

## Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

21 decembrie 2021(\*)

„Trimitere preliminară – Libera circulație a capitalurilor – Articolele 63 și 65 TFUE – Reglementare națională privind impozitul pe succesiune – Bunuri imobile situate pe teritoriul național – Supunere parțială la plata impozitului – Tratat diferit al rezidenților față de nerezidenți – Drept la o reducere a bazei de impozitare – Reducere proporțională în cazul supunerii parțiale la plata impozitului – Obligații legate de rezervele succesoriale – Lipsa deducerii în cazul supunerii parțiale la plata impozitului”

În cauza C-394/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Düsseldorf (Tribunalul Fiscal din Düsseldorf, Germania), prin decizia din 20 iulie 2020, primită de Curte la 18 august 2020, în procedura

**XY**

împotriva

**Finanzamt V,**

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul E. Regan (raportor), președinte de cameră, domnul K. Lenaerts, președintele Curții, îndeplinind funcția de judecător al Camerei a cincea, domnul C. Lycourgos, președintele Camerei a patra, și domnii I. Jarukaitis și M. Ilešič, judecători,

avocat general: domnul J. Richard de la Tour,

grefier: domnul C. Di Bella, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 9 iunie 2021,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru XY, de R. Weller, Steuerberater;
- pentru guvernul german, de J. Möller, R. Kanitz și S. Costanzo, în calitate de agenți;
- pentru guvernul spaniol, de M. J. Ruiz Sánchez, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de W. Roels și B.-R. Killmann, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 16 septembrie 2021,

pronunță prezenta

## Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 63 și 65 TFUE.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între XY, pe de o parte, și Finanzamt V (Administrația Fiscală V, Germania), pe de altă parte, în legătură cu calculul impozitelor pe succesiune aferente unor imobile situate în Germania.

### Cadrul juridic

3 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Legea privind impozitele pe succesiune și pe donație), în versiunea publicată la 27 februarie 1997 (BGBl. 1997 I, p. 378), astfel cum a fost modificată prin Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Legea privind combaterea fraudei fiscale și de modificare a altor dispoziții fiscale) din 23 iunie 2017 (BGBl. 2017 I, p. 1682, denumită în continuare „ErbStG”), prevede la articolul 1, intitulat „Operațiuni impozabile”:

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

1. transmiterile pentru cauză de moarte;
2. donațiile între vii;

[...]”

4 Potrivit articolului 2 din ErbStG, intitulat „Obligații fiscale personale”:

„(1) Obligațiile fiscale se aplică:

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

- a) persoanele fizice care au domiciliul sau reședința obișnuită pe teritoriul național;
- b) resortisanii germani care nu au locuit permanent mai mult de cinci ani în străinătate înainte de a avea domiciliul în Germania.

[...]

3. în toate celelalte cazuri, sub rezerva dispozițiilor alineatului (3), bunurile transmise care intră în sfera patrimoniului intern în sensul articolului 121 din Bewertungsgesetz (Legea privind evaluarea) (supunere parțială la plata impozitului),

[...]”

5 Articolul 3 din ErbStG, intitulat „Transmiterea pentru cauză de moarte”, prevede la alineatul (1):

„Transmiterea pentru cauză de moarte vizează:

1. transmiterea prin succesiune [...], legat [...] sau în temeiul unui drept invocat la rezerva succesorală (articolul 2303 și următoarele din Bürgerliches Gesetzbuch [(Codul civil), în versiunea

publicat? la 2 ianuarie 2002 (BGBl. 2002 I, p. 42, rectific?ri în BGBl. 2002 I, p. 2909, ?i BGBl. 2003 I, p. 738), denumit în continuare «BGB»);

[...]"

6 Articolul 9 din ErbStG prevede c? faptul generator al impozitului este, în cazul transmiterii pentru cauz? de moarte, decesul defunctului.

7 Potrivit articolului 10 din ErbStG, intitulat „Transmiterea succesoral? impozabil?":

„(1) Este considerat? transmitere succesoral? impozabil? îmbog??irea succesoralului în m?sura în care aceasta nu este scutit? [...]. În cazurile prev?zute la articolul 3, se consider? îmbog??ire suma care rezult? atunci când [...] din valoarea întregii succesiuni – în m?sura în care aceasta este supus? impozit?rii prev?zute de prezenta lege – este dedus [...] pasivul succesoral deductibil în temeiul alineatelor 3-9, [...]

[...]

(5) Sunt deductibile ca pasiv succesoral, cu excep?ia cazului în care alineatele (6)-(9) prev?d altfel:

1. datoriile defunctului [...];
2. obliga?iile rezultate din legate, din dona?ii sub rezerva îndeplinirii unor condi?ii, precum ?i din rezerve succesorale invocate ?i din drepturi de desp?gubire pentru mo?teniri [...]

(6) Nu sunt deductibile datoriile ?i sarcinile, în m?sura în care sunt legate din punct de vedere economic de elemente de activ care nu sunt impozabile în temeiul prezentei legi. Atunci când impozitul este aplicat unor elemente de patrimoniu izolate [articolul 2 alineatul (1) punctul 3 [...]], sunt deductibile numai datoriile ?i sarcinile legate din punct de vedere economic de acestea. [...]

[...]"

8 Articolul 15 din ErbStG, intitulat „Clasele de impozitare”, prevede:

„(1) În func?ie de rela?ia personal? care exist? între beneficiar ?i defunct sau donator, se disting urm?toarele trei clase de impozitare:

Clasa de impozitare I:

1. so?ul ?i partenerul de via??;
2. copiii ?i copiii so?ului

[...]"

