

Cauza C-43/07

D. M. M. A. Arens-Sikken

împotriva

Staatssecretaris van Financiën

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Hoge Raad der Nederlanden)

„Libera circulație a capitalurilor – Articolele 73b și 73d din Tratatul CE (devenite articolele 56 CE și, respectiv, 58 CE) – Reglementare națională referitoare la impozitele pe succesiune și pe transferul proprietăților imobiliare care nu prevede, la calcularea impozitelor menționate, deducerea datoriilor legate de atribuirea excedentară ce rezultă dintr-un partaj testamentar de ascendent în cazul în care persoana a cărei succesiune este deschisă nu avea reședință, la data decesului său, în statul membru în care este situat bunul imobil care face obiectul succesiunii – Restricție – Justificare – Lipsă – Absența unei convenții bilaterale de evitare a dublei impuneri – Consecințe asupra restricției privind libera circulație a capitalurilor ale unei compensații de evitare a dublei impuneri mai sczute în statul membru de reședință al persoanei respective”

Sumarul hotărârii

Libera circulație a capitalurilor – Restricții – Impozit pe succesiuni

[Tratatul CE, art. 73b și 73d (devenite art. 56 CE și 58 CE)]

Articolele 73b și 73d din tratat (devenite articolele 56 CE și, respectiv, 58 CE) trebuie să fie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale referitoare la calcularea impozitelor pe succesiune și pe transferul proprietăților imobiliare datorate pentru un bun imobil situat într-un stat membru care, la calcularea impozitelor menționate, nu prevede caracterul deductibil al datoriilor legate de o atribuire excedentară rezultată dintr-un partaj testamentar de ascendent, în cazul în care persoana a cărei succesiune este deschisă nu avea reședință, la data decesului său, în acest stat, ci în alt stat membru, atât timp cât acest caracter deductibil este prevăzut în cazul în care persoana în cauză, la aceeași dată, avea reședință în statul în care este situat bunul imobil care face obiectul succesiunii, în măsura în care o astfel de reglementare aplică un nivel progresiv de impozitare și atât timp cât neluarea în considerare a datoriilor menționate coroborat cu acest nivel progresiv ar putea determina o sarcină fiscală superioară pentru moștenitorii care nu se pot prevala de un astfel de caracter deductibil.

Astfel, restricția privind libera circulație a capitalurilor rezultă din faptul că o asemenea reglementare coroborată cu aplicarea unui nivel progresiv de impozitare conduce la un tratament diferit, cu ocazia împărțirii sarcinii fiscale, între diferiți moștenitori ai unei persoane care, la data decesului său, avea reședință în statul membru în cauză și cei ai unei persoane care, la aceeași dată, nu avea reședință în acel stat membru.

Această diferență de tratament nu poate fi justificată pentru motivul că se raportează la situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv. În cazul în care o reglementare națională pune pe același plan, în vederea impozitării unui bun imobil dobândit prin succesiune și situat în statul membru în cauză, moștenitorii unei persoane care, la data decesului său, are calitatea de rezident și pe cei ai unei persoane care, la aceeași dată, are calitatea de nerezident, aceasta nu poate,

fi?r? a provoca o discriminare, s? trateze ace?ti mo?tenitori în mod diferit, în cadrul aceleia?i impozit?ri, în ceea ce prive?te caracterul deductibil al sarcinilor care greveaz? acest bun imobil. Tratând în mod identic, cu excep?ia deducerii datoriilor, succesiunile acestor dou? categorii de persoane în vederea impozit?rii succesiunilor, legiuitorul na?ional a admis, într?adev?r, c? între ace?tia din urm? nu exist?, în ceea ce prive?te modalit??ile ?i condi?iile acestei impozit?ri, nicio diferen?? de situa?ie obiectiv? care poate justifica o diferen?? de tratament.

Aceast? apreciere nu este afectat? de împrejurarea c? reglementarea statului membru în care persoana a c?rei succesiune este deschis? avea re?edin?a la data decesului s?u prevede în mod unilateral o posibilitate de acordare a unui credit fiscal aferent impozitelor pe succesiune datorate într?un alt stat membru pentru bunuri imobile situate în acest alt stat. Statul membru în care este situat bunul imobil nu poate, pentru a justifica o restric?ie privind libera circula?ie a capitalurilor care rezult? din reglementarea sa, s? se prevaleze de existen?a unei posibilit??i, independent? de voin?a sa, de acordare a unui credit fiscal de c?tre un alt stat membru, precum statul membru în care persoana a c?rei succesiune este deschis? avea re?edin?a la data decesului s?u, care ar putea s? compenseze, în tot sau în parte, prejudiciul suferit de mo?tenitorii acesteia ca urmare a nelu?rii în considerare de c?tre statul membru în care este situat bunul imobil men?ionat, la calcularea impozitelor pe transferul propriet??ilor imobiliare, a datoriilor legate de o atribuire excedentar? rezultat? dintr?un partaj testamentar de ascendent.

(a se vedea punctele 46, 54, 57, 60, 65 ?i 67 ?i dispozitiv 1 ?i 2)

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a treia)

11 septembrie 2008(*)

„Libera circula?ie a capitalurilor ? Articolele 73b ?i 73d din Tratatul CE (devenite articolele 56 CE ?i, respectiv, 58 CE) – Reglementare na?ional? referitoare la impozitele pe succesiune ?i pe transferul propriet??ilor imobiliare care nu prevede, la calcularea impozitelor men?ionate, deducerea datoriilor legate de atribuirea excedentar? ce rezult? dintr?un partaj testamentar de ascendent în cazul în care persoana a c?rei succesiune este deschis? nu avea re?edin?a, la data decesului s?u, în statul membru în care este situat bunul imobil care face obiectul succesiunii – Restric?ie ? Justificare ? Lips? ? Absen?a unei conven?ii bilaterale de evitare a dublei impuneri ? Consecin?e asupra restric?iei privind libera circula?ie a capitalurilor ale unei compensa?ii de evitare a dublei impuneri mai sc?zute în statul membru de re?edin?? al persoanei respective”

