

Downloaded via the EU tax law app / web

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

30 iunie 2016(*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Libera circulație a capitalurilor – Impozit pe succesiuni – Reglementare a unui stat membru care prevede o reducere a taxelor asupra succesiunii aplicabile succesiunilor care cuprind un patrimoniu care a fost deja obiectul unei transmisiuni succesoriale pentru care au fost percepute astfel de taxe în acest stat membru – Restricție – Justificare – Coerența regimului fiscal”

În cauza C-123/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), prin decizia din 20 ianuarie 2015, primită de Curte la 12 martie 2015, în procedura

Max Heinz Feilen

împotriva

Finanzamt Fulda,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul M. Ileși, președinte de cameră, doamna C. Toader, domnul A. Rosas, doamna A. Prechal și domnul E. Jarași (raportor), judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul I. Illéssy, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 27 ianuarie 2016,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru domnul Feilen, de P. Thouet, Rechtsanwalt;
- pentru guvernul german, de T. Henze, în calitate de agent;
- pentru guvernul spaniol, de A. Rubio González, în calitate de agent;
- pentru guvernul Regatului Unit, de S. Sutton și de M. Holt, în calitate de agenți, asistați de R. Hill, barrister;
- pentru Comisia Europeană, de M. Wasmeier și de W. Roels, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 17 martie 2016,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 63 alineatul (1) TFUE și a articolului 65 TFUE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Max-Heinz Feilen, pe de o parte, și Finanzamt Fulda (Administrația Fiscală din Fulda, Germania), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acesteia din urmă de a-i acorda beneficiul unei reduceri a taxelor asupra succesiunii la care este supusă succesiunea mamei sale.

Cadrul juridic

3 Articolul 1 alineatul 1 punctul 1 din Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Legea germană privind taxele asupra succesiunii și asupra donației, denumită în continuare „ErbStG”), în versiunea aplicabilă exercițiului fiscal 2007, supune transmiterile pentru cauză de moarte taxelor asupra succesiunii.

4 Potrivit articolului 2 alineatul 1 punctele 1-3 din ErbStG:

„Obligația fiscală se aplică:

1. În cazurile menționate la articolul 1 alineatul 1 punctele 1-3, întregului patrimoniu transmis, atunci când defunctul, la data decesului, [...] sau dobânditorul, la data faptului generator al impozitului, au calitatea de rezidenți. Sunt considerați rezidenți:

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

[...]

3. În toate celelalte cazuri, bunurilor transmise care constau în patrimoniul intern în sensul articolului 121 din Bewertungsgesetz [(Legea de evaluare)]. [...]”

5 Articolul 15 din ErbStG, care definește clasele de impunere, prevede la alineatul 1:

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

Clasa I de impunere:

1. soțul și partenerul de viață;

2. copiii și copiii soțului;

3. descendenții copiilor și ai copiilor soțului vizați la punctul 2;

4. ascendenții, pentru succesiuni;

[...]”

6 În ceea ce privește reducerea taxelor asupra succesiunii, articolul 27 din ErbStG cuprinde următoarele dispoziții:

„(1) În cazul în care persoane din clasa I de impunere dobândesc, *mortis causa*, un patrimoniu care, în ultimii zece ani înaintea dobândirii respective, a fost deja dobândit de persoane din această clasă de impunere și pentru care s-au perceput taxe asupra succesiunii în temeiul prezentei legi, cuantumurile taxelor care trebuie plătite se reduce, sub rezerva dispozițiilor alineatului

3, după cum urmează:

cu ...%

în cazul în care termenul dintre cele două momente în care obligația fiscală a luat naștere

50

este mai mic de un an

45

este mai mare de un an, însă mai mic de doi ani

40

este mai mare de doi ani, însă mai mic de trei ani

35

este mai mare de trei ani, însă mai mic de patru ani

30

este mai mare de patru ani, însă mai mic de cinci ani

25

este mai mare de cinci ani, însă mai mic de șase ani

20

este mai mare de șase ani, însă mai mic de opt ani

10

este mai mare de opt ani, însă mai mic de zece ani

[...]

