

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

4 septembre 2014 (*)

«Manquement d'État – Article 63 TFUE – Libre circulation des capitaux – Impôt sur les donations et successions – Législation nationale prévoyant un abattement plus élevé si le défunt, lors de son décès, le donateur ou le bénéficiaire résidaient sur le territoire de l'État membre – Objet du recours en manquement – Restriction – Justification»

Dans l'affaire C-211/13,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 258 TFUE, introduit le 19 avril 2013,

Commission européenne, représentée par MM. W. Mölls et W. Roels, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

République fédérale d'Allemagne, représentée par M. T. Henze et M^{me} A. Wiedmann, en qualité d'agents,

partie défenderesse,

soutenue par:

Royaume d'Espagne, représenté par M. A. Rubio González, en qualité d'agent,

partie intervenante,

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. M. Aleksejev, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 8 mai 2014,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 Par sa requête, la Commission européenne demande à la Cour de constater que, en adoptant et en

maintenant en vigueur des dispositions législatives selon lesquelles, lors de l'application des droits de succession et de donation en ce qui concerne un immeuble situé en Allemagne, il n'est accordé qu'un abattement moins élevé si le donateur, ou le défunt, et le bénéficiaire résidaient dans un autre État membre à la date de la succession ou de la donation, alors qu'un abattement considérablement plus élevé est octroyé si l'une au moins des deux parties résidait en Allemagne à cette date, la République fédérale d'Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 63 TFUE.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 2 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.»

- 3 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

- 4 L'article 1^{er}, paragraphe 1, point 1, de 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 le 8 décembre 2010 (BGBl. 2010 I, p. 1768, ci-après l'«ErbStG»), prévoit que les successions et les donations entre vifs sont soumises aux droits de succession ou de donation.

- 5 Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, points 1 à 3, de l'ErbStG, l'obligation fiscale s'applique:

«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 [le bénéficiaire], 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'].

[...]»

- 6 Conformément à l'article 9 de l'ErbStG, les droits naissent en principe à la date du décès du défunt, pour les successions, et à la date de la transmission, pour les donations entre vifs.

- 7 L'article 15 de l'ErbStG définit les classes d'imposition. Son paragraphe 1 est libellé comme suit:

«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 et le partenaire,
2. les enfants et enfants du conjoint,
3. les descendants des enfants et des enfants du conjoint visés au point 2,
4. les ascendants, pour les successions;

Classe d'imposition II:

1. les ascendants, pour autant qu'ils n'appartiennent pas à la classe d'imposition I,
2. les frères et sœurs,
3. les descendants en ligne directe des frères et sœurs,
4. le conjoint de l'un des parents,
5. les gendres et brus,
6. les beaux-parents,
7. le conjoint séparé et le partenaire d'un partenariat dissous;

Classe d'imposition III:

tous les autres [bénéficiaires] et les donations avec affectation.»

- 8 L'article 16 de l'ErbStG dispose:

«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.

[...]»

- 9 Aux termes de l'article 121 du BewG, dans sa version du 1^{er} février 1991 (BGBl. 1991 I, p. 230), telle que modifiée ultérieurement:
- «Le patrimoine interne comprend:
- [...]
2. le patrimoine foncier interne;
- [...]»
- 10 La loi transposant la directive sur le recouvrement et modifiant les dispositions sur la fiscalité (Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften), du 7 décembre 2011 (BGBl. 2011 I, p. 2592), a ajouté à l'article 2 de l'ErbStG un nouveau paragraphe 3 libellé comme suit:
- «À la demande [du bénéficiaire], la totalité d'une dévolution patrimoniale comportant un patrimoine interne au sens de l'article 121 du [BewG] (paragraphe 1, point 3) est traitée comme assujettie à titre intégral à l'impôt si le défunt, à la date du décès, le donateur, à la date où il effectue la donation, ou [le bénéficiaire], à la date du fait générateur de l'impôt (article 9), a son domicile dans un État membre de l'Union européenne ou dans un État auquel s'applique l'accord sur l'Espace économique européen. En cas [de transmissions] multiples provenant de la même personne dans un délai de dix ans avant ou après la dévolution patrimoniale, celles-ci sont alors également traitées comme étant intégralement assujetties à l'impôt et totalisées conformément à l'article 14. Dans le cas visé à la deuxième phrase, point 1, le délai de détermination de l'impôt n'expire pas avant la fin d'une période de quatre ans après que les autorités fiscales ont eu connaissance de la demande.»
- 11 Des modifications correspondantes ont été apportées aux articles 2, paragraphe 1, points 1 et 3, et 16 de l'ErbStG. En vertu de celles-ci, la catégorie de personnes qui a recours à l'option prévue à l'article 2, paragraphe 3, de cette loi est considérée comme assujettie à titre intégral à l'instar des héritiers ou des donataires qui relèvent de l'article 2, paragraphe 1, point 1, de la même loi.