În cauza C?43/07,

având ca obiect o cerere de pronun?are a unei hot?râri preliminare formulat? în temeiul articolului 234 CE de Hoge Raad der Nederlanden (??rile de Jos), prin decizia din 12 ianuarie 2007, primit? de Curte la 2 februarie 2007, în procedura

D. M. M. A. Arens?Sikken

împotriva

Staatssecretaris van Financiën,

CURTEA (Camera a treia),

compus? din domnul A. Rosas, pre?edinte de camer?, domnii J. N. Cunha Rodrigues, J. Klu?ka, A. Ó Caoimh (raportor) ?i A. Arabadjiev, judec?tori,

avocat general: domnul J. Mazák,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 13 decembrie 2007,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru guvernul olandez, de doamnele C. Wissels ?i M. de Mol, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul belgian, de doamna L. Van den Broeck, în calitate de agent, asistat? de A. Haelterman, avocat;
- pentru Comisia Comunit??ilor Europene, de domnii R. Lyal, A. Weimar ?i R. Troosters, în calitate de agen?i,

dup? ascultarea concluziilor avocatului general în ?edin?a din 13 martie 2008,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de pronun?are a unei hot?râri preliminare prive?te interpretarea articolelor 73b ?i 73d din Tratatul CE (devenite articolele 56 CE ?i, respectiv, 58 CE) privind libera circula?ie a capitalurilor.

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între doamna Arens?Sikken, so?ia unui resortisant olandez decedat în Italia, pe de o parte, ?i Staatssecretaris van Financiën (secretar de stat pentru finan?e), pe de alt? parte, cu privire la calcularea impozitelor pe transferul propriet??ilor imobiliare datorate pentru un bun imobil pe care *de cuius* îl de?inea în ??rile de Jos.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitar?

3 Potrivit articolului 1 din Directiva 88/361/CEE a Consiliului din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului 67 din tratat [devenit articolul 67 din Tratatul CE (abrogat prin Tratatul de la Amsterdam)] (JO L 178, p. 5, Edi?ie special?, 10/vol. 1, p. 10):

„(1) F?r? a aduce atingere dispozi?iilor de mai jos, statele membre elimin? restric?iile privind mi?c?rile de capital care se realizeaz? între reziden?ii statelor membre. Pentru a facilita aplicarea prezentei directive, mi?c?rile de capital se clasific? în conformitate cu nomenclatorul prezentat în anexa I.

(2) Transferurile cu privire la mi?c?rile de capital se vor efectua în acelea?i condi?ii ale cursului de schimb ca cele care guverneaz? pl??ile privind tranzac?iile curente.”

4 Printre mișcările de capital enumerate în anexa I la Directiva 88/361 figurează, la rubrica XI, „Circulația capitalului cu caracter personal”, care cuprinde moștenirile și legatele.

Reglementarea națională

5 În dreptul olandez, orice succesiune face obiectul unui impozit. Articolul 1 alineatul 1 din Legea privind succesiunile (Successiewet) din 28 iunie 1956 (Stb. 1956, nr. 362, denumită în continuare „SW 1956”) distingea după cum persoana a cărei succesiune este deschisă avea reședința, la data decesului său, în Țările de Jos sau în străinătate.

6 Pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie 1992 și 31 decembrie 2001, această prevedere era redactată după cum urmează:

„În temeiul prezentei legi, se percep următoarele impozite:

1. Impozite pe succesiune asupra valorii tuturor bunurilor transmise în temeiul dreptului succesoral în urma decesului unei persoane care avea reședința în Țările de Jos la data decesului menționat. [...]
2. Impozite pe transferul proprietăților imobiliare asupra valorii bunurilor precizate la articolul 5 alineatul 2, obținute printr-o liberalitate sau prin succesiune în urma decesului unei persoane care nu avea reședința în Țările de Jos la data liberalității menționate sau a decesului menționat;
3. Impozite pe donație [...]

7 În versiunea aplicabilă din 8 decembrie 1995 până la 31 decembrie 2000, articolul 5 alineatul 2 din SW 1956 prevedea:

„Impozitul pe transferul proprietăților imobiliare se percepe asupra valorii:

1. bunurilor posedate în țară, menționate la articolul 13 din Legea privind impozitul pe patrimoniu [Wet op de vermogensbelasting] din 16 decembrie 1964 [(Stb. 1964, nr. 520, denumită în continuare „WB 1964”), eventual după deducerea datoriilor menționate la acest articol;
- [...]”

8 În versiunea aplicabilă din 1 ianuarie 1992 până la 31 decembrie 2000, articolul 13 alineatul 1 prima linie din WB 1964 definea „bunurile posedate în țară” ca incluzând „bunurile imobile situate în Țările de Jos sau drepturile asupra acestora” (în măsura în care acestea nu aparțin unei întreprinderi olandeze).

9 Articolul 13 alineatul 2 litera b din WB 1964 nu admite decât deducerea de datorii garantate printr-o ipotecă asupra unui bun imobil situat în Țările de Jos, în măsura în care cheltuielile și dobânzile aferente acestor datorii sunt luate în considerare la calcularea venitului brut național, în sensul articolului 49 din Legea privind impozitul pe venit (Wet op de inkomstenbelasting) din 16 decembrie 1964 (Stb. 1964, nr. 519).

10 Între Regatul Țărilor de Jos și Republica Italiană nu există o convenție bilaterală de evitare a dublei impuneri în materia impozitelor pe succesiune.

11 Din observațiile guvernului olandez rezultă că nivelul impozitelor pe succesiune este progresiv din două puncte de vedere. Pe de o parte, acesta depinde de legătura existentă între contribuabil și *de cuius*. Pe de altă parte, acesta variază în funcție de valoarea achiziției.

12 Din observațiile menționate rezultă de asemenea că, începând cu 1 ianuarie 1985, cota proporțională de 6 % aplicabilă impozitelor pe transferul proprietăților imobiliare a fost abrogată și înlocuită cu cota progresivă a impozitelor pe succesiune și pe donație. Prin urmare, impozitele pe transferul proprietăților imobiliare se aplică de asemenea potrivit unei cote dublu progresive, stabilită în funcție de legătura existentă între contribuabil și *de cuius* și, începând cu această dată, în funcție de valoarea achiziției.