(3) Reducerea potrivit alineatului 1 nu poate depăși suma care rezultă din aplicarea procentajelor menționate la alineatul 1 taxelor asupra succesiunii plătite de dobânditorul anterior pentru dobândirea aceluiași patrimoniu.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

7 Domnul Feilen, care are reședința în Germania, este singurul moștenitor al mamei sale, decedată în cursul anului 2007 în același stat membru, unde se afla locul ultimei sale reședințe. Succesiunea mamei era constituită în esență din partea acesteia din succesiunea fiicei sale decedate în cursul anului 2004 în Austria, unde avea reședința și mama până la decesul fiicei sale. Întrucât partajul succesiunii fiicei nu a fost efectuat în Austria decât după decesul mamei, taxele asupra acestei succesiuni, în cuantum de 11 961,91 de euro, au fost plătite de domnul Feilen.

8 În declarația fiscală referitoare la succesiunea mamei sale, domnul Feilen a înscris, pe de o parte, taxele asupra succesiunii plătite de el în Austria la pasivul succesoral și, pe de altă parte, a

solicitat o reducere a taxelor asupra succesiunii în temeiul articolului 27 din ErbStG. Prin decizia din 28 octombrie 2009, Administrația Fiscală din Fulda a dedus taxele asupra succesiunii plătite în Austria în calitate de datorie succesorală, însă a refuzat să acorde reducerea taxelor asupra succesiunii.

9 Finanzgericht (Tribunalul Fiscal, Germania) a respins acțiunea introdusă de domnul Feilen împotriva acestei decizii pentru motivul că articolul 27 alineatul 1 din ErbStG implica o dobândire anterioară pe cale succesorală impusă în temeiul legii respective. Or, această situație nu se regăsea în speță, întrucât dobândirea anterioară de către mama a patrimoniului fiicei sale nu a fost supusă taxelor asupra succesiunii în Germania din moment ce nici mama, nici fiica nu erau, la data decesului acesteia din urmă, rezidente în sensul articolului 2 alineatul 1 punctul 1 din ErbStG, iar succesiunea nu cuprindea un patrimoniu intern în sensul articolului 2 alineatul 1 punctul 3 din ErbStG.

10 Sesizat cu recurs, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania) exprimă îndoieli cu privire la conformitatea articolului 27 din ErbStG cu dreptul Uniunii.

11 Aceasta subliniază, în primul rând, că succesiunea de care a beneficiat reclamantul din litigiul principal ar putea intra sub incidența dispozițiilor dreptului Uniunii referitoare la circulația capitalurilor. În opinia sa, succesiunea dobândită de domnul Feilen de la mama sa nu ar trebui considerată o operațiune pur internă din moment ce patrimoniul acesteia din urmă este constituit în esență din partea ei din succesiunea fiicei sale în Austria.

12 În al doilea rând, instanța de trimitere arată că refuzul acordării unei reduceri a taxelor asupra succesiunii în temeiul articolului 27 alineatul 1 din ErbStG poate constitui, având în vedere jurisprudența Curții, o restricție privind circulația capitalurilor, întrucât are ca efect diminuarea valorii unei succesiuni care cuprinde un patrimoniu care a fost supus unor taxe asupra succesiunii străine. În această privință, exprimă îndoieli cu privire la problema dacă, având în vedere Hotărârea Curții din 12 februarie 2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92), trebuie exclusă existența unei astfel de restricții.

13 În al treilea rând, instanța menționează ridică problema dacă eventuala restricție privind libera circulație a capitalurilor care rezultă din articolul 27 alineatul 1 din ErbStG este justificată în temeiul dispozițiilor din Tratatul FUE.

