoptată ulterior acestei date este, numai din acest motiv, exclusă în mod automat de la regimul derogatoriu prevăzut de această dispoziție. Astfel, Curtea a admis că pot fi asimilate unor astfel de restricții „existente” cele prevăzute de dispoziții adoptate ulterior datei respective care în esență sunt identice cu reglementarea anterioară sau care se limitează la a reduce sau la a elimina un obstacol

în calea exercitării drepturilor și a libertăților de circulație prevăzute de această reglementare [Hotărârea din 26 februarie 2019, X (Societăți intermediare stabilite în țări terțe), C-135/17, EU:C:2019:136, punctul 37 și jurisprudența citată].

- 50 În speță, este necesar să se arate că, potrivit indicațiilor furnizate de instanța de trimitere, avantajul fiscal în discuție în litigiul principal, prevăzut la articolul 13c alineatele (1) și (3) din ErbStG, a fost introdus pentru prima dată în sistemul juridic german la 24 decembrie 2008, cu efect de la 1 ianuarie 2009. În consecință, astfel cum constată de altfel guvernul german și Comisia Europeană, clauza de standstill prevăzută la articolul 64 alineatul (1) TFUE nu se poate aplica acestei reglementări naționale, adoptată ulterior datei de 31 decembrie 1993.
- 51 În consecință, o restricție privind libera circulație a capitalurilor către o țară terță precum cea în discuție în litigiul principal nu este susceptibilă să se sustragă de la aplicarea articolului 63 alineatul (1) TFUE în temeiul articolului 64 alineatul (1) TFUE.
- 52 În aceste condiții, trebuie analizat în ce măsură restricția privind libera circulație a capitalurilor astfel constatată poate fi justificată din perspectiva articolului 65 TFUE.

***Cu privire la existența unei justificări a restricției privind libera circulație a capitalurilor în temeiul articolului 65 TFUE***

- 53 În temeiul articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE, articolul 63 TFUE nu aduce atingere dreptului statelor membre de a aplica dispozițiile incidente ale legislației lor fiscale care stabilesc o distincție între contribuabili care nu se găsesc în aceeași situație în ceea ce privește reședința lor sau locul unde sunt investite capitalurile lor.
- 54 Această dispoziție, în măsura în care constituie o derogare de la principiul fundamental al liberei circulații a capitalurilor, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte. Prin urmare, ea nu poate fi interpretată în sensul că orice legislație fiscală care prevede o distincție între contribuabili în funcție de locul în care aceștia își au reședința sau în funcție de statul în care își investesc capitalurile este compatibilă în mod automat cu Tratatul FUE. Astfel, derogarea prevăzută la articolul 65 alineatul (1) litera (a) TFUE este ea însăși limitată de articolul 65 alineatul (3) TFUE, care prevede că dispozițiile naționale menționate la alineatul (1) al acestui articol „nu trebuie să constituie un mijloc de discriminare arbitrară și nici o restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor și plăților, așa cum este aceasta definită la articolul 63 [TFUE]” (Hotărârea din 27 aprilie 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punctul 44 și jurisprudența citată).
- 55 Curtea a stabilit de asemenea că trebuie, prin urmare, să se distingă între diferențele de tratament permise în temeiul articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE și discriminările interzise de articolul 65 alineatul (3) TFUE. Or, pentru ca o legislație fiscală națională să poată fi considerată compatibilă cu dispozițiile Tratatului FUE referitoare la libera circulație a capitalurilor, este necesar ca diferența de tratament care rezultă din această legislație să privească situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau să fie justificată de un motiv imperativ de interes general (Hotărârea din 30 iunie 2016, Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, punctul 26, și Hotărârea din 27 aprilie 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punctul 45, precum și jurisprudența citată).
- 56 Prin urmare, este necesar să se examineze, în primul rând, caracterul comparabil al situațiilor în discuție în litigiul principal și, dacă este cazul, în al doilea rând, posibilitatea de a justifica tratamentul diferențiat al acestor situații printr-un motiv imperativ de interes general.