La procédure précontentieuse

- 12 Le 9 octobre 2009, la Commission a adressé une lettre de mise en demeure à la République fédérale d'Allemagne dans laquelle elle a indiqué que la législation de cet État membre était incompatible avec l'article 56 CE, dont les dispositions ont été reprises à l'article 63 TFUE, dès lors que l'article 16, paragraphe 2, de l'ErbStG prévoyait seulement un abattement de 2 000 euros en cas d'assujettissement partiel aux droits de succession ou de donation, alors que, en cas d'assujettissement intégral, des abattements d'une valeur allant de 20 000 à 500 000 euros étaient accordés.
- 13 Par lettre du 8 décembre 2009, la République fédérale d'Allemagne a transmis à la Commission ses observations en réponse, en soutenant que la législation nationale en cause était compatible avec le droit de l'Union.
- 14 À la suite de l'arrêt Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), un dialogue s'est établi entre les services compétents de la Commission et la République fédérale d'Allemagne, à la suite duquel cette dernière a adressé, le 31 août 2010, une autre lettre à la Commission, dans laquelle il était indiqué qu'elle envisageait d'adopter des modifications législatives afin de remédier à la situation en cause. Un projet de loi provisoire correspondant à celles-ci était joint à cette lettre.

- 15 Considérant qu'une telle réponse était insuffisante, la Commission a, le 15 mars 2011, adressé un avis motivé audit État membre, réitérant les griefs précédemment formulés et invitant ce dernier à se conformer à cet avis dans un délai de deux mois à compter de sa notification.
- 16 La République fédérale d'Allemagne a répondu audit avis motivé par lettre du 9 mai 2011, dans laquelle elle maintenait sa position selon laquelle la législation nationale en cause, notamment l'article 16 de l'ErbStG, était compatible avec le droit de l'Union. Un projet législatif portant sur diverses modifications de celle-ci était joint à cette lettre.
- 17 Par lettre du 21 novembre 2011, la République fédérale d'Allemagne a informé la Commission que la législation nationale en cause était en cours de modification, les dispositions modificatives ayant été adoptées le 7 décembre 2011 (ci-après les «nouvelles dispositions»).
- 18 Par lettre du 12 décembre 2011, la Commission a adressé aux autorités allemandes des questions sur le fonctionnement du système fiscal allemand tel que modifié. Par lettre du 10 février 2012, la République fédérale d'Allemagne a confirmé que les nouvelles dispositions étaient entrées en vigueur et a répondu auxdites questions.
- 19 Estimant que cette situation n'était pas satisfaisante, la Commission a décidé d'introduire le présent recours.

Sur le recours

Sur la recevabilité

Argumentation des parties

- 20 La République fédérale d'Allemagne soutient que le recours introduit par la Commission est irrecevable en ce qui concerne les nouvelles dispositions adoptées à la suite de l'avis motivé, cette dernière ayant modifié l'objet du recours par rapport à celui de cet avis. Selon cet État membre, dès lors que la lettre de mise en demeure et l'avis motivé portent, en l'occurrence, uniquement sur les dispositions législatives nationales telles qu'en vigueur avant la modification du 7 décembre 2011, la Commission aurait dû engager une seconde procédure précontentieuse en ce qui concerne les nouvelles dispositions, étant donné que certaines considérations relatives à ces dernières n'ont pas été prises en considération lors de la procédure précontentieuse ayant abouti audit avis. À cet égard, les modifications apportées par les nouvelles dispositions seraient substantielles, le contribuable non-résident disposant dorénavant d'un choix entre le régime d'assujettissement partiel et celui de l'assujettissement intégral.
- 21 La Commission fait valoir que l'irrecevabilité soulevée par la République fédérale d'Allemagne est sans objet, dans la mesure où le présent recours se rapporte à la situation juridique telle qu'elle se présentait à l'expiration du délai imparti dans l'avis motivé. Les modifications apportées à la législation nationale en cause après l'expiration dudit délai seraient, dès lors, dépourvues de pertinence. En l'occurrence, les arguments de la Commission concernant lesdites modifications n'auraient été présentés qu'à titre subsidiaire dans la requête.