14 În aceste împrejurări, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Libera circulație a capitalurilor, care rezultă din articolul 63 alineatul (1) TFUE coroborat cu articolul 65 TFUE, se opune reglementării dintr-un stat membru care, în cazul succesiunii în beneficiul unor persoane dintr-o anumită clasă de impunere, prevede o reducere a taxelor asupra succesiunii atunci când bunurile succesoriale cuprind un patrimoniu care, în ultimii zece ani înaintea dobândirii, a fost dobândit deja prin succesiune de persoane din această clasă de impunere, iar pentru această dobândire anterioară s-au plătit taxele asupra succesiunii în statul membru respectiv, în timp ce reducerea taxelor asupra succesiunii nu se aplică atunci când pentru dobândirea anterioară s-au perceput taxe asupra succesiunii în alt stat membru?”

Cu privire la întrebarea preliminară

15 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 63 alineatul (1) TFUE și articolul 65 TFUE se opun unei reglementări a unui stat membru, precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede, în cazul unei succesiuni în beneficiul unor persoane care fac parte dintr-o anumită clasă de impunere, o

reducere a taxelor asupra succesiunii atunci când succesiunea cuprinde un patrimoniu care, în ultimii zece ani înaintea acesteia, a fost deja obiectul unei transmisiuni succesoriale, cu condiția ca pentru aceasta din urmă să se fi perceput taxe asupra succesiunii în statul membru respectiv.

16 Astfel cum a arătat instanța de trimitere, succesiunile, care constau în transmiterea către una sau mai multe persoane a patrimoniului lăsat de o persoană decedată, intră, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în noțiunea de circulație a capitalurilor în sensul articolului 63 TFUE, cu excepția cazurilor în care elementele constitutive ale acestora se limitează la interiorul unui singur stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea din 23 februarie 2006, van Hilten/van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, punctele 39-42, Hotărârea din 17 ianuarie 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, punctele 24 și 25, Hotărârea din 17 octombrie 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punctele 19 și 20, precum și Hotărârea din 3 septembrie 2014, Comisia/Spania, C-127/12, nepublicată, EU:C:2014:2130, punctele 52 și 53).

17 Or, succesiunea în discuție în litigiul principal cuprinde un patrimoniu care provine dintr-o succesiune anterioară intervenită între sora și mama domnului Feilen în Austria, unde era situat atunci respectivul patrimoniu și unde acestea aveau reședința la data decesului surorii. Acest element transfrontalier este motivul pentru care reducerea taxelor asupra succesiunii prevăzută la articolul 27 din ErbStG nu a fost acordată domnului Feilen. Întrucât o astfel de situație nu poate fi considerată pur internă, succesiunea în discuție în litigiul principal constituie o operațiune care intră în domeniul de aplicare al circulației capitalurilor în sensul articolului 63 alineatul (1) TFUE.

18 Prin urmare, este necesar să se examineze dacă o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal constituie o restricție privind circulația capitalurilor în sensul articolului 63 alineatul (1) TFUE și, în cazul unui răspuns afirmativ, dacă o asemenea restricție este justificată.

Cu privire la existența unei restricții privind circulația capitalurilor

19 Curtea a statuat deja că o reglementare a unui stat membru care face ca aplicarea unui avantaj fiscal în materie de succesiune, precum reducerea bazei de impozitare, să depindă de locul de reședință al defunctului sau al beneficiarului sau de locul situării bunurilor cuprinse în succesiune constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor interzisă prin articolul 63 alineatul (1) TFUE atunci când are drept rezultat că succesiunile care implică nerezidenți sau care cuprind bunuri situate în alt stat membru sunt supuse unei sarcini fiscale mai oneroase decât cea care grevează succesiunile care implică doar rezidenți sau doar bunuri situate în statul membru de impunere și, prin urmare, are ca efect diminuarea valorii succesiunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 ianuarie 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, punctele 30-35, Hotărârea din 17 octombrie 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punctele 23-26, Hotărârea din 3 septembrie 2014, Comisia/Spania, C-127/12, nepublicată, EU:C:2014:2130, punctele 57-60, precum și Hotărârea din 4 septembrie 2014, Comisia/Germania, C-211/13, nepublicată, EU:C:2014:2148, punctele 40-43).