*Cu privire la caracterul comparabil al situațiilor*

- 57 În cadrul examinării caracterului comparabil al situațiilor în cauză, instanța de trimitere consideră că un bun imobil din patrimoniul privat închiriat în scopuri rezidențiale, situat într-un alt stat terț decât un stat parte la Acordul privind SEE, se află într-o situație comparabilă în mod obiectiv cu cea a unui bun de aceeași natură situat în Germania, într-un alt stat membru sau într-un stat parte la Acordul privind SEE. Potrivit acestei instanțe, situațiile nu ar fi diferite decât prin localizarea bunului imobil.
- 58 În ceea ce privește guvernul german, acesta susține în esență că situațiile respective ale bunurilor imobile situate, pe de o parte, într-un stat terț care nu este parte la Acordul privind SEE și, pe de altă parte, în Germania, într-un alt stat membru sau într-un stat parte la Acordul privind SEE nu sunt comparabile în mod obiectiv. Astfel, legiuitorul german nu ar fi obligat să extindă avantajul fiscal prevăzut de reglementarea națională în discuție în litigiul principal, care urmărește promovarea locuințelor la chirii accesibile în Germania, în celelalte state membre sau în statele părți la Acordul privind SEE, la bunurile imobile situate în state terțe care nu sunt părți la acest acord. Pe lângă faptul că situația în ceea ce privește chiriile ar putea fi foarte diferită în aceste din urmă state, guvernul menționat apreciază, referindu-se la Hotărârea din 18 decembrie 2014, Q (C-133/13, EU:C:2014:2460, punctul 27), că diferența de tratament fiscal dintre succesiunile privind, pe de o parte, bunuri imobile închiriate în scopuri rezidențiale situate în statele menționate și, pe de altă parte, bunuri similare situate în Germania, într-un alt stat membru sau într-un stat parte la Acordul privind SEE este inerentă obiectivului urmărit de legiuitorul german.
- 59 Din jurisprudența Curții rezultă, pe de o parte, că analizarea caracterului comparabil sau necomparabil al unei situații transfrontaliere cu o situație internă trebuie efectuată ținând seama de obiectivul urmărit de dispozițiile naționale în cauză, precum și de obiectul și conținutul acestora din urmă și că, pe de altă parte, numai criteriile de distincție pertinente stabilite de legislația în cauză trebuie luate în considerare în scopul de a aprecia dacă diferența de tratament care rezultă dintr-o astfel de legislație reflectă o diferență obiectivă a situațiilor (Hotărârea din 27 aprilie 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punctul 54 și jurisprudența citată).
- 60 Din observațiile prezentate Curții de guvernul german reiese că reglementarea națională în discuție în litigiul principal are ca obiect reducerea sarcinii fiscale a unui bun imobil închiriat în scopuri rezidențiale care poate constrânge moștenitorul să vândă un astfel de bun imobil ca urmare a impozitului pe succesiuni pe care îl datorează, spre deosebire de investitorii instituționali care nu sunt supuși acestui impozit.
- 61 Avantajul fiscal care rezultă din această reglementare privește succesiunile aferente tuturor bunurilor imobile închiriate în scopuri rezidențiale, fără distincție, situate în Germania, în alt stat membru sau într-un stat parte la SEE.
- 62 Din dosarul de care dispune Curtea reiese că, în temeiul reglementării menționate, calculul impozitului pe succesiune este direct legat de valoarea de piață a bunurilor incluse în succesiune, astfel încât nu există în mod obiectiv nicio diferență de situație de natură să justifice o inegalitate de tratament fiscal în ceea ce privește nivelul impozitului pe succesiune datorat pentru un bun imobil situat în Germania, în alt stat membru sau într-un stat parte la Acordul privind SEE și, respectiv, un bun imobil situat într-un alt stat terț decât statele părți la Acordul privind SEE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 ianuarie 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, punctul 44).