9 Articolul 16 din ErbStG, intitulat „Reduceri”, prevede:

„(1) În cazul supunerii integrale la plata impozitului [articolul 2 alineatul (1) punctul 1 ?i alineatul (3)] este scutit? de impozit transmiterea:

1. în beneficiul so?ului ?i al partenerului de via??, pân? la valoarea de 500 000 de euro;

2. În beneficiul copiilor în sensul clasei de impozitare I punctul 2 și în beneficiul copiilor defuncți în sensul clasei de impozitare I punctul 2, până la valoarea de 400 000 de euro;

[...]

(2) În cazul supunerii parțiale la plata impozitului [articolul 2 alineatul (1) punctul 3], reducerea prevăzută la alineatul (1) este diminuată cu o fracțiune. Această fracțiune corespunde raportului dintre, pe de o parte, suma valorii patrimoniului dobândit la același moment care nu este supus parțial la plata impozitului și a celei a avantajelor patrimoniale care nu sunt supuse parțial la plata impozitului, dobândite de aceeași persoană în cursul unei perioade de 10 ani și, pe de altă parte, valoarea totală a patrimoniului dobândit de aceeași persoană într-un termen de 10 ani. Bunurile dobândite anterior trebuie evaluate la valoarea lor anterioară.

[...]"

10 Articolul 37 din ErbStG, intitulat „Aplicarea legii”, prevede la alineatul (14):

„Articolele [...] și 16 alineatele (1) și (2), în versiunea în vigoare la 25 iunie 2017, se aplică transiterilor pentru care este exigibil impozitul aplicabil după 24 iunie 2017.”

11 Articolul 121 din Bewertungsgesetz (Legea privind evaluarea), în versiunea publicată la 1 februarie 1991 (BGBl. 1991 I, p. 230), astfel cum a fost modificată prin Legea din 4 noiembrie 2016, intitulată „Patrimoniul intern”, prevede:

„Patrimoniul intern cuprinde:

1. patrimoniul agricol și forestier intern;
2. patrimoniul imobiliar intern;

[...]"

12 Articolul 2303 din BGB, intitulat „Moștenitori rezervatari; cuantumul rezervei succesoriale”, prevede la alineatul (1):

„În cazul în care un descendent al defunctului este exclus de la moștenire printr-o dispoziție pentru cauză de moarte, acesta poate solicita moștenitorilor rezerva succesorală. Rezerva succesorală constă în jumătate din valoarea cotei succesoriale legale [...]"

13 Articolul 2311 din BGB, intitulat „Valoarea succesiunii”, prevede:

„(1) Rezerva succesorală se calculează pe baza masei și a valorii succesiunii la data decesului [...]"

(2) Dacă este necesar, valoarea trebuie stabilită pe baza unei estimări. O stabilire a valorii efectuată de către *de cuius* nu este determinantă.”

### **Litigiul principal și întrebările preliminare**

14 Reclamanta din litigiul principal este o resortisantă austriacă cu reședința în Austria. Ea este fiica lui E, care era de asemenea resortisant austriac cu reședința în Austria și al cărui deces a intervenit la 12 august 2018.

15 Acesta din urmă era proprietarul a trei terenuri ocupate de construcții și al unui teren pe

care nu s-au ridicat construcții, situate în Germania. El redactase un testament în care o desemnase ca legatar unic pe fiica sa, soția sa și fiul său având dreptul la rezervele succesoriale.

16 În urma decesului tatălui său, reclamanta din litigiul principal s-a obligat, prin convenție, să plătească mamei sale și fratelui său sumele de 1 700 000 de euro și de 2 850 000 de euro, pentru a satisface drepturile lor la rezerva succesorală. În declarația sa de privind impozitul pe succesiune, depus la Administrația Fiscală V, ea a solicitat deducerea, cu titlu de pasiv succesoral, din valoarea succesiunii a obligațiilor aferente acestor rezerve succesoriale, în limita a 43 % din valoarea lor, adăru un total de 1 956 500 de euro. Aceasta a apreciat că partea din patrimoniul imobiliar supus impozitului pe succesiuni în Germania reprezenta 43 % din valoarea întregii mase succesoriale totale, în cuantum de 11 592 598,10 euro, care includea de asemenea capitaluri mobiliare și un imobil situat în Spania.

17 Administrația Fiscală V a stabilit în sarcina reclamantei din litigiul principal suma de 642 333 de euro cu titlu de impozit pe succesiune. Impozitul astfel calculat privea numai bunurile imobile situate în Germania. Aceasta a refuzat să deducă obligațiile legate de rezervele succesoriale cu titlu de pasiv succesoral, pentru motivul că, în conformitate cu articolul 10 alineatul (6) a doua teză din ErbStG, aceste rezerve nu prezentau o legătură economică cu imobilele incluse în masa succesorală. În plus, în vederea calculării impozitului pe succesiune, ea a ținut seama, în loc de reducerea de 400 000 de euro prevăzută, în principiu, pentru copiii defunctului, în temeiul articolului 16 alineatul (1) punctul 2 din această ErbStG, de o reducere mai mică în temeiul articolului 16 alineatul (2) din ErbStG menționat.

18 Prin acțiunea formulată în fața Finanzgericht Düsseldorf (Tribunalul Fiscal din Düsseldorf, Germania), reclamanta din litigiul principal arată că are dreptul la integralitatea reducerii prevăzute la articolul 16 alineatul (1) punctul 2 din ErbStG, susținând că alineatul (2) al acestei dispoziții este contrar dreptului Uniunii. Aceasta apreciază, în plus, că situația este aceeași în ceea ce privește refuzul de a deduce, cu titlu de pasiv succesoral, întreaga valoare a obligațiilor legate de rezervele succesoriale sau o parte a acesteia, până la concurența sumei pe care această reclamantă din litigiul principal a calculat-o.

19 Instanța de trimitere arată că soluționarea litigiului cu care este sesizată depinde de aspectul dacă articolul 16 alineatul (2) din ErbStG și articolul 10 alineatul (6) a doua teză din aceasta, care se aplică în cazul supunerii parțiale la plata impozitului pe succesiuni în cazul în care, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, nici defunctul, nici moștenitorul nu aveau domiciliul sau reședința obișnuită în Germania la data decesului, sunt conforme cu articolul 63 alineatul (1) și cu articolul 65 TFUE.

