

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

12 februarie 2009 *

În cauza C-67/08,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Bundesfinanzhof (Germania), prin decizia din 16 ianuarie 2008, primită de Curte la 20 februarie 2008, în procedura

Margarete Block

împotriva

Finanzamt Kaufbeuren,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul A. Rosas, președinte de cameră, domnii A. Ó Caoimh (raportor), J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka și A. Arabadjiev, judecători,

* Limba de procedură: germana.

avocat general: domnul J. Mazák,
grefier: domnul B. Fülöp, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 27 noiembrie 2008,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru doamna Block, de S. Gorski, Rechtsanwalt;
- pentru Finanzamt Kaufbeuren, de domnul M. Stock, în calitate de agent;
- pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și C. Blaschke, în calitate de agenți;
- pentru guvernul spaniol, de domnul M. Muñoz Pérez, în calitate de agent;
- pentru guvernul olandez, de doamnele C. Wissels și M. Noort, în calitate de agenți;
- pentru guvernul polonez, de domnul M. Dowgielewicz, în calitate de agent;

- pentru guvernul Regatului Unit, de domnul S. Ossowski, în calitate de agent, asistat de doamna S. Ford, barrister;

- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii R. Lyal și W. Mölls, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

- ¹ Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 56 CE și 58 CE privind libera circulație a capitalurilor.

- ² Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între doamna Block, moștenitoarea unei persoane decedate în Germania, pe de o parte, și Finanzamt Kaufbeuren (denumită în continuare „Finanzamt”), pe de altă parte, în legătură cu calculul taxelor asupra succesiunii datorate pentru creanțele de capital pe care *de cuius* le deținea față de anumite instituții financiare situate în Spania.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

- ³ Potrivit articolului 1 din Directiva 88/361/CEE a Consiliului din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului 67 din tratat [articol abrogat prin Tratatul de la Amsterdam] (JO L 178, p. 5, Ediție specială, 10/vol. 1, p. 10):

„(1) Fără a aduce atingere dispozițiilor de mai jos, statele membre elimină restricțiile privind mișcările de capital care se realizează între rezidenții statelor membre. Pentru a facilita aplicarea prezentei directive, mișcările de capital se clasifică în conformitate cu nomenclatorul prezentat în anexa I.

(2) Transferurile cu privire la mișcările de capital se vor efectua în aceleași condiții ale cursului de schimb ca cele care guvernează plățile privind tranzacțiile curente.”

- ⁴ Printre mișcările de capital enumerate în anexa I la Directiva 88/361 figurează, la rubrica XI din această anexă, circulația capitalului cu caracter personal, care cuprinde moștenirile și legatele.

Reglementarea națională

- 5 Articolul 1 alineatul (1) punctul 1 din Legea privind taxele asupra succesiunilor și donațiilor (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), în versiunea aplicabilă în 1999 (BGBl. 1997 I, p. 378, denumită în continuare „ErbStG”), prevede că succesiunile sunt supuse acestei legi în calitate de operațiuni impozabile.

- 6 Articolul 2 alineatul (1) punctul 1 din ErbStG are următorul cuprins, sub titlul „Obligație fiscală personală”:

„(1) Obligația fiscală se aplică

1. în cazurile prevăzute la articolul 1 alineatul (1) punctele 1-3, totalității devoluțiunii patrimoniului atunci când defunctul, la data decesului, donatorul, la data la care efectuează donația, sau dobânditorul, la data la care a luat naștere impozitul, are calitatea de rezident. Sunt considerați rezidenți:

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

[...]”

- 7 Sub titlul „Imputarea taxelor asupra succesiunii străine”, articolul 21 alineatele (1) și (2) din ErbStG prevede:

„(1) În cazul dobânditorilor al căror patrimoniu străin este supus, într-o țară străină, unei impuneri – străine – corespunzătoare taxei germane asupra succesiunii, taxele din străinătate, calculate și datorate de dobânditor, plătite și care nu pot beneficia de reducere, sunt imputate la cerere asupra taxelor germane asupra succesiunii, în cazurile prevăzute la articolul 2 alineatul (1) punctul 1 și în măsura în care dispozițiile unei convenții [fiscale] de evitare a dublei impuneri nu sunt aplicabile, dacă patrimoniul străin este de asemenea supus taxelor germane asupra succesiunii. [...]

