

Affaire C-670/21

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

9 novembre 2021

Juridiction de renvoi :

Finanzgericht Köln (Allemagne)

Date de la décision de renvoi :

2 septembre 2021

Requérant :

BA

Partie défenderesse :

Finanzamt X

FINANZGERICHT KÖLN (tribunal des finances de Cologne, Allemagne)

ORDONNANCE

Dans le litige opposant

BA

– requérant –

[OMISSIS]

à

Finanzamt X

– partie défenderesse –

ayant pour objet l'impôt sur les successions concernant la succession du [...] 2016 de A

la 7^e chambre a décidé,

[OMISSIS]

sans phase orale de la procédure, lors de l'audience qui s'est tenue le 2 septembre 2021, ce qui suit :

La Cour de justice de l'Union européenne est saisie, conformément à l'article 267, deuxième alinéa, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), de la question préjudicielle suivante :

L'article 63, paragraphe 1, et les articles 64 et 65 TFUE doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale d'un État membre relative à la perception de l'impôt sur les successions qui prévoit, aux fins du calcul de cet impôt, qu'un bien immobilier bâti faisant partie du patrimoine privé, situé dans un pays tiers (en l'espèce, le Canada) et loué à des fins résidentielles, est évalué à sa pleine valeur, alors qu'un bien immobilier faisant partie du patrimoine privé, situé en Allemagne, dans un État membre de l'Union européenne ou dans un État de l'Espace économique européen, et loué à des fins résidentielles, n'est pris en compte lors du calcul de l'impôt sur les successions qu'à 90 % de sa valeur ?

Il est sursis à statuer jusqu'à ce que la Cour se soit prononcée sur la question préjudicielle susmentionnée.

Motifs :

1 I. Faits et état du litige

- 2 M. A (défunt), décédé le [...] 2016, a légué au requérant, son fils, par pacte successoral consigné dans un acte authentique notarié en date du [...] 2013 (registre des actes [...] /2013 du notaire B de C), sa demi-part dans un patrimoine immobilier situé au Canada [OMISSIS] [informations plus détaillées sur le patrimoine immobilier] ainsi que 1/3 d'une part sociale dans « A1 GmbH & Co KG » dont le siège social est à G (Allemagne) [référence dans le pacte successoral]. Les biens immobiliers situés au Canada sont loués à des fins résidentielles et ne font pas partie d'un patrimoine professionnel. Le défunt avait, de son vivant, sa résidence à H (Allemagne), où le requérant résidait également à la date du décès. Chaque bien du patrimoine légué est grevé de droits d'usufruit à vie en faveur de l'épouse du défunt [OMISSIS] [référence dans le pacte successoral]. Le requérant a accepté l'héritage.
- 3 La valeur vénale proportionnelle à la date du décès, pertinente pour la détermination de l'impôt sur les successions, des parts dans le bien immobilier situé au Canada s'élève à [...] euros. Cet aspect est constant entre les parties. Les parties conviennent également que l'usufruit grevant le bien immobilier doit, conformément aux dispositions de droit pertinentes en matière de successions et d'évaluation, être évalué à [...] euros.
- 4 Par décision du 17 juillet 2017, le centre des impôts défendeur a fixé le montant de l'impôt sur les successions, sous réserve de vérification [article 164, paragraphe 1, de l'Abgabenordnung (code des impôts), ci-après l'« AO »], à [...]

euros. À cet égard, il a fondé l'imposition, en tant qu'acquisition par legs, sur les valeurs suivantes :

