

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

17 octobre 2013 (*)

«Libre circulation des capitaux — Articles 56 CE à 58 CE — Impôts sur les successions — De cujus et héritier résidents d'un pays tiers — Masse successorale — Bien immobilier situé dans un État membre — Droit à un abattement sur la base imposable — Traitement différent des résidents et des non-résidents»

Dans l'affaire C-181/12,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Finanzgericht Düsseldorf (Allemagne), par décision du 2 avril 2012, parvenue à la Cour le 18 avril 2012, dans la procédure

Yvon Welte

contre

Finanzamt Velbert,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. M. Ilešič, président de chambre, MM. C. G. Fernlund, A. Ó Caoimh (rapporteur), M^{me} C. Toader et M. E. Jarašiūnas, juges,

avocat général: M. P. Mengozzi,

greffier: M^{me} C. Strömholm, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 13 mars 2013,

considérant les observations présentées:

- pour M. Welte, par M^e M. Duffner, Rechtsanwalt,
- pour le Finanzamt Velbert, par M. A. Ludwig, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement allemand, par M^{me} A. Wiedmann et M. T. Henze, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement belge, par M^{me} M. Jacobs et M. J.-C. Halleux, en qualité d'agents, assistés de M^e A. Lepière, avocate,
- pour la Commission européenne, par MM. W. Mölls et W. Roels, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 12 juin 2013,

rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 56 CE et 58 CE.
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant M. Welte, veuf d'une ressortissante suisse décédée en Suisse, au Finanzamt Velbert (ci-après le «Finanzamt»), au sujet du calcul des droits de succession portant sur un terrain construit situé en Allemagne dont la défunte était propriétaire.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 Aux termes de l'article 1^{er} de la directive 88/361/CEE du Conseil, du 24 juin 1988, pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité [article abrogé par le traité d'Amsterdam] (JO L 178, p. 5):

«1. Les États membres suppriment les restrictions aux mouvements de capitaux intervenant entre les personnes résidant dans les États membres, sans préjudice des dispositions figurant ci-après. Pour faciliter l'application de la présente directive, les mouvements de capitaux sont classés selon la nomenclature établie à l'annexe I.

2. Les transferts afférents aux mouvements de capitaux s'effectuent aux mêmes conditions de change que celles pratiquées pour les paiements relatifs aux transactions courantes.»

- 4 Parmi les mouvements de capitaux énumérés à l'annexe I de la directive 88/361 figurent, à la rubrique I, les «Investissements directs», à la rubrique II, les «Investissements immobiliers (non compris dans la catégorie I)» et, à la rubrique XI, les «Mouvements de capitaux à caractère personnel», qui comprennent notamment les successions et les legs.

Le droit allemand

- 5 La loi sur les droits de succession et de donation (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), dans sa version publiée le 27 février 1997 (BGBl. 1997 I, p. 378), telle que modifiée par l'article 1^{er} de la loi de réforme du régime des droits de succession et des règles d'évaluation (Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts), du 24 décembre 2008 (BGBl. 2008 I, p. 3018, ci-après l'«ErbStG»), comporte les dispositions suivantes:

«*Article 1^{er}*: Opérations imposables

(1) Sont soumises aux droits de mutation sur les successions (ou donations)

1. les transmissions à cause de mort;
2. les donations entre vifs;
3. [...]

Article 2: Obligation fiscale personnelle

(1) L'obligation fiscale s'étend

1. dans les cas visés à l'article 1^{er}, paragraphe 1, points 1 à 3, à la totalité de la dévolution patrimoniale lorsque le défunt, à la date du décès, le donateur, à la date où il effectue la donation, ou l'acquéreur, à la date du fait générateur de l'impôt, ont la qualité de résidents.

Sont considérés comme des résidents:

- a) les personnes physiques qui ont un domicile ou leur résidence habituelle sur le territoire national;
- b) les ressortissants allemands qui n'ont pas séjourné durablement plus de cinq ans à l'étranger sans avoir de domicile en Allemagne.

[...]

3. Dans tous les autres cas, sur les biens dévolus consistant dans le patrimoine interne au sens de l'article 121 de la [loi d'évaluation (Bewertungsgesetz), ci-après le «BewG»].

[...]

Article 3: Transmission pour cause de mort

- (1) La transmission pour cause de mort vise:

1. la transmission par succession [...]

[...]

Article 15: Classes d'imposition

- (1) En fonction de la relation personnelle existant entre le bénéficiaire et le défunt ou le donateur, il y a lieu de distinguer entre les trois classes d'imposition suivantes:

Classe d'imposition I:

1. le conjoint

[...]

Article 16: Abattements

- (1) Sont exonérées dans les cas visés à l'article 2, paragraphe 1, point 1, les transmissions de biens

1. au conjoint à hauteur de 500 000 euros [...]

[...]

