



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

8 iunie 2016*

„Trimitere preliminară — Libera circulație a capitalurilor — Articolele 63 TFUE și 65 TFUE —
Impozit pe donații — Donație având ca obiect un imobil situat pe teritoriul național —
Reglementare națională care prevede o reducere mai mare pentru rezidenți decât pentru nerezidenți —
Existența unui regim opțional care permite oricărei persoane cu domiciliul într-un stat membru al
Uniunii să beneficieze de o reducere mai mare”

În cauza C-479/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de
Finanzgericht Düsseldorf (Tribunalul Fiscal din Düsseldorf, Germania), prin decizia din 22 octombrie
2014, primită de Curte la 28 octombrie 2014, în procedura

Sabine Hünnebeck

împotriva

Finanzamt Krefeld,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, președinte de cameră, domnii A. Arabadjiev, J.-C. Bonichot,
S. Rodin și E. Regan (raportor), judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 16 decembrie 2015,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru doamna Hünnebeck, de M. Sarburg, Rechtsanwalt;
 - pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;
 - pentru Comisia Europeană, de M. Wasmeier, de W. Roels și de B.-R. Killmann, în calitate de agenți,
- după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 18 februarie 2016,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: germana.

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 63 alineatul (1) și a articolului 65 TFUE.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între doamna Sabine Hünnebeck, pe de o parte, și Finanzamt Krefeld (centrul fiscal din Krefeld), pe de altă parte, în legătură cu calcularea impozitului pe donații datorat pentru donarea unui teren situat în Germania, doamna Hünnebeck fiind coproprietar al acestuia.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Potrivit articolului 1 din Directiva 88/361/CEE a Consiliului din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului 67 din tratat [articol abrogat prin Tratatul de la Amsterdam] (JO 1988, L 178, p. 5, Ediție specială, 10/vol. 1, p. 10):

„(1) Fără a aduce atingere dispozițiilor de mai jos, statele membre elimină restricțiile privind mișcările de capital care se realizează între rezidenții statelor membre. Pentru a facilita aplicarea prezentei directive, mișcările de capital se clasifică în conformitate cu nomenclatorul prezentat în anexa I.

(2) Transferurile cu privire la mișcările de capital se vor efectua în aceleași condiții ale cursului de schimb ca cele care guvernează plățile privind tranzacțiile curente.”

- 4 Printre mișcările de capital enumerate în anexa I la directiva menționată figurează în special, la rubrica XI din această anexă, intitulată „Circulația capitalului cu caracter personal”, cadourile și donațiile.

Dreptul german

- 5 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Legea privind drepturile de succesiune și de donație), în versiunea publicată la 27 februarie 1997 (BGBl. 1997 I, p. 378), astfel cum a fost modificată ultima dată prin articolul 11 din Legea din 7 decembrie 2011 (BGBl. 2011 I, p. 2592, denumită în continuare „ErbStG”), prevede la articolul 1, intitulat „Operațiuni impozabile”:

„1. Sunt supuse impozitului pe succesiuni (sau pe donații):

- 1) transmiterile *mortis causa*;
- 2) donațiile *inter vivos*;
- 3) donațiile afectate unui scop determinat;

[...]

2. În măsura în care nu se stabilește altfel, dispozițiile prezentei legi privind transmiterile *mortis causa* se aplică și donațiilor și donațiilor afectate unui scop determinat, iar dispozițiile privind donațiile se aplică și donațiilor afectate unui scop determinat între vii.”

6 Articolul 2 din ErbStG, intitulat „Obligația fiscală personală”, prevede:

„(1) 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 beneficiarul, la data faptului generator al impozitului (articolul 9), au calitatea de rezidenți (supunere integrală la plata impozitului). Sunt considerați rezidenți:
 - a) persoanele fizice care au domiciliul sau reședința obișnuită pe teritoriul național;
 - b) resortisanții germani care nu au locuit permanent mai mult de cinci ani în străinătate fără a avea domiciliul în Germania,

[...]

3. în toate celelalte cazuri, sub rezerva dispozițiilor de la alineatul (3), patrimoniului transmis care constă în patrimoniul pe teritoriul național în sensul articolului 121 din Bewertungsgesetz (Legea privind evaluarea, denumită în continuare «BewG») (supunere parțială la plata impozitului).

[...]

(3) La cererea beneficiarului, atunci când defunctul, la data decesului, donatorul, la data la care efectuează donația, sau beneficiarul, la data faptului generator al impozitului (articolul 9), are domiciliul pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene sau pe teritoriul unui stat în care se aplică Acordul privind Spațiul Economic European [din 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, denumit în continuare «Acordul privind SEE»)], întreg patrimoniul transmis, care include patrimoniul aflat pe teritoriul național, în sensul prevăzut la articolul 121 din [BewG] [alineatul (1) punctul 3], este tratat ca supus integral la plata impozitului. În cazul mai multor transmiteri care provin de la aceeași persoană și care intervin în cei 10 ani care au precedat și în cei 10 ani care urmează transmiterii de patrimoniu, acestea trebuie tratate ca fiind supuse integral la plata impozitului și se vor însuma în conformitate cu articolul 14. [...]