- 5 [OMISSIS]
- 6 [OMISSIS] [Précisions relatives à l'évaluation, sans indication de montants et sans pertinence aux fins de la question préjudicielle]
- 7 Par courrier du 19 mars 2018, le requérant a demandé, conformément à l'article 164, paragraphe 2, de l'AO, une modification de la décision sur l'impôt sur les successions en ce sens que le patrimoine immobilier situé au Canada soit imposé, conformément à l'article 13c, paragraphe 1, de l'Erbschaftsteuer – und Schenkungsteuergesetz (loi sur l'impôt sur les successions et les donations), dans la version du Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer – und Bewertungsrechts (loi de réforme des dispositions en matière d'impôt sur les successions et d'évaluation) du 24 décembre 2008 (BGBl. I 2008, 3018) – ci-après l'« ErbStG 2009 » –, uniquement à 90 % de sa valeur vénale. En vertu de l'article 13c, paragraphe 1, de l'ErbStG 2009, les biens immobiliers doivent, selon le requérant, être évalués uniquement à 90 % de leur valeur s'ils sont loués à des fins résidentielles (article 13c, paragraphe 3, point 1, de l'ErbStG 2009) en Allemagne, dans un État membre de l'Union européenne ou dans un État de l'Espace économique européen (article 13c, paragraphe 3, point 2, de l'ErbStG 2009) et s'ils ne font pas partie du patrimoine professionnel privilégié ou du patrimoine privilégié d'une exploitation agricole ou forestière (article 13c, paragraphe 3, point 3, de l'ErbStG 2009). Le patrimoine immobilier situé au Canada, acquis par legs, est, selon le requérant, loué à des fins résidentielles et fait partie du patrimoine privé. S'agissant de la condition prévue à l'article 13c, paragraphe 3, point 2, de l'ErbStG 2009 sur la localisation du bien immobilier, le requérant a estimé que la disposition portait atteinte à cet égard à la liberté de circulation des capitaux consacrée à l'article 63 TFUE à l'égard d'un pays tiers. Il s'est référé sur ce point à l'arrêt de la Cour du 17 janvier 2008 (C-256/06 – Jäger, [OMISSIS] [EU:C:2008:20]).
- 8 Le centre des impôts défendeur a rejeté la demande de modification par décision du 25 avril 2018, contre laquelle le requérant a présenté une réclamation dans les délais impartis.
- 9 Par décision sur la réclamation du 23 avril 2019, le centre des impôts défendeur a rejeté la réclamation comme non fondée et a fixé, sur le fondement de motifs qui ne font pas l'objet du présent litige, le montant de l'impôt sur les successions à [...] euros. Dans la motivation de sa décision de rejet, le centre des impôts défendeur a indiqué que la différence de traitement entre les biens immobiliers loués à des fins résidentielles, situés dans un pays tiers, et les biens immobiliers loués à des fins résidentielles, situés en Allemagne, dans un État membre de l'Union européenne ou dans un État de l'Espace économique européen, ne constitue pas une violation de la liberté de circulation des capitaux consacrée à de l'article 63 TFUE. La Cour considère qu'il y a violation de la libre circulation des

capitaux lorsqu'un abattement sur les bases imposables dépend du lieu de résidence des intéressés (arrêt du 22 avril 2010, C-510/08 – Mattner, [OMISSIS] [EU:C:2010:216]). De même, elle considère que l'on est en présence d'une telle violation si des procédures menées en application des dispositions en matière d'évaluation qui aboutissent à des valeurs fiscales des biens acquis, soumis à l'impôt sur les successions, qui diffèrent de leur valeur vénale, se fondent sur la localisation de ces biens (arrêt du 17 janvier 2008, C-256/06, [OMISSIS] [EU:C:2008:20]). Selon la Cour, des dispositions nationales qui excluent des avantages fiscaux pour des éléments de patrimoine situés dans un pays tiers ne sont cependant pas concernées par ce qui précède. La Cour a rappelé que les articles 49 et suivants TFUE ne s'appliquent pas à de telles situations (arrêt du 19 juillet 2012, C-31/11 – Scheunemann, [OMISSIS] [EU:C:2012:481]).

10 Par son recours introduit le 24 mai 2019, le requérant sollicite l'annulation de la décision de rejet du 25 avril 2018, sous la forme de la décision sur la réclamation du 23 avril 2019, et l'obligation pour le centre des impôts défendeur de réduire le montant de l'impôt sur les successions, étant donné qu'un montant de 10 % de la valeur du patrimoine immobilier (= [...] euros) est, selon lui, fiscalement exonéré.

11 [OMISSIS] [nouvelle modification de l'impôt sur les successions pour des motifs qui ne font pas l'objet du présent litige]

12 Le centre des impôts défendeur conteste la demande en invoquant les motifs qu'il a mentionnés dans la décision sur la réclamation.