20 În primul rând, această instanță arată că articolul 16 alineatul (2) din ErbStG a fost introdus de legiuitorul german ca urmare a Hotărârii din 8 iunie 2016, Hünnebeck (C-479/14, EU:C:2016:412). În temeiul acestei dispoziții și conform articolului 37 alineatul (14) din ErbStG, pentru transmiterile pentru cauză de moarte pentru care faptul generator al impozitului este ulterior datei de 24 iunie 2017, ar trebui ca reducerea prevăzută la articolul 16 alineatul (1) din ErbStG să fie diminuată cu o sumă calculată în temeiul alineatului (2) al acestei dispoziții. Instanța de trimitere menționată arată însă că are îndoieli cu privire la compatibilitatea acestei noi reglementări cu articolul 63 alineatul (1) și cu articolul 65 TFUE, astfel cum au fost interpretate de Curte.

21 În al doilea rând, instanța de trimitere ridică de asemenea problema compatibilității articolului 10 alineatul (6) a doua teză din ErbStG cu aceste dispoziții.

22 În cadrul supunerii parțiale la plata impozitului pe succesiuni în discuție în litigiul principal,

Administra?ia Fiscal? V a supus impozitului numai patrimoniul imobiliar intern. În aceast? privin??, articolul 10 alineatul (6) din ErbStG nu ar permite reclamantei din litigiul principal s? deduc?, cu titlu de pasiv succesoral aferent transiterii pentru cauz? de moarte, în temeiul articolului 10 alineatul (5) din ErbStG, valoarea obliga?iilor care trebuie îndeplinite de ea, legate de rezervele succesoriale ale mamei sale ?i ale fratelui s?u.

23 Astfel, potrivit jurispruden?ei Bundesfinanzhof (Curtea Federal? Fiscal?, Germania), leg?tura economic? impus? de acest articol 10 alineatul (6) în scopul deductibilit??ii datorilor ?i a sarcinilor ar exista numai în cazul în care acestea pot fi atribuite anumitor elemente ale patrimoniului determinate apar?inând succesiunii. Or, potrivit acestei jurispruden?e, faptul c? rezerva succesoral? este, conform articolului 2311 din BGB, calculat? în func?ie de valoarea succesiunii nu ar crea o astfel de leg?tur? economic?, ci, cel mult, o leg?tur? juridic?.

24 Aceast? instan?? arat? c?, în cazul în care, la data decesului, defunctul sau reclamanta din litigiul principal ar fi avut domiciliul sau re?edin?a obi?nuit? în Germania, aceast? situa?ie ar determina supunerea integral? la plata impozitului a reclamantei din litigiul principal care i?ar permite s? deduc? integral din patrimoniul transmis pentru cauz? de moarte obliga?iile legate de rezervele succesoriale, cu titlu de pasiv succesoral, în temeiul articolului 10 alineatul (5) punctul 2 din ErbStG.

25 În aceste condi?ii, Finanzgericht Düsseldorf (Tribunalul Fiscal din Düsseldorf) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Articolul 63 alineatul (1) ?i articolul 65 [TFUE] trebuie interpretate în sensul c? se opun unei reglement?ri na?ionale a unui stat membru referitoare la perceperea impozitului pe succesiune care prevede, în ceea ce prive?te calculul acestui impozit, c?, în cazul transiterii de bunuri imobile situate pe teritoriul na?ional, atunci când defunctul, la data decesului, ?i mo?tenitorul, la aceea?i dat?, aveau domiciliul sau re?edin?a obi?nuit? într?un alt stat membru, reducerea aplicat? bazei de impozitare este mai mic? decât cea care s?ar fi aplicat în cazul în care cel pu?in unul dintre ace?tia ar fi avut, la data respectiv?, domiciliul sau re?edin?a obi?nuit? în primul stat membru men?ionat?

2) Articolul 63 alineatul (1) ?i articolul 65 [TFUE] trebuie interpretate în sensul c? se opun unei reglement?ri na?ionale a unui stat membru referitoare la perceperea impozitului pe succesiune care prevede, în ceea ce prive?te calculul acestui impozit, c?, în cazul transiterii de bunuri imobile situate pe teritoriul na?ional, obliga?iile de plat? aferente rezervelor succesoriale nu sunt deductibile din valoarea succesiunii în situa?ia în care defunctul, la data decesului, ?i mo?tenitorul, la aceea?i dat?, aveau domiciliul sau re?edin?a obi?nuit? într?un alt stat membru, în timp ce aceste obliga?ii de plat? ar fi în întregime deductibile din valoarea transiterii pentru cauz? de moarte în cazul în care cel pu?in unul dintre ace?tia avea la data decesului defunctului domiciliul sau re?edin?a obi?nuit? în primul stat membru men?ionat?”

## **Cu privire la întreb?rile preliminare**

### ***Cu privire la prima întrebare***

26 Prin intermediul primei întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolele 63 ?i 65 TFUE trebuie interpretate în sensul c? se opun unei reglement?ri a unui stat membru referitoare la calculul impozitului pe succesiune care prevede c?, în cazul transiterii de imobile situate pe teritoriul na?ional, atunci când, la data decesului, nici defunctul, nici mo?tenitorul nu aveau domiciliul sau re?edin?a obi?nuit? în acest stat membru, reducerea bazei de impozitare este diminuat?, în raport cu reducerea aplicat? în cazul în care cel pu?in unul dintre ace?tia ar fi avut, la aceea?i dat?, domiciliul sau re?edin?a obi?nuit? în statul membru respectiv,

cu o sum? ce corespunde p?r?ii reprezentate de valoarea patrimoniului care nu este supus impozit?rii în acela?i stat membru în raport cu valoarea întregii mase succesoriale.

