

Affaire C-394/20

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

18 août 2020

Jurisdiction de renvoi :

Finanzgericht Düsseldorf (Deutschland)

Date de la décision de renvoi :

20. juillet 2020

Partie requérante :

XY

Partie défenderesse :

Finanzamt V

[OMISSIS]

**FINANZGERICHT DÜSSELDORF (tribunal des finances de Düsseldorf,
Allemagne)**

[OMISSIS]

ORDONNANCE

Dans le litige opposant

XY

– requérante –

[OMISSIS]

au

Finanzamt V
[OMISSIS]

– partie défenderesse –

Objet Droits de succession

la quatrième chambre , [OMISSIS]

[OMISSIS]

a rendu, le 20 juillet 2020, l'ordonnance dont le dispositif est le suivant

Il est sursis à statuer.

La Cour de justice de l'Union européenne est saisie à titre préjudiciel des questions suivantes :

Convient-il d'interpréter l'article 63, paragraphe 1, et l'article 65, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après le « TFUE ») en ce sens que ces dispositions s'opposent à une réglementation nationale d'un État membre en matière de perception des droits de succession qui, en ce qui concerne le calcul desdits droits, prévoit que l'abattement opéré sur la base imposable en cas d'acquisition d'immeubles situés sur le territoire national est inférieur, lorsque le défunt, au moment du décès, et l'héritier, à cette même date, avaient leur domicile ou résidence habituelle dans un autre État membre, à l'abattement qui aurait été appliqué si au moins l'un d'entre eux, à cette date, avait eu son domicile ou sa résidence habituelle dans le premier État membre susvisé ?

Convient-il d'interpréter l'article 63, paragraphe 1, et l'article 65, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après le « TFUE ») en ce sens que ces dispositions s'opposent à une réglementation nationale d'un État membre en matière de perception des droits de succession qui, en ce qui concerne le calcul desdits droits, prévoit **[Or. 2]** que la valeur des obligations liées aux parts réservataires, en cas d'acquisition d'immeubles situés sur le territoire national, n'est pas déductible lorsque le défunt, au moment du décès, et l'héritier, à cette même date, avaient leur domicile ou résidence habituelle dans un autre État membre, alors que la valeur de ces obligations pourrait être intégralement déduite de la valeur de l'acquisition à cause de mort si au moins le défunt ou l'héritier, à la date du décès, avait eu son domicile ou sa résidence habituelle dans le premier État membre susvisé ?

La présente ordonnance n'est pas susceptible de recours. **[Or. 3]**

Motifs :

I.

1. La requérante est une ressortissante autrichienne et réside depuis 2014 en Autriche. Elle est la fille du défunt E, qui était également ressortissant autrichien et résidait en Autriche.

2. Le défunt était propriétaire de trois immeubles bâtis dans la ville de F, ainsi que d'un immeuble non bâti dans la ville de G.
3. Le défunt avait établi un testament dans lequel il désignait sa fille comme étant sa légataire unique. Son épouse Ef... et son fils S... n'avaient droit qu'aux parts réservataires. Le défunt est décédé le 12 août 2018 en Autriche.
4. Après le décès du défunt, la requérante, en tant que légataire unique, s'est engagée dans une convention relative aux parts réservataires à payer à Ef et S les sommes de 1 700 000 euros et 2 850 000 euros, à titre de correctif de leurs droits réservataires. Elle a demandé, dans la déclaration qu'elle remise au Finanzamt défendeur au titre des droits de succession, de déduire de la valeur de la succession les obligations liées à ces parts réservataires, en tant que passif successoral, à hauteur de 43 % de leur montant, soit un total de 1 956 500 euros. Elle est parvenue à ce montant en calculant que la partie du patrimoine foncier soumis à l'impôt sur les successions en Allemagne, qu'elle a évalué à 4 970 000 euros, représentait 43 % de la valeur de la masse successorale totale, d'un montant de 11 592 598,10 euros. Elle évaluait à 6 622 598,10 euros la valeur du patrimoine non soumis à l'impôt sur les successions en Allemagne (capitaux mobiliers et un immeuble en Espagne).
5. Le Finanzamt défendeur a fixé à 642 333 euros les droits de succession dus par la requérante. Les droits ainsi calculés frappaient uniquement les immeubles situés en Allemagne. Le Finanzamt a refusé de déduire les parts réservataires en tant que passif successoral, au motif que celles-ci ne présentaient pas de lien économique avec les immeubles précités. En outre, lors du calcul des droits de succession ainsi fixés, il n'a tenu compte, au lieu de l'abattement de 400 000 euros en principe prévu pour les enfants du défunt en vertu de l'article 16, paragraphe 1, point 2, de l'Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (loi sur les droits de succession et de donation, ci-après l'« ErbStG ») [Or. 4], que d'un abattement de 171 489 euros, après déduction d'un montant partiel de 228 511 euros en application de l'article 16, paragraphe 2, de l'ErbStG.
6. Par son recours, la requérante demande la réduction à 227 181 euros des droits de succession dont elle est redevable. Elle fait valoir qu'elle a droit à l'intégralité de l'abattement de 400 000 euros prévu à l'article 16, paragraphe 1, point 2, de l'ErbStG. Selon elle, l'article 16, paragraphe 2, de l'ErbStG est contraire au droit de l'Union. Il est en outre contraire au droit de l'Union, d'après elle, de ne pas admettre la déduction, en tant que passif successoral, d'au moins une partie des sommes qu'elle doit payer au titre des parts réservataires, à hauteur du montant de 1 956 500 euros qu'elle a calculé.
7. Le Finanzamt défendeur fait valoir ce qui suit : en vertu de l'article 16, paragraphe 2, de l'ErbStG, il convient de diminuer l'abattement prévu à l'article 16, paragraphe 1, point 2, de l'ErbStG d'un montant partiel. Par ailleurs, il résulte de l'article 10, paragraphe 6, seconde phrase, de l'ErbStG que les parts réservataires devant être payées par la requérante ne peuvent pas être déduites en