Acțiunea principală și întrebările preliminare

13 Soțul doamnei Arens-Sikken a decedat la 8 noiembrie 1998. La data decesului său, acesta nu mai locuia în Țările de Jos de mai mult de zece ani, ci avea reședință în Italia.

14 Întrucât *de cuius* a dispus de bunurile sale prin testament, succesiunea sa a fost împărțită în cote egale între reclamanta din acțiunea principală și cei patru copii rezultați din căsătoria acestuia cu reclamanta.

15 Cu toate acestea, în temeiul unui partaj testamentar de ascendent în sensul fostului articol 1167 din Codul civil olandez, toate elementele activului și ale pasivului succesiunii au fost atribuite soțului supraviețuitor, respectiv doamnei Arens-Sikken.

16 Potrivit deciziei de trimitere și observațiilor guvernului olandez, în urma acestui partaj, reclamanta din acțiunea principală a primit elemente de activ și de pasiv a căror valoare o depășea pe cea a cotei sale succesoriale stabilite în temeiul legii. Prin urmare, aceasta a beneficiat de un excedent. În ceea ce îi privește pe copiii reclamantei, aceștia au suferit un deficit, având în vedere că nu au primit niciun bun din succesiune. Potrivit partajului testamentar de ascendent, reclamanta din acțiunea principală era obligată să achite copiilor și contravaloarea în numerar a cotelor lor succesoriale respective. Prin urmare, reclamanta și-a asumat o datorie legată de o atribuire excedentară față de fiecare dintre copiii și, iar aceștia au devenit titulari ai unor creanțe împotriva reclamantei, acestea rezultând dintr-un deficit de atribuire.

17 Succesiunea cuprindea în special cota care îi revenea lui *de cuius* dintr-un bun imobil situat în Țările de Jos, cotă a cărei valoare se ridica la 475 000 NLG.

18 Moștenitorii lui *de cuius* au dat o declarație privind impozitul pe transferul proprietăților imobiliare, luând ca bază o valoare dobândită de către fiecare dintre aceștia de 95 000 NLG, respectiv o cincime din valoarea bunului imobil în quantum de 475 000 NLG.

19 Cu toate acestea, administrația fiscală a considerat că reclamanta din acțiunea principală dobândise întreaga cotă din bunul imobil menționat care intra în succesiune și și-a solicitat acesteia să plătească un quantum al impozitului pe transferul proprietăților imobiliare calculat pe baza unei valori de 475 000 NLG. Copiilor doamnei Arens-Sikken nu li s-a perceput niciun impozit pe transferul proprietăților imobiliare.

20 În urma reclamației formulate de reclamanta din acțiunea principală, a fost confirmată decizia administrației fiscale.

21 Împotriva deciziei de confirmare adoptate de administrația menționată, doamna Arens-Sikken a formulat recurs la Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Curtea de Apel din 's-Hertogenbosch). În cadrul acestui recurs, reclamanta a invocat faptul că nu trebuia să fie

obligat? s? pl?teasc? un impozit pe transferul propriet??ilor imobiliare calculat pe baza acestei valori de 475 000 NLG, ci, dimpotriv?, c? acest quantum trebuia s? fie redus ca urmare a datoriilor privind atribuirea excedentar?.

22 Gerechtshof te 's?Hertogenbosch a apreciat c?, în ceea ce prive?te reclamanta din ac?iunea principal?, impozitul pe transferul propriet??ilor imobiliare se raporta la dobândirea bunului imobil în temeiul dreptului succesoral. În cadrul partajului testamentar de ascendent, aceasta a apreciat c? bunul atribuit reclamantei reprezenta cota lui *de cuius* din imobilul în cauz?.

23 Împotriva hot?rârii pronun?ate de Gerechtshof te 's?Hertogenbosch, reclamanta a formulat recurs în casa?ie la Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Suprem? a ??rilor de Jos). În decizia de trimitere, aceasta din urm? constat? c? Gerechtshof te 's?Hertogenbosch a apreciat în mod temeinic c?, în vederea perceperii impozitului pe transferul propriet??ilor imobiliare, se consider? c? reclamanta din ac?iunea principal? a primit, potrivit dreptului succesoral olandez, cota integral? din bunul imobil care i?a fost atribuit. Aceast? instan?? constat? c?, potrivit regimului olandez al impozitelor pe transferul propriet??ilor imobiliare, pentru a stabili baza de impozitare, persoana interesat? nu poate s? deduc? datoriile legate de o atribuire excedentar? (astfel cum nu poate s? deduc? nici o cot? propor?ional? din toate datoriile care intr? în succesiune). În schimb, dac? so?ul doamnei Arens?Sikken ar fi avut re?edin?a în ??rile de Jos la data decesului s?u, aceasta ar fi putut s? ob?in? luarea în considerare a datoriilor legate de o atribuire excedentar? (la fel ca ?i toate datoriile aferente succesiunii) la calcularea bazei impozitelor pe succesiune care ar fi putut s? fie datorate în aceast? ipotez?.

24 În aceste împrejur?ri, instan?a de trimitere a adresat o întrebare cu privire la aspectul dac?, în cadrul stabilirii bazei impozitului pe transferul propriet??ilor imobiliare, caracterul nedeductibil al datoriilor legate de o atribuire excedentar? constituie o restric?ie nelegal? privind libera circula?ie a capitalurilor. În aceast? privin??, instan?a de trimitere dore?te s? afle de asemenea dac? exist? un raport suficient de conexitate între datoriile legate de o atribuire excedentar? ?i bunul imobil în cauz?, în conformitate cu jurispruden?a Cur?ii care rezult? din Hot?rârea din 12 iunie 2003, Gerritse (C?234/01, Rec., p. I?5933), ?i din Hot?rârea din 11 decembrie 2003, Barbier (C?364/01, Rec., p. I?15013).

25 Apreciind c? litigiul cu care a fost sesizat ridic? probleme de interpretare a dreptului comunitar, Hoge Raad der Nederlanden a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Articolele 73b ?i 73d din tratat [...] trebuie interpretate în sensul c? se opun ca un stat membru s? perceap? un impozit pe dobândirea pe cale succesoral? a unui bun imobil situat în acest stat membru ?i inclus în masa succesoral? a unei persoane care, la data decesului s?u, avea re?edin?a într-un alt stat membru, impozit calculat în func?ie de valoarea acestui imobil, f?r? a lua în considerare datoriile legate de o atribuire excedentar?, asumate de c?tre beneficiar în temeiul unui testament?partaj?