7 Articolul 14 din ErbStG, intitulat „Luarea în considerare a unor transmiteri anterioare”, prevede la alineatul (1):

„În cazul în care aceeași persoană transmite aceluiași beneficiar mai multe foloase patrimoniale într-un interval de 10 ani, acestea sunt totalizate prin adăugarea la ultimul bun transmis a valorii pe care o aveau bunurile transmise anterior. Din impozitul pe donație asupra cuantumului total se deduce impozitul care ar fi fost datorat, ținând seama de situația personală a beneficiarului și pe baza dispozițiilor aplicabile la data ultimei transmiteri de bunuri, pentru bunurile transmise anterior. [...]

8 Articolul 15 din ErbStG, intitulat „Clasa de impozitare”, prevede la alineatul (1):

„În funcție de relația personală care există între beneficiar și defunct sau donator, se disting următoarele trei clase de impozitare:

Clasa I de impozitare:

1. soțul și partenerul de viață,
2. copiii și copiii soțului,

[...]

9 Articolul 16, intitulat „Reduceri”, este redactat astfel:

„(1) Este scutit în caz de supunere integrală la plata impozitului [articolul 2 alineatul (1) punctul 1 și alineatul (3)] transferul de bunuri

1. în beneficiul soțului și al partenerului de viață, până la valoarea de 500 000 de euro;
2. în beneficiul copiilor în sensul clasei I de impozitare punctul 2 și în beneficiul copiilor defuncți în sensul clasei I de impozitare punctul 2, până la valoarea de 400 000 de euro;

[...]

(2) În locul reducerii prevăzute la alineatul (1), în cazul supunerii parțiale la plata impozitului [articolul 2 alineatul (1) punctul 3], se aplică o reducere de 2 000 de euro.”

10 Cu titlul „Patrimoniu intern”, articolul 121 din BewG, în versiunea publicată la 1 februarie 1991 (BGBl. 1991 I, p. 230), astfel cum a fost modificat ultima dată prin articolul 10 din Legea din 7 decembrie 2011 (BGBl. 2011 I, p. 2592), are următorul cuprins:

„Patrimoniul intern cuprinde:

1. patrimoniul agricol și forestier intern;
2. patrimoniul imobiliar situat în Germania;

[...]”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

11 Doamna Hünnebeck și cele două fiice ale ei sunt resortisanți germani. Ele au domiciliul în Gloucestershire, în Regatul Unit. Din anul 1996, doamna Hünnebeck nu mai locuiește în Germania. Fiicele ei nu au locuit niciodată în Germania.

12 Doamna Hünnebeck a fost coproprietară a unei jumătăți dintr-un teren situat în Düsseldorf, în Germania. Prin actul notarial din 20 septembrie 2011, ea a donat fiicelor această parte, în cotă de 50 % fiecare. Se prevedea că ea își asuma plata eventualului impozit pe donație aplicabil acesteia. La data de 12 ianuarie 2012, un avocat, în calitate de reprezentant al fiicelor minore ale doamnei Hünnebeck, și-a dat acordul privind declarațiile date în contractul din 20 septembrie 2011.

13 Prin două avize din 31 mai 2012, centrul fiscal din Krefeld a stabilit cuantumul impozitului pe donații datorat de doamna Hünnebeck, pentru fiecare cotă-parte, la suma de 146 509 euro. La calculul respectivului impozit, acest centru a scăzut de fiecare dată din valoarea bunului transmis reducerea personală aplicabilă contribuabililor supuși parțial la plata impozitului, în valoare de 2 000 de euro.

14 Doamna Hünnebeck a introdus o acțiune administrativă pentru a solicita aplicarea, pentru fiecare dintre părțile donate celor doi copii ai săi, a reducerii personale de 400 000 de euro de care beneficiază contribuabilii supuși integral la plata impozitului, conform articolului 16 alineatul (1) punctul 2 din ErbStG. Această acțiune a fost respinsă. Ca urmare a acestei respingeri, doamna Hünnebeck a sesizat Finanzgericht Düsseldorf (Tribunalul Fiscal din Düsseldorf, Germania) cu o acțiune având ca obiect acordarea unei astfel de reduceri. În fața acestei instanțe, doamna Hünnebeck susține că nu a prezentat serviciilor fiscale o cerere de reducere în temeiul articolului 2 alineatul (3) din ErbStG, pentru motivul că această dispoziție, intrată în vigoare ulterior donațiilor, nu îi este aplicabilă și că implică luarea în considerare a donațiilor anterioare donației în discuție în litigiul principal.