tant que passif successoral, parce qu'elles n'ont pas de lien économique avec les différents éléments de patrimoine inclus dans la masse successorale.

II.

8. Les dispositions suivantes de la loi allemande sur les droits de succession et de donation (ErbStG), dans sa version publiée le 27 février 1997 [omissis], telle que modifiée en dernier lieu par l'article 4 de la loi du 23 juin 2017 [omissis], revêtent de l'importance pour trancher la question préjudicielle :
9. Article 1^{er} – Opérations imposables
 - (1) Sont soumises aux droits de mutation sur les successions (ou donations)
 1. les acquisitions à cause de mort ;
 2. les donations entre vifs ;
 - ...
10. Article 2 – Obligation fiscale personnelle **[Or. 5]**
 - (1) L'obligation fiscale s'applique
 1. dans les cas visés à l'article 1^{er}, paragraphe 1, points 1 à 3, au regard de l'ensemble des biens dévolus (assujettissement intégral) lorsque le défunt, à la date du décès, le donateur, à la date d'exécution de la donation, ou le bénéficiaire, à la date du fait générateur de l'impôt (article 9), 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, sous réserve du paragraphe 3, au regard des biens dévolus relevant du patrimoine interne au sens de l'article 121 du Bewertungsgesetz (loi sur l'évaluation) (assujettissement partiel).
 - ...
11. Article 3 - Acquisition à cause de mort ;
 - (1) L'acquisition à cause de mort s'entend :

1. de l'acquisition par dévolution successorale..., legs... ou en raison d'un droit réservataire invoqué par son bénéficiaire [articles 2303 et suivants du Bürgerliches Gesetzbuch (code civil)] ;

12. Article 9 – Fait générateur de l'impôt

(1) Le fait générateur de l'impôt est

1. en cas d'acquisition à cause de mort, le décès du défunt

13. Article 10 – Acquisition imposable

(1) L'acquisition imposable s'entend, sauf exonération applicable, de l'enrichissement de l'acquéreur... Dans les cas de l'article 3, l'enrichissement s'entend du montant obtenu lorsque l'on déduit de la valeur... de l'ensemble de la dévolution patrimoniale, pour autant qu'elle est imposable en vertu de la présente loi, le passif successoral déductible en vertu des paragraphes 3 à 9.... [Or. 6]

(5) Sauf disposition contraire des paragraphes 6 à 9, sont déductibles de l'acquisition en tant que passif successoral

1. les dettes du défunt...;

2. le passif lié à des legs, conditions, ainsi qu'aux parts réservataires et droits à compensation successorale invoqués...