Appréciation de la Cour

- 22 Selon une jurisprudence constante de la Cour, la procédure précontentieuse a pour but de donner à l'État membre concerné l'occasion, d'une part, de se conformer à ses obligations découlant du droit de l'Union et, d'autre part, de faire utilement valoir ses moyens de défense à l'encontre des griefs formulés par la Commission. L'objet du recours introduit en application de l'article 258 TFUE est,

par conséquent, circonscrit par la procédure précontentieuse prévue à cet article. Dès lors, la requête ne peut être fondée sur des griefs autres que ceux indiqués durant la procédure précontentieuse (voir, notamment, arrêts *Commission/Pays-Bas*, C-152/98, EU:C:2001:255, point 23, et *Commission/Chypre*, C-340/10, EU:C:2012:143, point 21).

- 23 En particulier, la requête doit être fondée sur les mêmes motifs et moyens que ceux énoncés dans l'avis motivé (voir, notamment, arrêt *Commission/Irlande*, C-50/09, EU:C:2011:109, point 93), qui doit contenir un exposé cohérent et détaillé des raisons ayant amené la Commission à avoir la conviction que l'État membre intéressé a manqué à l'une des obligations qui lui incombent en vertu du droit de l'Union (voir, notamment, arrêt *Commission/Lituanie*, C-274/07, EU:C:2008:497, point 23 et jurisprudence citée).
- 24 Cette exigence ne saurait toutefois aller jusqu'à imposer en toute hypothèse une coïncidence parfaite entre les dispositions nationales qui sont mentionnées dans l'avis motivé et celles qui apparaissent dans la requête. Lorsqu'un changement législatif est intervenu entre ces deux phases de procédure, il suffit en effet que le système mis en place par la législation contestée au cours de la procédure précontentieuse ait été, dans son ensemble, maintenu par les nouvelles mesures adoptées par l'État membre postérieurement à l'avis motivé et qui sont attaquées dans le cadre du recours (voir, notamment, arrêt *Commission/Belgique*, C-221/03, EU:C:2005:573, point 39 et jurisprudence citée).
- 25 En l'occurrence, il est constant que le système adopté le 7 décembre 2011 par le législateur national offre au contribuable non-résident une nouvelle faculté, ce dernier pouvant dorénavant choisir entre le régime de l'assujettissement partiel et celui de l'assujettissement intégral. Or, il y a lieu de constater que, dès lors que le dispositif de la requête de la Commission vise uniquement l'hypothèse dans laquelle il n'existe pas de possibilité d'option entre ces régimes, cette requête, malgré les nombreux développements relatifs aux nouvelles dispositions qu'elle contient, ne vise pas, en réalité, ces dernières.
- 26 Au demeurant, la Commission a précisé elle-même, d'une part, dans sa réplique, que son recours «se rapporte à la situation juridique telle qu'elle se présentait à l'expiration du délai imposé [...] dans l'avis motivé» et que ses arguments concernant les modifications de l'ErbStG intervenues après l'expiration dudit délai ne sont présentés qu'à titre subsidiaire ainsi que, d'autre part, dans sa requête et lors de l'audience de plaidoirie, que l'objet du présent recours ne porte que sur la législation antérieure à la modification législative.
- 27 Par conséquent, il y a lieu de constater que l'objet du présent recours est limité à la législation nationale en cause dans sa version antérieure à la modification législative du 7 décembre 2011. Dans ces conditions, l'irrecevabilité soulevée par la République fédérale d'Allemagne doit être rejetée.