(2) Este considerat patrimoniu străin în sensul alineatului (1),

1. dacă *de cuius* avea calitatea de rezident la data decesului său: ansamblul elementelor patrimoniului care sunt situate în alt stat, pe care articolul 121 din [Legea de evaluare (Bewertungsgesetz), în versiunea sa aplicabilă în 1999 (BGBl. 1991 I, p. 230, denumită în continuare „BewG”)] le enumeră potrivit naturii lor, precum și toate drepturile de folosință atașate elementelor de patrimoniu menționate;
2. dacă *de cuius* nu avea calitatea de rezident la data decesului său: ansamblul elementelor patrimoniale, cu excepția patrimoniului german în sensul articolului 121 din [BewG], precum și toate drepturile de folosință atașate elementelor patrimoniale menționate.”

8 Sub titlul „Patrimoniu intern”, articolul 121 din BewG are următorul cuprins:

„Patrimoniul intern cuprinde:

1. patrimoniul agricol și forestier intern;
2. patrimoniul imobiliar intern;
3. patrimoniul de exploatare intern. Este considerat astfel patrimoniul care servește la desfășurarea unei activități industriale sau comerciale pe teritoriul național, atunci când este menținut în acest scop un sediu permanent pe teritoriul național sau atunci când a fost desemnat un reprezentant permanent;
4. acțiuni ale societăților de capitaluri, atunci când societatea are sediul sau direcția comercială pe teritoriul național și când asociatul deține, singur sau cu alte părți care au o legătură cu acesta în sensul articolului 1 alineatul (2) din Legea fiscală privind relațiile cu străinătatea [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)] [...], în mod direct sau indirect, cel puțin a zecea parte din capitalul inițial sau din capitalul social al societății;

5. invențiile, modelele de utilitate și topografiile care nu se încadrează la punctul 3, care sunt înregistrate într-o carte sau într-un registru național;
6. bunurile economice care nu se încadrează la punctele 1, 2 și 5 și care sunt puse la dispoziția unei exploatații industriale sau comerciale naționale, în special sub formă de închiriere sau de arendare;
7. ipotecile, datoriile funciare, chiriile funciare și alte creanțe sau taxe în cazul în care sunt garantate, direct sau indirect, cu bunuri imobile situate pe teritoriul național, prin drepturi asimilate unor bunuri imobile situate pe teritoriul național ori cu vapoare sau cu nave înscrise într-un registru național. Sunt excluse din această categorie bonurile și titlurile de emisiune ale obligațiilor solidare;
8. creanțele care rezultă din participarea la o exploatație comercială în calitate de asociat tacit și din împrumuturi participative, în cazul în care debitorul are domiciliul, reședința obișnuită, sediul sau direcția comercială pe teritoriul național;
9. drepturile de folosință privind unul dintre elementele de activ citate la punctele 1-8.”

Acțiunea principală și întrebările preliminare

- 9 Doamna Block, care are reședința în Germania, este singura moștenitoare a unei persoane decedate în 1999 în acest stat membru, unde se găsea locul ultimei sale reședințe. Masa succesorală era constituită în esență dintr-un patrimoniu de capital, aflat în parte în Germania, în valoare de 144 255 DEM, iar în parte la instituții financiare situate în Spania, cu un quantum echivalent a 994 494 DEM. În ceea ce privește acest din urmă patrimoniu, doamna Block a achitat în Spania taxe asupra succesiunii în valoare de 207 565 DEM.
- 10 În avizul de impunere din 14 martie 2000, Finanzamt a stabilit taxele asupra succesiunii datorate în Germania de doamna Block fără a lua în considerare taxele asupra succesiunii plătite în Spania. Doamna Block a formulat o reclamație împotriva acestui aviz, prin care solicita ca taxele asupra succesiunii plătite în Spania să fie imputate asupra taxelor asupra succesiunii datorate în Germania și, prin urmare, quantumul care depășește aceste din urmă taxe să îi fie rambursat.
- 11 Prin decizia din 4 iulie 2003, Finanzamt, ca urmare a reclamației menționate, a autorizat deducerea datoriei fiscale spaniole cu titlu de pasiv succesoral, și anume deducerea taxelor asupra succesiunii achitate în Spania din baza impozabilă a taxelor asupra succesiunii datorate în Germania. Potrivit acestei decizii, achiziția impozabilă, după deducerea datoriilor privind legatele, precum și a unei deduceri personale, se ridică la 579 000 DEM, iar quantumul taxelor asupra succesiunii care grevau această achiziție era stabilit la 124 500 DEM (63 655,84 euro).
- 12 Sesizat cu acțiunea doamnei Block, prin care aceasta solicita ca taxele asupra succesiunii plătite în Spania, în loc să fie deduse din baza impozabilă cu același titlu ca și o datorie succesorală, să fie imputate asupra taxelor asupra succesiunii datorate în Germania, Finanzgericht a considerat că imputarea taxelor asupra succesiunii spaniole prevăzută la articolul 21 alineatul (1) din ErbStG era exclusă prin alineatul (2) punctul 1 al acestui articol, întrucât creanțele de capital deținute față de instituțiile financiare situate în Spania nu intrau în domeniul de aplicare al articolului 121 din BewG. Aceste creanțe de capital nu constituiau, așadar, un „patrimoniu străin” în sensul articolului 21