- (2) Le montant de l'abattement prévu au paragraphe 1 est remplacé par le montant de 2 000 euros dans les cas visés à l'article 2, paragraphe 1, point 3.

[...]

Article 19: Taux d'imposition

- (1) Les droits sont perçus aux taux suivants:

Valeur du bien transmis imposable (article 10)	Pourcentage en classe fiscale

Jusqu'à (en euros)	I	II	III
75 000	7	30	30
300 000	11	30	30
600 000	15	30	30

[...]»

- 6 L'article 121 du BewG, telle que modifiée par l'article 2 de la loi de réforme du régime des droits de succession et des règles d'évaluation, du 24 décembre 2008, intitulé «Patrimoine interne», dispose:

«Le patrimoine interne comprend:

[...]

2. le patrimoine immobilier situé en Allemagne;

[...]»

Le litige au principal et la question préjudicielle

- 7 M^{me} Welte-Schenkel, née en Allemagne, mais devenue ressortissante suisse après son mariage avec M. Welte, ressortissant suisse, est décédée le 27 mars 2009 en Suisse, où elle résidait avec son époux. Ce dernier est son seul héritier.
- 8 La défunte était propriétaire d'un terrain à Düsseldorf (Allemagne), dont le Finanzamt Düsseldorf-Süd a fixé la valeur au jour du décès de la défunte à 329 200 euros. Il ressort des éléments fournis à la Cour que ce terrain se rapporte à la maison des parents de la défunte, dont celle-ci a hérité au moment du décès de sa mère. La défunte était également titulaire de comptes ouverts dans deux banques en Allemagne, qui présentaient des avoirs pour un montant total de 33 689,72 euros. En outre, la défunte était titulaire de comptes ouverts dans des banques suisses qui présentaient des avoirs équivalant à 169 508,04 euros au total.
- 9 Par avis du 31 octobre 2011, le Finanzamt a fixé à 41 450 euros les droits de succession dus par M. Welte. Ce montant a été obtenu en appliquant sur la base imposable déterminée à partir de la valeur du seul terrain situé à Düsseldorf, de laquelle a été réduite un forfait de 10 300 euros pour frais de succession, un abattement d'un montant de 2 000 euros prévu à l'article 16, paragraphe 2, de l'ErbStG dans le cas des successions entre non-résidents.
- 10 Par décision du 23 janvier 2012, le Finanzamt a rejeté la réclamation introduite par M. Welte en vue de bénéficier de l'abattement d'un montant de 500 000 euros, prévu à l'article 16, paragraphe 1, de l'ErbStG en faveur du conjoint lorsque la succession implique au moins un résident.
- 11 M. Welte a formé un recours contre cette décision devant le Finanzgericht Düsseldorf, faisant valoir que l'inégalité de traitement entre résidents et non-résidents pour le paiement des droits de succession enfreint la libre circulation des capitaux garantie par le traité CE.
- 12 Selon la juridiction de renvoi, il est douteux que l'article 16, paragraphe 2, de l'ErbStG soit

conforme aux articles 56, paragraphe 1, CE, et 58 CE. En effet, aux termes de cette première disposition, en sa qualité d'assujetti partiel, M. Welte ne bénéficierait que d'un abattement d'un montant de 2 000 euros sur la succession. Or, si la défunte ou lui-même avait résidé en Allemagne au moment du décès, M. Welte aurait bénéficié de l'abattement d'un montant de 500 000 euros prévu à l'article 16, paragraphe 1, de l'ErbStG et, partant, il n'aurait dû acquitter aucun droit de succession.