- 15 Centrul fiscal din Krefeld arată în fața instanței menționate că articolul 2 alineatul (3) din ErbStG garantează o perfectă egalitate de tratament între persoanele supuse integral la plata impozitului și cele supuse parțial la plata impozitului.
- 16 Instanța de trimitere exprimă îndoieli cu privire la compatibilitatea cu articolul 63 alineatul (1) și cu articolul 65 TFUE a articolului 16 alineatul (2) din ErbStG, inclusiv atunci când acesta este coroborat cu articolul 2 alineatul (3) din legea menționată.
- 17 Această instanță arată că, în Hotărârea din 22 aprilie 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), Curtea s-a pronunțat deja cu privire la compatibilitatea cu dreptul Uniunii a articolului 16 alineatul (2) din ErbStG, într-o versiune redactată în termeni practic identici cu cei ai dispoziției în discuție în litigiul principal. Ea consideră că, doar în raport cu această hotărâre, ar trebui să se admită acțiunea cu care a fost sesizată în măsura în care dreptul Uniunii se opune aplicării articolului 2 alineatul (1) punctul 3 coroborat cu articolul 16 alineatul (2) din ErbStG, în temeiul cărora se acordă doamnei Hünnebeck și fiicelor sale o reducere de 2 000 de euro pentru motivul că, la data donației în discuție în litigiul principal, acestea aveau reședința în Regatul Unit, în timp ce această reducere s-ar fi ridicat la 400 000 de euro, în temeiul dispozițiilor coroborate ale articolului 2 alineatul (1) punctul 1 litera a), ale articolului 15 alineatul (1) și ale articolului 16 alineatul (1) punctul 2 din ErbStG, dacă donatoarea sau donatarea ar fi avut reședința, la aceeași dată, în Germania.
- 18 Totuși, instanța de trimitere ridică problema dacă situația este diferită ca urmare a adoptării articolului 2 alineatul (3) din ErbStG de către legiuitorul german ca răspuns la Hotărârea din 22 aprilie 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216).
- 19 Întemeindu-se pe jurisprudența rezultată din Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 162), din Hotărârea din 18 martie 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, punctul 53), și din Hotărârea din 28 februarie 2013, Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, punctul 62), această instanță arată că, deși Curtea nu s-a pronunțat încă cu privire la acest aspect, ea a statuat totuși că o reglementare națională de aplicare facultativă poate fi contrară dreptului Uniunii. În consecință, instanța menționată consideră verosimil ca adoptarea articolului 2 alineatul (3) din ErbStG să nu fie de natură să remedieze incompatibilitatea articolului 16 alineatul (2) din ErbStG cu dreptul Uniunii, în special pentru motivul că această ultimă dispoziție se aplică în mod sistematic în lipsa cererii contribuabilului.
- 20 Instanța de trimitere exprimă îndoieli și cu privire la compatibilitatea cu dreptul Uniunii a normei enunțate la articolul 2 alineatul (3) din ErbStG.
- 21 Pe de o parte, potrivit acestei dispoziții, beneficiarul nu poate solicita să beneficieze de reducerea majorată decât dacă, la data transmiterii patrimoniului, defunctul, donatorul sau beneficiarul avea domiciliul pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene sau într-un stat în care se aplică Acordul privind SEE, în timp ce Curtea, în Hotărârea din 17 octombrie 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), ar fi declarat că dispozițiile dreptului Uniunii se opun unei reglementări dintr-un stat membru privind calculul impozitului pe succesiune care prevede, în cazul transmiterii prin succesiune a unui imobil situat pe teritoriul acestui stat, că reducerea bazei de impozitare, atunci când defunctul și moștenitorul erau rezidenți, la momentul decesului, într-o țară terță este inferioară reducerii care ar fi fost aplicată dacă cel puțin una dintre persoanele sus-menționate ar fi locuit în acel moment în statul membru respectiv.
- 22 Pe de altă parte, instanța de trimitere constată că articolul 2 alineatul (3) a doua teză din ErbStG impune supunerea integrală la plata impozitului a tuturor transmițerilor provenind de la aceeași persoană și intervenite în cei 10 ani care au precedat și în cei 10 ani care urmează transmiterii de patrimoniu luate în considerare, însumându-le conform articolului 14 din ErbStG. Astfel, deși, în ceea ce privește persoanele impozabile vizate la articolul 2 alineatul (1) punctul 1 din ErbStG, reducerea

privește ansamblul patrimoniului transmis de aceeași persoană într-o perioadă de 10 ani, perioada luată în considerare pentru persoanele impozabile vizate la acest articol 2 alineatul (3) este de 20 de ani.

- 23 În aceste condiții, Finanzgericht Düsseldorf (Tribunalul Fiscal din Düsseldorf) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dispozițiile articolului 63 alineatul (1) TFUE coroborate cu dispozițiile articolului 65 TFUE trebuie să fie interpretate în sensul că se opun reglementării unui stat membru care prevede, pentru calcularea impozitului pe donații, că reducerea aplicată asupra bazei impozabile în cazul donației unui imobil situat pe teritoriul acestui stat este inferioară în cazul în care donatorul și donatarul locuiau, la data la care a fost efectuată donația, într-un alt stat membru față de reducerea care ar fi fost aplicată dacă cel puțin unul dintre ei ar fi locuit, la aceeași dată, în primul stat membru, inclusiv atunci când această reglementare a statului membru prevede, pe de altă parte, că, la cererea donatarului, se aplică această ultimă reducere (mai mare) (luând în considerare toate transmițerile cu titlu gratuit de către donator în cei 10 ani care au precedat și în cei 10 ani care urmează donației)?”