13 **II. Motifs**

La chambre de céans présente à la Cour la question formulée dans le dispositif, aux fins de l'interprétation à titre préjudiciel des articles 63, 64 et 65 TFUE, conformément à l'article 267, deuxième alinéa, TFUE, et elle sursoit à statuer jusqu'à la décision de la Cour.

14 La saisine de la Cour s'impose en vertu de l'article 267, deuxième alinéa, TFUE, car l'interprétation de la libre circulation des capitaux (articles 63 et suivants TFUE) soulève des doutes dans le cadre du présent litige et la décision dépend de la réponse qui sera apportée à la question préjudicielle.

15 La chambre de céans a des doutes sur le point de savoir s'il est conforme aux articles 63 et suivants TFUE que l'acquisition d'un bien immobilier bâti et loué, faisant partie du patrimoine privé et situé dans un pays tiers (en l'espèce : le Canada), soit exclue de l'octroi de l'exonération fiscale prévue à l'article 13c, paragraphe 3, lu conjointement avec l'article 13c, paragraphe 1, de l'ErbStG 2009. Si l'exclusion de biens immobiliers situés dans des pays tiers de l'exonération fiscale prévue à l'article 13c, paragraphe 3, lu conjointement avec l'article 13c, paragraphe 1, de l'ErbStG 2009, n'était pas conforme au droit de l'Union, le recours serait au moins partiellement accueilli, car tant les valeurs du patrimoine immobilier situé au Canada que les valeurs des charges liées à l'usufruit grevant

ce bien ne devraient être évaluées qu'à 90 % lors de la détermination du montant de l'impôt sur les successions.

16 **1. Droit national**

17 Erbschaftsteuer – und Schenkungsteuergesetz (loi sur l'impôt sur les successions et les donations)

Les dispositions suivantes de l'Erbschaftsteuer – und Schenkungsteuergesetz (loi sur l'impôt sur les successions et les donations), dans la version du Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer – und Bewertungsrechts (loi de réforme des dispositions en matière d'impôt sur les successions et d'évaluation) du 24 décembre 2008 (BGBl. I 2008, 3018) – ci-après l'« ErbStG 2009 » – sont pertinentes aux fins de la décision sur la question préjudicielle.

18 [OMISSIS] [Applicabilité de l'ErbStG 2009 ; concerne uniquement la procédure nationale]

19 Article 1 Opérations imposables

20 (1) Sont soumis à l'impôt sur les successions (ou à l'impôt sur les donations)

21 1. les acquisitions pour cause de décès ;

2. [...]

22 Article 2 Obligation fiscale personnelle

23 (1) L'obligation fiscale s'étend

24 1. dans les cas visés à l'article 1^{er}, paragraphe 1, points 1 à 3, lorsque le défunt à la date de son décès, le donateur à la date de la donation ou l'acquéreur à la date du fait générateur de l'impôt (article 9) a la qualité de résident, à la totalité de la dévolution patrimoniale (obligation fiscale illimitée).

25 ²Sont considérés comme résidents

26 a) les personnes physiques qui ont un domicile ou leur résidence habituelle sur le territoire national

b) [...]

27 Article 3 Acquisition pour cause de décès

28 (1) L'acquisition pour cause de décès vise

29 1. l'acquisition par dévolution successorale [article 1922 du Bürgerliches Gesetzbuch (code civil, ci-après le « BGB »)], par legs (articles 2147 et suivants

du BGB) ou par invocation d'un droit réservataire (articles 2303 et suivants du BGB) ;

2. [...]

30 Article 9 Fait générateur de l'impôt

31 (1) L'impôt devient exigible,

32 1. en cas d'acquisition pour cause de décès, au moment du décès du défunt,

2. [...]

33 Article 10 Acquisition imposable

34 (1) ¹L'acquisition imposable vise l'enrichissement de l'acquéreur, pour autant que cet enrichissement ne soit pas exonéré (articles 5, 13, 13a, 13c, 16, 17 et 18).
²Dans les cas visés à l'article 3, l'on entend par « enrichissement », sans préjudice du paragraphe 10, le montant obtenu lorsque l'on déduit de la valeur de l'ensemble de la dévolution patrimoniale, à déterminer conformément à l'article 12, pour autant que cette valeur soit imposable, le passif successoral déductible en vertu des paragraphes 3 à 9, dont la valeur est à déterminer conformément à l'article 12.