- 13 La juridiction de renvoi relève que, dans l'arrêt du 22 avril 2010, *Mattner* (C-510/08, Rec. p. I-3553, point 56), la Cour a dit pour droit que les articles 56 CE et 58 CE s'opposent à une disposition telle que l'article 16, paragraphe 2, de l'ErbStG, en ce qu'il prévoit, pour le calcul des droits sur les donations, que l'abattement sur la base imposable en cas de donation d'un immeuble situé sur le territoire de cet État est inférieur, lorsque le donateur et le donataire résidaient, à la date à laquelle la donation a été effectuée, dans un autre État membre, à l'abattement qui aurait été appliqué si au moins l'un d'entre eux avait résidé, à la même date, dans le premier État membre.
- 14 Cette juridiction observe, cependant, que le présent litige se distingue sur deux points de l'affaire qui a donné lieu à l'arrêt *Mattner*, précité. D'une part, au jour du décès, la défunte et M. Welte résidaient non pas dans un État membre de l'Union européenne, mais dans un pays tiers. D'autre part, la succession recueillie par M. Welte ne comprendrait pas seulement le terrain de la défunte, mais également des avoirs dans des banques allemandes et suisses. Il pourrait dès lors être justifié de ne pas accorder à M. Welte l'abattement d'un montant de 500 000 euros, mais uniquement celui de 2 000 euros, puisqu'une partie seulement de la masse successorale se trouvant en Allemagne a été imposée.
- 15 La juridiction de renvoi doute cependant que ces arguments puissent justifier l'inégalité de traitement en cause au principal entre résidents et non-résidents, se référant à cet égard aux arrêts du 18 décembre 2007, *A* (C-101/05, Rec. p. I-11531), et *Mattner*, précité. En particulier, elle estime qu'accorder uniquement à M. Welte l'abattement d'un montant de 2 000 euros irait au-delà de ce qui est nécessaire pour établir l'égalité de traitement entre résidents et non-résidents. En effet, en l'espèce, le terrain de Düsseldorf, qui constitue la masse successorale taxée en Allemagne, était estimé à 329 200 euros, somme qui correspondrait à près de 62 % de la valeur totale de la succession évaluée à un montant de 532 397,76 euros. L'absence d'imposition de près de 38 % de la valeur de la succession pourrait, dès lors, difficilement justifier un abattement de 2 000 euros au lieu d'un abattement de 500 000 euros.
- 16 Dans ces conditions, le Finanzgericht Düsseldorf a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Faut-il interpréter les articles 56 [CE] et 58 [CE] en ce sens qu'ils s'opposent à un régime de droits de succession propre à un État membre prévoyant un abattement de 2 000 euros seulement pour les non-résidents qui recueillent, dans la succession d'un non-résident, un terrain sis dans cet État membre alors qu'un abattement de 500 000 euros serait accordé sur la succession si le défunt ou le bénéficiaire résidait dans l'État membre en question au moment du décès?»

Sur la question préjudicielle

- 17 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 56 CE et 58 CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation d'un État membre relative au calcul des droits de succession qui prévoit, en cas de succession d'un immeuble situé sur le territoire de cet État, que l'abattement sur la base imposable, lorsque, comme dans les circonstances de l'affaire au principal, le défunt et le bénéficiaire de la succession résidaient, au moment du décès,

dans un pays tiers tel que la Confédération suisse, est inférieur à l'abattement qui aurait été appliqué si au moins l'un d'entre eux avait résidé, au même moment, dans ledit État membre.

- 18 L'article 56, paragraphe 1, CE interdit de façon générale les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres ainsi qu'entre les États membres et les pays tiers.
- 19 En l'absence, dans le traité, de définition de la notion de «mouvements de capitaux», la Cour a reconnu une valeur indicative à la nomenclature qui constitue l'annexe I de la directive 88/361, étant entendu que, conformément à l'introduction de cette annexe, la liste qu'elle contient ne présente pas un caractère exhaustif (voir, notamment, arrêts du 23 février 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Rec. p. I-1957, point 39, ainsi que du 10 février 2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, Rec. p. I-497, point 15).
- 20 À cet égard, il ressort d'une jurisprudence constante que les successions, qui consistent en une transmission à une ou à plusieurs personnes du patrimoine laissé par une personne décédée relevant de la rubrique XI de l'annexe I de la directive 88/361, intitulée «Mouvements de capitaux à caractère personnel», constituent des mouvements de capitaux au sens de l'article 56 CE, à l'exception des cas où leurs éléments constitutifs se cantonnent à l'intérieur d'un seul État membre (voir, notamment, arrêts du 11 décembre 2003, Barbier, C-364/01, Rec. p. I-15013, point 58; van Hilten-van der Heijden, précité, points 40 à 42, et du 19 juillet 2012, Scheunemann, C-31/11, point 22).
- 21 Une situation dans laquelle une personne résidant en Suisse au moment de son décès laisse en héritage à une autre personne résidant également dans ce même État un ensemble de biens, dont un immeuble situé en Allemagne et faisant l'objet d'un calcul des droits de succession dans ce même État membre, ne saurait être considérée comme une situation purement interne. Par conséquent, la succession en cause au principal constitue une opération relevant des mouvements de capitaux au sens de l'article 56, paragraphe 1, CE.
- 22 Il y a lieu, dès lors, d'examiner, tout d'abord, si, comme le font valoir tant M. Welte dans la procédure au principal que la Commission européenne dans ses observations écrites devant la Cour, une réglementation nationale telle que celle en cause au principal constitue une restriction aux mouvements de capitaux.
- Sur l'existence d'une restriction à la libre circulation des capitaux au sens de l'article 56, paragraphe 1, CE*
- 23 Il ressort d'une jurisprudence constante que, en ce qui concerne le cas des successions, les mesures interdites par l'article 56, paragraphe 1, CE, en tant qu'elles constituent des restrictions aux mouvements de capitaux, comprennent celles qui ont pour effet de diminuer la valeur de la succession d'un résident d'un État autre que celui sur le territoire duquel se trouvent les biens concernés et qui impose la succession de ceux-ci (voir, notamment, arrêts Barbier, précité, point 62; du 11 septembre 2008, Eckelkamp e.a., C-11/07, Rec. p. I-6845, point 44, et Arens-Sikken, C-43/07, Rec. p. I-6887, point 37, ainsi que Missionswerk Werner Heukelbach, précité, point 22).
- 24 En l'occurrence, la réglementation nationale en cause au principal prévoit que, dans le cas d'une succession comprenant un bien immeuble situé en Allemagne, lorsque le défunt et le bénéficiaire ne résidaient pas dans cet État membre au moment du décès, l'abattement sur la base imposable est moins élevé que celui qui serait appliqué si le défunt ou le bénéficiaire avait eu sa résidence sur le territoire allemand à ce même moment.
- 25 Force est de constater qu'une telle réglementation, qui fait dépendre l'application d'un abattement