Sur le fond

Argumentation des parties

- 28 La Commission soutient, tout d'abord, que l'article 16 de l'ErbStG, disposition en vertu de laquelle des abattements considérablement plus élevés sont appliqués en cas d'assujettissement intégral, mais non pas en cas d'assujettissement partiel, est contraire à la libre circulation des capitaux telle que garantie par l'article 63 TFUE. Une application de l'abattement plus faible, lorsque le défunt, à la date de son décès, ou le donateur, à la date où il effectue la donation, et le bénéficiaire, à la date du fait générateur de l'impôt, résidaient dans un État membre autre que la République fédérale d'Allemagne, aurait pour conséquence d'entraîner une imposition plus élevée et de diminuer donc la

valeur de la succession ou de la donation. Or, tel ne serait pas le cas si la succession ou la donation avait un lien plus étroit avec l'Allemagne dans la mesure où l'une de ces parties y résiderait.

- 29 La Commission fait valoir, ensuite, qu'il n'existe pas de différence objective entre la situation des résidents et celle des non-résidents, alors que ces derniers sont toutefois traités de manière différente par la législation nationale en cause. À cet égard, les considérations contenues dans l'arrêt *Mattner* (EU:C:2010:216) seraient transposables en l'espèce et s'appliqueraient tant aux droits de donation qu'aux droits de succession. De même, la jurisprudence issue tant de l'arrêt *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31) que de l'arrêt *Commission/Estonie* (C-39/10, EU:C:2012:282), invoqués par la République fédérale d'Allemagne lors de la procédure précontentieuse, confirmerait cette appréciation.
- 30 Enfin, en se référant aux points 39 à 55 de l'arrêt *Mattner* (EU:C:2010:216), la Commission considère que ladite différence de traitement ne serait pas non plus justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général.
- 31 La République fédérale d'Allemagne, en se fondant sur la jurisprudence issue de l'arrêt *Schumacker* (EU:C:1995:31), fait valoir que les États membres ont, aux fins de l'imposition, le droit de traiter différemment les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence. En l'occurrence, pour ce qui est du bénéfice d'un abattement applicable aux droits de succession, la situation d'un contribuable assujéti à titre intégral ne serait pas comparable à celle d'un contribuable assujéti partiellement aux droits de succession en Allemagne, notamment du point de vue de la base d'imposition qui, dans le cas des assujétis partiels, ne comprendrait en règle générale qu'une partie du patrimoine acquis.
- 32 À cet égard, ledit État membre estime qu'il convient de tenir compte, premièrement, du fait que l'assiette de l'impôt des contribuables non-résidents est plus faible que celle de l'impôt des contribuables résidents et, partant, les premiers seraient privilégiés au regard de cette assiette. Deuxièmement, la capacité contributive globale du contribuable pourrait uniquement être appréciée dans l'État du domicile de ce dernier. Troisièmement, il conviendrait de faire une distinction entre les droits en matière de donation et les droits de succession, les considérations énoncées dans l'arrêt *Mattner* (EU:C:2010:216) n'étant applicables qu'aux premiers. Quatrièmement, les arrêts de la Cour invoqués par la Commission dans sa requête ne seraient pas pertinents, étant donné qu'ils ne porteraient pas sur la question précise en cause dans le cadre du présent recours, à savoir les conséquences des différences entre l'assujétissement à titre partiel et l'assujétissement à titre intégral.
- 33 En tout état de cause, la législation nationale en cause serait justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général. À cet égard, la République fédérale d'Allemagne renvoie aux observations qu'elle a présentées dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662), lesquelles concernaient le principe de cohérence fiscale et l'efficacité des contrôles fiscaux.
- 34 Dans sa réplique, la Commission relève que, s'agissant de la comparabilité des situations des contribuables assujétis à titre intégral et de ceux assujétis à titre partiel, la République fédérale d'Allemagne a admis elle-même que ces deux catégories sont comparables, d'une part, en adoptant la loi du 7 décembre 2011, qui viserait à adapter ladite législation aux enseignements tirés de l'arrêt *Mattner* (EU:C:2010:216), et, d'autre part, en se référant, afin de distinguer les droits en matière de donation des droits de succession, aux considérations contenues dans cet arrêt.
- 35 La différence de traitement entre les assujétis à titre intégral et les assujétis à titre partiel aurait également été démontrée dans le cadre de l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *Welte* (EU:C:2013:662), qui visait des situations dans lesquelles, lorsque le défunt et le bénéficiaire ne