Cu privire la întrebarea preliminară

Observații introductive

- 24 În primul rând, trebuie amintit că mecanismul instituit de legiuitorul german, potrivit căruia, pentru calcularea impozitului pe donații, reducerea aplicată asupra bazei impozabile în cazul donației unui imobil situat pe teritoriul acestui stat este inferioară în cazul în care donatorul și donatarul locuiau, la data la care a fost efectuată donația, într-un alt stat membru față de reducerea care ar fi fost aplicată dacă cel puțin unul dintre ei ar fi locuit, la aceeași dată, în primul stat membru, a fost calificat de Curte ca fiind o restricție nejustificată privind libera circulație a capitalurilor în Hotărârea din 22 aprilie 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216) și a determinat de asemenea pronunțarea Hotărârii de constatare a neîndeplinirii obligațiilor din 4 septembrie 2014, Comisia/Germania (C-211/13, EU:C:2014:2148).
- 25 În speță, este cert că acest mecanism de impozitare se aplică în continuare, în lipsa cererii donatarului de a beneficia de reducerea mai mare în cazul donațiilor între nerezidenți. Niciun element din dosarul de care dispune Curtea nu permite să se constate că ar trebui ca mecanismul de impozitare menționat să fie analizat într-un mod diferit în cadrul prezentei trimiteri preliminare.
- 26 Or, reținând același mecanism de impozitare, legiuitorul național a modificat în același timp articolul 2 din ErbStG prin adăugarea unui alineat (3), potrivit căruia, în cazul unei donații între nerezidenți, donatarul poate solicita beneficiul reducerii mai mari prevăzut în cazul unor donații care implică cel puțin un rezident.
- 27 În al doilea rând, trebuie precizat obiectul prezentei cereri de decizie preliminară.
- 28 *Primo*, este necesar să se arate că Comisia susține că condiția prevăzută de ErbStG potrivit căreia beneficiarii nerezidenți nu pot solicita aplicarea reducerii mai mari decât dacă acest beneficiar sau donatorul este domiciliat într-un stat membru al Uniunii Europene sau într-un stat în care se aplică Acordul privind SEE este contrară jurisprudenței Curții rezultate din Hotărârea din 17 octombrie 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), din moment ce o asemenea reducere nu se aplică transmițerilor între donatori și beneficiari rezidenți ai unor state terțe.
- 29 Deși modul de redactare a întrebării nu face referire în mod explicit la acest aspect al reglementării naționale în cauză, reiese din cererea de decizie preliminară că instanța de trimitere are și în această privință îndoieli asupra compatibilității cu dreptul Uniunii a reglementării naționale.

- 30 Cu toate acestea, trebuie amintit că, deși întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește sub răspunderea sa și a cărui exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de relevanță, Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei cereri formulate de o instanță națională dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică ori Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util întrebărilor care i-au fost adresate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 februarie 2013, Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, punctul 19 și jurisprudența citată).
- 31 În speță, este cert că doamna Hünnebeck și cele două fiice ale sale, beneficiare ale donației vizate, erau domiciliare, toate trei, în Regatul Unit la data la care a fost făcută această donație.
- 32 În aceste condiții, în lipsa raportării la împrejurările din cauza principală, problema pretensei incompatibilități la care se face referire la punctul 28 din prezenta hotărâre este ipotetică și, prin urmare, nu necesită un răspuns al Curții în cadrul prezentei proceduri.
- 33 *Secundo*, există un dezacord cu privire la interpretarea reglementării naționale în cauză în ceea ce privește perioada care trebuie luată în considerare pentru totalizarea donațiilor în ipoteza vizată la articolul 2 alineatul (3) din ErbStG.
- 34 Astfel, instanța de trimitere consideră că, în ipoteza menționată, baza impozabilă la care se aplică reducerea acordată este egală cu totalul donațiilor realizate într-o perioadă de 20 de ani, în timp ce, în cea în care donatorul sau beneficiarul are reședința în Germania, această bază impozabilă este egală cu totalul donațiilor intervenite într-o perioadă de 10 ani.
- 35 Cu toate acestea, guvernul german contestă respectiva interpretare a articolului 2 alineatul (3) și a articolului 14 din ErbStG. În opinia acestui guvern, atât în cazul unei donații între nerezidenți, cât și al unei donații la care este parte cel puțin un rezident se totalizează donațiile făcute în perioada de 10 ani care precedă ultima donație. În schimb, aplicarea acestor dispoziții la cererea beneficiarului ar determina supunerea integrală la plata impozitului pentru ansamblul bunurilor transmise pe o perioadă de 20 de ani.
- 36 În această privință, trebuie amintit că numai instanța de trimitere este competentă să constate și să aprecieze situația de fapt cu care este sesizată, precum și să interpreteze și să aplice dreptul național (a se vedea Hotărârea din 11 septembrie 2008, Eckelkamp și alții, C-11/07, EU:C:2008:489, punctul 32 și jurisprudența citată). Trebuie amintit de asemenea că Curtea trebuie să limiteze, în principiu, examinarea la elementele de apreciere pe care instanța de trimitere a decis să i le prezinte. În ceea ce privește aplicarea reglementării naționale pertinente, Curtea trebuie, în consecință, să se limiteze la situația pe care instanța menționată o consideră ca fiind dovedită și nu poate fi ținută de ipoteze emise de una dintre părțile din litigiul principal (Hotărârea din 6 martie 2003, Kaba, C-466/00, EU:C:2003:127, punctul 41). Prin urmare, revine instanței de trimitere, iar nu Curții, sarcina de a determina domeniul de aplicare și efectul în dreptul german al reglementării naționale în cauză și, în special, consecințele juridice pentru beneficiarii nerezidenți ale aplicării reducerii mai mari, la cererea lor.
- 37 În aceste condiții, este necesar să se considere că, prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 63 TFUE și 65 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care prevede pentru donațiile între nerezidenți, pe de o parte, în lipsa unei cereri specifice a beneficiarului, recurgerea la un mod de calcul al impozitului prin aplicarea unei reduceri fiscale mai mici și, pe de altă parte, la cererea unui asemenea beneficiar, recurgerea la un mod de calcul al impozitelor prin aplicarea reducerii mai mari care prevalează pentru donațiile la care este parte cel puțin un rezident, exercitarea acestei opțiuni de către beneficiarul

