

Cauza C-394/20

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

18 august 2020

Instanța de trimitere:

Finanzgericht Düsseldorf (Germania)

Data deciziei de trimitere:

20 iulie 2020

Reclamantă:

XY

Pârât:

Finanzamt V

[*omissis*]

**FINANZGERICHT DÜSSELDORF (Tribunalul Fiscal din Düsseldorf,
Germania)**

[*omissis*]

ORDONANȚĂ

în litigiul dintre

XY

– reclamantă –

[*omissis*]

și

Finanzamt V (Administrația Fiscală din V)
[*omissis*]

– pârât –

având ca obiect impozit pe succesiune

În urma ședinței din 20 iulie 2020, Camera a patra [*omissis*]

[*omissis*]

a hotărât:

Suspendă procedura.

Solicită Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțarea unei decizii preliminare cu privire la următoarele întrebări:

Articolul 63 alineatul (1) și articolul 65 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE) trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale a unui stat membru referitoare la perceperea impozitului pe succesiune care prevede, în ceea ce privește calculul acestui impozit, că, în cazul dobândirii de bunuri imobile situate pe teritoriul național, atunci când defunctul, la data decesului, și moștenitorul, la aceeași dată, aveau domiciliul sau reședința obișnuită într-un alt stat membru, reducerea aplicată bazei impozabile este mai mică decât cea care s-ar fi aplicat în cazul în care cel puțin unul dintre aceștia ar fi avut, la data respectivă, domiciliul sau reședința obișnuită în primul stat membru menționat?

Articolul 63 alineatul (1) și articolul 65 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale a unui stat membru referitoare la perceperea impozitului pe succesiune care prevede, în ceea ce privește calculul acestui impozit, [OR 2] că, în cazul dobândirii de bunuri imobile situate pe teritoriul național, obligațiile de plată aferente rezervelor succesoriale nu sunt deductibile din valoarea succesiunii în cazul în care defunctul, la data decesului, și moștenitorul, la aceeași dată, aveau domiciliul sau reședința obișnuită într-un alt stat membru, în timp ce aceste obligații de plată ar fi în întregime deductibile din valoarea succesiunii *mortis causa* în cazul în care cel puțin unul dintre aceștia, la data decesului lui *de cuius*, a avut domiciliul sau reședința obișnuită în primul stat membru menționat?

Prezenta ordonanță este definitivă. [OR 3]

Motive:

I.

1. Reclamanta este resortisantă austriacă și, începând cu anul 2014, își are reședința în Austria. Aceasta este fiica defunctului E, care era de asemenea resortisant austriac și care avea reședința în Austria.