20 În speță, articolul 27 alineatul (1) din ErbStG prevede că o reducere a taxelor asupra succesiunii este acordată pentru dobândirea unui patrimoniu, pe cale succesorală, de către persoane care fac parte din clasa I de impunere, dacă acest patrimoniu, în ultimii zece ani înaintea dobândirii menționate, a fost deja obiectul unei dobândiri de către persoane care fac parte din această clasă de impunere și dacă pentru respectiva dobândire anterioară s-au perceput taxe asupra succesiunii în Germania. Întrucât o astfel de taxă este percepută, în temeiul articolului 2 din ErbStG, atunci când defunctul, la data decesului, sau dobânditorul, la data faptului generator al impozitului, are domiciliul sau reședința pe teritoriul național ori atunci când bunurile transmise constau într-un „patrimoniu intern”, acordarea reducerii taxelor asupra succesiunii presupune că patrimoniul despre care este vorba se găsea în Germania la momentul succesiunii anterioare sau,

în cazul în care era situat în străinătate, c? cel puțin una dintre părțile la respectiva succesiune avea reședința în Germania.

21 Prin urmare, această reglementare face ca beneficiul reducerii taxelor asupra succesiunii să depind? de locul situării bunurilor cuprinse în succesiune la momentul succesiunii anterioare și de locul de reședință al defunctului sau al beneficiarului la momentul respectivei succesiuni anterioare. Aceasta are drept consecință faptul c? o succesiune care cuprinde bunuri care erau situate într?un alt stat membru la momentul unei succesiuni anterioare în care niciuna dintre părți nu avea reședința în Germania este supus? unor taxe asupra succesiunii mai ridicate decât cele percepute în cazul unei succesiuni care nu cuprinde decât bunuri care erau situate în Germania la momentul unei succesiuni anterioare sau care cuprinde bunuri care erau situate într?un alt stat membru la momentul unei succesiuni anterioare în care cel puțin una dintre părți avea reședința în Germania. Astfel, această reglementare are ca efect, după cum a constatat instanța de trimitere, diminuarea valorii succesiunii.

22 Rezultat de aici c? o legislație națională precum cea în discuție în litigiul principal constituie o restricție privind circulația capitalurilor în sensul articolului 63 alineatul (1) TFUE.

23 Întrucât instanța de trimitere a exprimat îndoieli cu privire la problema dac? Hotărârea din 12 februarie 2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92), repune în discuție această concluzie, trebuie constatat c?, spre deosebire de situația examinată în hotărârea menționată, cauza principală nu privește o dublă impunere a unor elemente ale aceleiași succesiuni de către două state membre, ci tratamentul fiscal, de către un stat membru, al unei succesiuni care difer? în funcție de aspectul dac? aceasta cuprinde sau nu cuprinde un patrimoniu pentru care s?a perceput deja un impozit în același stat membru cu ocazia unei succesiuni anterioare.

Cu privire la justificările unei restricții privind circulația capitalurilor

24 În ceea ce privește o eventuală justificare întemeiată pe articolul 65 TFUE, trebuie amintit c?, potrivit alineatului (1) litera (a) al acestui articol, 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”.