[...]

35 (6) [...] ⁵Les dettes et charges, économiquement liées au patrimoine fiscalement exonéré en vertu de l'article 13c ne sont déductibles qu'à hauteur du montant qui correspond au rapport entre la valeur de ce patrimoine, à évaluer après application de l'article 13c, et la valeur avant application de l'article 13c.

36 Article 12 Évaluation

37 (1) L'évaluation est effectuée, sauf disposition contraire prévue aux paragraphes 2 à 7, conformément aux dispositions de la première partie du Bewertungsgesetz (BewG) (Allgemeine Bewertungsvorschriften) [loi sur l'évaluation (dispositions générales d'évaluation), ci-après le « BewG »], dans sa version telle que publiée le 1^{er} février 1991 (BGBl. I p. 230), modifiée en dernier lieu par l'article 2 de la loi du 24 décembre 2008 (BGBl. I p. 3018), dans sa version respectivement en vigueur.

[...]

38 (3) La possession immobilière (article 19, paragraphe 1, du BewG) doit être évaluée selon la valeur fixée au jour de référence de l'évaluation (article 11) conformément à l'article 151, paragraphe 1, première phrase, point 1, du BewG.

[...]

39 (7) La possession immobilière étrangère et le patrimoine professionnel étranger sont évalués conformément à l'article 31 du BewG.

40 Article 13c Exonération fiscale concernant les biens immobiliers loués à des fins résidentielles

41 (1) Les biens immobiliers visés au paragraphe 3 doivent être évalués à 90 % de leur valeur.

[...]

42 (3) La valeur réduite s'applique aux biens immobiliers bâtis et aux portions divisées d'immeubles qui

43 1. sont loués à des fins résidentielles,

44 2. sont situés en Allemagne, dans un État membre de l'Union européenne ou dans un État de l'Espace économique européen,

45 3. ne font pas partie du patrimoine professionnel privilégié ou du patrimoine privilégié d'une exploitation agricole ou forestière visés à l'article 13a. [...]

46 Bewertungsgesetz (BewG)

Sont en outre pertinentes les dispositions suivantes du BewG du 1^{er} février 1991 (BGBl. I p. 230), dans la version de la loi fiscale modificative de 2015 du 2 novembre 2015 (BGBl. I p. 1834) :

47 Article 9 Principe d'évaluation, valeur vénale

48 (1) Aux fins des évaluations, sauf disposition contraire, il convient de se baser sur la valeur vénale.

49 (2) ¹La valeur vénale est déterminée par le prix auquel un bien pourrait être vendu, en fonction de sa nature, dans le cadre de transactions commerciales habituelles. ²Il convient de tenir compte à cet égard de toutes les circonstances ayant une incidence sur le prix. Les situations inhabituelles ou personnelles ne doivent pas être prises en compte.

50 (3) [OMISSIS] [dispositions nationales sans pertinence pour la question préjudicielle]

51 Article 31 Évaluation du patrimoine corporel étranger

52 (1) ¹Pour l'évaluation du patrimoine agricole et forestier, du patrimoine immobilier et du patrimoine professionnel étrangers, les dispositions de la première partie de la présente loi sont applicables, notamment l'article 9 (valeur vénale). [OMISSIS] [disposition nationale sans pertinence pour la question préjudicielle]

53 (2) [OMISSIS] [dispositions nationales sans pertinence pour la question
préjudicielle]

54 Article 151 Évaluation distincte

55 (1) Doivent être évaluées de manière distincte (article 179 de l'AO) :

56 1. les valeurs de la possession immobilière (articles 138 et 157),
[...]

57 (4) Le patrimoine étranger n'est pas soumis à l'évaluation distincte.

58 Article 177 Évaluation (*de la possession immobilière sur le territoire national*)

Les évaluations visées à l'article 179 et aux articles 182 à 196 doivent se fonder sur la valeur vénale (article 9).

59 Bürgerliches Gesetzbuch (code civil)

60 Du point de vue du droit civil, sont en outre pertinentes les dispositions suivantes du Bürgerliches Gesetzbuch (code civil) (BGB), dans la version de la refonte du BGB, telle que publiée le 2 janvier 2002 (BGBl. I 2002, 42) :

61 Article 1030 Contenu légal de l'usufruit grevant des choses

62 (1) Une chose peut être grevée de telle manière que la personne en faveur de laquelle la charge est faite a le droit de tirer les fruits de la chose (usufruit).