résidaient pas en Allemagne à la date du décès, un abattement sur la base imposable moins élevé était appliqué par rapport à celui qui aurait été accordé si le défunt ou le bénéficiaire avait eu sa résidence sur le territoire allemand à cette même date. La Commission ajoute que la jurisprudence issue de l'arrêt Schumacker (EU:C:1995:31), invoquée par la République fédérale d'Allemagne, aboutit à la même conclusion. Enfin, le raisonnement adopté dans le cadre de l'arrêt Commission/Estonie (EU:C:2012:282), relatif aux revenus au titre de la retraite, serait entièrement transposable à la législation nationale en cause relative aux droits de succession. Or, si, dans l'affaire ayant abouti à ce dernier arrêt, les abattements accordés étaient particulièrement faibles par rapport à la base d'imposition, les abattements octroyés par ladite législation nationale seraient très élevés, ce qui entraînerait une discrimination au détriment des assujettis à titre partiel.

- 36 Concernant les justifications invoquées par la République fédérale d'Allemagne, celle tirée en premier lieu de la cohérence du système fiscal national ne peut, selon la Commission, qui invoque l'arrêt Mattner (EU:C:2010:216), être admise que si 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 est établie. Or, ce lien ferait défaut en l'espèce. À cet égard, la Commission souligne que la base d'imposition brute avant déduction de l'abattement est variable, tandis que l'abattement, qui est fixe, est déterminé selon des critères qui lui sont propres et atteint toujours le même montant quel que soit le montant de la base d'imposition brute. En second lieu, s'agissant de la justification tenant à l'efficacité des contrôles fiscaux, il n'existerait pas de lien direct entre le degré d'imposition et l'accès aux informations par les autorités fiscales.
- 37 Dans sa duplique, la République fédérale d'Allemagne relève que, étant donné que la situation d'un contribuable assujetti à titre intégral n'est pas comparable à celle d'un contribuable assujetti partiellement aux droits de succession en Allemagne, il n'est nécessaire d'examiner ni la proportionnalité ni la justification de la législation nationale en cause. Enfin, le régime adopté en l'espèce étant fondé sur des abattements forfaitaires et globalisants, le législateur national aurait le droit de choisir le régime d'abattement qu'il estime devoir appliquer.
- 38 Dans son mémoire en intervention, le Royaume d'Espagne soutient qu'il découle de la jurisprudence de la Cour que, s'agissant des impôts directs, la situation des contribuables résidents et celle des non-résidents n'est, en règle générale, pas comparable, dès lors que, d'une part, le revenu perçu dans un État par un non-résident ne représente, en principe, qu'une partie de son revenu global, le Royaume d'Espagne se prévalant à cet égard des arrêts Commission/Belgique (C-250/08, EU:C:2011:793, point 55) et Commission/Hongrie (C-253/09, EU:C:2011:795, point 55). D'autre part, la capacité contributive personnelle d'un non-résident devrait être appréciée au lieu où il a le centre de ses intérêts personnels et patrimoniaux, à savoir celui de sa résidence habituelle. Partant, le fait de ne pas faire bénéficier un contribuable non-résident de certains avantages fiscaux qui sont accordés au contribuable résident ne serait, en règle générale, pas discriminatoire.
- 39 En l'occurrence, il y aurait une différence entre ces deux catégories de contribuables. Ainsi, le Royaume d'Espagne indique que les résidents sont imposés pour toutes leurs acquisitions, indépendamment du fait que celles-ci sont situées en Allemagne ou non, alors que les non-résidents doivent uniquement acquitter l'impôt pour les biens localisés en Allemagne.

Appréciation de la Cour

- Sur l'existence d'une restriction à la libre circulation des capitaux

- 40 Il convient de relever d'emblée que, dans le cadre des affaires ayant donné lieu aux arrêts Mattner (EU:C:2010:216) et Welte (EU:C:2013:662), la Cour a, notamment, examiné la question de savoir

si l'article 63 TFUE s'opposait, en substance, à la législation nationale en cause. Dès lors, il y a lieu de constater que les considérations et réponses de la Cour dans ces deux arrêts sont transposables à la situation ayant donné lieu au présent recours en manquement.