25 Această dispoziție a articolului 65 TFUE, ca derogare de la principiul fundamental al liberei circulații a capitalurilor, trebuie să fac? obiectul unei interpretări stricte. Prin urmare, ea nu poate fi interpretată în sensul c? orice legislație fiscală care prevede o distincție între contribuabili în funcție de locul în care aceștia au reședința sau în funcție de statul membru în care își investesc capitalurile este compatibil? în mod automat cu tratatul. Astfel, derogarea prevăzută la articolul 65 alineatul (1) litera (a) TFUE este ea însăși limitată prin alineatul (3) al aceluiași articol, care prevede c? dispozițiile naționale menționate la alineatul (1) al acestui articol „nu trebuie să constituie un mijloc de discriminare arbitrar? și nici o restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor și a plătitorilor, astfel cum este aceasta definită la articolul 63 [TFUE]” (Hotărârea din 4 septembrie 2014, Comisia/Germania, C-211/13, nepublicată, EU:C:2014:2148, punctul 46 și jurisprudența citată).

26 Prin urmare, diferențele de tratament autorizate potrivit articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE trebuie să fie distinse de discriminările arbitrare interzise în temeiul articolului 65 alineatul (3) TFUE. În această privință, reiese din jurisprudența Curții c?, pentru ca o reglementare fiscală națională care, în scopul calculării taxelor asupra succesiunii sau asupra donației, efectuează o distincție între rezidenți și nerezidenți sau între bunurile situate pe teritoriul național și cele situate în afara teritoriului menționat să poată fi considerată compatibilă cu dispozițiile tratatului privind libera circulație a capitalurilor, este necesar ca diferența de tratament să privească situații

care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau s? fie justificat? de un motiv imperativ de interes general (Hot?r?rea din 3 septembrie 2014, Comisia/Spania, C?127/12, nepublicat?, EU:C:2014:2130, punctul 73 ?i jurispruden?a citat?).

27 În ceea ce prive?te comparabilitatea situa?iilor în cauz?, este cert c? reglementarea în discu?ie în litigiul principal pune pe acela?i plan, în privin?a taxelor asupra succesiunii, persoanele care fac parte din clasa I de impunere ?i care au re?edin?a pe teritoriul na?ional care dob?ndesc pe cale succesoral? un patrimoniu ce cuprinde bunuri care, în ultimii zece ani înaintea succesiunii, au f?cut deja obiectul unei succesiuni ai c?rei beneficiari f?ceau parte din aceea?i clas? de impunere, indiferent de situarea acestor bunuri sau de locul de re?edin?? al p?r?ilor la aceasta la momentul respectivei succesiuni anterioare. Doar pentru aplicarea reducerii taxelor asupra succesiunii prev?zute la articolul 27 alineatul 1 din ErbStG reglementarea men?ionat? trateaz? în mod diferit persoanele respective în func?ie de aspectul dac? bunurile în discu?ie se g?seau sau nu se g?seau pe teritoriul na?ional în momentul succesiunii viitoare ?i dac? p?r?ile la aceast? succesiune aveau sau nu aveau re?edin?a pe teritoriul amintit (a se vedea prin analogie Hot?r?rea din 17 octombrie 2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, punctul 51 ?i jurispruden?a citat?).

28 Rezult? c? diferen?a de tratament operat? prin reglementarea în discu?ie în litigiul principal prive?te situa?ii care sunt obiectiv comparabile.

29 În consecin??, trebuie examinat dac? o astfel de reglementare poate fi justificat? în mod obiectiv de un motiv imperativ de interes general, precum necesitatea protej?rii coeren?ei sistemului fiscal men?ionat? de instan?a de trimitere ?i invocat? de guvernul german.

30 În aceast? privin??, trebuie amintit c? Curtea a admis deja c? necesitatea de a proteja coeren?a unui regim fiscal poate justifica o restric?ie privind exercitarea libert??ilor de circula?ie garantate de tratat. Cu toate acestea, pentru ca o astfel de justificare s? fie admis?, trebuie stabilit? existen?a unei leg?turi directe între avantajul fiscal respectiv ?i compensarea acestui avantaj printr-o prelevare fiscal? determinat?, caracterul direct al unei astfel de leg?turi trebuind s? fie apreciat în func?ie de obiectivul reglement?rii în cauz? (Hot?r?rea din 17 octombrie 2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, punctul 59, ?i Hot?r?rea din 7 noiembrie 2013, K, C?322/11, EU:C:2013:716, punctele 65 ?i 66, precum ?i jurispruden?a citat?).