- 63 De asemenea, niciun element din dosarul de care dispune Curtea nu permite să se constate că bunurile imobile din patrimoniul privat închiriate în scopuri rezidențiale situate în Canada nu se află într-o situație comparabilă cu cea a bunurilor imobile din patrimoniul privat închiriate în scopuri rezidențiale situate în Germania, într-un alt stat membru sau într-un stat parte la Acordul privind SEE.
- 64 În aceste condiții și fără a aduce atingere examinării caracterului eventual justificat al reglementării în discuție în litigiul principal în temeiul unui motiv imperativ de interes general, a admite că situațiile nu ar fi comparabile prin simplul fapt că bunul imobil în cauză este situat într-un alt stat terț decât un stat parte la Acordul privind SEE, în timp ce articolul 63 alineatul (1) TFUE interzice tocmai restricțiile privind circulația transfrontalieră a capitalurilor, ar lipsi această dispoziție de conținut [a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 februarie 2019, X (Societăți intermediare stabilite în țări terțe), C-135/17, EU:C:2019:136, punctul 68].
- 65 În această privință, situația în discuție în litigiul principal în prezenta cauză este diferită de situația care a condus la pronunțarea Hotărârii din 18 decembrie 2014, Q (C-133/13, EU:C:2014:2460), invocată de guvernul german. Astfel, avantajul fiscal în discuție în cauza menționată urmărea menținerea integrității anumitor domenii rurale tipice care țin de patrimoniul cultural și istoric național împotriva fragmentărilor sau a denaturărilor și nu se aplica decât donațiilor privind aceste domenii specifice. În schimb, avantajul fiscal în discuție în litigiul principal vizează succesiunile bunurilor imobile închiriate în scopuri rezidențiale în general.
- 66 Având în vedere considerațiile care precedă, diferența de tratament în discuție în litigiul principal privește situații comparabile în mod obiectiv.

*Cu privire la existența unui motiv imperativ de interes general*

- 67 Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, o restricție privind libera circulație a capitalurilor poate fi admisă dacă este justificată de motive imperative de interes general, dacă este susceptibilă să asigure, în mod coerent și sistematic, realizarea obiectivului pe care îl urmărește și nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv [a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iunie 2020, Comisia/Ungaria (Transparență asociativă), C-78/18, EU:C:2020:476, punctul 76, și Hotărârea din 27 aprilie 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punctul 66, precum și jurisprudența citată].
- 68 În speță, este necesar să se constate că, deși instanța de trimitere nu invocă astfel de motive în decizia de trimitere, guvernul german arată că restricția privind libera circulație a capitalurilor operată de reglementarea națională în discuție în litigiul principal poate fi justificată de două motive imperative de interes general, și anume, pe de o parte, cerințele legate de politica în materia locuințelor sociale a unui stat membru și, pe de altă parte, necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale.

*– Cu privire la politica unui stat membru în materia locuințelor sociale*

- 69 Guvernul german arată că avantajul fiscal prevăzut la articolul 13c alineatele (1) și (3) din ErbStG este justificat de cerințe legate de politica adoptată de acest stat membru în domeniul locuințelor. Astfel, această dispoziție ar reduce impozitul pe succesiuni pe care moștenitorul unui bun imobil închiriat în scopuri rezidențiale îl datorează și ar permite astfel diminuarea sarcinii fiscale susceptibile să îl constrângă să vândă acest bun. De asemenea, acesta ar favoriza închirierea de

locuințe de către particulari în raport cu închirierea de locuințe de către marii investitori instituționali, care nu sunt supuși impozitului pe succesiuni. Astfel, avantajul fiscal prevăzut de această dispoziție ar fi de natură să garanteze, în completarea altor măsuri, obiectivul care constă în a permite populației să aibă acces la locuințe cu chirii accesibile nu numai în Germania, ci și în celelalte state membre, precum și în statele părți la Acordul privind SEE, accesul populației la locuințe cu chirii accesibile constituind de asemenea o misiune de natură europeană.