41 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, en ce qui concerne les donations et les successions, les mesures interdites par l'article 63, paragraphe 1, TFUE, en tant qu'elles constituent des restrictions aux mouvements de capitaux, comprennent celles qui ont pour effet de diminuer la valeur de la donation ou 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 donation ou la succession de ceux-ci (voir notamment, pour ce qui est des donations, arrêt *Mattner*, EU:C:2010:216, point 26 et jurisprudence citée, ainsi que, pour ce qui concerne les successions, arrêt *Welte*, EU:C:2013:662, point 23 et jurisprudence citée).

42 En l'occurrence, la législation nationale en cause prévoit que, dans le cas d'une succession ou d'une donation dans laquelle une partie des biens transmis est située en Allemagne, lorsque le défunt, ou le donateur et le bénéficiaire ne résidaient pas dans cet État membre respectivement à la date du décès, à la date à laquelle la donation a été effectuée ou à la date du fait générateur de l'impôt, l'abattement opéré sur la base imposable est moins élevé que celui qui serait appliqué si le défunt, le donateur ou le bénéficiaire avaient eu leur résidence sur le territoire allemand à la date pertinente.

43 Force est de constater que ladite législation, qui fait dépendre l'application d'un abattement sur la base imposable des biens transmis du lieu de résidence du défunt, ou du donateur et du bénéficiaire, aux dates respectivement susmentionnées, aboutit à ce que les successions ou les donations entre non-résidents comprenant de tels biens soient soumises à une charge fiscale plus lourde que celle qui grève celles-ci lorsque l'une au moins des parties impliquées avait sa résidence sur le territoire allemand à ces mêmes dates et, partant, a pour effet de diminuer la valeur de la succession ou de la donation (voir arrêts *Mattner*, EU:C:2010:216, points 27 et 28, ainsi que *Welte*, EU:C:2013:662, point 25).

44 Par conséquent, ladite législation constitue une restriction à la libre circulation des capitaux, prohibée, en principe, par l'article 63, paragraphe 1, TFUE.

– Sur l'existence d'une justification éventuelle à la restriction à la libre circulation des capitaux

45 Aux termes de l'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE, l'article 63 TFUE «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».

46 Cette disposition de l'article 65 TFUE, 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 FUE. En effet, la dérogation prévue à l'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE 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 63 [TFUE]» (voir, en ce sens, arrêt *Welte*, EU:C:2013:662, points 42 et 43 et jurisprudence citée).

47 Il y a donc lieu de distinguer les traitements différents permis au titre de l'article 65, paragraphe 1,

sous a), TFUE des discriminations arbitraires interdites en vertu du paragraphe 3 de ce même article. Or, il ressort d'une jurisprudence constante de la Cour que, pour qu'une réglementation fiscale nationale qui, aux fins du calcul des droits sur les donations ou 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, le donateur ou le bénéficiaire résidaient dans cet État membre ou selon qu'ils résidaient tous 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, en ce sens, arrêt Welte, EU:C:2013:662, point 44 et jurisprudence citée).