2) În eventualitatea unui r?spuns afirmativ la întrebarea precedent? ?i în cazul în care, în plus, ar trebui stabilit prin compara?ie dac? ?i în ce m?sur? trebuie ?inut seama de datoriile legate de o atribuire excedentar?, ce metod? de compara?ie [...] este aplicabil?, într-o ipotez? precum cea din spe??, pentru a determina dac? impozitele pe succesiune, care ar fi fost percepute în cazul în care *de cuius*, la data decesului s?u, ar fi avut re?edin?a în ??rile de Jos, ar fi fost inferioare quantumului impozitului pe transferul propriet??ilor imobiliare?

3) În aprecierea eventualei existen?e a unei obliga?ii, asumat? în temeiul Tratatului [CE] de statul membru în care este situat bunul imobil, de a permite deducerea în tot sau în parte a datoriilor legate de o atribuire excedentar?, trebuie s? se ?in? seama de faptul c? aceast?

deducere ar putea conduce la o compensa?ie pentru evitarea dublei impuneri mai pu?in ridicat? în statul membru care se consider? competent din punct de vedere fiscal în ceea ce prive?te succesiunea dup? criteriul locului de re?edin?? al lui *de cuius*?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la prima ?i la a doua întrebare

26 Prin intermediul acestor întreb?ri, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? dispozi?iile coroborate ale articolelor 73b ?i 73d din tratat trebuie s? fie interpretate în sensul c? se opun unei reglement?ri a unui stat membru, precum este cea din ac?iunea principal?, referitoare la calcularea impozitelor pe succesiune ?i pe transferul propriet??ilor imobiliare datorate pentru un bun imobil situat în acest stat membru, care, la calcularea impozitelor men?ionate, nu prevede caracterul deductibil al datoriilor legate de o atribuire excedentar? rezultat? dintr?un partaj testamentar de ascendent, în cazul în care persoana a c?rei succesiune este deschis? nu avea re?edin?a, la data decesului s?u, în statul în care este situat acest bun imobil, ci în alt stat membru, atât timp cât acest caracter deductibil este prev?zut în cazul în care persoana respectiv? avea, la data decesului s?u, re?edin?a în statul în care este situat bunul imobil respectiv.

27 În cazul unui r?spuns afirmativ la aceast? întrebare ?i având în vedere Hot?rârile citate anterior Gerritse ?i Barbier, instan?a de trimitere solicit?, în plus, s? se stabileasc? metoda de compara?ie care este aplicabil? într?o situa?ie precum cea în cauz? în ac?iunea principal? pentru a determina dac? quantumul impozitelor pe succesiune care ar fi fost perceput, în ipoteza în care persoana a c?rei succesiune este deschis? ar fi avut re?edin?a, la data decesului s?u, în ??rile de Jos, ar fi fost inferior quantumului impozitului pe transferul propriet??ilor imobiliare.

28 Articolul 56 alineatul (1) CE prevede o interdic?ie cu caracter general a restric?iilor privind circula?ia capitalurilor între statele membre (Hot?rârea din 6 decembrie 2007, *Federconsumatori ?i al?ii*, C?463/04 ?i C?464/04, Rep., p. I?10419, punctul 19 ?i jurispruden?a citat?).

29 Întrucât din tratat lipse?te defini?ia no?iunii „circula?ie a capitalurilor” în sensul articolului 56 alineatul (1) CE, Curtea a recunoscut anterior o valoare indicativ? nomenclatorului anexat la Directiva 88/361, chiar dac? aceasta a fost adoptat? în temeiul articolului 69 ?i al articolului 70 alineatul (1) din Tratatul CEE [devenite articolul 69 ?i articolul 70 alineatul (1) din Tratatul CE, abrogate prin Tratatul de la Amsterdam], sub rezerva c?, în conformitate cu introducerea nomenclatorului, lista pe care o cuprinde nu are un caracter exhaustiv (a se vedea în special Hot?rârea din 23 februarie 2006, *van Hilten?van der Heijden*, C?513/03, Rec., p. I?1957, punctul 39, Hot?rârea din 3 octombrie 2006, *Fidium Finanz*, C?452/04, Rec., p. I?9521, punctul 41, Hot?rârea *Federconsumatori ?i al?ii*, citat? anterior, punctul 20, precum ?i Hot?rârea din 17 ianuarie 2008, *Jäger*, C?256/06, Rep., p. I?123, punctul 24).

30 În aceast? privin??, Curtea, amintind în special c? succesiunile, care constau în transmiterea c?tre una sau c?tre mai multe persoane a patrimoniului l?sat de o persoan? decedat? sau, cu alte cuvinte, într?un transfer c?tre mo?tenitori al propriet??ii asupra diferitelor bunuri, drepturi etc., care alc?tuiesc acest patrimoniu, sunt cuprinse în rubrica XI din anexa I la Directiva 88/361, intitulat? „Circula?ia capitalului cu caracter personal”, a hot?rât c? succesiunile constituie mi?c?ri de capital în sensul articolului 56 CE, cu excep?ia cazurilor în care elementele constitutive ale acestora se reg?lesc în interiorul unui singur stat membru (a se vedea Hot?rârile citate anterior *Barbier*, punctul 58, *van Hilten?van der Heijden*, punctul 42, ?i *Jäger*, punctul 25).

31 O situa?ie în care o persoan? care are re?edin?a în Italia la data decesului s?u las? mo?tenire altor persoane, care au re?edin?a în Italia sau, dup? caz, în alte state membre, un bun

imobil situat în ??rile de Jos ?i care face obiectul calcul?rii impozitelor pe transferul propriet??ilor imobiliare în ??rile de Jos nu constituie nicidecum o situa?ie pur intern?.

32 În consecin??, succesiunea în discu?ie în ac?iunea principal? reprezint? o mi?care de capital în sensul articolului 56 alineatul (1) CE.