- 70 În această privință, trebuie amintit că Curtea a admis deja că cerințele legate de politica unui stat membru în domeniul locuințelor sociale și de finanțarea acestora pot constitui, în principiu, motive imperative de interes general (Hotărârea din 1 octombrie 2009, *Woningstichting Sint Servatius*, C-567/07, EU:C:2009:593, punctul 30).
- 71 Curtea a statuat de asemenea că, întrucât Uniunea are o finalitate economică și socială, drepturile care rezultă din dispozițiile Tratatului FUE referitoare la libera circulație a mărfurilor, a persoanelor, a serviciilor și a capitalurilor trebuie puse în balanță cu obiectivele urmărite prin politica socială, printre care figurează, astfel cum rezultă din cuprinsul articolului 151 primul paragraf TFUE, și cel de a asigura o protecție socială adecvată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 decembrie 2016, *AGET Iraklis*, C-201/15, EU:C:2016:972, punctul 77).
- 72 În ceea ce privește Acordul privind SEE, acesta reafirmă, astfel cum reiese din al doilea considerent al acestuia, relația privilegiată dintre Uniune, statele membre ale acesteia și statele AELS bazată pe proximitate, valori comune durabile și identitate europeană. Tocmai în lumina acestei relații privilegiate trebuie înțeles unul dintre principalele obiective ale Acordului privind SEE, și anume acela de a realiza în modul cel mai cuprinzător cu putință libera circulație a mărfurilor, a persoanelor, a serviciilor și a capitalurilor pe tot cuprinsul Spațiului Economic European (SEE), astfel încât piața internă realizată pe teritoriul Uniunii să fie extinsă la statele AELS (Hotărârea din 2 aprilie 2020, *Ruska Federacija*, C-897/19 PPU, EU:C:2020:262, punctul 50).
- 73 Astfel, un obiectiv care ține de politica socială, precum promovarea și punerea la dispoziție de locuințe cu chirii accesibile în statele membre și în statele părți la Acordul privind SEE, poate, în principiu, să constituie un motiv imperativ de interes general susceptibil să justifice restricții privind libera circulație a capitalurilor precum cele stabilite de reglementarea națională în discuție în litigiul principal.
- 74 Cu toate acestea, trebuie să se verifice de asemenea, conform jurisprudenței amintite la punctul 67 din prezenta hotărâre, dacă restricția privind libera circulație a capitalurilor pe care o generează reglementarea națională în discuție în litigiul principal este de natură să garanteze, în mod coerent și sistematic, realizarea obiectivului pe care îl urmărește și nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv.
- 75 În această privință, nu rezultă că o măsură națională precum cea prevăzută la articolul 13c alineatele (1) și (3) din *ErbStG*, care face distincție după cum bunurile imobile închiriate în scopuri rezidențiale sunt situate fie pe teritoriul național, al Uniunii sau al SEE, fie pe teritoriul unui alt stat terț decât un stat parte la Acordul privind SEE, este de natură să asigure, în mod coerent și sistematic, realizarea obiectivului invocat de guvernul german. Astfel, după cum a arătat în mod întemeiat Comisia în ședință, în loc să acorde atenție locurilor în care penuria de astfel de locuințe este deosebit de accentuată, precum în special în marile orașe germane, articolul 13c din *ErbStG* se aplică în general mai ales în statele părți la Acordul privind SEE și face abstracție de localizarea bunului imobil în zona rurală sau urbană. În plus, orice categorie de bun imobil închiriat în scopuri rezidențiale, de la cel mai simplu la cel mai luxos, poate face

obiectul evaluării la 90 % din valoarea sa de piață în vederea calculării taxelor asupra succesiunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 octombrie 2009, Busley și Cibrian Fernandez, C-35/08, EU:C:2009:625, punctul 32).

- 76 Pe de altă parte, nu reiese din dosarul de care dispune Curtea că reglementarea în discuție în litigiul principal ar obliga moștenitorii să își păstreze locuința pe o perioadă determinată și să o utilizeze în scopuri locative, astfel încât aceștia pot, după ce au beneficiat de avantajul fiscal în discuție în litigiul principal, să vândă această locuință sau să o utilizeze ca reședință secundară.
- 77 În aceste condiții, avantajul fiscal în discuție în litigiul principal nu poate fi considerat justificat de obiectivul de a promova și de a pune la dispoziție locuințe la prețuri accesibile în statele membre și în statele părți la Acordul privind SEE.