sur la base imposable du bien immeuble concerné du lieu de résidence du défunt et du bénéficiaire au moment du décès, aboutit à ce que les successions entre non-résidents comprenant un tel bien soient soumises à une charge fiscale plus lourde que celles impliquant au moins un résident et, partant, a pour effet de diminuer la valeur de ladite succession (voir, par analogie, arrêts précités Eckelkamp e.a., points 45 et 46; Mattner, points 27 et 28, ainsi que Missionswerk Werner Heukelbach, point 24).

- 26 Il en résulte qu'une réglementation nationale telle que celle en cause dans l'affaire au principal constitue une restriction à la libre circulation des capitaux au sens de l'article 56, paragraphe 1, CE.

Sur l'application de l'article 57, paragraphe 1, CE concernant les restrictions à la libre circulation des capitaux à l'égard des pays tiers

- 27 Les gouvernements allemand et belge ainsi que la Commission soutiennent, cependant, qu'une telle restriction, en ce qu'elle concerne les mouvements de capitaux avec un pays tiers, peut être admise au titre de l'article 57, paragraphe 1, CE.

- 28 Il convient de rappeler que, aux termes de cette disposition, l'article 56 CE ne porte pas atteinte à l'application, aux pays tiers, des restrictions existant le 31 décembre 1993 en vertu du droit national ou du droit de l'Union, en ce qui concerne les mouvements de capitaux à destination ou en provenance de tels États lorsqu'ils impliquent des investissements directs, y compris les investissements immobiliers, l'établissement, la prestation de services financiers ou l'admission de titres sur le marché des capitaux.

- 29 À cet égard, il convient de relever que l'article 57, paragraphe 1, CE, qui énonce une liste limitative de mouvements de capitaux susceptibles d'échapper à l'application de l'article 56, paragraphe 1, CE, ne mentionne pas les successions. Or, en tant que dérogation au principe fondamental de la libre circulation des capitaux, une telle disposition doit faire l'objet d'une interprétation stricte (voir, par analogie, arrêt Eckelkamp e.a., précité, point 57).

- 30 Tant le gouvernement allemand que la Commission, auxquels se rallie le gouvernement belge, soulignent toutefois que l'article 57, paragraphe 1, CE s'applique aux mouvements de capitaux impliquant des «investissements directs, y compris les investissements immobiliers». Une succession portant sur un bien immobilier constituerait un tel investissement, dès lors que le bénéficiaire d'une telle succession, par l'effet de la transmission de l'ensemble des droits et des obligations du défunt à ses héritiers, se substitue à ce dernier en ce qui concerne la propriété dudit bien. Une succession de ce type constituerait donc une forme d'acquisition immobilière qui serait assimilable à un investissement immobilier.

- 31 Il convient, toutefois, de constater que, alors que les successions, ainsi qu'il a déjà été rappelé au point 20 du présent arrêt, relèvent de la rubrique XI de l'annexe I de la directive 88/361, intitulée «Mouvements de capitaux à caractère personnel», tant les «investissements directs» que les «investissements immobiliers» relèvent de rubriques distinctes de celle-ci, à savoir, respectivement, les rubriques I et II de ladite annexe.

- 32 Si ces dernières notions ne sont pas définies par le traité, il ressort de l'énumération figurant dans ladite rubrique I et des notes explicatives qui s'y rapportent, auxquelles la Cour a déjà reconnu une valeur indicative, que la notion d'investissement direct concerne les investissements auxquels procèdent les personnes physiques ou morales et qui servent à créer ou à maintenir des relations durables et directes entre le bailleur de fonds et l'entreprise à qui ces fonds sont destinés en vue de l'exercice d'une activité économique (voir, en ce sens, arrêt du 24 mai 2007, Holböck, C-157/05, Rec. p. I-4051, points 34 et 35 ainsi que jurisprudence citée).