63 (2) [OMISSIS] [disposition nationale sans pertinence pour la question
préjudicielle]

64 Titre 4 Legs

65 Article 2147 La personne chargée d'un legs

66 L'héritier ou un légataire peut être chargé d'un legs. Sauf disposition contraire prévue par le défunt, l'héritier est chargé du legs.

67 Article 2174 Le droit du légataire

68 Le legs fonde un droit pour le légataire de réclamer à la personne chargée du legs la remise de la chose léguée.

69 Article 2176 Dévolution du legs

70 La créance du légataire prend naissance (dévolution du legs), sans préjudice du droit de refuser le legs, au moment du décès.

71 **2. Appréciation du litige au regard du droit national**

- 72 Aucune exonération fiscale au titre de l'article 13c, paragraphe 1, de l'ErbStG 2009 ne doit être accordée pour l'acquisition du requérant, soumise à l'impôt sur les successions, pour autant que cette acquisition concerne les biens immobiliers situés au Canada.
- 73 Le requérant est, en vertu de l'article 2, paragraphe 1, point 1a, de l'ErbStG 2009, soumis de manière illimitée à l'impôt sur les successions en Allemagne pour l'ensemble de la dévolution patrimoniale, car tant le défunt que le requérant étaient domiciliés en Allemagne à la date du fait générateur de l'impôt. L'impôt est devenu exigible, conformément à l'article 9, paragraphe 1, point 1, de l'ErbStG 2009 à la date du décès du défunt, à savoir le [...] 2016. L'acquisition par legs (articles 2147 et suivants du BGB) relève, elle également, de l'acquisition pour cause de décès au sens de l'article 1^{er}, paragraphe 1, point 1, de l'ErbStG 2009, conformément à l'article 3, paragraphe 1, point 1, de l'ErbStG 2009. Par conséquent, le patrimoine immobilier situé au Canada est, lui aussi, soumis à l'impôt allemand sur les successions, pour autant qu'il n'est pas fiscalement exonéré (article 10, paragraphe 1, première phrase, de l'ErbStG 2009).
- 74 L'évaluation des biens immobiliers situés au Canada doit être effectuée, conformément à l'article 12, paragraphe 7, de l'ErbStG 2009, lu conjointement avec les articles 31 et 9 du BewG, selon la valeur vénale (valeur de marché, article 9, paragraphe 2, du BewG), sans que cela nécessite à cet égard une procédure d'évaluation distincte (article 151, paragraphe 4, du BewG). Il est constant que la valeur vénale déterminée par le centre des impôts défendeur s'élève à [...] euros. Pour des biens immobiliers situés en Allemagne, la valeur vénale visée à l'article 9 du BewG serait également déterminante pour l'évaluation (article 177 du BewG), laquelle devrait être effectuée dans le cadre d'une procédure d'évaluation distincte (articles 151 et suivants du BewG).
- 75 La valeur du patrimoine immobilier situé au Canada doit être soumise en totalité à l'impôt sur les successions. Les biens immobiliers ne doivent, conformément à l'article 13c, paragraphe 1, de l'ErbStG 2009, être évalués à 90 % de leur valeur que si les conditions de l'article 13c, paragraphe 3, points 1 à 3, de l'ErbStG 2009 sont remplies.
- 76 Alors que les biens immobiliers situés au Canada répondent aux exigences de l'article 13c, paragraphe 3, points 1 et 3, de l'ErbStG 2009, la condition prévue à l'article 13c, paragraphe 3, point 2, de l'ErbStG 2009 n'est pas remplie en l'espèce. L'article 13c, paragraphe 3, point 2, de l'ErbStG 2009 exige que le bien loué à des fins résidentielles (article 13c, paragraphe 3, point 1, de l'ErbStG 2009) soit situé en Allemagne, dans un État membre de l'Union européenne ou dans un État de l'Espace économique européen. Cette condition n'est pas remplie en ce qui concerne les biens immobiliers situés au Canada, de sorte que l'application de l'article 13c, paragraphe 1, de l'ErbStG 2009 est exclue à cet égard. L'évaluation sur la totalité de la valeur des biens immobiliers pour un montant de [...] euros demeure donc applicable.