*– Cu privire la necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale*

- 78 Reiese dintr-o jurisprudență constantă a Curții că necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale constituie un motiv imperativ de interes general susceptibil să justifice o restricție privind libera circulație a capitalurilor [Hotărârea din 26 februarie 2019, X (Societăți intermediare stabilite în țări terțe), C-135/17, EU:C:2019:136, punctul 74 și jurisprudența citată].
- 79 Trebuie amintit că jurisprudența referitoare la restricțiile privind exercitarea libertăților de circulație în cadrul Uniunii nu poate fi transpusă în întregime în cazul circulației capitalurilor între statele membre și țările terțe, astfel de mișcări de capitaluri înscriindu-se într-un context juridic diferit [Hotărârea din 26 februarie 2019, X (Societăți intermediare stabilite în țări terțe), C-135/17, EU:C:2019:136, punctul 90 și jurisprudența citată].
- 80 În special, atunci când reglementarea unui stat membru prevede ca beneficiul unui avantaj fiscal să depindă de îndeplinirea unor condiții a căror respectare nu poate fi verificată decât prin obținerea de informații de la autoritățile competente dintr-un alt stat terț decât un stat parte la Acordul privind SEE, în principiu, acest stat membru are dreptul să refuze acordarea avantajului respectiv dacă, în special din cauza lipsei unei obligații convenționale a acestei țări terțe de a furniza informații, se dovedește imposibilă obținerea informațiilor respective de la aceasta din urmă (Hotărârea din 10 februarie 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, C-436/08 și C-437/08, EU:C:2011:61, punctul 67, precum și jurisprudența citată).
- 81 Potrivit reglementării naționale în discuție în litigiul principal, avantajul fiscal în cauză este acordat atunci când bunul imobil este închiriat în scopuri rezidențiale.
- 82 Este necesar să se arate că din decizia de trimitere reiese că, în temeiul articolului 26 alineatul (4) din Acordul fiscal dintre Germania și Canada, impozitele vizate de acest acord sunt, fără a aduce atingere dispozițiilor articolului 2 din acest acord, toate impozitele percepute de un stat contractant. În această privință, punctul 11 din Protocolul la [Acordul fiscal dintre Germania și Canada] (BGB1. II 2002, p. 703) prevede că, în ceea ce privește articolul 26 din acordul menționat, se înțelege că, în cazul în care un stat contractant solicită informații în conformitate cu acest articol, celălalt stat contractant depune eforturi pentru a obține informațiile referitoare la această cerere ca și cum ar fi vorba despre propriile impozite, chiar dacă celălalt stat nu are nevoie, la momentul respectiv, de aceste informații. De asemenea, posibilitatea de a recurge la articolul 26 alineatul (4) din Acordul fiscal dintre Germania și Canada a fost confirmată de guvernul german în cadrul ședinței de audiere a pledoariilor.

- 83 În consecință, autoritățile germane sunt în măsură să solicite autorităților canadiene competente informațiile necesare pentru a verifica dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 13c din ErbStG pentru a acorda avantajul fiscal în discuție în litigiul principal atunci când bunul imobil se situează în Canada. În această privință, reiese de asemenea din decizia de trimitere că nu există dificultăți în cadrul acestui schimb de informații.
- 84 Rezultă că necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale nu poate justifica restricția privind libera circulație a capitalurilor determinată de reglementarea națională în discuție în litigiul principal.
- 85 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolele 63-65 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru care prevede că, în vederea calculării impozitului pe succesiune, un bun imobil construit care face parte din patrimoniul privat, situat într-un alt stat terț decât un stat parte la Acordul privind SEE și închiriat în scopuri rezidențiale, este evaluat la valoarea sa de piață integrală, în timp ce un bun de aceeași natură situat pe teritoriul național, într-un alt stat membru sau într-un stat parte la Acordul privind SEE este evaluat, în vederea efectuării acestui calcul, la 90 % din valoarea sa de piață.

#### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

- 86 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

**Articolele 63-65 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru care prevede că, în vederea calculării impozitului pe succesiune, un bun imobil construit care face parte din patrimoniul privat, situat într-un alt stat terț decât un stat parte la Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992 și închiriat în scopuri rezidențiale, este evaluat la valoarea sa de piață integrală, în timp ce un bun de aceeași natură situat pe teritoriul național, într-un alt stat membru sau într-un stat parte la Acordul privind SEE este evaluat, în vederea efectuării acestui calcul, la 90 % din valoarea sa de piață.**

Semnături