- 33 Or, il ressort de l'intitulé même de la rubrique II de l'annexe I de la directive 88/361 que les «investissements immobiliers» visés à cette rubrique ne comprennent pas les investissements directs visés à la rubrique I de cette annexe.
- 34 Dans ces conditions, il convient de considérer, à l'instar de M. l'avocat général au point 55 de ses conclusions, que l'article 57, paragraphe 1, CE, lorsqu'il se réfère aux «investissements directs, y compris les investissements immobiliers», vise les seuls investissements immobiliers qui constituent des investissements directs relevant de la rubrique I de l'annexe I de la directive 88/361.
- 35 En revanche, des investissements immobiliers de type «patrimonial», tels que celui en cause dans l'affaire au principal, qui se rapportent à la maison des parents de la défunte, effectués à des fins privées sans lien avec l'exercice d'une activité économique, ne relèvent pas du champ d'application de l'article 57, paragraphe 1, CE.
- 36 Une telle conclusion, qui est conforme à l'interprétation stricte qu'il convient de réserver à cette disposition en tant que dérogation à la libre circulation des capitaux, n'est nullement susceptible d'être remise en cause par l'arrêt Scheunemann, précité, contrairement à ce qu'a soutenu la Commission.
- 37 Certes, au point 35 dudit arrêt, la Cour a jugé que la législation d'un État membre qui exclut, aux fins du calcul des droits de succession, l'application de certains avantages fiscaux à un héritage sous la forme de participation dans une société de capitaux établie dans un État tiers, affecte de manière prépondérante non pas la libre circulation des capitaux, mais l'exercice de la liberté d'établissement, dès lors que cette participation permet à son détenteur d'exercer une influence certaine sur les décisions de ladite société et d'en déterminer les activités. La Cour ne s'est ainsi pas appuyée sur la nomenclature prévue à l'annexe I de la directive 88/361 en vue de déterminer la liberté fondamentale applicable à la situation en cause.
- 38 La présente affaire, en revanche, concerne l'interprétation d'une dérogation à la libre circulation des capitaux dans une situation dans laquelle il est constant que cette liberté est applicable. Or, alors que les libertés fondamentales reconnues par le traité doivent faire l'objet d'une interprétation large, les dérogations à une telle liberté sont, ainsi qu'il a déjà été rappelé aux points 29 et 36 du présent arrêt, d'interprétation stricte.
- 39 En conséquence, une restriction telle que celle en cause dans l'affaire au principal relative à la libre circulation vers un pays tiers tel que la Confédération suisse n'est pas susceptible d'échapper à l'application de l'article 56, paragraphe 1, CE sur le fondement de l'article 57, paragraphe 1, CE.
- 40 Dans ces conditions, il convient d'examiner dans quelle mesure la restriction à la libre circulation des capitaux ainsi constatée est susceptible d'être justifiée au regard des dispositions du traité.

Sur l'existence d'une justification à la restriction à la libre circulation des capitaux au titre de l'article 58, paragraphes 1 et 3, CE

- 41 Aux termes de l'article 58, paragraphe 1, sous a), CE, l'article 56 CE «ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres [...] d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis».
- 42 Cette disposition de l'article 58 CE, en tant qu'elle constitue une dérogation au principe fondamental de la libre circulation des capitaux, doit faire l'objet d'une interprétation stricte. Partant, elle ne saurait être interprétée en ce sens que toute législation fiscale comportant une distinction entre les contribuables en fonction du lieu où ils résident ou de l'État membre dans

lequel ils investissent leurs capitaux est automatiquement compatible avec le traité (voir arrêt du 17 janvier 2008, Jäger, C-256/06, Rec. p. I-123, point 40, ainsi que arrêts précités Eckelkamp e.a., point 57; Arens-Sikken, point 51, et Mattner, point 32).

- 43 En effet, la dérogation prévue à l'article 58, paragraphe 1, sous a), CE est elle-même limitée par le paragraphe 3 du même article, qui prévoit que les dispositions nationales visées audit paragraphe 1 «ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 56» (voir arrêts précités Jäger, point 41; Eckelkamp e.a., point 58; Arens-Sikken, point 52, ainsi que Mattner, point 33).
- 44 Il y a donc lieu de distinguer les traitements différents permis au titre de l'article 58, paragraphe 1, sous a), CE des discriminations arbitraires interdites en vertu du paragraphe 3 de ce même article. Or, il ressort d'une jurisprudence constante que, pour qu'une réglementation fiscale nationale telle que celle en cause au principal, qui, aux fins du calcul des droits sur les successions, opère une distinction en ce qui concerne le montant de l'abattement applicable à la base imposable d'un bien immeuble sis dans l'État membre concerné selon que le défunt ou le bénéficiaire réside dans cet État membre ou selon qu'ils résident tous les deux dans un autre État membre puisse être considérée comme compatible avec les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux, il est nécessaire que la différence de traitement concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou soit justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général. En outre, pour être justifiée, la différence de traitement ne doit pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour que l'objectif poursuivi par la réglementation en cause soit atteint (voir arrêt du 7 septembre 2004, Manninen, C-319/02, Rec. p. I-7477, point 29, ainsi que arrêts précités Eckelkamp e.a., points 58 et 59; Arens-Sikken, points 52 et 53, et Mattner, point 34).