alineatul (2) punctul 1 din ErbStG. Potrivit Finanzgericht, deși creanțele de capital în cauză fac obiectul unei duble impunerii, totuși nu revine autorităților fiscale germane sarcina de a subvenționa alte state membre.

- 13 Sesizat cu un recurs („Revision”), Bundesfinanzhof constată că, din cauza lipsei unei armonizări comunitare privind noțiunea „patrimoniu străin”, doamna Block face obiectul unei duble impunerii, din moment ce, pentru a stabili cuantumul taxelor asupra succesiunii prelevate asupra creanțelor de capital, Republica Federală Germania reține criteriul reședinței creditorului, în timp ce Regatul Spaniei îl reține pe cel al reședinței debitorului.
- 14 Instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă această dublă impunere este contrară dreptului comunitar. Pe de o parte, într-adevăr, dacă totalitatea patrimoniului lui *de cuius* s-ar fi aflat în Germania, numai taxele asupra succesiunii germane ar fi fost exigibile. Pe de altă parte, în ceea ce privește legătura în vederea impunerii, criteriul reședinței creditorului nu ar fi mai puțin rezonabil decât cel al reședinței debitorului, întrucât patrimoniul moștenit aparține creditorului.
- 15 Pe de altă parte, în ipoteza în care această dublă impunere ar reprezenta o restricție privind libera circulație a capitalurilor, instanța menționată solicită să se stabilească dacă aceasta ar fi justificată prin articolul 73d alineatul (1) litera (a) din Tratatul CE [devenit articolul 58 alineatul (1) litera (a) CE], astfel cum a fost interpretat în Declarația nr. 7 privind articolul 73d din Tratatul de instituire a Comunității Europene, anexată la Tratatul UE (JO 1992, C 191, p. 95), declarație potrivit căreia „Conferința afirmă că dreptul statelor membre de a aplica dispozițiile incidente ale legislației lor fiscale menționate la articolul 73d alineatul (1) litera (a) din Tratatul de instituire a Comunității Europene se referă numai la dispozițiile care există la sfârșitul anului 1993. Cu toate acestea, prezenta declarație se aplică numai circulației capitalurilor și plăților între statele membre”. Or, dispozițiile articolului 21 din ErbStG ar fi anterioare anului

1993, promulgarea, în 1997, a noii versiuni a acestei legi nefiind un act constitutiv al legiuitorului echivalent cu o nouă publicare.

16 În aceste condiții, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) Dispozițiile articolului 73d alineatul (1) litera (a) și alineatul (3) din Tratatul CE [devenit articolul 58 alineatul (1) litera (a) și alineatul (3) CE] permit să se excludă imputarea taxelor asupra succesiunii spaniole asupra taxelor germane asupra succesiunii, prevăzută prin dispozițiile coroborate ale articolului 21 alineatul (1) și alineatul (2) punctul 1 din [ErbStG] și ale articolului 121 din [BewG] (restricție materială) chiar și pentru succesiuni din 1999?

- 2) Articolul 73b alineatul (1) din Tratatul CE [devenit articolul 56 alineatul (1) CE] trebuie interpretat în sensul că taxele asupra succesiunii pe care un alt stat membru al Uniunii Europene le percepe în legătură cu dobândirea pe cale succesorală a unor creanțe de capital deținute la instituții de credit din acel stat membru de către un defunct care a avut ultima reședință în Germania și al cărui moștenitor are reședința de asemenea în Germania trebuie imputate asupra taxelor germane asupra succesiunii?

- 3) Caracterul adecvat al diferitelor puncte de legătură în cadrul regimurilor fiscale naționale este pertinent pentru a determina care dintre statele în cauză trebuie să evite dubla impozitare și, în caz afirmativ, legătura cu domiciliul creditorului este mai adecvată decât legătura cu sediul debitorului?”