31 În spe??, instan?a de trimitere a considerat c? avantajul care rezult? din reducerea taxelor asupra succesiunii prev?zut? la articolul 27 alineatul 1 din ErbStG este legat în mod direct de faptul c? a avut deja loc o percepere a taxelor asupra succesiunii pentru dob?ndirea anterioar? a aceluia?i patrimoniu pe cale succesoral?. Aceast? instan?? a precizat c? obiectivul respectivei dispozi?ii este de a reduce, în ipoteza unei transmisiuni multiple a aceluia?i patrimoniu într-un termen de zece ani între persoane care fac parte din clasa I de impunere, în limita de 50 %, taxele asupra succesiunii aferente respectivului patrimoniu în m?sura în care acesta din urm? a determinat o impozitare în sarcina dob?nditorului anterior.

32 Aceast? apreciere este împ?rt??it? în esen?? de guvernul german care precizeaz? c? articolul 27 din ErbStG este întemeiat pe ideea c? un patrimoniu este transmis între rude apropiate de la o genera?ie la urm?toarea ?i c? o nou? impozitare a aceluia?i patrimoniu, atunci când acesta a fost deja impozitat într-un trecut apropiat, este inechitabil? într-o anumit? m?sur?. Prin urmare, articolul respectiv ar fi destinat s? evite în parte o dubl? impunere a aceluia?i patrimoniu într-o perioad? scurt? de timp prin renun?area la perceperea unei p?r?i a taxelor asupra succesiunii în cazul în care astfel de taxe au fost percepute în Germania cu ocazia unei succesiuni anterioare în termenele prev?zute la articolul men?ionat. Neacordarea reducerii taxelor amintite în cazul unei dob?ndiri anterioare impozitate exclusiv în str?in?tate ar fi legat? în mod obiectiv de faptul c? Republica Federal? Germania nu a putut impozita aceast? dob?ndire ?i nu a putut

percepe veniturile fiscale corespunzătoare.

33 Având în vedere aceste elemente, reiese că, prin faptul că a prevăzut că pot beneficia de reducerea taxelor asupra succesiunii doar persoanele care dobândesc pe cale succesorală un patrimoniu pentru care s-au perceput astfel de taxe în Germania cu ocazia unei succesiuni anterioare, configurația acestui avantaj fiscal reflectă o logică simetrică (a se vedea Hotărârile din 1 decembrie 2011, Comisia/Belgia, C-250/08, EU:C:2011:793, punctul 73, și Comisia/Ungaria, C-253/09, EU:C:2011:795, punctul 74). Această logică ar fi afectată în cazul în care de avantajul fiscal amintit ar beneficia și persoane care moștenesc un patrimoniu pentru care nu s-au perceput taxe pe succesiune în statul membru respectiv.

34 Rezultat de aici că, în acest sistem de exonerare de taxe asupra succesiunii, există o legătură directă între avantajul fiscal menționat și prelevarea anterioară.

35 Desigur, Curtea a statuat, în cauze care nu privesc domeniul fiscalității succesiunilor, că o legătură directă lipsește atunci când este vorba printre altele despre impozitari distincte sau despre tratamentul fiscal al unor contribuabili diferiți (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 septembrie 2003, Bosal, C-168/01, EU:C:2003:479, punctul 30, și Hotărârea din 24 februarie 2015, Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109, punctul 49).

36 Cu toate acestea, într-o situație specială precum cea prevăzută la articolul 27 din ErbStG, condiția potrivit căreia trebuie să fie vorba de același contribuabil nu se poate aplica din moment ce persoana care a plătit taxele asupra succesiunii cu ocazia succesiunii anterioare este în mod necesar decedată.