Sur la comparabilité des situations en cause

- 45 Le gouvernement allemand, soutenu par le gouvernement belge, fait valoir qu'une succession concernant des non-résidents et celle impliquant un résident relèvent de situations qui sont objectivement différentes. En effet, dans la première situation, le bénéficiaire de la succession étant partiellement assujéti aux droits de succession en Allemagne serait uniquement imposé dans cet État membre sur les actifs énumérés à l'article 121 du BewG qui présentent un lien avec celui-ci et forment le «patrimoine interne». En revanche, dans le second cas, le bénéficiaire de la succession étant intégralement assujéti aux droits de succession en Allemagne serait imposé dans cet État membre sur la totalité du patrimoine acquis, indépendamment de sa consistance et du lieu où il se trouve, en vertu du principe dit du «patrimoine mondial».
- 46 Selon ces gouvernements, la réglementation en cause au principal est à cet égard conforme à la jurisprudence issue de l'arrêt du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), selon laquelle c'est l'État de résidence qui est en principe tenu d'apprécier la capacité contributive globale du résident et de lui accorder, le cas échéant, des abattements au vu de sa situation personnelle, le revenu perçu sur le territoire d'un État par un non-résident ne constituant le plus souvent qu'une partie de son revenu global. Or, de la même manière, dans la présente affaire, l'assiette des droits de succession d'un non-résident serait en principe inférieure à celle d'un résident.
- 47 Les gouvernements allemand et belge font encore observer à ce sujet, à l'instar de la juridiction de renvoi, que, si la Cour n'a pas suivi cette argumentation dans l'arrêt Mattner, précité, qui portait sur la même différence de traitement que celle en cause dans la présente affaire au principal, cet arrêt concernait non pas le calcul des droits de succession sur l'ensemble d'une dévolution patrimoniale, mais celui des droits de donation sur un seul immeuble, de sorte qu'il n'existait, dans un tel cas, aucune différence de situation objective entre une donation relevant du régime d'assujettissement partiel et une donation relevant du régime d'assujettissement intégral.

- 48 Il convient, cependant, de relever que ladite argumentation a été rejetée par la Cour non pas seulement, comme le soutiennent ces gouvernements, en ce qui concerne le calcul des droits de mutation dus au titre de la donation d'un bien immeuble (arrêt *Mattner*, précité, points 35 à 38), mais également en ce qui concerne le calcul des droits de succession dus au titre d'un tel bien (voir arrêts précités *Jäger*, point 44; *Eckelkamp e.a.*, points 61 à 63, ainsi que *Arens-Sikken*, points 55 à 57).
- 49 À cet égard, la Cour a jugé que, s'agissant du montant des droits de succession dus au titre d'un bien immeuble situé en Allemagne, il n'existe aucune différence objective justifiant une inégalité de traitement fiscal entre, respectivement, la situation de personnes dont aucune ne réside dans cet État membre et celle dans laquelle l'une au moins de ces dernières réside dans ledit État. En effet, le montant des droits de succession afférents à un immeuble situé en Allemagne est calculé, en application de l'ErbStG, en fonction à la fois de la valeur de ce bien immeuble et du lien personnel existant entre le défunt et l'héritier. Or, ni l'un ni l'autre de ces deux critères ne dépend du lieu de résidence de ceux-ci (voir, en ce sens, arrêts précités *Jäger*, point 44; *Eckelkamp e.a.*, point 61, ainsi que *Arens-Sikken*, point 55).
- 50 En outre, la réglementation allemande considère, en principe, tant le bénéficiaire d'une succession ouverte entre non-résidents que celui d'une succession impliquant au moins un résident comme des assujettis aux fins de la perception des droits sur les successions afférents aux biens immeubles situés en Allemagne. Ce n'est qu'en ce qui concerne l'abattement appliqué sur la base imposable que cette réglementation opère, aux fins du calcul des droits sur les successions afférents à des biens immeubles sis en Allemagne, une différence de traitement entre les successions ouvertes entre non-résidents et celles impliquant un résident. En revanche, la détermination de la classe et du taux d'imposition, prévue aux articles 15 et 19 de l'ErbStG, résulte des mêmes règles.
- 51 Dès lors qu'une réglementation nationale met sur le même plan, aux fins de l'imposition d'un bien immeuble acquis par succession et sis dans l'État membre concerné, d'une part, les héritiers non-résidents ayant acquis ce bien d'un défunt non-résident et, d'autre part, les héritiers non-résidents ou résidents ayant acquis un tel bien d'un défunt résident ainsi que les héritiers résidents ayant acquis ce même bien d'un défunt non-résident, elle ne peut, sans enfreindre les exigences du droit de l'Union, traiter ces héritiers différemment, dans le cadre de cette même imposition, en ce qui concerne l'application d'un abattement sur la base imposable de ce bien immeuble. En traitant de manière identique, sauf en ce qui concerne le montant de l'abattement susceptible de bénéficier à l'héritier, les successions ouvertes au profit de ces deux catégories de personnes, le législateur national a, en effet, admis qu'il n'existait entre ces dernières, au regard des modalités et des conditions de la perception des droits de succession, aucune différence de situation objective de nature à justifier une différence de traitement (voir, par analogie, arrêts précités *Eckelkamp e.a.*, point 63; *Arens-Sikken*, point 57, ainsi que *Mattner*, point 38).
- 52 Certes, il convient d'admettre que, ainsi que le font valoir les gouvernements allemand et belge, la base imposable de la succession d'un héritier non-résident, lorsqu'il est partiellement assujetti aux droits de succession en Allemagne, est «en principe», selon les propres termes utilisés par ces gouvernements, inférieure à celle d'un héritier, résident ou non-résident, qui est intégralement assujetti à ces droits dans cet État membre.
- 53 Toutefois, cette circonstance ne saurait remettre en cause les constatations qui précèdent, dès lors que le montant de l'abattement sur la base imposable prévu par la réglementation en cause au principal ne varie nullement en fonction du montant de la base imposable de la succession, mais demeure identique quel que soit ce dernier montant. En effet, ainsi qu'il ressort du dossier soumis à la Cour, cet abattement est automatiquement octroyé à tout héritier du seul fait de sa qualité d'assujetti aux droits de succession en Allemagne, afin d'assurer l'exonération d'une partie du