Cu privire la întrebările preliminare

- 17 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 56 CE și 58 CE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru, precum cea în cauză în acțiunea principală, care, în ceea ce privește calculul taxelor asupra succesiunii datorate de un moștenitor care are reședința în acest stat membru asupra creanțelor de capital deținute față de o instituție financiară situată în alt stat membru, nu prevede, în cazul în care persoana a cărei succesiune este deschisă avea reședința, la data decesului său, în primul stat membru, imputarea asupra taxelor asupra succesiunii datorate în acest stat membru a taxelor asupra succesiunii plătite în celălalt stat membru.
- 18 Potrivit unei jurisprudențe constante, articolul 56 alineatul (1) CE interzice în mod general restricțiile privind circulația capitalurilor între statele membre (Hotărârea din 6 decembrie 2007, *Federconsumatori și alții*, C-463/04 și C-464/04, Rep., p. I-10419, punctul 19 și jurisprudența citată).
- 19 Întrucât din tratat lipsește definiția noțiunii „circulație a capitalurilor” în sensul articolului 56 alineatul (1) CE, Curtea a recunoscut anterior o valoare indicativă nomenclatorului care constituie anexa I la Directiva 88/361, chiar dacă aceasta a fost adoptată în temeiul articolului 69 și al articolului 70 alineatul (1) din Tratatul CEE [devenite articolul 69 și articolul 70 alineatul (1) din Tratatul CE, abrogate prin Tratatul de la Amsterdam], dat fiind că, potrivit celui de al treilea paragraf din introducerea acestei anexa, nomenclatorul pe care îl conține nu constituie o listă exhaustivă a mișcărilor de capital (a se vedea în special Hotărârea din 23 februarie 2006, *van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, Rec., p. I-1957, punctul 39, precum și Hotărârea din 17 ianuarie 2008, *Jäger*, C-256/06, Rep., p. I-123, punctul 24).
- 20 În această privință, amintind în special că moștenirile, care constau în transmiterea către una sau mai multe persoane a patrimoniului lăsat de o persoană decedată, sunt cuprinse în titlul XI din anexa I la Directiva 88/361, intitulat „Circulația capitalului cu caracter personal”, Curtea a apreciat că acestea, indiferent dacă au ca obiect sume de bani, bunuri imobile sau bunuri mobile, constituie mișcări de capital în sensul articolului 56 CE, cu excepția cazurilor în care elementele constitutive ale acestora se limitează la interiorul unui singur stat membru (a se vedea în special Hotărârea din

11 decembrie 2003, Barbier, C-364/01, Rec., p. I-15013, punctul 58, Hotărârea din 11 septembrie 2008, Arens-Sikken, C-43/07, Rep., p. I-6887, punctul 30, și Hotărârea Eckelkamp, C-11/07, Rep., p. I-6845, punctul 39, precum și Hotărârea din 27 ianuarie 2009, Persche, C-318/07, Rep., p. I-359, punctele 30 și 31).

- ²¹ O situație în care o persoană care, la data decesului său, are reședința în Germania lasă moștenire unei alte persoane, care are reședința tot în acest stat membru, creanțe de capital față de o instituție financiară situată în Spania și care fac obiectul unei prelevări în temeiul taxelor asupra succesiunii atât în Germania, cât și în Spania nu constituie nicidecum o situație pur internă.
- ²² În consecință, moștenirea în discuție în acțiunea principală reprezintă o circulație a capitalurilor în sensul articolului 56 alineatul (1) CE.
- ²³ Prin urmare, trebuie să se analizeze dacă, astfel cum susține doamna Block, o reglementare națională precum cea în discuție în acțiunea principală constituie o restricție privind circulația capitalurilor.
- ²⁴ În ceea ce privește cazul moștenirilor, rezultă din jurisprudența Curții că măsurile interzise de articolul 56 alineatul (1) CE, prin faptul că reprezintă restricții privind circulația capitalurilor, includ acele măsuri care au ca efect diminuarea valorii moștenirii unui rezident al unui alt stat decât statul membru în care se găsesc bunurile respective și în care este impozitată moștenirea bunurilor menționate (Hotărârile citate

anterior van Hilten-van der Heijden, punctul 44, Jäger, punctul 31, Arens-Sikken, punctul 37, și Eckelkamp, punctul 44).