- 77 Par conséquent, la charge grevant les biens immobiliers, liée aux droits d’usufruit à vie en faveur de l’épouse du défunt (articles 1030 et suivants du BGB) vient, dans sa totalité, réduire sur le plan fiscal la valeur de [...] euros, déterminée de manière non contestée conformément à l’article 12, paragraphe 1, de l’ErbStG, lu conjointement avec les articles 13 et 14 du BewG. Une réduction proportionnelle des charges en vertu de l’article 10, paragraphe 6, cinquième phrase, de l’ErbStG 2009 n’est pas nécessaire.
- 78 **3. Sur la question préjudicielle**
- 79 Le requérant peut cependant éventuellement invoquer directement avec succès la libre circulation des capitaux consacrée à l’article 63, paragraphe 1, TFUE.
- 80 a. Il convient tout d’abord de clarifier le point de savoir si l’acquisition résultant d’un legs en faveur du requérant est une opération qui relève des mouvements de capitaux au sens de l’article 63, paragraphe 1, TFUE, car l’objet du legs est un patrimoine étranger, situé dans un pays tiers (en l’espèce, le Canada), qui est grevé par l’impôt sur les successions à acquitter. Le champ de protection de l’article 63, paragraphe 1, TFUE couvre explicitement également des situations factuelles impliquant des pays tiers.
- 81 La Cour a déjà jugé que les successions, qui consistent en une transmission à une ou plusieurs personnes du patrimoine d’un défunt, relèvent de la rubrique XI de l’annexe I (« Mouvements de capitaux à caractère personnel ») de la directive 88/361 CEE et que les acquisitions pour cause de décès, y compris celles portant sur des biens immobiliers, constituent des mouvements de capitaux au sens de l’article 63 TFUE (sur l’article 56 CE : arrêt du 15 octobre 2009, C-35/08 – Fernandez, [OMISSIS] [EU:C:2009:625,] point 18 ; sur l’article 63 TFUE : arrêt du 17 octobre 2013 C-181/12 – Welte, [OMISSIS] [EU:C:2013:662,] point 20 et jurisprudence citée).
- 82 Au regard de ces principes, la chambre de céans estime que de bonnes raisons plaident en ce sens que le transfert de patrimoine résultant d’un legs, tel que visé aux articles 2147, 2174, 2176 du BGB, relève également du champ de protection de la libre circulation des capitaux consacrée à l’article 63, paragraphe 1, TFUE, même s’il s’agit d’un patrimoine immobilier, en l’espèce, des parts dans des biens immobiliers bâtis situés au Canada.
- 83 En vertu de l’article 63, paragraphe 1, TFUE, sont interdites toutes les mesures de nature à dissuader les non-résidents de faire des investissements dans un État membre ou un pays tiers ou à dissuader les résidents dudit État membre d’en faire dans d’autres États (voir arrêt du 22 janvier 2009, C-377/07 – Steko Industriemontage, [OMISSIS] [EU:C:2009:29,] point 23 et jurisprudence citée). Ces mesures incluent, selon la chambre de céans, également les mesures de nature à dissuader les contribuables de conserver des biens situés dans un autre État membre ou un pays tiers.