2. *De cuius* era proprietarul a trei terenuri construite în orașul F (F-Stadt), precum și al unui teren pe care nu s-au ridicat construcții în orașul G (G-Stadt).
3. Prin testamentul întocmit de el, *de cuius* a stabilit ca moștenitoare unică a sa pe reclamantă. Soției sale, Ef[...], și fiului său, S[...], le-a alocat o rezervă succesorală. *De cuius* a decedat în Austria, la 12 august 2018.
4. După decesul lui *de cuius*, reclamanta, în calitate de moștenitoare unică, s-a obligat printr-o convenție privind rezerva succesorală să plătească către Ef și către S suma de 1 700 000 EUR și suma de 2 850 000 EUR, în vederea ajustării drepturilor sale în temeiul rezervei succesorală. În declarația sa privind impozitul pe succesiune, depusă la pârâțul Finanzamt (Administrația fiscală), ea a solicitat deducerea, cu titlul de angajamente succesorală, din valoarea bunurilor dobândite de ea în temeiul succesiunii, a obligațiilor de plată în cuantum de 43%, așadar în cuantum total de 1 956 500 EUR, aferente rezervei succesorală. Ea a ajuns la acest cuantum prin calculul cotei-părți din bunurile funciare supuse impozitului german pe succesiune în Germania, a cărei valoare a fost stabilită de ea la 4 970 000 EUR, ca fiind 43 % din valoarea de 11 592 598,10 EUR a tuturor bunurilor care constituie patrimoniul succesoral. Aceasta a calculat valoarea în cuantum de 6 622 598,10 EUR a patrimoniului nesupus impozitului german pe succesiune (titluri de valoare și un bun imobil situat în Spania).
5. Pârâțul Finanzamt a stabilit în sarcina reclamantei suma de 642 333 EUR cu titlu de impozit pe succesiune. În acest scop, el a supus impozitării numai bunurile imobile situate în Germania. Acesta a refuzat să deducă rezerva succesorală ca angajamente succesorală pentru motivul că aceasta nu era legată din punct de vedere economic de bunurile imobile menționate anterior. În plus, în vederea calculării impozitului pe succesiune stabilit, în locul unei reduceri de 400 000 EUR, prevăzută ca atare pentru copiii lui *de cuius* în temeiul articolului 16 alineatul (1) punctul 2 din Legea privind impozitul pe succesiune și pe donații [Erbchaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, denumită în continuare „ErbStG”], [OR 4] acesta a luat în considerare, referindu-se la articolul 16 alineatul (2) din ErbStG, numai o reducere de 228 511 EUR, mai exact una în cuantum de 171 489 EUR.
6. Prin acțiunea formulată, reclamanta solicită reducerea impozitului pe succesiune la 227 181 EUR. Aceasta susține că ar avea dreptul la reducerea integrală, în cuantum de 400 000 EUR, prevăzută la articolul 16 alineatul (1) punctul 2 din ErbStG. Articolul 16 alineatul (2) din ErbStG ar fi contrar dreptului Uniunii. În plus, ar fi contrar dreptului Uniunii să nu se admită deducerea, ca angajamente succesorală, a obligațiilor aferente rezervei succesorală care îi revin, cel puțin a unei părți din suma de 1 956 500 EUR calculată de ea.
7. Pârâțul Finanzamt susține: conform articolului 16 alineatul (2) din ErbStG, reducerea prevăzută la articolul 16 alineatul 1 punctul 2 din ErbStG trebuie redusă cu o fracțiune. În temeiul articolului 10 alineatul (6) punctul 2 din ErbStG, rezervele succesorală datorate de reclamantă nu ar putea fi deduse ca angajamente

succesorale, întrucât nu ar fi legate din punct de vedere economic de fiecare dintre elementele de activ aparținând patrimoniului succesoral.

II.

8. În ceea ce privește decizia preliminară, prezintă relevanță următoarele dispoziții ale ErbStG în versiunea publicată la 27 februarie 1997 [*omissis*], astfel cum a fost modificată ultima dată prin articolul 4 din Legea din 23 iunie 2017 [*omissis*]:

9. „Articolul 1 – Operațiuni impozabile

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

1. transmișterile *mortis causa*;
2. donațiile *inter vivos*;

[...]

10. Articolul 2 – Impozitul personal [OR 5]

(1) Impozitul se aplică:

1. întregului patrimoniu transmis, 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, au calitatea de rezidenți.

Sunt considerați rezidenți:

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

[...]

3. în toate celelalte cazuri bunurilor transmise, care constau în patrimoniul intern în sensul articolului 121 din Bewertungsgesetz (Legea privind evaluarea)..

[...]

11. Articolul 3 – Transmiterea *mortis causa*

(1) Transmiterea *mortis causa* vizează:

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

12. Articolul 9 – Faptul generator al impozitului

(1) Impozitul devine exigibil:

1. în cazul transmișterilor prin succesiune, la data decesului lui *de cuius*; [...]

13. Articolul 10 Transmiterea succesorală impozabilă

(1) Este considerată transmitere succesorală impozabilă îmbogățirea succesoriului în măsura în care aceasta nu este scutită [...]. În cazurile prevăzute la articolul 3, se consideră îmbogățire suma care rezultă atunci când [...] din valoarea întregii succesiuni – în măsura în care aceasta este supusă impozitării prevăzute de prezenta lege – sunt deduse [...] angajamentele succesoriale deductibile în temeiul alineatelor 3-9 [...] **[OR 6]**

(5) Sunt deductibile ca angajamente succesoriale, cu excepția cazului în care alineatele 6-9 prevăd altfel:

1. datoriile provenind de la defunct [...];

2. angajamentele rezultate din legăte, din donații sub rezerva îndeplinirii unor condiții și din rezerve succesoriale invocate și din drepturi de despăgubire pentru moșteniri [...];

(6) Nu sunt deductibile datoriile și sarcinile, în măsura 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 și sarcinile legate din punct de vedere economic de acestea.

14. Articolul 15 – Clasele de impozitare

(1) În funcție de relația personală care există între succesori și defunct sau donator, se disting următoarele trei clase de impozitare:

Clasa de impozitare I:

1. soțul și partenerul de viață;

2. copiii și copiii soțului; [...]