25 Cu toate acestea, este cert că reglementarea națională în cauză în acțiunea principală, în măsura în care determină calculul taxelor asupra succesiunii datorate de un moștenitor care are reședința în Germania asupra creanțelor de capital deținute de o persoană care, la data decesului său, avea de asemenea reședința în acest stat membru, prevede reguli de impozitare a succesiunilor identice, indiferent dacă instituția financiară debitoare a acestor creanțe este situată în Germania sau în alt stat membru.

26 Cu toate acestea, doamna Block susține că această reglementare națională restrânge libera circulație a capitalurilor, din moment ce toate bunurile succesoriale ale unei persoane care sunt situate în alt stat membru decât cel în care avea reședința aceasta din urmă la data decesului său nu dau naștere în mod obligatoriu unui drept la imputarea taxelor asupra succesiunii achitate în acest alt stat membru. Într-adevăr, în cazul în care, ca și în acțiunea principală, proprietarul bunurilor menționate avea reședința în Germania la momentul decesului său, noțiunea „patrimoniu străin” în sensul articolului 21 din ErbStG, care dă dreptul la o astfel de imputare, nu ar include, în temeiul alineatului (2) punctul 1 al acestui articol, anumite elemente ale patrimoniului, cum ar fi creanțele de capital, chiar dacă, din punct de vedere economic, acestea sunt în mod evident situate în străinătate. Din aceasta ar rezulta un obstacol contrar articolului 56 alineatul (1) CE, în sensul că riscul dublei impunerii ar descuraja atât proprietarii, cât și moștenitorii lor să investească în anumite state membre.

27 În această privință, trebuie, desigur, să se constate că, astfel cum susține doamna Block, faptul că bunuri succesoriale, precum creanțele de capital, sunt excluse, în Germania, din noțiunea „patrimoniu străin” care dă dreptul, potrivit reglementării naționale, la imputarea asupra taxelor asupra succesiunii datorate în acest stat membru a celor achitate în străinătate ar conduce, atunci când creanțele sunt deținute față de o instituție financiară situată în alt stat membru care a prelevat taxe asupra succesiunii în

privața acestor creanțe, în speță Regatul Spaniei, la o sarcină fiscală mai ridicată decât dacă aceleași creanțe ar fi fost deținute față de o instituție financiară stabilită în Germania.

28 Cu toate acestea, astfel cum au susținut în mod întemeiat toate guvernele care au prezentat observații scrise Curții, precum și Comisia Comunităților Europene, acest dezavantaj fiscal rezultă din exercitarea în paralel de către cele două state membre în cauză a competenței lor fiscale, care este caracterizată de opțiunea unuia, și anume Republica Federală Germania, de a supune creanțele de capital taxelor germane asupra succesiunii, în cazul în care creditorul are reședința în acest stat membru, în timp ce opțiunea celuilalt stat membru, și anume Regatul Spaniei, este de a supune astfel de creanțe taxelor asupra succesiunii spaniole în cazul în care debitorul este stabilit în acest din urmă stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 noiembrie 2006, Kerckhaert și Morres, C-513/04, Rec., p. I-10967, punctul 20, precum și Hotărârea din 6 decembrie 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Rep., p. I-10451, punctul 43).

29 În această privință, trebuie amintit că acele convenții încheiate în vederea evitării dublei impuneri, precum cele prevăzute la articolul 293 CE, au ca rezultat eliminarea sau atenuarea efectelor negative pentru funcționarea pieței interne care rezultă din coexistența unor sisteme fiscale naționale evocate la punctul precedent (Hotărârile citate anterior Kerckhaert și Morres, punctul 21, precum și Columbus Container Services, punctul 44).

30 Or, dreptul comunitar, în stadiul actual al dezvoltării sale și într-o situație precum cea din acțiunea principală, nu impune criterii generale pentru repartizarea competențelor între statele membre în legătură cu eliminarea dublei impuneri în interiorul Comunității Europene. Astfel, făcând abstracție de Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97), de Convenția din 23 iulie 1990 privind eliminarea dublei impuneri cu privire la ajustarea profiturilor întreprinderilor asociate (JO L 225, p. 10) și de Directiva 2003/48/CE a Consiliului din 3 iunie 2003 privind impozitarea veniturilor din economii sub forma plăților de dobânzi (JO L 157, p. 38, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 64), nu s-a adoptat până în prezent, în cadrul dreptului comunitar, nicio măsură de unificare sau de

armonizare care să urmărească să elimine situațiile de dublă impunere (a se vedea Hotărârile citate anterior Kerckhaert și Morres, punctul 22, precum și Columbus Container Services, punctul 45).