nerezident implicând totalizarea, în scopul calculării impozitului datorat pentru donația vizată, a tuturor donațiilor primite de acest donatar de la aceeași persoană în cursul celor 10 ani care au precedat și al celor 10 ani care au urmat acestei donații.

Cu privire la existența unei restricții privind libera circulație a capitalurilor

- 38 Potrivit unei jurisprudențe constante, articolul 63 alineatul (1) TFUE interzice în mod general restricțiile privind circulația capitalurilor între statele membre (a se vedea Hotărârea din 17 septembrie 2015, F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, EU:C:2015:612, punctul 35 și jurisprudența citată).
- 39 În speță, este cert că donația în discuție în litigiul principal constituie o operațiune care intră în sfera articolului 63 alineatul (1) TFUE.
- 40 În ceea ce privește problema dacă reglementarea în cauză constituie o restricție în sensul acestei dispoziții, trebuie amintit că prevederile naționale care determină valoarea unui bun imobil în vederea calculării cuantumului impozitului datorat în cazul dobândirii prin donație pot fi de natură nu numai să descurajeze cumpărarea de bunuri imobile situate în statul membru respectiv, ci pot avea de asemenea ca efect diminuarea valorii donației unui rezident al unui alt stat membru decât cel pe teritoriul căruia se găsesc bunurile menționate (a se vedea Hotărârea din 22 aprilie 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punctul 25).
- 41 În prezenta cauză, reiese din cererea de decizie preliminară, pe de o parte, că mecanismul de impozitare introdus prin adoptarea articolului 2 alineatul (3) din ErbStG, care permite beneficiarului unei donații între nerezidenți să beneficieze de reducerea mai mare prevăzută în cazul donațiilor care implică cel puțin un rezident, este de aplicare facultativă și, pe de altă parte, că exercitarea acestei opțiuni de către beneficiarul nerezident implică totalizarea, în vederea calculării impozitului datorat pentru donația vizată, a tuturor donațiilor primite de acest donatar de la aceeași persoană în cursul celor 10 ani care au precedat și al celor 10 ani care au urmat acestei donații, în timp ce, pentru donațiile care implică cel puțin un rezident, nu se totalizează decât donațiile intervenite într-o perioadă de 10 ani.
- 42 În ceea ce privește caracterul facultativ al mecanismului de impozitare menționat, trebuie subliniat că, presupunând chiar că acest mecanism ar fi compatibil cu dreptul Uniunii, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că un regim național restrictiv în ceea ce privește libertățile de circulație poate rămâne incompatibil cu dreptul Uniunii, chiar atunci când aplicarea sa ar fi facultativă. Existența unei opțiuni care ar permite eventual ca o situație să devină compatibilă cu dreptul Uniunii nu are, prin ea însăși, drept efect remedierea caracterului nelegal al unui sistem precum cel în cauză, care cuprinde încă un mecanism de impozitare incompatibil cu acest drept. Trebuie să se adauge că acest fapt este cu atât mai adevărat cu cât, precum în speță, mecanismul incompatibil cu dreptul Uniunii este cel aplicat automat în lipsa exprimării altei opțiuni de către contribuabil (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 februarie 2013, Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, punctul 62 și jurisprudența citată).
- 43 Or, pentru a da un răspuns util instanței de trimitere în cadrul prezentei cauze, trebuie să se efectueze o examinare a problemei compatibilității unui mecanism de impozitare precum cel introdus prin adoptarea articolului 2 alineatul (3) din ErbStG cu dispozițiile Tratatului FUE referitoare la libera circulație a capitalurilor.
- 44 În această privință, în ceea ce privește perioada de totalizare a donațiilor luată în considerare în scopul aplicării reducerii mai mari, deși reducerea mai mare aplicată donațiilor între nerezidenți la cererea beneficiarilor are o valoare identică cu cea aplicată pentru donațiile la care este parte cel puțin un rezident, perioada reținută pentru totalizarea donațiilor este totuși diferită după cum este vorba despre donații care intră în prima sau în a doua dintre aceste categorii.