i) Sur la comparabilité des situations en cause

- 48 Il convient de relever que l'argumentation de la République fédérale d'Allemagne relative au droit de traiter différemment les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation au regard de leur résidence a déjà été rejetée par la Cour en ce qui concerne le calcul tant des droits de mutation dus au titre de la donation d'un bien immeuble (arrêt Mattner, EU:C:2010:216, points 35 à 38), que des droits de succession dus au titre d'un tel bien (voir, notamment, arrêt Welte, EU:C:2013:662, points 48 à 51 et jurisprudence citée).
- 49 À cet égard, la Cour a notamment jugé que, s'agissant du montant des droits en matière de donation ou 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 de tels droits 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 donateur ou le défunt et le bénéficiaire. Or, ni l'un ni l'autre de ces deux critères ne dépend du lieu de résidence de ceux-ci (voir, par analogie, arrêt Welte, EU:C:2013:662, point 49 et jurisprudence citée).
- 50 Il y a lieu également de rappeler que, dès lors qu'une législation nationale met sur le même plan, aux fins de l'imposition d'un bien immeuble acquis par donation ou par succession et sis dans l'État membre concerné, d'une part, les bénéficiaires non-résidents ayant acquis ce bien d'une personne non-résidente et, d'autre part, les bénéficiaires non-résidents ou résidents ayant acquis un tel bien d'une personne résidente ainsi que les bénéficiaires résidents ayant acquis ce même bien d'une personne non-résidente, elle ne peut, sans enfreindre les exigences du droit de l'Union, traiter ces bénéficiaires 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 accordé au bénéficiaire, les donations ou les successions au profit de ces deux catégories de contribuables, le législateur national a, en effet, admis qu'il n'existe entre ces dernières, au regard des modalités et des conditions de la perception des droits sur les donations ou les successions, aucune différence de situation objective de nature à justifier une différence de traitement (voir, en ce sens, arrêts Mattner, EU:C:2010:216, point 38, et Welte, EU:C:2013:662, point 51).
- 51 Certes, il convient d'admettre que, ainsi que le fait valoir la République fédérale d'Allemagne, la base imposable de la succession ou de la donation d'un bénéficiaire non-résident, lorsqu'il est partiellement assujéti aux droits de succession ou de donation en Allemagne, est en principe inférieure à celle d'un bénéficiaire, résident ou non-résident, qui est intégralement assujéti à ces droits dans cet État membre. Toutefois, cette circonstance ne saurait remettre en cause les

constatations figurant au point précédent, dès lors que le montant de l'abattement sur la base imposable prévu par la législation nationale en cause ne varie nullement en fonction de celui de la base imposable de la succession ou de la donation, mais demeure identique quel que soit ce dernier montant (voir, en ce sens, arrêt Welte, EU:C:2013:662, points 52 et 53).

52 En effet, l'abattement étant octroyé au bénéficiaire en sa qualité d'assujetti et n'étant pas fonction du montant de la base imposable, l'assujettissement partiel du bénéficiaire non-résident d'une personne non-résidente ne constitue pas une circonstance de nature à rendre objectivement différente, au regard de cet abattement, la situation de ce bénéficiaire par rapport, d'une part, à celle du bénéficiaire non-résident d'une personne résidente ou, d'autre part, à celle du bénéficiaire résident d'une personne résidente ou non-résidente (voir, en ce sens, arrêt Welte, EU:C:2013:662, point 55).

53 Il s'ensuit que, s'agissant de la détermination des droits en matière de donation ou de succession, la situation d'un contribuable assujetti à titre partiel est comparable à celle d'un assujetti à titre intégral qui acquiert, par donation ou par succession, un bien immeuble sis en Allemagne.

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

54 S'agissant des justifications invoquées par la République fédérale d'Allemagne relatives à la nécessité de sauvegarder la cohérence de son système fiscal et l'efficacité des contrôles fiscaux, force est de constater que la Cour a déjà rejeté la même argumentation en ce qui concerne la législation nationale en cause s'agissant de l'abattement appliqué tant aux droits de donation (voir arrêt Mattner, EU:C:2010:216, points 46 à 55) qu'aux droits de succession (voir arrêt Welte, EU:C:2013:662, points 59 à 67). Ainsi, pour ce qui est de ces justifications, la réponse apportée par la Cour dans ces deux arrêts est transposable à la situation ayant donné lieu au présent recours.

55 En premier lieu, concernant la justification relative à la cohérence du système fiscal, la Cour a rappelé qu'il résulte certes de sa jurisprudence 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 Mattner, EU:C:2010:216, point 53, et Welte, EU:C:2013:662, point 59).

56 La Cour a également constaté que, en l'occurrence, l'avantage fiscal résultant, dans l'État membre sur le territoire duquel est situé le bien immeuble faisant l'objet d'une succession ou d'une donation, de l'application d'un abattement à taux plein sur la base imposable lorsque cette succession ou cette donation 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 ou sur les donations (voir, en ce sens, arrêts Mattner, EU:C:2010:216, point 54, et Welte, EU:C:2013:662, point 60).