- 84 Une mesure qui restreint la libre circulation des capitaux en ce sens que la valeur de la succession est réduite, car l'impôt sur les successions grevant le patrimoine situé dans le pays tiers est plus élevé, semble donc être une restriction en principe interdite.
- 85 b. La chambre de céans a des doutes sur le point de savoir si une restriction à la libre circulation des capitaux serait autorisée en application des dispositions du Traité, dans le cadre de la clause de *standstill*, figurant à l'article 64, paragraphe 1, TFUE, ou serait susceptible d'être justifiée par ailleurs au titre de l'article 65 TFUE.
- 86 aa. Conformément à la clause de *standstill*, figurant à l'article 64, paragraphe 1, TFUE, l'article 63 TFUE ne porte pas atteinte à l'application, aux pays tiers, des restrictions existant le 31 décembre 1993 en vertu du droit national ou du droit de l'Union en ce qui concerne les mouvements de capitaux à destination ou en provenance de pays tiers lorsqu'ils impliquent des investissements directs, y compris les investissements immobiliers, l'établissement, la prestation de services financiers ou l'admission de titres sur les marchés des capitaux.
- 87 En raison de la restriction temporelle, l'article 64, paragraphe 1, TFUE ne semble pas être applicable en ce qui concerne l'avantage en matière d'impôt sur les successions et les donations pour les biens immobiliers bâtis et loués, visés à l'article 13c de l'ErbStG 2009. L'avantage prévu à l'article 13c de l'ErbStG 2009 n'existait pas encore au 31 décembre 1993, car il a été introduit pour la première fois dans le système juridique allemand par le Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer – und Bewertungsrechts (loi de réforme des dispositions en matière d'impôt sur les successions et d'évaluation) – du 24 décembre 2008 (BGBl. I 2008, 3018), avec effet au 1^{er} janvier 2009.
- 88 bb. Conformément l'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE, l'article 63 TFUE ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis.
- 89 Cette disposition doit, selon la jurisprudence de la Cour, être interprétée strictement, car elle constitue une exception au principe fondamental de la libre circulation des capitaux. Partant, elle ne saurait être interprétée en ce sens que toute législation fiscale comportant une distinction entre les contribuables en fonction du lieu où ils résident ou de l'État dans lequel ils investissent leurs capitaux serait automatiquement compatible avec le traité (arrêts du 17 janvier 2008, C-256/06 – Jäger, [OMISSIS] [EU:C:2008:20,] point 40 ; du 11 septembre 2008, C-11/07 – Eckelkamp, [OMISSIS] [EU:C:2008:489,] point 57 ; du 11 septembre 2008, C-43/07 – Arens-Sikken, [OMISSIS] [EU:C:2008:490,] point 51 ; du 22 avril 2010, C-510/08 – Mattern, [OMISSIS] [EU:C:2010:216,] point 32). L'exception prévue à l'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE est elle-même limitée par les dispositions de l'article 65,

paragraphe 3, TFUE, selon lesquelles les dispositions nationales visées à l'article 65, paragraphe 1, TFUE ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 63 TFUE (arrêts du 17 janvier 2008, C-256/06 – Jäger, [OMISSIS] [EU:C:2008:20,] point 41 ; du 11 septembre 2008, C-11/07 – Eckelkamp, [OMISSIS] [EU:C:2008:489,] point 58 ; du 22 avril 2010, C-510/08 – Mattern, [OMISSIS] [EU:C:2010:216,] point 33).

- 90 Une réglementation fiscale nationale, qui, aux fins du calcul de l'impôt sur les successions, opère au titre d'un critère factuel une distinction selon que le bien est situé soit en Allemagne, dans un État membre de l'Union européenne ou dans un État de l'Espace économique européen, soit dans un pays tiers, ne peut être considérée comme compatible avec les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux que si cette différence de traitement concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou si elle est justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général (jurisprudence constante de la Cour, voir arrêts du 30 juin 2016 C-123/15 – Feilen, [OMISSIS] [EU:C:2016:496] et du 17 octobre 2013, C-181/12 – Welte, [OMISSIS] [EU:C:2013:662] et jurisprudence citée, ainsi que jugement du Hessisches Finanzgericht [tribunal des finances de Hesse, Allemagne] du 7 mars 2019 10 K 541/17, EFG 2019, 930, point 38).
- 91 La chambre de céans ne voit pas en quoi la présente situation concernant un bien immobilier loué à des fins résidentielles, situé dans un pays tiers, ne serait pas objectivement comparable à une situation dans laquelle le bien immobilier est situé en Allemagne ou dans un État membre de l'Union européenne. Au contraire, les situations ne diffèrent que par le lieu de situation du bien immobilier. La localisation à l'étranger ne semble cependant pas justifier à elle seule un traitement fiscal différent moins favorable (voir, par analogie, arrêt du 22 avril 2010, C-510/08 – Mattern, [OMISSIS] [EU:C:2010:216,] point 38 ; ainsi que jugement du Niedersächsisches Finanzgericht [tribunal des finances de Basse-Saxe, Allemagne] du 22 juillet 2020 3 K 163/19, EFG 2021, 134). Cela vaut notamment parce que, en cas d'obligation fiscale illimitée (article 2, paragraphe 1, point 1, première phrase, de l'ErbStG 2009) dans un cas d'imposition, les biens immobiliers situés dans des pays tiers en dehors de l'EEE sont, lors d'une acquisition imposable visée à l'article 10, paragraphe 1, de l'ErbStG 2009, également inclus. Dès lors que le législateur place les acquéreurs de ces valeurs patrimoniales au même niveau que les acquéreurs de patrimoine situé en Allemagne et/ou dans l'EEE, il ne peut, selon la chambre de céans, traiter différemment les acquéreurs dans le cadre de cette imposition, au regard de la valeur réduite pour les biens immobiliers loués à des fins résidentielles, sans violer les exigences du droit de l'Union.
- 92 cc. Il existe des doutes également quant à la possibilité de justifier la restriction sur le fondement de l'article 65, paragraphe 1, point b), TFUE, en particulier pour faire échec aux infractions à des lois et règlements, notamment en matière fiscale,