15. Articolul 16 – Reduceri

(1) În cazul supunerii integrale la plata impozitului (articolul 2 alineatul 1 punctul 1 și alineatul 3) este scutită de la plata impozitului transmiterea:

1. în beneficiul soțului și al partenerului de viață, până 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 impozitării parțiale [articolul 2 alineatul (1) punctul 3], reducerea prevăzută la alineatul (1) este diminuată cu o fracțiune. Această fracțiune [OR 7] corespunde raportului dintre, pe de o parte, suma valorii patrimoniului dobândit la același moment care nu este supus parțial impozitului și a celei a avantajelor patrimoniale care nu sunt supuse parțial 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.

16. Articolul 37 Aplicarea legii

[...]

(14) [...] articolul 16 alineatele (1) și (2), în versiunea în vigoare la 25 iunie 2017, se aplică transmițitorilor pentru care este exigibilă taxa aplicabilă după 24 iunie 2017.”

17. În continuare, prezintă relevanță următoarea dispoziție din Legea privind evaluarea (Bewertungsgesetz, denumită în continuare „BewG”) în versiunea publicată la 1 februarie 1991 [omissis], astfel cum a fost modificată ultima dată prin articolul 2 din Legea din 4 noiembrie 2016 [omissis]:

Articolul 121 Patrimoniu intern

„Patrimoniul intern cuprinde:

1. patrimoniul agricol și forestier intern;
2. patrimoniul imobiliar situat pe teritoriul național; [...]

18. În materie civilă, următoarele dispoziții din Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch für die gesamten deutschen Erbländer der Österreichischen Monarchie (Codul civil general pentru ansamblul teritoriilor ereditare germane și ale monarhiei austriece, denumit în continuare „ABGB”) [omissis], astfel cum a fost modificat ultima dată prin articolul 6 din Legea federală publicată la 13 noiembrie 2017 [omissis]:

19. „Articolul 756

Rezerva succesorală este partea din valoarea patrimoniului defunctului care trebuie atribuită moștenitorilor rezervatari.

20. Articolul 757 [OR 8]

Moștenitori rezervatari sunt descendenții, precum și soțul sau partenerul înregistrat al defunctului.

21. Articolul 759

Rezerva succesorală a fiecărui moștenitor rezervatar este de jumătate din cota succesorală care i s-ar fi cuvenit ca moștenitor legal.

22. Articolul 761

(1) Rezerva succesorală trebuie plătită în bani [...]

23. Articolul 764

(1) Dreptul la rezerva succesorală trebuie să fie îndeplinit prin succesiune și prin transfer de la moștenitori [...]

24. Articolul 765

(1) Moștenitorul rezervatar dobândește dreptul pentru sine și pentru succesorii săi la data decesului defunctului.

(2) Valoarea pecuniară a rezervei succesorală poate fi solicitată de moștenitorul rezervatar abia la un an de la data decesului defunctului.

25. Articolul 778

(1) La cererea unui moștenitor rezervatar, întreaga moștenire este descrisă și estimată în mod exact în scopul stabilirii rezervei succesorală.

(2) Estimarea trebuie să fie efectuată luând în considerare data decesului defunctului. Până la plata valorii pecuniare a rezervei succesorală, moștenitorului rezervatar îi sunt datorate dobânzi legale.”

26. În plus, sunt relevante următoarele dispoziții din Bürgerliches Gesetzbuch (Codul civil german (, denumit în continuare „BGB”), în versiunea publicată la 2 ianuarie 2002 [omissis]:

27. „Articolul 2303 Moștenitori rezervatari; quantumul rezervei succesorală [OR 9]

(1) În cazul în care un descendent al defunctului este exclus de la moștenire printr-o dispoziție mortis causa, acesta poate solicita moștenitorului rezerva succesorală. Rezerva succesorală constă în jumătate din valoarea cotei succesorală legale [...]

28. Articolul 2311 Valoarea succesiunii

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

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

III.