27 Potrivit unei jurispruden?e constante a Cur?ii, de?i fiscalitatea direct? este de competen?a statelor membre, acestea din urm? trebuie totu?i s? exercite această competen?? cu respectarea dreptului Uniunii ?i în special a libert??ilor fundamentale garantate de Tratatul FUE [a se vedea printre altele Hot?rârea din 23 februarie 2006, van Hilten/van der Heijden, C?513/03, EU:C:2006:131, punctul 36 ?i jurispruden?a citat?, Hot?rârea din 3 martie 2021, Promociones Oliva Park, C?220/19, EU:C:2021:163, punctul 73 ?i jurispruden?a citat?, precum ?i Hot?rârea din 29 aprilie 2021, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Venituri pl?tite de OPCVM), C?480/19, EU:C:2021:334, punctul 25 ?i jurispruden?a citat?].

28 Articolul 63 alineatul (1) TFUE prevede o interdic?ie general? a restric?iilor privind circula?ia capitalurilor între statele membre, precum ?i între statele membre ?i ??rile ter?e.

29 Impozitul care se aplic? succesiunilor, care constau în transmiterea c?tre una sau c?tre mai multe persoane a patrimoniului l?sat de o persoan? decedat?, intr? în domeniul de aplicare al dispozi?iilor Tratatului FUE referitoare la circula?ia capitalurilor care intr? sub inciden?a articolului 63 TFUE, cu excep?ia cazurilor în care elementele constitutive ale acestora se limiteaz? la interiorul unui singur stat membru (Hot?rârea din 26 mai 2016, Comisia/Grecia, C?244/15, EU:C:2016:359, punctul 25 ?i jurispruden?a citat?).

30 O situa?ie în care un stat membru aplic? impozitul pe succesiune unor bunuri succesoriale situate pe teritoriul s?u, care apar?in unei persoane care nu are re?edin?a pe acesta din urm? la data decesului s?u ?i care revin unui mo?tenitor de asemenea nerezident, nu poate fi considerat? o situa?ie pur intern?. În consecin??, o astfel de situa?ie intr? în sfera circula?iei capitalurilor în sensul articolului 63 alineatul (1) TFUE.

31 Prin urmare, este necesar s? se examineze dac? o reglementare na?ional? care prevede, în cazurile de supunere par?ial? la plata impozitului pe succesiune, o diminuare a reducerii bazei de impozitare constituie o restric?ie privind circula?ia capitalurilor în sensul articolului 63 alineatul (1) TFUE ?i, în cazul unui r?spuns afirmativ, dac? o asemenea restric?ie este justificat?.

*Cu privire la existen?a unei restric?ii în sensul articolului 63 TFUE*

32 În ceea ce prive?te succesiunile, m?surile care constituie restric?ii privind circula?ia capitalurilor le includ pe cele al c?ror efect este de a reduce valoarea succesiunii apar?inând unui rezident al altui stat decât statul membru în care se afl? bunurile respective (Hot?rârea din 17 octombrie 2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, punctul 23 ?i jurispruden?a citat?).

33 În spe??, reglementarea na?ional? în discu?ie în litigiul principal prevede c?, atunci când o succesiune cuprinde bunuri imobile situate în Germania ?i nici defunctul, nici mo?tenitorul nu au re?edin?a în acest stat membru la data decesului, reducerea bazei de impozitare este inferioar? celei care ar fi fost aplicat? dac? defunctul sau mo?tenitorul ar fi avut, la acea dat?, re?edin?a în statul membru men?ionat. Astfel, această reducere este diminuat? cu o sum? corespunz?toare p?r?ii reprezentate de valoarea patrimoniului care nu este supus impozit?rii în acela?i stat membru în raport cu valoarea întregii mase succesoriale.

34 În consecin??, o astfel de reglementare face ca succesiunile între nereziden?i s? fie supuse unei sarcini fiscale superioare în raport cu succesiunile care implic? cel pu?in un rezident ?i, prin urmare, are ca efect diminuarea valorii succesiunii. O reglementare na?ional? precum cea în discu?ie în litigiul principal constituie, a?adar, o restric?ie privind circula?ia capitalurilor în sensul articolului 63 alineatul (1) TFUE (a se vedea printre altele Hot?rârea din 17 octombrie 2013, Welte,

C-181/12, EU:C:2013:662, punctele 25 și 26, precum și jurisprudența citată).

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

35 Din cuprinsul articolului 65 alineatul (1) TFUE coroborat cu alineatul (3) al aceluiași articol rezultă că statele membre pot stabili, în legislația lor națională, o distincție între contribuabilii rezidenți și contribuabilii nerezidenți, în măsura în care această distincție nu constituie un mijloc de discriminare arbitrar și nici o restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor.

36 Prin urmare, este necesar să se facă distincție între tratamentele inegale autorizate în temeiul articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE și discriminările arbitrare interzise de alineatul (3) al aceluiași articol. În această privință, din jurisprudența Curții reiese că, pentru ca o reglementare națională să poată fi considerată compatibilă cu dispozițiile tratatului privind libera circulație a capitalurilor, trebuie ca diferența de tratament să privească situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau ca ea să fie justificată de un motiv imperativ de interes general (a se vedea în acest sens Hotărârea din 30 iunie 2016, Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, punctul 26 și jurisprudența citată). În acest din urmă caz, diferența de tratament trebuie să fie de natură să asigure realizarea obiectivului pe care îl urmărește și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 noiembrie 2018, Huijbrechts, C-679/17, EU:C:2018:940, punctul 30 și jurisprudența citată).