(6) Ne sont pas déductibles les dettes et charges, pour autant qu'elles sont économiquement liées à des éléments de patrimoine qui ne sont pas soumis à imposition en vertu de la présente loi. Si l'imposition est limitée à certains éléments de patrimoine (article 2, paragraphe 1, point 3 ...), seules sont déductibles les dettes et charges qui sont économiquement liées à ceux-ci.

14. Article 15 – Classe d'imposition

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

Classe d'imposition I :

1. le conjoint et le partenaire,

2. les enfants et enfants du conjoint,

15. Article 16 – Abattements

(1) Est exonérée, en cas d'assujettissement intégral (article 2, paragraphe 1, point 1, et paragraphe 3), la dévolution de biens

1. au conjoint et au partenaire à hauteur de 500 000 euros ;
2. aux enfants au sens de la classe I, point 2, et aux enfants d'enfants décédés au sens de la classe I, point 2, à hauteur de 400 000 euros ;

...

(2) Dans les cas d'assujettissement partiel (article 2, paragraphe 1, point 3), l'abattement prévu au paragraphe 1 ci-dessus est diminué d'un montant partiel. Ce montant partiel [Or. 7] correspond à la part que représente la somme des valeurs du patrimoine, non soumis à l'assujettissement partiel, acquis à un même moment, et des avantages patrimoniaux, non soumis à l'assujettissement partiel, qui ont été dévolus au cours d'une période de dix ans par la même personne, par rapport à la valeur du patrimoine qui a au total été dévolu par la même personne au cours d'une période de dix ans. La valeur des biens est celle qu'ils avaient à la date de leur dévolution respective.

16. Article 37 – Application de la loi

...

(14) Les articles... et 16, paragraphes 1 et 2, dans leur version en vigueur au 25 juin 2017, sont applicables aux acquisitions pour lesquelles le fait générateur de l'impôt est postérieur au 24 juin 2017.

17. En outre, la disposition suivante du Bewertungsgesetz (loi sur l'évaluation, ci-après le « BewG ») dans sa version publiée le 1^{er} février 1991 [OMISSIS], modifiée en dernier lieu par l'article 2 de la loi du 4 novembre 2016 [OMISSIS], est également pertinente en l'espèce :

Article 121 – Patrimoine interne

Le patrimoine interne comprend :

1. le patrimoine agricole et sylvicole interne ;
2. le patrimoine foncier interne ;

18. Du point de vue du droit civil, il convient de citer les dispositions suivantes de l'Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch für die gesamten deutschen Erbländer der Österreichischen Monarchie (code civil général pour l'ensemble des territoires héréditaires allemands de la monarchie autrichienne, ci-après l'« ABGB ») [OMISSIS], modifié en dernier lieu par l'article 6 de la loi fédérale promulguée le 13 novembre 2017 [OMISSIS].

19. Article 756.

La part réservataire est la fraction de la valeur du patrimoine du défunt qui revient aux héritiers réservataires.

20. Article 757. **[Or. 8]**

Les héritiers réservataires sont les descendants ainsi que le conjoint ou partenaire enregistré du défunt.

21. Article 759.

La part réservataire à laquelle a droit chaque héritier réservataire correspond à la moitié de ce qui lui reviendrait dans le cadre d'une succession ab intestat.

22. Article 761.

(1) La part réservataire est versée en argent...

23. Article 764.

(1) Les droits des héritiers réservataires sont satisfaits sur la succession et après l'envoi en possession des autres héritiers...

24. Article 765.

(1) Le droit de l'héritier réservataire est acquis, pour lui et pour ses successeurs, au décès du défunt.

(2) L'héritier réservataire ne peut exiger le versement de la part réservataire en argent avant l'expiration d'une période d'un an après le décès du défunt.

25. Article 778.

(1) À la demande d'un héritier réservataire, une description et une estimation précises de l'ensemble de la succession sont effectuées afin de déterminer la part réservataire.

(2) L'estimation se réfère à la date du décès du défunt. Les héritiers réservataires ont droit aux intérêts légaux jusqu'au versement de la part réservataire en argent.

26. Sont pertinentes, en outre, les dispositions suivantes du Bürgerliches Gesetzbuch allemand (code civil, ci-après le « BGB »), dans sa version publiée le 2 janvier 2002 [OMISSIS] :

27. Article 2303 – Héritiers réservataires ; montant de la part réservataire **[Or. 9]**

(1) Si un descendant du défunt a été exclu de la succession par disposition à cause de mort, il peut réclamer aux héritiers sa part réservataire. La part réservataire correspond à la moitié de la valeur de la part légale...