29. Instanța de trimitere suspendă judecarea cauzei aflate pe rolul său [*omissis*] și adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene (denumită în continuare „Curtea”), în temeiul articolului 267 al doilea paragraf din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE), întrebările formulate în dispozitiv, în vederea unei decizii preliminare. Soluționarea acțiunii depinde de răspunsul oferit la întrebările preliminare.
30. Instanța are îndoieli cu privire la aspectul dacă articolul 16 alineatul (2) din ErbStG este compatibil cu dispozițiile coroborate ale articolului 63 alineatul (1) TFUE și ale articolului 65 TFUE.
31. Ca răspuns la Hotărârea Curții din 8 iunie 2016 în cauza C-479/14 (ECLI:EU:C:2016:412), legiuitorul german a introdus în cuprinsul articolului 16 alineatul 2 din ErbStG o nouă reglementare. Potrivit acesteia, pentru devoluțiunile pentru este exigibil impozitul aplicabil după 24 iunie 2017 [articolul 37 alineatul (14) din ErbStG], marja scutită prevăzută la articolul 16 alineatul (1) din ErbStG trebuie redusă cu o fracțiune care trebuie calculată în conformitate cu articolul 16 alineatul (2) punctele 2 și 3 din ErbStG.
32. Instanța de trimitere are îndoieli că această nouă reglementare este conformă cu articolele 63 și 65 TFUE, astfel cum sunt interpretate de Curte. Curtea a statuat deja că, în cazurile [OR 10] de impozitare parțială [articolul 2 alineatul (1) punctul 3 din ErbStG], dezavantajul suferit de dobânditor ca urmare a reducerii fiscale, în cuantum de numai 2 000 de euro la momentul respectiv, în conformitate cu articolul 16 alineatul 2 din ErbStG, astfel cum a fost modificat prin articolul 1 din Legea din 24 decembrie 2008 privind reformarea Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts, Bundesgesetzblatt (Legea privind impozitul pe succesiune și normele de evaluare), din 24 decembrie 2008 (BGBl. 2008 I, p. 3018), nu poate fi justificat prin necesitatea de a menține coerența regimului fiscal german (Hotărârea din 17 octombrie 2013, cauza C-181/12, ECLI:EU:C:2013:662, punctul 61). În plus, în cadrul unei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor referitoare la vechea versiune a articolului 16 alineatul (2) din ErbStG, Curtea a statuat că nu exista niciun motiv care să justifice o diferență de tratament între dobânditori în cazurile de impunere integrală și parțială (Hotărârea din 4 septembrie 2014, cauza C-211/13, ECLI:EU:C:2014:2148, punctul 49 și următoarele). În plus, în Concluziile sale din 12 iunie 2013 prezentate în cauza C-181/12 (ECLI:EU:C:2013:384), avocatul general Mengozzi a arătat, la punctele 84 și 85, că, în cazurile de impozitare parțială, dobânditorul ar trebui să aibă dreptul la reducerea integrală prevăzută la articolul 16 alineatul 1 punctul 1 din ErbStG. Avocatul general Mengozzi s-a opus unei diminuări a respective reduceri fiscale, deși, potrivit precizărilor instanței de trimitere de la punctul 16 din decizia sa de trimitere din 2 aprilie 2012 aflată la

originea cauzei C-181/12, în scopul calculului ar fi fost de asemenea luată în considerare acordarea unei reduceri fiscale în cuantum de aproximativ 62 %.