– *Cu privire la caracterul comparabil al situațiilor în cauză*

37 Guvernul german arată că o succesiune care privește nerezidenți și cea care implică un rezident reprezintă situații care sunt obiectiv diferite. Diferența de tratament fiscal dintre o succesiune referitoare la nerezidenți și cea care implică un rezident în ceea ce privește impozitul pe succesiune aferent unor bunuri imobile situate în Germania ar fi astfel justificată în mod obiectiv.

38 Trebuie arătat că, în temeiul reglementării în discuție în litigiul principal, cuantumul impozitului pe succesiune aferent unor imobile situate în Germania se calculează în funcție atât de valoarea acestor bunuri imobile, cât și de legătura personală care există între defunct și moștenitor. Or, niciunul dintre aceste două criterii nu depinde de locul lor de reședință. În plus, reglementarea națională în cauză îi consideră atât pe moștenitorul unei succesiuni deschise între nerezidenți, cât și pe cel al unei succesiuni care implică cel puțin un rezident persoane impozabile în vederea perceperii impozitului pe succesiune aferent bunurilor imobile situate în Germania. Astfel, în ambele cazuri, în vederea calculării cuantumului impozitului pe succesiune, stabilirea clasei și a cotei de impozitare rezultă din aceleași norme. Numai în ceea ce privește stabilirea îmbogățirii impozabile a moștenitorului reglementarea menționată realizează o diferență de tratament între succesiunile deschise între nerezidenți și cele care implică un rezident, în vederea calculării impozitului pe succesiune aferent unor bunuri imobile situate în Germania.

39 În asemenea condiții, este necesar să se considere că, punând pe același plan, în vederea impozitării bunurilor imobile, pe de o parte, moștenitorii nerezidenți care au dobândit acest bun de la un defunct nerezident și, pe de altă parte, moștenitorii nerezidenți sau rezidenți care au dobândit un astfel de bun de la un defunct rezident, precum și moștenitorii rezidenți care au dobândit același bun de la un defunct nerezident, legiuitorul național însuși a considerat că nu există între aceste două categorii de moștenitori, în ceea ce privește modalitățile și condițiile de impunere în temeiul impozitului pe succesiune, nicio diferență de situație obiectivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 octombrie 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punctul 51).

40 Desigur, astfel cum arată guvernul german, pe de o parte, competența fiscală germană în



cazurile de supunere parțială la plata impozitului pe succesiuni aplicabil succesiunilor între nerezidenți este limitată la patrimoniul imobiliar intern, în condițiile în care, în cazurile de supunere integrală la plata acestui impozit aplicabil succesiunilor care implică cel puțin un rezident, această competență se extinde la întregul patrimoniu transmis. Pe de altă parte, în cauza principală, contrar dispozițiilor care au făcut obiectul printre altele al Hotărârii din 17 octombrie 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), cuantumul reducerii aplicabile moștenitorilor supuși parțial la plata impozitului nu mai este stabilit în mod forfetar, ci proporțional cu valoarea patrimoniului asupra căruia se exercită competența menționată în raport cu valoarea întregii mase succesoriale.

41 Cu toate acestea, împrejurările menționate nu pot infirma concluzia care figurează la punctul 39 din prezenta hotărâre. Astfel, în cazurile de supunere integrală la plata impozitului, valoarea reducerii bazei de impozitare prevăzute de reglementarea în discuție în litigiul principal nu variază nicidecum în funcție de valoarea bazei de impozitare care ține de competența fiscală germană. Astfel cum reiese din informațiile prezentate Curții, această reducere, care se apreciază în funcție de legătura de rudenie care există între moștenitor și defunct, este acordată automat oricărui moștenitor ca urmare a simplei sale calități de persoană supusă la plata impozitului pe succesiune în Germania, în scopul de a asigura scutirea unei părți din patrimoniul familial prin reducerea valorii totale a succesiunii. Or, în ceea ce privește impozitarea care rezultă din exercitarea de către Republica Federală Germania a competenței sale fiscale, un moștenitor supus parțial la plata impozitului se află într-o situație comparabilă cu cea a unui moștenitor supus integral la plata impozitului, întrucât, la fel cum calitatea de persoană supusă la plata impozitului nu depinde de locul de reședință, reglementarea în cauză aplicând impozitul pe succesiune oricărui achizițor a unui bun imobil situat în Germania, indiferent dacă defunctul și moștenitorul sunt sau nu rezidenți, nici natura legăturii de rudenie care îi unește pe aceștia din urmă și nici obiectivul de scutire parțială a patrimoniului familial nu depind de locul de reședință (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 octombrie 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punctul 53).

42 Astfel, moștenitorul unei succesiuni a cărei bază de impozitare în Germania ar fi compusă din bunuri imobile echivalente cu cele pentru care reclamanta din litigiul principal este supusă la plata impozitului pe succesiune ar putea, dacă a dobândit astfel de bunuri de la o persoană care are reședința pe teritoriul german cu care există o legătură de rudenie sau dacă, având reședința pe acest teritoriu, a dobândit acest bun de la o asemenea persoană care nu avea reședința pe teritoriul respectiv, să se prevaleze, spre deosebire de această reclamantă, de integralitatea reducerii prevăzute de reglementarea națională.

43 Rezultă că împrejurările invocate de guvernul german nu sunt de natură să facă obiectiv diferit, în raport cu această reducere, situația moștenitorului nerezident al unui defunct nerezident față de cea a moștenitorului nerezident al unui defunct rezident sau de cea a moștenitorului rezident al unui defunct rezident sau nerezident (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 octombrie 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punctul 55).

44 Din ceea ce preced reiese că diferența de tratament referitoare la beneficiul unei reduceri precum cea în discuție în litigiul principal privește situații comparabile în mod obiectiv.

– *Cu privire la justificarea restricției printr-un motiv imperativ de interes general*

45 Guvernul german susține că această diferență de tratament poate fi justificată printre altele de necesitatea de a garanta coerența regimului său fiscal.