28. Article 2311 – Valeur de la succession

(1) Le calcul de la part réservataire est effectué sur la base des biens qui constituent la succession à la date du décès, et de leur valeur à cette date...

(2) La valeur doit, si nécessaire, être établie au moyen d'une estimation. Une évaluation de la valeur opérée par le défunt ne fait pas autorité.

III.

29. La chambre de céans suspend la procédure portée devant elle [OMISSIS] et, en application de l'article 267, deuxième alinéa, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après le « TFUE »), saisit la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après la « Cour ») des questions préjudicielles énoncées dans le dispositif. La réponse à ces questions permettra de statuer sur la demande.
30. La chambre de céans n'est pas certaine que l'article 16, paragraphe 2, de l'ErbStG soit conforme aux dispositions combinées de l'article 63, paragraphe 1, TFUE et de l'article 65 TFUE.
31. Le législateur allemand, en réaction à l'arrêt rendu par la Cour le 8 juin 2016 dans l'affaire C-479/14 (ECLI:EU:C:2016:412), a introduit une nouvelle réglementation à l'article 16, paragraphe 2, de l'ErbStG. En vertu de cette réglementation, il convient, pour les acquisitions pour lesquelles le fait générateur de l'impôt est postérieur au 24 juin 2017 (article 37, paragraphe 14, de l'ErbStG), de diminuer l'abattement prévu à l'article 16, paragraphe 1, de l'ErbStG d'un montant partiel calculé en application de l'article 16, paragraphe 2, deuxième et troisième phrases, de l'ErbStG.
32. La chambre de céans n'est pas certaine que cette nouvelle réglementation soit compatible avec les articles 63 et 65 TFUE, tels qu'ils ont été interprétés par la Cour. La Cour a déjà dit pour droit que le traitement moins favorable de l'acquéreur en raison de l'abattement inférieur, à l'époque de 2 000 euros seulement, prévu à l'article 16, paragraphe 2, de l'ErbStG dans sa version résultant de l'article 1^{er} du Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (loi de réforme du régime des droits de succession et des règles d'évaluation), du 24 décembre 2008 (BGBl. 2008 I, p. 3018), dans les cas [Or. 10] d'assujettissement partiel (article 2, paragraphe 1, point 3, de l'ErbStG) ne saurait être justifié par la nécessité de préserver la cohérence du système fiscal allemand (arrêt du 17 octobre 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, point 61). La Cour a en outre jugé, dans le cadre d'un recours en manquement concernant l'article 16, paragraphe 2, de l'ErbStG dans son ancienne version, qu'il n'existe aucune raison justifiant de traiter différemment les acquéreurs en cas d'assujettissement intégral et en cas d'assujettissement partiel (arrêt du 4 septembre 2014, Commission/Allemagne, C-211/13, non publié, EU:C:2014:2148, points 49 et suivants). En outre, l'avocat général Mengozzi a énoncé, aux points 84 et suivant de ses conclusions du 12 juin 2013 dans l'affaire C-181/12 (ECLI:EU:C:2013:384), que l'acquéreur, dans les cas d'assujettissement

partiel, devait pouvoir prétendre à l'intégralité de l'abattement prévu à l'article 16, paragraphe 1, point 1, de l'ErbStG. L'avocat général Mengozzi s'est opposé à la réduction de cet abattement, alors même que la chambre de céans, au point 16 de l'ordonnance de renvoi du 2 avril 2012 qui était à l'origine de l'affaire C-181/12, avait indiqué que, arithmétiquement, l'octroi d'un abattement à hauteur de 62 % environ aurait également été envisageable.