patrimoine familial par la réduction du montant total de la succession. Or, de même que cette qualité d'assujetti ne dépend en rien du lieu de résidence, la réglementation en cause soumettant aux droits de succession toute acquisition d'un bien immeuble situé en Allemagne que le défunt et l'héritier soient ou non résidents, l'objectif d'exonération partielle du patrimoine familial concerne de la même manière tous les assujettis aux droits de succession en Allemagne, qu'ils soient résidents ou non-résidents, dès lors que cette exonération vise à la réduction du montant total de la succession.

- 54 Ainsi, le bénéficiaire d'une succession dont la base imposable en Allemagne se limiterait, à l'instar de celle de M. Welte dans l'affaire au principal, à un bien immeuble sis dans cet État membre pourrait, quant à lui, se prévaloir, à la différence de M. Welte, de l'abattement d'un montant de 500 000 euros si ce bénéficiaire a acquis un tel bien d'une personne résidant sur le territoire allemand avec laquelle existait un lien d'époux ou si, résidant sur ce territoire, ledit bénéficiaire a acquis ce bien d'une telle personne qui n'y résidait pas.
- 55 Il en résulte que, le montant de l'abattement n'étant pas fonction du montant de la base imposable, mais étant octroyé à l'héritier en sa qualité d'assujetti, l'assujettissement partiel de l'héritier non-résident d'un défunt non-résident ne constitue pas une circonstance de nature à rendre objectivement différente, au regard de cet abattement, la situation de cet héritier par rapport à celle de l'héritier non-résident d'un défunt résident ou à celle de l'héritier résident d'un défunt résident ou non-résident.
- 56 Il s'ensuit que, dans l'affaire au principal, la situation de M. Welte est comparable à celle de tout héritier qui acquiert, par succession, un bien immeuble sis en Allemagne d'une personne défunte qui résidait dans cet État membre et avec laquelle existait un lien d'époux ainsi qu'à celle d'un héritier résidant en Allemagne qui réalise cette acquisition d'un conjoint défunt qui ne résidait pas dans cet État membre.
- 57 Il convient, dès lors, d'examiner si une réglementation telle que celle en cause au principal peut être objectivement justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général, ainsi que le soutient le gouvernement allemand à titre subsidiaire.

Sur l'existence d'une raison impérieuse d'intérêt général

- 58 En premier lieu, le gouvernement allemand soutient que la réglementation nationale en cause au principal répond au principe de cohérence fiscale. En effet, dans le régime de l'assujettissement partiel, l'avantage de la base d'imposition réduite serait compensé par l'inconvénient résultant d'un abattement réduit, tandis que, dans le régime de l'assujettissement intégral, l'avantage d'un abattement supérieur serait compensé par l'inconvénient résultant d'une base d'imposition plus large.
- 59 À cet égard, il y a lieu de rappeler qu'il résulte certes de la jurisprudence de la Cour que la nécessité de sauvegarder la cohérence d'un système fiscal peut justifier une restriction à l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité. Toutefois, pour qu'une telle justification puisse être admise, il est nécessaire que soit établie l'existence d'un lien direct entre l'octroi de l'avantage fiscal concerné et la compensation de cet avantage par un prélèvement fiscal déterminé (voir arrêts Manninen, précité, point 42, ainsi que du 17 septembre 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Rec. p. I-8591, points 77 et 78).
- 60 Or, en l'occurrence, il suffit de constater que l'avantage fiscal résultant, dans l'État membre sur le territoire duquel est situé le bien immeuble faisant l'objet d'une succession, de l'application d'un abattement à taux plein sur la base imposable lorsque cette succession implique au moins un résident de cet État n'est compensé dans celui-ci par aucun prélèvement fiscal déterminé au titre des

droits sur les successions (voir, par analogie, arrêt Mattner, précité, point 54).