33 Trebuie s? se analizeze mai întâi dac?, astfel cum sus?ine Comisia Comunit??ilor Europene, o reglementare na?ional? precum cea în cauz? în ac?iunea principal? constituie o restric?ie privind circula?ia capitalurilor.

34 În aceast? privin??, cu titlu preliminar, trebuie s? se reaminteasc? faptul c?, în conformitate cu reglementarea olandez?, în cazul în care persoana a c?rei succesiune este deschis? are re?edin?a, la data decesului s?u, într?un alt stat membru decât Regatul ??rilor de Jos, datoriile legate de o atribuire excedentar? în temeiul unui partaj testamentar de ascendent, astfel cum sunt cele asumate de c?tre doamna Arens-Sikken în ac?iunea principal?, nu pot fi deduse la calcularea impozitelor pe transferul propriet??ilor imobiliare legate de un bun imobil l?sat mo?tenire. În consecin??, impozitul pe transferul propriet??ilor imobiliare pe care reclamanta din ac?iunea principal? trebuia s? îl achite ca urmare a dobândirii bunului imobil prin succesiune trebuia s? fie calculat asupra unei valori de 475 000 NLG, ?i anume asupra valorii integrale a bunului respectiv.

35 În schimb, în cazul în care aceea?i persoan? are re?edin?a în ??rile de Jos la decesul s?u, calcularea impozitelor pe succesiune datorate asupra unui bun imobil dobândit pe cale succesoral? ia în considerare astfel de datorii. Într?o situa?ie identic? celei a reclamantei din ac?iunea principal?, caracterizat? prin prezen?a a altor patru mo?tenitori ?i a unui bun imobil l?sat mo?tenire în valoare de 475 000 NLG, impozitele pe succesiune pe care ar trebui s? le achite so?ul care ?i?a asumat datoriile legate de atribuirea excedentar? ar fi calculate asupra unui quantum de 95 000 NLG, reprezentând o cincime din valoarea bunului respectiv.

36 Din jurispruden?a Cur?ii reiese c? prevederile na?ionale care stabilesc valoarea unui bun imobil în vederea calcul?rii quantumului impozitului datorat în cazul dobândirii prin succesiune pot fi de natur? nu numai s? descurajeze cump?rarea de bunuri imobile situate în statul membru respectiv, ci pot avea de asemenea ca efect diminuarea valorii succesiunii unui rezident al unui alt stat membru decât cel în care se g?sesc bunurile men?ionate (a se vedea în acest sens Hot?rârile citate anterior Barbier, punctul 62, ?i Jäger, punctul 30).

37 În ceea ce prive?te cazul succesiunilor, jurispruden?a a confirmat c? m?surile interzise prin articolul 56 alineatul (1) CE, în m?sura în care reprezint? restric?ii privind circula?ia capitalurilor, includ acele m?surile care au ca efect diminuarea valorii succesiunii unui rezident al unui alt stat decât statul membru în care se g?sesc bunurile respective ?i în care este impozitat? succesiunea bunurilor men?ionate (Hot?rârile citate anterior van Hiltten-van der Heijden, punctul 44, ?i Jäger, punctul 31).

38 Desigur, într?o situa?ie precum cea din ac?iunea principal?, în vederea aplic?rii reglement?rii na?ionale, valoarea impozabil? a bunului imobil mo?tenit r?mâne aceea?i, indiferent dac? deducerile sunt sau nu sunt admise pentru a ?ine seama de partajul testamentar de ascendent. Cu toate acestea, nu este mai pu?in adev?rat c?, astfel cum a ar?tat Comisia în mod temeinic, în ceea ce prive?te metoda de calcul utilizat? în vederea determin?rii impozitului datorat efectiv, reglementarea olandez? efectueaz? o distinc?ie între persoanele care, la data decesului lor, aveau re?edin?a în statul membru în cauz? ?i cele care, la aceea?i dat?, nu erau rezidente în acel stat.

39 Într?adev?r, astfel cum rezult? de la punctele 34 ?i 35 din prezenta hot?râre, dac? un

rezident ar fi l?sat mo?tenire c?tre cinci mo?tenitori un bun imobil situat în ??rile de Jos ?i ar fi încheiat de asemenea un partaj testamentar de ascendent, sarcina fiscal? total? legat? de acest bun imobil ar fi repartizat? tuturor mo?tenitorilor, în timp ce, în urma decesului unui nerezident, precum so?ul reclamantei din ac?iunea principal?, sarcina fiscal? total? este suportat? de c?tre un singur mo?tenitor. Astfel cum a constatat Comisia, în primul caz ar exista o pluralitate de mo?tenitori, iar suma primit? de c?tre fiecare dintre ace?tia nu ar dep??i în mod necesar, ?inând seama de valoarea bunului imobil în cauz?, pragul sau pragurile de aplicare a unui nivel de impozitare mai ridicat. În schimb, o prelevare efectuat? asupra valorii totale a unui bun imobil ?i pus? în sarcina unui singur mo?tenitor, care ?i?a asumat datoriile legate de o atribuire excedentar? rezultat? dintr?un partaj testamentar de ascendent, ar putea s? conduc?, chiar ar conduce în mod inevitabil, la aplicarea unui nivel de impozitare mai ridicat.

40 În consecin??, ca urmare a caracterului progresiv al tran?elor de impozitare prev?zute de reglementarea olandez? care, astfel cum a subliniat Comisia în cadrul ?edin?ei, nu este criticabil în sine, o reglementare na?ional? precum cea în cauz? în ac?iunea principal? ar putea supune succesiunea unui nerezident unei sarcini fiscale totale mai ridicate.

41 Aceast? concluzie nu poate fi pus? în discu?ie prin argumentul guvernului olandez potrivit c?ruia reglementarea aplicat? în ??rile de Jos nu implic? nicio restric?ie din moment ce diferen?a de tratament invocat? de c?tre reclamanta din ac?iunea principal? rezult? din repartizarea competen?ei fiscale între statele membre. Într?adev?r, aceast? împrejurare este irelevant? prin raportare la criteriile care decurg din jurispruden?a citat? la punctele 36 ?i 37 din prezenta hot?râre. În plus, diferen?a de tratament în luarea în considerare a datoriilor legate de o atribuire excedentar? decurge numai din aplicarea reglement?rii olandeze în cauz? (a se vedea de asemenea, în acest sens, Hot?rârea Jäger, citat? anterior, punctul 34).