- 45 Într-o asemenea ipoteză, a cărei confirmare intră în sarcina instanței de trimitere, este necesar să se constate, fără a fi nevoie să se statueze asupra compatibilității unui mecanism precum cel prevăzut la articolul 2 alineatul (3) din ErbStG, în măsura în care supune integral la plata impozitului ansamblul transmițitorilor unui nerezident, că faptul de a reține o perioadă de totalizare mai lungă pentru donațiile între nerezidenți decât pentru donațiile la care este parte cel puțin un rezident poate conduce, dacă este cazul, la situația în care reducerea privește, pentru prima categorie de donații, o bază impozabilă mai importantă decât pentru a doua și în care, prin urmare, această primă categorie de donații este supusă unui impozit pe donații mai ridicat decât cel aplicat pentru cea de a doua categorie de donații. Un asemenea mecanism are ca efect restrângerea circulației capitalurilor, din moment ce poate diminua valoarea donației care cuprinde un astfel de bun (a se vedea prin analogie Hotărârea din 22 aprilie 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punctul 27).
- 46 Trebuie de asemenea să se arate că o astfel de situație este agravată, în plus, de faptul că, spre deosebire de donațiile la care este parte cel puțin un rezident, pentru al căror calcul al impozitului sunt susceptibile să fie totalizate numai donațiile anterioare, permițând astfel persoanei impozabile să prevadă valoarea impozitului exigibil, pentru donațiile între nerezidenți, totalizarea transmițitorilor se referă și la cele care vor interveni în cei 10 ani care urmează donației avute în vedere, plasându-i astfel pe beneficiari într-o situație în care nu cunosc impozitul pe donație exigibil ulterior. În această privință, doamna Hünnebeck declară că nu a solicitat să beneficieze de reducerea mai mare în temeiul articolului 2 alineatul (3) din ErbStG în special din cauza acestui caracter imprevizibil.
- 47 Trebuie constatat că o asemenea lipsă de previzibilitate poate avea drept consecință să descurajeze nerezidenții să cumpere sau să păstreze bunuri situate în Germania, în măsura în care transferul ulterior al acestor bunuri către alți nerezidenți îi va lăsa mai mult timp pe aceștia din urmă în incertitudine în ceea ce privește impozitările viitoare care vor fi eventual solicitate de acest stat membru (a se vedea prin analogie Hotărârea din 15 septembrie 2011, Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, punctele 22-25).
- 48 În aceste condiții, sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere cu privire la perioada care este reținută în scopul aplicării, la cererea beneficiarilor nerezidenți, a reducerii mai mari, care țin de interpretarea și de aplicarea dreptului german, este necesar să se constate că, în ceea ce privește perioada de totalizare a donațiilor luată în considerare pentru aplicarea reducerii mai mari, tratamentul fiscal mai puțin favorabil al donațiilor între nerezidenți decât cel rezervat donațiilor la care este parte cel puțin un rezident constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, interzisă, în principiu, de articolul 63 alineatul (1) TFUE.
- 49 Pe de altă parte, trebuie să se constate că, contrar celor susținute de guvernul german, această diferență de tratament nu poate fi considerată compatibilă cu dispozițiile Tratatului FUE referitoare la libera circulație a capitalurilor pentru motivul că se raportează la situații care nu sunt comparabile din punct de vedere obiectiv. În special, acest guvern susține că situația rezidenților și cea a nerezidenților nu sunt comparabile în ceea ce privește bazele lor impozabile. Aceste două categorii de persoane impozabile nu ar putea fi tratate exact în același mod din cauza principiului teritorialității.
- 50 În această privință, trebuie amintit că, potrivit articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE, articolul 63 TFUE „nu aduce atingere dreptului statelor membre [...] de a aplica dispozițiile incidente ale legislațiilor fiscale care stabilesc o distincție între contribuabilii care nu se găsesc în aceeași situație în ceea ce privește reședința lor sau locul unde capitalurile lor au fost investite”.
- 51 Această dispoziție a articolului 65 TFUE, 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 au reședința sau în funcție de statul în care își investesc capitalurile este compatibilă în mod automat cu tratatul (a se vedea Hotărârea din 17 octombrie 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punctul 42 și jurisprudența citată).