46 În această privință, trebuie amintit că Curtea a admis că necesitatea de a menține coerența unui regim fiscal poate să justifice o restricție privind exercitarea libertăților de

circula?ie garantate de tratat. Cu toate acestea, pentru ca o astfel de justificare s? poat? s? fie admis?, este necesar s? fie stabilit? existen?a unei leg?turi directe între acordarea avantajului fiscal în cauz? ?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?rârea din 17 octombrie 2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, punctul 59 ?i jurispruden?a citat?).

47 În spe??, astfel cum s?a ar?tat la punctul 41 din prezenta hot?râre, guvernul german arat? c?, în cadrul impozitului pe succesiune care are ca obiect impozitarea îmbog??irii rezultate dintr?o transmitere pentru cauz? de moarte, reducerea prev?zut? la articolul 16 din ErbStG, al c?rei quantum depinde de leg?tura de rudenie existent? între defunct ?i mo?tenitor, urm?re?te s? asigure scutirea unei p?r?i din patrimoniul familial prin reducerea valorii totale a succesiunii. În special, aceasta are drept obiectiv s? garanteze, în cazul membrilor unei familii strâns lega?i, c? fiecare dintre aceste persoane impozabile poate profita de succesiunea care îi revine fiind par?ial scutit? de impozitul pe succesiune sau chiar scutit? total în ceea ce prive?te transmiterile de o importan?? mai redus? în cadrul familiei.

48 În acest scop, în temeiul articolului 16 alineatul (1) din ErbStG, beneficiarii succesiunii pot s? profite de integralitatea acestei reduceri atunci când prelevarea fiscal? la care se raporteaz? aceast? reducere acoper? întreaga mas? succesoral? transmis?.

49 În schimb, alineatul (2) al acestui articol prevede c? reducerea pe care o poate pretinde mo?tenitorul datorit? leg?turii sale de rudenie cu defunctul se reduce propor?ional cu partea din îmbog??irea mo?tenitorului care nu ?ine de competen?a fiscal? a Republicii Federale Germania.

50 Prin urmare, o reglementare precum cea în discu?ie în litigiul principal stabile?te o leg?tur? direct? între reducerea de care se poate prevala mo?tenitorul ?i întinderea competen?ei fiscale exercitate în raport cu îmbog??irea acestuia rezultat? din transmiterea pentru cauz? de moarte.

51 Pe de alt? parte, având în vedere principiile amintite la punctul 36 din prezenta hot?râre, este necesar s? se arate, pe de o parte, c? aceast? leg?tur? este de natur? s? asigure realizarea obiectivului urm?rit de reglementarea men?ionat?. Astfel, reglementarea în discu?ie în litigiul principal garanteaz? c?, pentru o îmbog??ire global? de aceea?i valoare, reducerea acordat? reprezint? o propor?ie echivalent? din partea din masa succesoral? supus? impozit?rii, indiferent dac? este vorba despre o supunere integral? sau par?ial?.

52 Aceast? reglementare are astfel ca efect s? evite ca, prin autorizarea unui mo?tenitor supus par?ial la plata impozitului s? beneficieze de reducere în întregime, în condi?iile în care aceast? reducere nu s?ar raporta la o prelevare fiscal? care se aplic? întregii îmbog??iri rezultate din transmiterea succesoral?, capacitatea contributiv? a acestei persoane supuse par?ial la plata impozitului s? fie sistematic subevaluat?.

53 Pe de alt? parte, reglementarea men?ionat? nu dep??e?te ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urm?rit, din moment ce se beneficiaz? de reducerea în discu?ie în litigiul principal propor?ional cu întinderea competen?ei fiscale exercitate de Republica Federal? Germania în raport cu întreaga mas? succesoral?. În special, din aceea?i reglementare rezult? c?, în cazul în care bunurile imobile impozitate de acest stat membru corespund totalit??ii acestei mase succesorale, mo?tenitorul supus par?ial la plata impozitului este îndrept??it, asemenea unui mo?tenitor supus integral la plata impozitului, s? beneficieze în totalitate de reducerea prev?zut? ca urmare a leg?turii sale de rudenie cu defunctul.

54 În consecin??, spre deosebire de legisla?ia care prevede o deducere forfetar? în cazurile de supunere par?ial? la plata impozitului în discu?ie în cauza în care s?a pronun?at Hot?rârea din 17

octombrie 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), restricția privind circulația capitalurilor în sensul articolului 63 alineatul (1) TFUE care rezultă dintr-o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal, în măsura în care privește reducerea bazei de impozitare, este justificat de necesitatea de a menține coerența regimului fiscal.

55 Prin urmare, este necesar să se răspundă la prima întrebare că articolele 63 și 65 TFUE trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări a unui stat membru referitoare la calculul impozitului pe succesiune care prevede că, în cazul transmiterii de imobile situate pe teritoriul național, atunci când, la data decesului, nici defunctul, nici moștenitorul nu aveau domiciliul sau reședința obișnuită în acest stat membru, reducerea bazei de impozitare este diminuată, în raport cu reducerea aplicată în cazul în care cel puțin unul dintre ei ar fi avut, la aceeași dată, domiciliul sau reședința obișnuită în statul membru respectiv, cu o sumă care corespunde părții reprezentate de valoarea patrimoniului care nu este supus impozitului în același stat membru în raport cu valoarea întregii mase succesoriale.

### ***Cu privire la a doua întrebare***

56 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 63 și 65 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru referitoare la calculul impozitului pe succesiune care prevede că, în cazul transmiterii de imobile situate pe teritoriul național, atunci când, la data decesului, nici defunctul, nici moștenitorul nu aveau domiciliul sau reședința obișnuită în acest stat membru, obligațiile legate de rezervele succesoriale nu sunt deductibile, cu titlu de pasiv succesoral, din valoarea succesiunii, în timp ce aceste obligații ar putea fi deduse integral dacă cel puțin unul dintre ei ar fi avut, la aceeași dată, domiciliul sau reședința obișnuită în statul membru respectiv.