42 Guvernul olandez arat? totu?i c? datoriile legate de o atribuire excedentar? nu trebuie s? fie considerate ca fiind legate în mod direct de bunul imobil în sensul Hot?rârilor citate anterior Gerritse ?i Barbier. Aceste datorii nu ar fi datorii care fac parte din succesiune, ci datorii asumate de c?tre so?ul supravie?uitor, n?scute dup? decesul persoanei în cauz? ca efect al testamentului l?sat de aceasta din urm?. Datoriile respective nu ar greva bunul imobil, iar creditorii so?ului supravie?uitor care î?i asum? datoria legat? de atribuirea excedentar? nu ar putea s? invoce niciun drept real asupra acestui bun imobil.

43 În aceast? privin??, trebuie s? se reaminteasc? faptul c?, în cauza care a stat la baza Hot?rârii Barbier, citat? anterior, întrebarea adresat? privea calcularea cuantumului impozitului exigibil în cazul dobândirii prin succesiune a unui bun imobil situat într?un stat membru ?i luarea în considerare, pentru estimarea valorii acestui bun, a obliga?iei necondi?ionate care incumba de?in?torului dreptului real de a?l preda unui ter? care de?ine proprietatea economic? a bunului men?ionat. Aceast? datorie era, a?adar, legat? în mod direct de bunul imobil care face obiectul succesiunii.

44 De asemenea, în cadrul articolelor 49 CE ?i 50 CE, Curtea a ar?tat c? o reglementare na?ional? care refuz? nereziden?ilor, în materie de impozitare, deducerea cheltuielilor profesionale care sunt legate în mod direct de activitatea care a generat veniturile impozabile în statul membru respectiv, în timp ce, în schimb, acord? reziden?ilor aceast? deducere, risc? s? ac?ioneze în principal în defavoarea resortisan?ilor altor state membre ?i este contrar? articolelor men?ionate (a se vedea în acest sens Hot?rârea Gerritse, citat? anterior, punctele 27 ?i 28).

45 Cu toate acestea, în ac?iunea principal?, de?i este adev?rat, astfel cum arat? chiar instan?a de trimitere, c? datoriile legate de atribuirea excedentar? sunt conexe cu bunul imobil în cauz?, în m?sura în care acestea rezult? din faptul c? bunul men?ionat, în temeiul partajului testamentar de ascendent, a fost dobândit în integralitatea sa de c?tre reclamanta din ac?iunea principal?, nu este

necesar, pentru a concluziona asupra existenței unei restricții interzise, în principiu, de articolul 56 alineatul (1) CE, să se examineze dacă există o legătură directă între datoriile legate de atribuirea excedentară și bunul imobil care face obiectul succesiunii. Într-adevăr, spre deosebire de cauzele menționate mai sus, prezenta cauză privește consecințele, diferite pentru moștenitori, ale unei reglementări naționale care, cu ocazia împărțirii bazei impozabile în urma unui partaj testamentar de ascendent, stabilește o distincție după cum persoana a cărei succesiune este deschisă avea sau nu avea reședință, la data decesului său, în statul membru în cauză.

46 În speță, astfel cum rezultă de la punctele 38-40 din prezenta hotărâre, restricția privind libera circulație a capitalurilor rezultă din faptul că o reglementare națională precum cea din acțiunea principală coroborată cu aplicarea unui nivel progresiv de impozitare conduce la un tratament diferit, cu ocazia împărțirii sarcinii fiscale, între diferiți moștenitori ai unei persoane care, la data decesului său, avea reședință în statul membru în cauză și cei ai unei persoane care, la aceeași dată, nu avea reședință în acel stat membru.

47 În cadrul reședinței, guvernul olandez a admis el însuși că, într-o situație precum cea din acțiunea principală, neluarea în considerare a creanțelor legate de un deficit de atribuire înregistrat de ceilalți moștenitori ai unei astfel de persoane nerezidente ar putea determina o sarcină fiscală superioară, având în vedere că impozitul pe transferul proprietăților imobiliare este impus numai soțului supraviețuitor.

48 De asemenea, trebuie să se constate că, într-o situație precum cea din acțiunea principală, restricția care rezultă din faptul că soțul supraviețuitor este obligat să plătească un impozit pe transferul proprietăților imobiliare perceput asupra valorii totale a bunului imobil fără a se lua în considerare datoriile legate de o atribuire excedentară este agravată și de faptul că, astfel cum rezultă de la punctul 12 din prezenta hotărâre și din observațiile scrise prezentate Curții de către Comisie, impozitul pe transferul proprietăților imobiliare se calculează nu numai în funcție de valoarea achiziției, ci și în funcție de legătura existentă între contribuabil și *de cuius*. Potrivit Comisiei, scutirea care se aplică soților supraviețuitori este în mod normal considerabilă, spre deosebire de cea care este aplicabilă copiilor.

49 În continuare, trebuie analizat dacă restricția privind libera circulație a capitalurilor astfel constatată poate fi justificată în raport cu prevederile tratatului.

50 În această privință, este necesar să se amintească faptul că, potrivit articolului 58 alineatul (1) litera (a) CE, „[a]rticolul 56 nu aduce atingere dreptului statelor membre [...] de a aplica dispozițiile incidente ale legislațiilor fiscale care stabilesc o distincție între contribuabilii care nu se găsesc în aceeași situație în ceea ce privește locul unde capitalurile lor au fost investite”.

51 Această dispoziție a articolului 58 CE, ca derogare de la principiul fundamental al liberei circulații a capitalurilor, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte. Prin urmare, această dispoziție nu poate fi interpretată în sensul că orice reglementare fiscală care prevede o distincție între contribuabili în funcție de locul în care aceștia își au reședința sau în funcție de statul membru în care își investesc capitalurile ar fi compatibilă în mod automat cu tratatul (a se vedea Hotărârea Jäger, citată anterior, punctul 40).