car, en vertu de l'article 26, paragraphe 4, de l'accord entre la République fédérale d'Allemagne et le Canada en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et de certains autres impôts, de prévenir l'évasion fiscale et de fournir assistance en matière d'impôts – DBA-Kanada 2001 – (entrée en vigueur : 28 mars 2002, BGBl. 2002 II p. 962, BStBl. 2002 I p. 521), il peut être recouru à l'échange de renseignements entre l'Allemagne et le Canada pour tous les impôts perçus dans un État contractant (voir Bundesfinanzhof [Cour fédérale des finances, Allemagne], renvoi préjudiciel à la Cour du 15 décembre 2010, II R 63/09, BFHE 231, 393, BStBl II 2011, 221 [C-31/11,] points 39 et 40). Le point 11 du protocole à l'accord DBA-Kanada 2001 (BGBl II 2002, 703) prévoit à cet égard ce qui suit : « En ce qui concerne l'article 26, il est entendu que lorsqu'un État contractant demande des renseignements en conformité avec cet article, l'autre État contractant s'efforce d'obtenir les renseignements relatifs à cette demande de la même façon que si ses propres impôts étaient en jeu même si cet autre État n'a pas besoin, au même moment, de ces renseignements » (Bundesfinanzhof [Cour fédérale des finances], renvoi préjudiciel à la Cour du 15 décembre 2010, II R 63/09, BFHE 231, 393, BStBl II 2011, 221 [C-31/11,] point 40). Il n'apparaît pas, selon la chambre de céans, qu'il existe des difficultés dans le cadre de cet échange de renseignements.

- 93 dd. Il n'apparaît pas non plus, selon la chambre de céans, qu'il existe des raisons impérieuses d'intérêt général, au sens de l'article 65, paragraphe 2, TFUE, susceptibles de justifier de manière objective une restriction.
- 94 c. La décision sur le recours dépend de la réponse qui sera apportée à la question préjudicielle. Si le requérant peut invoquer directement l'article 63 TFUE, il conviendrait de lui accorder l'avantage fiscal prévu à l'article 13c, paragraphe 1, de l'ErbStG 2009 pour le patrimoine immobilier situé au Canada. La valeur vénale (valeur de marché) du patrimoine immobilier situé au Canada d'un montant – non contesté – de [...] euros, déterminée conformément à l'article 12, paragraphe 7, de l'ErbStG 2009, lu conjointement avec les articles 31 et 9 du BewG, devrait être évaluée à 90 % de sa valeur. Lors du calcul du montant de l'acquisition imposable visée à l'article 10 de l'ErbStG 2009, la valeur – déterminée conformément à l'article 12, paragraphe 1, de l'ErbStG, lu conjointement avec les articles 13 et 14 du BewG – des charges grevant le patrimoine immobilier, liées aux droits d'usufruit à vie en faveur de l'épouse du défunt (valeur non contestée des droits d'usufruit : [...] euros), devrait être réduite de manière proportionnelle, conformément à l'article 10, paragraphe 6, cinquième phrase, de l'ErbStG 2009.
- 95 III. Il convenait de suspendre la procédure. [OMISSIS] [Fondement juridique de la suspension de procédure]
- 96 IV. [OMISSIS] [Irrecevabilité de l'opposition contre la décision de renvoi]