57 Din considerațiile prezentate la punctele 27-30 din prezenta hotărâre rezultă că este necesar să se examineze dacă o asemenea reglementare națională 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 în sensul articolului 63 TFUE***

58 Astfel cum s-a amintit la punctul 32 din prezenta hotărâre, în cazul unei succesiuni, măsurile care constituie restricții privind libera circulație a capitalurilor le includ pe cele care au ca efect diminuarea valorii succesiunii unui rezident al unui alt stat membru decât cel pe teritoriul căruia se află bunurile în cauză.

59 În speță, reglementarea națională în discuție în litigiul principal prevede că, în cazul unei succesiuni care cuprinde bunuri imobile situate în Germania, atunci când nici defunctul, nici moștenitorul nu aveau reședința în acest stat membru la data decesului, acest moștenitor nu poate deduce, cu titlu de pasiv succesoral, obligațiile legate de rezervele succesoriale, în timp ce această deductibilitate este prevăzută în cazul în care defunctul sau moștenitorul avea reședința pe teritoriul german la această dată.

60 În consecință, o astfel de reglementare, care condiționează de locul de reședință al defunctului și al moștenitorului la data decesului posibilitatea de a deduce din baza de impozitare a succesiunii obligațiile legate de rezervele succesoriale care corespund unor bunuri imobile situate pe teritoriul național, face ca succesiunile dintre nerezidenți referitoare la astfel de bunuri să fie supuse unei sarcini fiscale mai mari decât cele care implică cel puțin un rezident și, prin urmare, are ca efect diminuarea valorii succesiunii menționate. Rezultă de aici că o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal constituie o restricție privind circulația capitalurilor în sensul articolului 63 alineatul (1) TFUE (a se vedea prin analogie Hotărârea din 11

septembrie 2008, Eckelkamp și alții, C-11/07, EU:C:2008:489, punctele 45 și 46).

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

61 Prin urmare, trebuie să se examineze dacă restricția privind libera circulație a capitalurilor astfel constatată poate fi justificată din perspectiva articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE și, în lumina motivelor expuse la punctele 35 și 36 din prezenta hotărâre, dacă diferența de tratament privește situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau dacă răspunde unui motiv imperativ de interes general și, eventual, dacă aceasta este de natură să asigure realizarea obiectivului pe care îl urmărește și nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv.

– *Cu privire la caracterul comparabil al situațiilor*

62 Astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 37-39 din prezenta hotărâre, în ceea ce privește cuantumul impozitului pe succesiune datorat pentru bunuri imobile situate în Germania, nu există nicio diferență obiectivă între succesiunile între persoane dintre care niciuna nu are, la data decesului, reședința în acest stat membru și, respectiv, succesiunile între persoane dintre care cel puțin una are, la această dată, reședința în statul respectiv.

63 Această apreciere nu poate fi repusă în discuție de argumentul guvernului german potrivit căruia, spre deosebire de jurisprudența rezultată printre altele din Hotărârea din 11 septembrie 2008, Eckelkamp și alții (C-11/07, EU:C:2008:489), și care se referă la deductibilitatea unor sarcini care grevează un bun imobil care face obiectul unei impozituri în temeiul impozitului pe succesiune, obligațiile legate de rezervele succesoriale nu ar avea o legătură directă cu imobilele situate pe teritoriul german care sunt supuse impozitului pe succesiune.

64 Astfel, independent de calificarea lor în dreptul național, obligațiile legate de rezervele succesoriale se raportează, cel puțin în parte, la bunurile imobile situate în Germania și asupra căroră Republica Federală Germania își exercită, ca urmare a acestui fapt, competența fiscală.

65 Din ceea ce precedea reiese că diferența de tratament referitoare la deductibilitatea obligațiilor legate de rezervele succesoriale precum cea în discuție în litigiul principal privește situații comparabile în mod obiectiv.

– *Cu privire la justificarea restricției printr-un motiv imperativ de interes general*

66 Guvernul german susține că această diferență de tratament poate fi justificată, în primul rând, de necesitatea de a garanta coerența regimului său fiscal.

67 Astfel cum s-a amintit deja la punctul 46 din prezenta hotărâre, necesitatea de a menține coerența unui regim fiscal poate justifica o restricție privind exercitarea libertăților de circulație garantate de tratat. Cu toate acestea, pentru ca o astfel de justificare să poată fi admisă, trebuie stabilită existența unei legături directe între avantajul fiscal respectiv și compensarea acestui avantaj printr-o prelevare fiscală determinată, caracterul direct al acestei legături trebuind să fie apreciat în funcție de obiectivul reglementării în cauză.

68 În speță, guvernul german arată că dispozițiile referitoare la deductibilitatea obligațiilor legate de rezervele succesoriale au ca finalitate să permită determinarea creșterii patrimoniale efective rezultate din transmiterea pentru cauză de moarte și în temeiul căreia este datorat impozitul pe succesiune.

69 Or, diferența de tratament care decurge din reglementarea în discuție în litigiul principal nu poate fi justificată de necesitatea de a menține coerența sistemului fiscal german, în măsura în

care, astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 104 din concluzii, articolul 10 alineatul (6) din ErbStG are ca efect excluderea deducerii obligațiilor legate de rezervele succesoriale în cazul în care, la data decesului, nici defunctul, nici beneficiarul succesiunii nu aveau domiciliul sau reședința obișnuită pe teritoriul german, iar aceasta chiar dacă, după cum reiese din cuprinsul punctului 64 din prezenta hotărâre, aceste obligații prezintă, cel puțin în parte, o legătură suficientă cu elementele masei succesoriale asupra căreia Republica Federală Germania își exercită competența fiscală și corespund unei fracțiuni din masa succesorală care nu constituie o îmbogățire a moștenitorilor supuși parțial la plata impozitului.