31 Rezultă din aceasta că, în stadiul actual de dezvoltare a dreptului comunitar, statele membre beneficiază, cu condiția respectării dreptului comunitar, de o anumită autonomie în această materie și că, prin urmare, acestea nu au obligația să își adapteze propriul sistem fiscal la diferitele sisteme de impozitare din alte state membre în scopul, printre altele, de a elimina dubla impunere care decurge din exercitarea paralelă de către aceste state a competențelor lor fiscale și de a permite, în consecință, deducerea, într-o cauză precum cea din acțiunea principală, a taxelor asupra succesiunii achitate într-un alt stat membru decât cel în care are reședința moștenitorul (a se vedea în acest sens Hotărârea Columbus Container Services, citată anterior, punctul 51).

32 Aceste considerații nu sunt de natură să fie puse sub semnul întrebării de împrejurarea, invocată de doamna Block în observațiile scrise, potrivit căreia articolul 21 din ErbStG prevede reguli de imputare mai favorabile în cazul în care persoana a cărei succesiune este deschisă avea reședința, la momentul decesului său, în alt stat membru decât Republica Federală Germania, alineatul (2) punctul 2 al acestui articol definind, într-un astfel de caz, noțiunea „patrimoniu străin” într-un mod mai larg decât cel aplicabil unei situații precum cea a reclamantei din acțiunea principală.

33 Desigur, astfel cum au confirmat în cadrul ședinței guvernul german și Comisia, în cazul în care persoana a cărei succesiune este deschisă avea reședința, la momentul decesului său, în alt stat membru decât Republica Federală Germania, reglementarea națională prevede, în ceea ce privește calculul taxelor asupra succesiunii datorate în Germania de un moștenitor rezident asupra creanțelor de capital deținute de această persoană față de o instituție financiară situată în acest alt stat membru, imputarea taxelor asupra

succesiunii achitate în acest din urmă stat asupra aceluiași creanțe, acestea intrând, într-un asemenea caz, în noțiunea „patrimoniu străin” în temeiul articolului 21 alineatul (2) punctul 2 din ErbStG.

34 Cu toate acestea, în cazul succesiunii unei persoane nerezidente la momentul decesului său, această diferență de tratament rezultă deopotrivă din opțiunea statului membru în cauză de a stabili locul de reședință al creditorului drept criteriu de legătură pentru a determina caracterul „străin” al patrimoniului succesoral și, prin urmare, pentru a imputa în Germania taxele asupra succesiunii achitate în alt stat membru, opțiune realizată, potrivit jurisprudenței citate la punctele 28-31 din prezenta hotărâre, în exercitarea competențelor fiscale ale acestui stat membru.

35 Pe de altă parte, potrivit jurisprudenței constante a Curții, tratatul nu garantează unui cetățean al Uniunii că transferul reședinței sale în alt stat membru decât cel în care avea reședința până atunci este neutru în materie de impozitare. Ținând seama de diferențele de reglementare dintre statele membre în această materie, un astfel de transfer poate, după caz, să fie mai mult sau mai puțin avantajos pentru cetățean (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 iulie 2004, Lindfors, C-365/02, Rec., p. I-7183, punctul 34, și Hotărârea din 12 iulie 2005, Schempp, C-403/03, Rec., p. I-6421, punctul 45).

36 Prin urmare, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolele 56 CE și 58 CE trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări a unui stat membru, astfel cum este cea în cauză în acțiunea principală, care, în ceea ce privește calculul taxelor asupra succesiunii datorate de un moștenitor rezident în acest stat membru pentru creanțe de capital deținute față de o instituție financiară situată în alt stat membru, nu prevede, în cazul în care persoana a cărei succesiune este deschisă avea reședința, la data decesului său, în primul stat membru, imputarea asupra taxelor asupra succesiunii datorate în acest stat a taxelor asupra succesiunii achitate în celălalt stat membru.

Cu privire la cheltuielile de judecată

³⁷ Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, 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 treia) declară:

Articolele 56 CE și 58 CE trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări a unui stat membru, astfel cum este cea în cauză în acțiunea principală, care, în ceea ce privește calculul taxelor asupra succesiunii datorate de un moștenitor rezident în acest stat membru pentru creanțe de capital deținute față de o instituție financiară situată în alt stat membru, nu prevede, în cazul în care persoana a cărei succesiune este deschisă avea reședința, la data decesului său, în primul stat membru, imputarea asupra taxelor asupra succesiunii datorate în acest stat a taxelor asupra succesiunii achitate în celălalt stat membru.

Semnături