33. La chambre de céans n'est pas non plus certaine que l'article 10, paragraphe 6, deuxième phrase, de l'ErbStG soit compatible avec les dispositions combinées de l'article 63, paragraphe 1 et de l'article 65 TFUE.
34. Nous sommes en l'espèce en présence d'un cas d'assujettissement partiel, car ni le défunt ni la requérante n'avaient leur domicile ou résidence habituelle en Allemagne au moment du décès (article 2, paragraphe 1, point 3, première phrase, de l'ErbStG). Le Finanzamt défendeur n'a par conséquent soumis à l'impôt que le patrimoine foncier interne (article 121, point 2, du BewG).
35. L'article 10, paragraphe 6, deuxième phrase, de l'ErbStG a en l'espèce pour conséquence d'empêcher complètement la requérante de déduire en tant que passif successoral de son acquisition à cause de mort, en application de l'article 10, paragraphe 5, point 2, de l'ErbStG, la valeur des obligations liées aux parts réservataires de sa mère et de son frère auxquelles elle doit satisfaire. En effet, en vertu de l'article 10, paragraphe 6, deuxième phrase, de l'ErbStG, dans les cas d'assujettissement partiel où l'imposition est limitée à certains éléments de patrimoine (article 2, paragraphe 1, point 3 de l'ErbStG), seules sont déductibles les dettes et charges qui sont économiquement liées à ceux-ci. **[Or. 11]**
36. En vertu de la jurisprudence du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne), le lien économique requis par l'article 10, paragraphe 6, première et deuxième phrases, de l'ErbStG n'est présent que lorsque les dettes ou charges peuvent être rattachées à des éléments de patrimoine déterminés inclus dans la succession. Selon cette jurisprudence, le fait que la part réservataire soit calculée en fonction de la valeur de la succession (article 2311 du BGB) ne crée pas de lien économique, mais crée tout au plus un lien juridique entre l'obligation afférente aux parts réservataires et les éléments de patrimoine inclus dans la succession [OMISSIS].
37. La chambre de céans est convaincue qu'il en va de même, en l'espèce, en ce qui concerne la part réservataire revenant à la mère et au frère de la requérante en vertu du droit autrichien. Les droits y afférents ne peuvent eux non plus être rattachés à aucun élément de patrimoine déterminé inclus dans la succession. En vertu de l'article 756 de l'ABGB, la part réservataire est en réalité uniquement une fraction, revenant aux héritiers réservataires, de la valeur du patrimoine du défunt. En application de l'article 759 de l'ABGB, le montant [auquel a droit] l'héritier réservataire correspond à la moitié de ce qui lui reviendrait dans le cadre d'une succession ab intestat. Conformément à l'article 761, paragraphe 1, première phrase, de l'ABGB, la part réservataire est en principe versée en argent.

38. Dans le cas présent, l'article 10, paragraphe 6, deuxième phrase, de l'ErbStG a pour conséquence que la requérante ne peut même pas déduire en tant que passif successoral, en application de l'article 10, paragraphe 5, point 2, de l'ErbStG, une partie de la valeur des obligations liées aux parts réservataires de sa mère et de son frère auxquelles elle doit satisfaire. À supposer que le défunt, à la date du décès, ou la requérante, à cette même date, ait eu un domicile ou une résidence habituelle en Allemagne, et que l'on soit par conséquent dans un cas de figure d'assujettissement intégral [article 2, paragraphe 1, point 1, deuxième phrase, sous a), de l'ErbStG], la requérante pourrait intégralement déduire de son acquisition à cause de mort les parts réservataires de sa mère et de son frère en tant que passif successoral en application de l'article 10, paragraphe 5, point 2, de l'ErbStG.
39. La chambre de céans doute que ce traitement différent des résidents et des personnes ne résidant pas en Allemagne par l'article 10, paragraphe 6, deuxième phrase, de l'ErbStG soit compatible avec les dispositions combinées de l'article 63, paragraphe 1, et de l'article 65 TFUE. La Cour a déjà [Or. 12] dit pour droit que, en ce qui concerne les successions, les mesures interdites par l'article 63 TFUE, en tant qu'elles constituent des restrictions aux mouvements de capitaux, comprennent celles qui ont pour effet de diminuer la valeur de la succession d'un résident d'un État membre autre que celui sur le territoire duquel se trouvent les biens concernés et qui impose la transmission de ceux-ci par voie de succession (arrêts du 23 février 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, point 44 ; du 17 octobre 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, point 23, ainsi que du 26 mai 2016, Commission/Grèce, C-244/15, EU:C:2016:359, point 28). Par conséquent, il n'est pas permis, lors de l'imposition en cas d'acquisition par succession, d'opérer une distinction entre les personnes qui, au moment de leur décès, étaient résidentes et celles qui, à ce même moment, étaient non-résidentes de l'État membre concerné, par exemple au travers de dispositions relatives à la déductibilité limitée de dettes (arrêts du 11 décembre 2003, Barbier, C-364/01, EU:C:2003:665, point 76 ; du 11 septembre 2008, Eckelkamp e.a., C-11/07, EU:C:2008:489, point 46, ainsi que du 11 septembre 2008, Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, point 38).

[OMISSIS]