37 În plus, obiectivul urmărit prin articolul 27 din ErbStG este, astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 31 și 32 din prezenta hotărâre, de a reduce într-o anumită măsură sarcina fiscală care grevează o succesiune ce cuprinde un patrimoniu transmis între rude apropiate care a dat deja naștere unei impozitari anterioare, prin evitarea în parte a dublei impunerii în Germania a acestui patrimoniu într-o perioadă scurtă. Din perspectiva acestui obiectiv, există, după cum a arătat avocatul general la punctul 71 din concluzii, o legătură directă între reducerea taxelor asupra succesiunii pe care o prevede articolul respectiv și perceperea anterioară a taxelor asupra succesiunii, dat fiind că acest avantaj fiscal și această prelevare anterioară privesc aceeași taxă, același patrimoniu și membri apropiați ai aceleiași familii.

38 Este necesar să se constate, în consecință, că necesitatea de a garanta coerența regimului fiscal poate justifica restricția privind circulația capitalurilor care rezultă dintr-o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal.

39 Pentru ca o astfel de restricție să fie justificată, este de asemenea necesar ca ea să fie adecvată și proporțională în raport cu obiectivul urmărit (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 decembrie 2011, Comisia/Belgia, C-250/08, EU:C:2011:793, punctul 78, și Hotărârea Comisia/Ungaria, C-253/09, EU:C:2011:795, punctul 79).

40 În această privință, trebuie constatat că o reducere a taxelor asupra succesiunii calculată prin aplicarea unor procentaje în funcție de termenul scurs între cele două momente în care obligația fiscală a luat naștere și supusă condiției ca pentru patrimoniul respectiv să se fi perceput deja o astfel de taxă în Germania în ultimii zece ani pare adecvată pentru atingerea obiectivului urmărit prin articolul 27 din ErbStG, astfel cum este descris la punctul 37 din prezenta hotărâre. În plus, această reducere este proporțională în raport cu obiectivul respectiv, din moment ce Republica Federală Germania nu avea competența de a impozita succesiunea anterioară. În aceste împrejurări, limitarea beneficiului respectivei reduceri la situații în care patrimoniul menționat a fost impozitat în Germania este proporțională în raport cu obiectivul

amintit (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 decembrie 2011, Comisia/Ungaria, C-253/09, EU:C:2011:795, punctele 80 și 81).

41 Reiese că restricția privind circulația capitalurilor care rezultă dintr-o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal este justificată de necesitatea protejării coerenței regimului fiscal.

42 În consecință, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată de articolul 63 alineatul (1) TFUE și articolul 65 TFUE nu se opun unei reglementări a unui stat membru, precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede, în cazul unei succesiuni în beneficiul unor persoane care fac parte dintr-o anumită clasă de impunere, o reducere a taxelor asupra succesiunii atunci când succesiunea cuprinde un patrimoniu care, în ultimii zece ani înaintea acesteia, a fost deja obiectul unei transmisiuni succesoriale, cu condiția ca pentru aceasta din urmă să se fi perceput taxele asupra succesiunii în statul membru respectiv.

Cu privire la cheltuielile de judecată

43 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 a doua) declară:

Articolul 63 alineatul (1) TFUE și articolul 65 TFUE nu se opun unei reglementări a unui stat membru, precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede, în cazul unei succesiuni în beneficiul unor persoane care fac parte dintr-o anumită clasă de impunere, o reducere a taxelor asupra succesiunii atunci când succesiunea cuprinde un patrimoniu care, în ultimii zece ani înaintea acesteia, a fost deja obiectul unei transmisiuni succesoriale, cu condiția ca pentru aceasta din urmă să se fi perceput taxele asupra succesiunii în statul membru respectiv.

Semnături

* Limba de procedură: germană.