57 Il s'ensuit que la législation nationale en cause ne saurait être justifiée par la nécessité de préserver la cohérence du système fiscal allemand.

58 En second lieu, s'agissant de la justification tenant à l'efficacité des contrôles fiscaux, la Cour a, dans le cadre de l'affaire ayant lieu à l'arrêt Welte (EU:C:2013:662), examiné les motifs invoqués par la République fédérale d'Allemagne afin de justifier la restriction opérée par la législation nationale en cause en ce qui concerne la différence d'abattement relative aux droits de succession. À cet égard, la Cour a notamment relevé que la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux ne pouvait utilement être invoquée pour justifier la restriction en cause, dès lors que cette législation prive l'héritier d'une succession entre non-résidents, comprenant un bien immeuble situé en

Allemagne, du bénéfice de l'abattement à taux plein sur la base imposable, alors qu'un héritier résidant en Allemagne bénéficie d'un tel abattement lorsqu'il acquiert par succession un bien immeuble situé dans cet État membre d'une personne qui était, au moment de son décès, un non-résident. En effet, une succession impliquant un héritier résidant en Allemagne qui acquiert par celle-ci un bien immeuble situé dans cet État membre d'une personne qui résidait, au moment de son décès, dans un État tiers, requiert également la vérification par les autorités compétentes allemandes des données concernant un défunt résidant dans un État tiers (voir, en ce sens, arrêt Welte, EU:C:2013:662, points 65 à 67).

- 59 Pour ce qui est des motifs invoqués pour justifier la différence d'abattement lors de l'imposition des donations, il importe de constater que les mêmes considérations sont transposables dans le cadre du présent recours. En effet, ainsi que l'a relevé la Commission dans sa réplique, la législation nationale en cause ne permet pas d'accorder un abattement à taux plein sur la base imposable lorsque la donation effectuée entre non-résidents porte sur un bien immeuble situé en Allemagne, alors qu'un tel abattement est accordé lorsqu'un donataire résidant dans cet État bénéficie d'un tel bien et que le donateur est établi à l'étranger, alors que, dans ces deux situations, les mêmes difficultés de vérification peuvent être rencontrées par les autorités compétentes allemandes.
- 60 Dès lors, il y a lieu de constater que les motifs invoqués par la République fédérale d'Allemagne ne sauraient justifier la restriction à la libre circulation des capitaux découlant de la législation nationale en cause.
- 61 En conséquence, il convient de constater que, en adoptant et en maintenant en vigueur des dispositions législatives selon lesquelles, lors de l'application des droits de succession et de donation en ce qui concerne un immeuble situé en Allemagne, il n'est accordé qu'un abattement moins élevé si le défunt, à la date de son décès, ou le donateur, à la date à laquelle il effectue la donation, et le bénéficiaire, à la date du fait générateur de l'impôt, résidaient dans un autre État membre, alors qu'un abattement considérablement plus élevé est octroyé si l'une au moins des deux parties résidait en Allemagne auxdites dates, la République fédérale d'Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 63 TFUE.

Sur les dépens

- 62 En vertu de l'article 138, paragraphe 1, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La Commission ayant conclu à la condamnation de la République fédérale d'Allemagne et cette dernière ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de la condamner aux dépens. En application de l'article 140, paragraphe 1, du même règlement, le Royaume d'Espagne, qui est intervenu au litige, supporte ses propres dépens.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) déclare et arrête:

- 1) **En adoptant et en maintenant en vigueur des dispositions législatives selon lesquelles, lors de l'application des droits de succession et de donation en ce qui concerne un immeuble situé en Allemagne, il n'est accordé qu'un abattement moins élevé si le défunt, à la date de son décès, ou le donateur, à la date à laquelle il effectue la donation, et le bénéficiaire, à la date du fait générateur de l'impôt, résidaient dans un autre État membre, alors qu'un abattement considérablement plus élevé est octroyé si l'une au moins des deux parties résidait en Allemagne auxdites dates, la République fédérale d'Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 63 TFUE.**
- 2) **La République fédérale d'Allemagne est condamnée aux dépens.**

3) **Le Royaume d'Espagne supporte ses propres dépens.**

Signatures

* Langue de procédure: l'allemand.