52 Într-adevăr, derogarea prevăzută la articolul 58 alineatul (1) litera (a) CE este ea însăși limitată prin articolul 58 alineatul (3) CE, care prevede că dispozițiile naționale menționate la alineatul (1) al acestui articol „nu trebuie să constituie un mijloc de discriminare arbitrar și nici o restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor și a plătitorilor, astfel cum este aceasta definită la articolul 56” (a se vedea Hotărârea din 6 iunie 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec., p. I-4071, punctul 44, Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen, C-319/02, Rec., p. I-7477, punctul 28, și Hotărârea Jäger, citată anterior, punctul 41). În plus, pentru a fi justificată, diferența

de tratament în materie de impozite pe succesiune și pe transferul proprietăților imobiliare datorate pentru un bun imobil situat pe teritoriul Regatului Țărilor de Jos între persoana care, la data decesului său, avea reședința în acest stat membru și cea care, la aceeași dată, avea reședința într-un alt stat membru nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru ca obiectivul urmărit în reglementarea în cauză să fie atins (a se vedea în acest sens Hotărârea Manninen, citată anterior, punctul 29).

53 Aadar, trebuie să se facă distincția între tratamentele inegale permise în temeiul articolului 58 alineatul (1) litera (a) CE și discriminările arbitrare interzise în temeiul alineatului (3) al aceluiași articol. Or, din jurisprudență reiese că, pentru ca o reglementare fiscală națională precum cea în cauză în acțiunea principală, care, în vederea calculării impozitelor pe succesiune, realizează o distincție între caracterul deductibil al datoriilor legate de o atribuire excedentară după cum persoana a cărei succesiune este deschisă avea reședința, la data decesului său, în acest stat membru sau în alt stat membru, să poată fi considerată compatibilă cu prevederile tratatului referitoare la libera circulație a capitalurilor, este necesar ca diferența de tratament să privească situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau să fie justificată de un motiv imperativ de interes general (a se vedea Hotărârile citate anterior Verkooijen, punctul 43, Manninen, punctul 29, și Jäger, punctul 43).

54 În această privință, trebuie să se constate, contrar susținerilor guvernului olandez, că această diferență de tratament nu poate fi justificată pentru motivul că se raportează la situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv.

55 Într-adevăr, situația moștenitorilor lui *de cuius* în cauză în acțiunea principală este comparabilă cu aceea a oricărui alt moștenitor, a cărei succesiune include un bun imobil situat în Țările de Jos și lăsat moștenire de către o persoană care are reședința în același stat la data decesului.

56 Reglementarea olandeză îi consideră, în principiu, atât pe moștenitorii persoanelor rezidente, cât și pe cei ai persoanelor nerezidente la data decesului lor persoane impozabile în vederea perceperii unor impozite pe succesiune și/sau pe transferul proprietății asupra bunurilor imobile situate în Țările de Jos. Numai cu ocazia deducerii datoriilor legate de o atribuire excedentară rezultat dintr-un partaj testamentar de ascendent este aplicat un tratament diferit între succesiunea rezidenților și cea a nerezidenților.

57 În cazul în care o reglementare națională pune pe același plan, în vederea impozitării unui bun imobil dobândit prin succesiune și situat în statul membru în cauză, moștenitorii unei persoane care, la data decesului său, are calitatea de rezident și pe cei ai unei persoane care, la aceeași dată, are calitatea de nerezident, aceasta nu poate, fără a provoca o discriminare, să trateze acești moștenitori în mod diferit, în cadrul aceleiași impozitări, în ceea ce privește caracterul deductibil al sarcinilor care grevează acest bun imobil. Tratănd în mod identic, cu excepția deducerii datoriilor, succesiunile acestor două categorii de persoane în vederea impozitării succesiunilor, legiuitorul național a admis, într-adevăr, că între aceștia din urmă nu există, în ceea ce privește modalitățile și condițiile acestei impozitări, nicio diferență de situație obiectivă care poate justifica o diferență de tratament (a se vedea, prin analogie, în cadrul dreptului de stabilire, Hotărârea din 28 ianuarie 1986, Comisia/Franța, 270/83, Rec., p. 273, punctul 20, precum și Hotărârea din 14 decembrie 2006, Denkvit Internationaal și Denkvit France, C-170/05, Rec., p. I-11949, punctul 35; în cadrul liberei circulații a capitalurilor și al impozitelor pe succesiune, Hotărârea Eckelkamp și alții, pronunțată astăzi, C-11/07, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 63).

58 În sfârșit, în legătură cu întrebarea dacă restricția privind circulația capitalurilor care rezultă dintr-o reglementare națională precum cea în cauză în acțiunea principală poate fi justificată în

mod obiectiv printr-un motiv imperativ de interes general, trebuie să se constate că, sub rezerva argumentelor expuse în cadrul celei de a treia întrebări preliminare, guvernul olandez nu a prezentat nicio astfel de justificare.

59 În ceea ce privește a doua întrebare, trebuie să se arate că restricția privind libera circulație a capitalurilor constă în faptul că neluarea în considerare, la calcularea impozitului pe transferul proprietăților imobiliare, a datoriilor legate de o atribuire excedentară coroborată cu caracterul progresiv al tranșelor de impozitare prevăzută de reglementarea națională ar putea determina o sarcină fiscală totală mai ridicată decât cea aplicabilă la calcularea impozitelor pe succesiune. În plus, instanța de trimitere formulează această întrebare referindu-se la Hotărârile citate anterior *Gerritse* și *Barbier*, care, astfel cum rezultă de la punctul 45 din prezenta hotărâre, nu sunt relevante în speță. În aceste împrejurări, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare.

60 Având în vedere cele ce preced, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolele 73b și 73d din tratat trebuie să fie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale, precum cea din acțiunea principală, referitoare la calcularea impozitelor pe succesiune și pe transferul proprietăților imobiliare datorate pentru un bun imobil situat într-un stat membru care, la calcularea impozitelor menționate, nu prevede caracterul deductibil al datoriilor legate de o atribuire excedentară rezultată dintr-un partaj testamentar de ascendent, în cazul în care persoana a cărei succesiune este deschisă nu avea reședință, la data decesului său, în acest stat, ci într-un alt stat membru, atât timp cât acest caracter deductibil este prevăzută în cazul în care persoana în cauză, la aceeași dată, avea reședință în statul în care este situat bunul imobil care face obiectul succesiunii, în măsura în care o astfel de reglementare aplică un nivel progresiv de impozitare și atât timp cât neluarea în considerare a datoriilor menționate coroborată cu acest nivel progresiv ar putea determina o sarcină fiscală superioară pentru moștenitorii care nu se pot prevala de un astfel de caracter deductibil.