- 61 Il s'ensuit que la réglementation en cause au principal ne saurait être justifiée par la nécessité de préserver la cohérence du système fiscal allemand.
- 62 En second lieu, le gouvernement allemand fait valoir que les règles nationales en cause au principal répondent à l'efficacité des contrôles fiscaux. En effet, la directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs (JO L 336, p. 15), fixerait un cadre de coopération entre les autorités compétentes des États membres qui n'existe pas entre celles-ci et les autorités compétentes d'un État tiers lorsque ce dernier n'a pris aucun engagement d'assistance mutuelle. Or, l'administration fiscale allemande n'aurait pas la possibilité d'appréhender avec certitude la succession d'un défunt qui résidait en Suisse. En particulier, les obligations des officiers de l'état civil de déclarer les décès, des tribunaux et des notaires de déclarer les dispositions prises en cas de mort ou de délivrer des certificats de décès ainsi que de certains dépositaires ou gestionnaires de fonds de faire une déclaration ne concerneraient que les organismes allemands. Dans ces conditions, l'administration fiscale nationale ne pourrait que reprendre les indications données par l'héritier sans pouvoir les vérifier.
- 63 Selon la jurisprudence de la Cour, lorsque la réglementation d'un État membre fait dépendre le bénéfice d'un avantage fiscal de la satisfaction de conditions dont le respect ne peut être vérifié qu'en obtenant des renseignements des autorités compétentes d'un pays tiers, il est, en principe, légitime pour cet État membre de refuser l'octroi de cet avantage si, notamment en raison de l'absence d'une obligation conventionnelle de ce pays tiers de fournir des informations, il s'avère impossible d'obtenir ces renseignements dudit pays (voir arrêts A, précité, point 63; du 28 octobre 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, Rec. p. I-10659, point 44, et du 19 juillet 2012, A, C-48/11, point 36).
- 64 Toutefois, comme M. l'avocat général l'a relevé aux points 76 et 77 de ses conclusions, les renseignements dont fait état le gouvernement allemand, qui concernent, notamment, les certificats de décès et les pièces délivrées par les officiers d'état civil de l'État où la succession est ouverte, sont susceptibles d'être communiqués par les héritiers ou, le cas échéant, par les autorités fiscales de cet État dans le cadre de l'application d'une convention bilatérale en vue d'éviter les doubles impositions et ne requièrent pas, en règle générale, d'appréciation complexe.
- 65 En tout état de cause, en vertu de la réglementation nationale, un héritier résidant en Allemagne bénéficie de l'abattement à taux plein sur la base imposable lorsqu'il acquiert par succession un bien immeuble situé dans cet État membre d'une personne qui résidait, au moment de son décès, dans un pays tiers.
- 66 Or, une telle succession requiert également, à l'instar de la succession en cause dans l'affaire au principal, la vérification par les autorités allemandes compétentes des données concernant un défunt résidant dans un pays tiers.
- 67 Dans ces conditions, le gouvernement allemand ne saurait soutenir que la réglementation nationale en cause au principal, en ce qu'elle prive l'héritier d'une succession entre résidents d'un pays tiers, tel que la Confédération suisse, du bénéfice de l'abattement à taux plein sur la base imposable, est nécessaire pour préserver l'efficacité des contrôles fiscaux.
- 68 Il convient, dès lors, de répondre à la question posée que les articles 56 CE et 58 CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation d'un État membre relative au calcul des droits de succession qui prévoit, en cas de succession d'un immeuble situé sur le territoire de cet

État, que l'abattement sur la base imposable, lorsque, comme dans les circonstances de l'affaire au principal, le défunt et le bénéficiaire de la succession résidaient, au moment du décès, dans un pays tiers tel que la Confédération suisse, est inférieur à l'abattement qui aurait été appliqué si au moins l'un d'entre eux avait résidé, au même moment, dans ledit État membre.

Sur les dépens

- 69 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) dit pour droit:

Les articles 56 CE et 58 CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation d'un État membre relative au calcul des droits de succession qui prévoit, en cas de succession d'un immeuble situé sur le territoire de cet État, que l'abattement sur la base imposable, lorsque, comme dans les circonstances de l'affaire au principal, le défunt et le bénéficiaire de la succession résidaient, au moment du décès, dans un pays tiers tel que la Confédération suisse, est inférieur à l'abattement qui aurait été appliqué si au moins l'un d'entre eux avait résidé, au même moment, dans ledit État membre.

Signatures

* Langue de procédure: l'allemand.