- 52 Astfel, derogarea prevăzută la articolul 65 alineatul (1) litera (a) TFUE este ea însăși limitată prin alineatul (3) al aceluiași articol, care prevede că dispozițiile naționale menționate la alineatul (1) „nu trebuie să constituie un mijloc de discriminare arbitrară și nici o restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor și plăților, astfel cum este aceasta definită la articolul 63” (a se vedea Hotărârea din 17 octombrie 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punctul 43 și jurisprudența citată).
- 53 Așadar, trebuie să se facă distincție între tratamentele diferite permise în temeiul articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE și discriminările arbitrară interzise în temeiul alineatului (3) al aceluiași articol. Or, reiese dintr-o jurisprudență constantă că, pentru ca o reglementare fiscală a unui stat membru, precum cea în discuție în litigiul principal, care, în vederea calculării impozitului pe donații, realizează o distincție în ceea ce privește perioada reținută pentru aplicarea reducerii asupra bazei impozabile a unui bun imobil situat în acest stat, după cum donatorul sau donatarul are reședința în statul menționat sau după cum amândoi au reședința în alt stat membru, să poată fi considerată compatibilă cu prevederile tratatului referitoare la libera circulație a capitalurilor, este necesar ca această diferență de tratament să privească situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau să fie justificată de un motiv imperativ de interes general. În plus, pentru a fi justificată, diferența de tratament dintre cele două categorii de donații nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru ca obiectivul urmărit prin reglementarea în cauză să fie atins (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 octombrie 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punctul 44 și jurisprudența citată).
- 54 În ceea ce privește reglementarea în discuție în litigiul principal, reiese din dosarul de care dispune Curtea că quantumul impozitului pe donații aferent unui imobil situat în Germania este calculat în temeiul ErbStG în funcție atât de valoarea acestui bun imobil, cât și de legătura familială care există eventual între donator și donatar. Or, niciunul dintre aceste două criterii nu depinde de locul de reședință al donatorului sau al donatarului. În consecință, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 62 din concluzii, în ceea ce privește impozitul pe donații datorat pentru un bun imobil situat în Germania și care face obiectul unei donații, nu există nicio diferență obiectivă care să justifice inegalitatea de tratament fiscal între situația în care niciuna dintre părțile la donație nu are reședința în acest stat membru și cea în care cel puțin una dintre acestea din urmă are reședința în statul menționat. Prin urmare, situația fiicelor doamnei Hünnebeck este comparabilă cu cea a oricărui donatar care dobândește prin donație un bun imobil situat în Germania de la o persoană care are reședința pe teritoriul german, cu care are o legătură de la părinte la copil, precum și cu situația oricărui donatar care are reședința pe acest teritoriu și care primește o donație de la o persoană care nu are reședința pe teritoriul respectiv (a se vedea prin analogie Hotărârea din 22 aprilie 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punctul 36).
- 55 Reglementarea germană îi consideră, în principiu, atât pe beneficiarul unei donații între nerezidenți, cât și pe cel al unei donații la care este parte cel puțin un rezident persoane impozabile în vederea perceperii impozitului pe donații aferent bunurilor imobile situate în Germania. Reglementarea menționată realizează o diferență de tratament între donațiile efectuate între nerezidenți și cele la care este parte cel puțin un rezident numai în ceea ce privește perioada luată în considerare pentru aplicarea reducerii asupra bazei impozabile, în vederea calculării acestui impozit. În schimb, nu se contestă că stabilirea clasei și a cotei de impozitare se efectuează potrivit aceluiași reguli pentru aceste două categorii de donații (a se vedea prin analogie Hotărârea din 22 aprilie 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punctul 37).
- 56 În cazul în care o reglementare națională pune pe același plan, în vederea impozitării donației unui bun imobil situat în statul membru în cauză, pe de o parte, donarii nerezidenți care au dobândit acest bun de la o persoană nerezidentă și, pe de altă parte, donarii nerezidenți sau rezidenți care au dobândit un astfel de bun de la un donator rezident, precum și donarii rezidenți care au dobândit același bun de la un donator nerezident, aceasta nu poate, fără a încălca cerințele dreptului Uniunii, să trateze acești donatori în mod diferit, în cadrul aceleiași impozitări, în ceea ce privește aplicarea unei reduceri asupra bazei impozabile a acestui bun imobil. Tratând în mod identic, cu excepția perioadei luate în

considerare pentru aplicarea reducerii de care poate beneficia donatarul, donațiile efectuate în favoarea acestor două categorii de persoane, legiuitorul național a admis astfel că între aceștia din urmă nu există, în ceea ce privește modalitățile și condițiile perceperii impozitului pe donații, nicio diferență de situație obiectivă care poate justifica o diferență de tratament (a se vedea prin analogie Hotărârea din 22 aprilie 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punctul 38).

- 57 Desigur, trebuie admis că, așa cum arată, în esență, guvernul german, baza impozabilă a donației unui donatar nerezident, atunci când este parțial supus la plata impozitului pe donații în Germania, este, în principiu, inferioară celei a unui donatar, rezident sau nerezident, care este supus integral la plata acestui impozit în respectivul stat membru (a se vedea prin analogie Hotărârea din 17 octombrie 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punctul 52).
- 58 Totuși, această împrejurare nu poate repune în discuție constatările care precedă, astfel cum reiese din jurisprudența Curții (a se vedea în special Hotărârea din 3 septembrie 2014, Comisia/Spania, C-127/12, nepublicată, EU:C:2014:2130, punctele 77 și 78), cu atât mai mult cu cât perioada reținută pentru aplicarea reducerii asupra bazei impozabile, prevăzută de reglementarea în discuție în litigiul principal, nu variază deloc în funcție de quantumul bazei impozabile a donației, ci rămâne identică oricare ar fi acest din urmă quantum.
- 59 Rezultă că, întrucât perioada relevantă luată în considerare pentru aplicarea reducerii nu se stabilește în funcție de valoarea bazei impozabile, ci se aplică donatarului în calitatea sa de persoană supusă la plata impozitului, caracterelor proprii bazei impozabile a donatarului nerezident care primește o donație de la un donator nerezident nu sunt de natură să facă obiectiv diferită, în raport cu această perioadă, situația respectivului donatar față de cea a donatarului nerezident care primește o donație de la un donator rezident sau de cea a donatarului rezident care primește o donație de la un donator nerezident (a se vedea prin analogie Hotărârea din 17 octombrie 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punctul 55).
- 60 În consecință, se impune să se examineze dacă o restricție privind libera circulație a capitalurilor, astfel cum este cea constatată la punctul 48 din prezenta hotărâre, poate să fie justificată obiectiv de o cerință imperativă de interes general.