33. Instanța de trimitere are de asemenea îndoieli cu privire la aspectul dacă articolul 10 alineatul (6) a doua teză din ErbStG este compatibil cu dispozițiile coroborate ale articolului 63 alineatul (1) TFUE și ale articolului 65 TFUE.
34. În speță, este în discuție un caz de impunere parțială, întrucât, la data decesului lui *de cuius*, nici *de cuius*, nici reclamanta nu aveau un domiciliu sau o reședință obișnuită în Germania [articolul 2 alineatul (1) punctul 3 prima teză din ErbStG]. Pentru acest motiv, pârâtul Finanzamt a supus impozitării doar patrimoniul imobiliar situat pe teritoriul național (articolul 121 punctul 2 din BewG).
35. Articolul 10 alineatul (6) a doua teză din ErbStG are ca efect, în speță, faptul că reclamanta nu poate să deducă cu titlu de angajamente succesoriale, în temeiul articolului 10 alineatul (5) punctul 2 din ErbStG, din succesiunea sa mortis causa, obligațiile care trebuie îndeplinite de ea, rezultate din rezervele succesoriale ale mamei sale și ale fratelui său. Astfel, în temeiul articolului 10 alineatul (6) a doua teză din ErbStG, în cazurile de impunere parțială, în care impozitarea este limitată doar la bunuri patrimoniale individuale, sunt deductibile numai datoriile și sarcinile legate economic de acestea [articolul 2 alineatul (1) punctul 3 din ErbStG]. **[OR 11]**
36. Potrivit jurisprudenței Bundesfinanzhof [Curtea Federală Fiscală din Germania, denumită în continuare „BFH”], contextul economic prezumat de articolul 10 alineatul 6 prima și a doua teză din ErbStG există numai în cazul în care datoriile sau sarcinile pot fi atribuite anumitor bunuri patrimoniale individuale aparținând succesiunii. Astfel, faptul de a stabili cuantumul rezervei succesoriale în funcție de valoarea succesiunii (articolul 2311 din BGB) nu întemeiază o legătură economică, ci, cel mult, o legătură juridică între obligația aferentă rezervei succesoriale și elementele de patrimoniu care fac parte din moștenire [*omissis*].
37. Potrivit instanței de trimitere, situația este aceeași în speță în ceea ce privește rezerva succesorală la care au dreptul mama și fratele reclamantei în temeiul dreptului austriac. Nici aceste drepturi nu pot fi atribuite niciunui bun determinat care face parte din moștenire. Dimpotrivă, în temeiul articolului 756 din ABGB, rezerva succesorală nu este decât o cotă-parte din valoarea patrimoniului defunctului, care trebuie să fie atribuită persoanei cu drept de moștenitor rezervatar. Conform articolului 759 din ABGB, cuantumul [care se cuvine] persoanei cu drept de moștenitor rezervatar se calculează ca fiind jumătate din cel la care ar fi avut dreptul în temeiul succesiunii legale. În conformitate cu articolul 761 alineatul 1 prima teză din ABGB, rezerva succesorală trebuie plătită, în principiu, în bani.
38. Așadar, în speță, articolul 10 alineatul 6 prima teză din ErbStG nu îi permite reclamantei să deducă, cu titlu de angajamente succesoriale, în temeiul articolului 10 alineatul 5 punctul 2 din ErbStG, nici măcar o parte dintre obligațiile care

trebuie îndeplinite de ea, rezultate din rezervele succesoriale ale mamei sale și ale fratelui său pe care aceasta trebuie să le respecte. Dacă *de cuius*, la data decesului său, sau reclamanta ar fi avut, la aceeași dată, un domiciliu sau o reședință obișnuită în Germania și dacă, pentru acest motiv, exista un caz de impozitare integrală [articolul 2 alineatul 1 punctul 1 a doua teză litera a din ErbStG], reclamanta ar putea deduce integral din patrimoniul dobândit *mortis causa*, cu titlul de pasiv succesoral, în temeiul articolului 10 alineatul 5 punctul 2 din ErbStG, rezervele succesoriale ale mamei sale și ale fratelui său.

39. În opinia instanței de trimitere, este îndoielnic că această diferență de tratament între resortisanții naționali și persoanele nerezidente în Germania întemeiată pe articolul 10 alineatul 6 punctul 2 din ErbStG este compatibilă cu dispozițiile coroborate ale articolului 63 alineatul (1) TFUE și ale articolului 65 TFUE. Curtea a statuat deja [**OR 12**], în privința moștenirilor, că, printre măsurile interzise în temeiul articolului 63 alineatul (1) TFUE ca restricții privind circulația capitalurilor, se numără cele al căror efect este de a reduce valoarea succesiunii aparținând unui rezident al altui stat membru decât cel în care se află bunurile respective și în care este impozitată transmiterea acestora prin intermediul succesiunii (Hotărârea din 23 februarie 2006, cauza C-513/03, ECLI:EU:C:2006:131, punctul 44; Hotărârea din 17 octombrie 2013, cauza C-181/12, ECLI:EU:C:2013:662, punctul 23, precum și Hotărârea din 26 mai 2016, cauza C-244/15, ECLI:EU:C:2016:359, punctul 28). Rezultă că este interzis ca, la momentul impozitării unei succesiuni, să se facă distincție între persoanele rezidente la data decesului lor și cele care, în același moment, sunt nerezidente, de exemplu, pe baza unor dispoziții referitoare la deductibilitatea limitată a datoriilor (Hotărârea din 11 decembrie 2003, cauza C-364/01, ECLI:EU:C:2003:665, punctul 76; Hotărârea din 11 septembrie 2008, cauza C-11/07, ECLI:EU:C:2008:489, punctul 46; Hotărârea din 11 septembrie 2008, cauza C-43/07, ECLI:EU:C:2008:490, punctul 38).

[*omissis*]