70 Guvernul german arată, în al doilea rând, că o diferență de tratament precum cea în discuție în litigiul principal poate fi justificată de principiul teritorialității și de necesitatea de a asigura o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, ceea ce constituie, desigur, un obiectiv legitim recunoscut de Curte (Hotărârea din 8 iunie 2016, Hünnebeck, C-479/14, EU:C:2016:412, punctul 65).

71 Cu toate acestea, este necesar să se arate că diferența de tratament referitoare la deductibilitatea obligațiilor legate de rezervele succesoriale în discuție în litigiul principal decurge din simpla aplicare a reglementării germane în cauză. În plus, guvernul german nu prezintă motivele pentru care luarea în considerare a obligațiilor aferente rezervelor succesoriale, atunci când acestea din urmă sunt legate de imobilele cu privire la care Republica Federală Germania își exercită competența fiscală în cadrul unei impozitări cu titlu parțial, ar determina acest stat membru să renunțe la o parte a acestei competențe în favoarea altor state membre sau ar afecta competența de impozitare a statului membru menționat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 iunie 2016, Hünnebeck, C-479/14, EU:C:2016:412, punctul 66 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 22 iunie 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, punctul 70).

72 În măsura în care acest stat membru susține că o astfel de diferență de tratament este justificată pentru a evita o dublă deducere a pasivului aferent rezervelor succesoriale, trebuie amintit, mai întâi, că un resortisant al unui stat membru nu poate fi lipsit de posibilitatea de a se prevala de dispozițiile Tratatului FUE pentru motivul că profită de avantajele fiscale oferite în mod legal de normele în vigoare în alt stat membru decât cel în care are reședința (Hotărârea din 22 aprilie 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punctul 41 și jurisprudența citată).

73 În continuare, astfel cum a precizat guvernul german în observațiile sale scrise și sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, nu există o convenție bilaterală între Republica Federală Germania și Republica Austria în materie de percepere a impozitului pe succesiune. În aceste condiții, statul membru pe teritoriul căruia sunt situate bunurile imobile care fac obiectul succesiunii nu poate, pentru a justifica o restricție privind libera circulație a capitalurilor rezultată din propria reglementare, să se prevaleze de posibilitatea, independent de voința sa, ca moștenitorul să beneficieze de o deducere similară acordată de un alt stat membru care ar putea să compenseze, în tot sau în parte, prejudiciul suferit de acesta din urmă ca urmare a nelucrării în considerare de către statul membru în care sunt situate bunurile imobile menționate, la calcularea impozitului pe succesiune, a obligațiilor legate de rezervele succesoriale (a se vedea printre altele Hotărârea din 11 septembrie 2008, Eckelkamp și alții, C-11/07, EU:C:2008:489, punctele 67 și 68, Hotărârea din 11 septembrie 2008, Arens și Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, punctele 64 și 65, precum și Hotărârea din 22 aprilie 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punctul 42).

74 Astfel, un stat membru nu poate invoca existența unui avantaj acordat în mod unilateral de un alt stat membru pentru a se sustrage de la obligațiile care îi incumbă în temeiul Tratatului FUE, în special în temeiul dispozițiilor acestuia privind libera circulație a capitalurilor (a se vedea printre altele Hotărârea din 22 aprilie 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punctul 43 și jurisprudența citată).

75 Rezultatul restricției privind circulația capitalurilor în sensul articolului 63 alineatul (1) TFUE, care rezultă dintr-o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal, în măsura în care privește nedeductibilitatea obligațiilor legate de rezervele succesoriale, nu poate fi justificat nici de necesitatea de a menține coerența sistemului fiscal german, nici de principiul teritorialității și de necesitatea de a asigura o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre.

76 Prin urmare, este necesar să se răspundă la a doua întrebare că articolele 63 și 65 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru referitoare la calculul impozitului pe succesiune care prevede că, în cazul transmiterii de imobile situate pe teritoriul național, atunci când, la data decesului, nici defunctul, nici moștenitorul nu aveau domiciliul sau reședința obișnuită în acest stat membru, obligațiile legate de rezervele succesoriale nu sunt deductibile, cu titlu de pasiv succesoral, din valoarea succesiunii, în timp ce aceste obligații ar putea fi deduse integral dacă cel puțin unul dintre ei ar fi avut, la aceeași dată, domiciliul sau reședința obișnuită în statul membru respectiv.

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

77 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 cincea) declară:

**1) Articolele 63 și 65 TFUE trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări a unui stat membru referitoare la calculul impozitului pe succesiune care prevede că, în cazul transmiterii de imobile situate pe teritoriul național, atunci când, la data decesului, nici defunctul, nici moștenitorul nu aveau domiciliul sau reședința obișnuită în acest stat membru, reducerea bazei de impozitare este diminuată, în raport cu reducerea aplicată în cazul în care cel puțin unul dintre ei ar fi avut, la aceeași dată, domiciliul sau reședința obișnuită în statul membru respectiv, cu o sumă care corespunde părții reprezentate de valoarea patrimoniului care nu este supus impozitului în același stat membru în raport cu valoarea întregii mase succesoriale.**

**2) Articolele 63 și 65 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru referitoare la calculul impozitului pe succesiune care prevede că, în cazul transmiterii de imobile situate pe teritoriul național, atunci când, la data decesului, nici defunctul, nici moștenitorul nu aveau domiciliul sau reședința obișnuită în acest stat membru, obligațiile legate de rezervele succesoriale nu sunt deductibile, cu titlu de pasiv succesoral, din valoarea succesiunii, în timp ce aceste obligații ar putea fi deduse integral dacă cel puțin unul dintre ei ar fi avut, la aceeași dată, domiciliul sau reședința obișnuită în statul membru respectiv.**

Semnături

\* Limba de procedur?: germana.