Cu privire la justificarea restricției printr-o cerință imperativă de interes general

- 61 În ceea ce privește existența unei eventuale justificări, întemeiată pe o cerință imperativă de interes general, a restricției pe care o reprezintă tratamentul mai puțin favorabil al nerezidenților în ceea ce privește perioada de totalizare a donațiilor luată în considerare pentru aplicarea reducerii mai mari, motivele prezentate de guvernul german nu sunt întemeiate.
- 62 În primul rând, în privința motivului întemeiat pe necesitatea menținerii coerenței sistemului fiscal german, este necesar să se amintească faptul că rezultă, desigur, din jurisprudența Curții că acest motiv poate să justifice o restricție privind exercitarea libertăților fundamentale garantate de tratat. Cu toate acestea, pentru ca o astfel de justificare să fie admisă, este necesar să fie stabilită existența unei legături directe între acordarea avantajului fiscal în cauză și compensarea acestui avantaj printr-o prelevare fiscală determinată (a se vedea Hotărârea din 22 aprilie 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punctul 53 și jurisprudența citată).
- 63 Or, în speță, este suficient să se constate că, deși guvernul german se limitează să susțină, în termeni absolut generali, că articolul 2 alineatul (3) din ErbStG a determinat „o modificare completă” a regimului de impozitare personală a donatarilor nerezidenți și că toate avantajele și dezavantajele care decurg din aplicarea unuia sau a altuia dintre regimurile fiscale personale pentru care poate opta beneficiarul nerezident „se compensează”, el nu demonstrează în ce mod totalizarea donațiilor pe o perioadă de 20 de ani, atunci când beneficiarul solicită să beneficieze de reducerea mai mare, poate fi considerată un mijloc adecvat pentru atingerea obiectivului menținerii coerenței sistemului fiscal

german. În această privință, trebuie arătat că avantajul fiscal care rezultă din luarea în considerare, pentru aplicarea reducerii mai mari, a unei perioade de 10 ani care precedă donația la care este parte cel puțin un rezident german nu este compensat prin nicio prelevare fiscală determinată în temeiul impozitului pe donații (a se vedea prin analogie Hotărârea din 22 aprilie 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punctul 54, și Hotărârea din 17 octombrie 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punctul 60).

- 64 Rezultă că o restricție precum cea constatată la punctul 48 din prezenta hotărâre nu poate fi justificată de necesitatea menținerii coerenței sistemului fiscal german.
- 65 În ceea ce privește, în al doilea rând, justificarea întemeiată pe principiul teritorialității și pe pretinsa necesitate de a asigura o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, trebuie amintit că este vorba despre un obiectiv legitim recunoscut de Curte (Hotărârea din 7 noiembrie 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, punctul 50 și jurisprudența citată).
- 66 Totuși, trebuie arătat că, în speță, diferența de tratament privind perioada reținută pentru aplicarea reducerii mai mari decurge numai din aplicarea reglementării germane vizate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 septembrie 2008, Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, punctul 41). În plus, guvernul german nu demonstrează că această diferență de tratament este necesară pentru a garanta competența de impozitare a Republicii Federale Germania. Astfel, guvernul german se prevalează în mod eronat de o asemenea justificare.
- 67 În consecință, trebuie constatat că, în speță, nu s-a dovedit că o restricție precum cea constatată la punctul 48 din prezenta hotărâre permite atingerea obiectivelor de interes general pe care afirmă că le urmărește guvernul german.
- 68 Având în vedere toate considerațiile precedente, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolele 63 TFUE și 65 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care prevede, pentru donațiile între nerezidenți, în lipsa unei solicitări specifice a beneficiarului, recurgerea la un mod de calcul al impozitului prin aplicarea unei reduceri fiscale mai mici. Aceste articole se opun de asemenea și în orice caz unei reglementări naționale care prevede, la solicitarea unui asemenea beneficiar, recurgerea la un mod de calcul al impozitului prin aplicarea reducerii mai mari care prevalează pentru donațiile la care este parte cel puțin un rezident, exercitarea acestei opțiuni de către beneficiarul nerezident implicând totalizarea, la calcularea impozitului datorat pentru donația vizată, a tuturor donațiilor primite de acest donatar de la aceeași persoană în cursul celor 10 ani care au precedat și al celor 10 ani care au urmat acestei donații.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 69 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, 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 TFUE și 65 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care prevede, pentru donațiile între nerezidenți, în lipsa unei solicitări specifice a beneficiarului, recurgerea la un mod de calcul al impozitului prin aplicarea unei reduceri fiscale mai mici. Aceste articole se opun de asemenea și în orice caz unei reglementări naționale care prevede, la solicitarea unui asemenea beneficiar, recurgerea la un mod de calcul al impozitului prin aplicarea reducerii mai mari care prevalează pentru donațiile la care este parte cel puțin un rezident, exercitarea acestei opțiuni de către beneficiarul nerezident implicând totalizarea, la

calcularea impozitului datorat pentru donația vizată, a tuturor donațiilor primite de acest donatar de la aceeași persoană în cursul celor 10 ani care au precedat și al celor 10 ani care au urmat acestei donații.

Semnături