Cu privire la a treia întrebare

61 Prin intermediul acestei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă răspunsul la prima întrebare poate să fie diferit atât timp cât statul membru în care avea reședință, la data decesului, persoana a cărei succesiune este deschisă, în temeiul unei reglementări de evitare a dublei impuneri aplicabile pe teritoriul său, acordă un credit fiscal aferent impozitelor pe succesiune datorate într-un alt stat membru pentru bunuri situate pe teritoriul acestui alt stat.

62 Din jurisprudența Curții rezultă că eliminarea dublei impuneri reprezintă unul dintre obiectivele Comunității Europene a cărei realizare depinde de statele membre în temeiul articolului 293 a doua liniuță CE. În lipsa unor măsuri de unificare sau de armonizare comunitară care să urmărească eliminarea dublei impuneri, statele membre rămân competente pentru a stabili criteriile de impozitare a veniturilor și a averii cu scopul de a elimina, dacă este cazul, pe cale convențională, dubla impunere. În acest context, statele membre sunt libere, în cadrul convențiilor bilaterale, să stabilească factorii de legătură în vederea partajării competenței fiscale (a se vedea Hotărârea din 12 mai 1998, *Gilly*, C-336/96, Rec., p. I-2793, punctele 24 și 30, Hotărârea din 21 septembrie 1999, *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Rec., p. I-6161, punctul 57, Hotărârea din 19 ianuarie 2006, *Bouanich*, C-265/04, Rec., p. I-923, punctul 49, precum și Hotărârea *Denkavit Internationaal* și *Denkavit France*, citată anterior, punctul 43).

63 În ceea ce privește exercitarea competenței de impozitare astfel partajate, statele membre nu pot totuși ignora normele comunitare (Hotărârile citate anterior *Saint-Gobain ZN*, punctul 58, *Bouanich*, punctul 50, precum și *Denkavit Internationaal* și *Denkavit France*, punctul 44).

64 Cu toate acestea, presupunând chiar că o astfel de convenție bilaterală între statul membru în care avea reședința, la data decesului său, persoana a cărei succesiune este deschisă și statul în care este situat bunul imobil care a fost, în acest din urmă stat, obiectul succesiunii poate neutraliza efectele restricției privind libera circulație a capitalurilor evidențiate în cadrul răspunsului la prima întrebare, trebuie să se constate că nu există o convenție bilaterală între Regatul Țărilor de Jos și Republica Italiană de evitare a dublei impunerii în materia impozitelor pe succesiune.

65 În aceste condiții, este suficient să se constate că statul membru în care este situat bunul imobil nu poate, pentru a justifica o restricție privind libera circulație a capitalurilor care rezultă din reglementarea sa, să se prevaleze de existența unei posibilități, independent de voința sa, de acordare a unui credit fiscal de către un alt stat membru, precum statul membru în care persoana a cărei succesiune este deschisă avea reședința la data decesului său, care ar putea să compenseze, în tot sau în parte, prejudiciul suferit de către moștenitorii acesteia ca urmare a nelucrării în considerare de către statul membru în care este situat bunul imobil menționat, la calcularea impozitelor pe transferul proprietăților imobiliare, a datoriilor legate de o atribuire excedentară rezultată dintr-un partaj testamentar de ascendent (a se vedea în acest sens Hotărârea Eckelkamp și alții, citată anterior, punctul 68).

66 Într-adevăr, un stat membru nu poate invoca existența unui avantaj acordat în mod unilateral de un alt stat membru, în speță statul membru în care persoana în cauză avea reședința la data decesului său, pentru a se sustrage de la obligațiile care îi incumbă în temeiul tratatului, în special în temeiul dispozițiilor acestuia referitoare la libera circulație a capitalurilor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 noiembrie 2007, Amurta, C-379/05, Rep., p. I-9569, punctul 78).

67 Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la cea de a treia întrebare în sensul că răspunsul dat la prima întrebare nu este afectat de împrejurarea că reglementarea statului membru în care persoana a cărei succesiune este deschisă avea reședința la data decesului său prevede în mod unilateral o posibilitate de acordare a unui credit fiscal aferent impozitelor pe succesiune datorate într-un alt stat membru pentru bunuri imobile situate în acest alt stat.

Cu privire la cheltuielile de judecată

68 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:

1) **Articolele 73b și 73d din Tratatul CE (devenite articolele 56 CE și, respectiv, 58 CE) trebuie să fie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale, precum cea din acțiunea principală, referitoare la calcularea impozitelor pe succesiune și pe transferul proprietăților imobiliare datorate pentru un bun imobil situat în acest stat membru care, la calcularea impozitelor menționate, nu prevede caracterul deductibil al datoriilor legate de o atribuire excedentară rezultată dintr-un partaj testamentar de ascendent, în cazul în care persoana a cărei succesiune este deschisă nu avea reședința, la data decesului său, în acest stat, ci în alt stat membru, atât timp cât acest caracter deductibil este prevăzut în cazul în care persoana în cauză, la aceeași dată, avea reședința în statul în care este situat bunul imobil care face obiectul succesiunii, în măsura în care o astfel de reglementare aplică un nivel progresiv de impozitare și atât timp cât neluarea în considerare a datoriilor menționate coroborată cu acest nivel progresiv ar putea determina o sarcină fiscală**

superioară pentru moștenitorii care nu se pot prevala de un astfel de caracter deductibil.

2) Răspunsul dat la punctul 1) din dispozitivul prezentei hotărâri nu este afectat de împrejurarea că reglementarea statului membru în care persoana a cărei succesiune este deschisă avea reședința la data decesului său prevede în mod unilateral o posibilitate de acordare a unui credit fiscal aferent impozitelor pe succesiune datorate într-un alt stat membru pentru bunuri imobile situate în acest alt stat.

Semnături

* Limba de procedură: olandeză.