

Cauza C-67/08

Margarete Block

împotriva

Finanzamt Kaufbeuren

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Bundesfinanzhof)

„Libera circulație a capitalurilor – Articolele 56 CE și 58 CE – Taxe asupra succesiunii – Reglementare națională care nu permite imputarea taxelor asupra succesiunii achitate de moștenitor în alt stat membru asupra taxelor asupra succesiunii datorate în statul membru unde avea reședința proprietarul bunurilor la data decesului său, atunci când bunurile succesoriale sunt creanțe de capital – Dublă impunere – Restricție – Lipsă”

Sumarul hotărârii

Libera circulație a capitalurilor – Restricții – Impozit pe succesiuni

(art. 56 CE și 58 CE)

Articolele 56 CE și 58 CE trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări a unui stat membru 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.

Astfel, acest dezavantaj fiscal rezultă din exercitarea în paralel de către cele două state membre în cauză a competențelor lor fiscale, care este caracterizată de opoziția unuia de a supune creanțele de capital taxelor naționale asupra succesiunii, în cazul în care creditorul are reședința în acest stat membru, în timp ce opoziția celuilalt stat membru este de a supune astfel de creanțe taxelor naționale asupra succesiunii în cazul în care debitorul este stabilit în acest din urmă stat membru. Or, dreptul comunitar, în stadiul actual al dezvoltării sale și într-o situație privind plata taxelor asupra succesiunii, nu impune criterii generale pentru repartizarea competențelor între statele membre în legătură cu eliminarea dublei impuneri în interiorul Comunității Europene. Rezultă de aici 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 taxelor asupra succesiunii achitate într-un alt stat membru decât cel în care are reședința moștenitorul.

Aceste considerații nu sunt de natură să fie puse sub semnul întrebării de împrejurarea potrivit căreia reglementarea națională prevede reguli de imputare mai favorabile în cazul în care persoana a cărei succesiune este deschisă avea reședința, la momentul decesului său, într-un alt stat membru, din moment ce, în cazul succesiunii unei persoane nerezidente la momentul

decesului său, această diferență de tratament rezultă deopotrivă din opțiunea statului membru în cauză, realizată în exercitarea competențelor sale fiscale, 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 taxele asupra succesiunii achitate în alt stat membru.

(a se vedea punctele 28, 30-32, 34 și 36 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

12 februarie 2009(*)

„Libera circulație a capitalurilor – Articolele 56 CE și 58 CE – Taxe asupra succesiunii – Reglementare națională care nu permite imputarea taxelor asupra succesiunii achitate de moștenitor în alt stat membru asupra taxelor asupra succesiunii datorate în statul membru unde avea reședința proprietarul bunurilor la data decesului său, atunci când bunurile succesoriale sunt creanțe de capital – Dublă impunere – Restricție – Lipsă”

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,

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, luat 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 (denumit 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 fața 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, denumit 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, totalitatea 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 sau: 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 sau: 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 exploatare 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 exploatare 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 exclusiv 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,

de?i crean?ele de capital în cauz? fac obiectul unei duble impuneri, totu?i nu revine autorit??ilor fiscale germane sarcina de a subven?iona alte state membre.

13 Sesizat cu un recurs („Revision”), Bundesfinanzhof constat? c?, din cauza lipsei unei armoniz?ri comunitare privind no?iunea „patrimoniu str?in”, doamna Block face obiectul unei duble impuneri, din moment ce, pentru a stabili cuantumul taxelor asupra succesiunii prelevate asupra crean?elor de capital, Republica Federal? Germania re?ine criteriul re?edin?ei creditorului, în timp ce Regatul Spaniei îl re?ine pe cel al re?edin?ei debitorului.

14 Instan?a de trimitere solicit? s? se stabileasc? dac? aceast? dubl? impunere este contrar? dreptului comunitar. Pe de o parte, într?adev?r, dac? totalitatea patrimoniului lui *de cuius* s?ar fi aflat în Germania, numai taxele asupra succesiunii germane ar fi fost exigibile. Pe de alt? parte, în ceea ce prive?te leg?tura în vederea impunerii, criteriul re?edin?ei creditorului nu ar fi mai pu?in rezonabil decât cel al re?edin?ei debitorului, întrucât patrimoniul mo?tenit apar?ine creditorului.

15 Pe de alt? parte, în ipoteza în care aceast? dubl? impunere ar reprezenta o restric?ie privind libera circula?ie a capitalurilor, instan?a men?ionat? solicit? s? se stabileasc? dac? aceasta ar fi justificat? prin articolul 73d alineatul (1) litera (a) din Tratatul CE [devenit articolul 58 alineatul (1) litera (a) CE], astfel cum a fost interpretat în Declara?ia nr. 7 privind articolul 73d din Tratatul de instituire a Comunit??ii Europene, anexat? la Tratatul UE (JO 1992, C 191, p. 95), declara?ie potrivit c?reia „Conferin?a afirm? c? dreptul statelor membre de a aplica dispozi?iile incidente ale legisla?iei lor fiscale men?ionate la articolul 73d alineatul (1) litera (a) din Tratatul de instituire a Comunit??ii Europene se refer? numai la dispozi?iile care exist? la sfâr?itul anului 1993. Cu toate acestea, prezenta declara?ie se aplic? numai circula?iei capitalurilor ?i pl??ilor între statele membre”. Or, dispozi?iile 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 nou? publicare.

16 În aceste condi?ii, Bundesfinanzhof a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Dispozi?iile articolului 73d alineatul (1) litera (a) ?i alineatul (3) din Tratatul CE [devenit articolul 58 alineatul (1) litera (a) ?i alineatul (3) CE] permit s? se exclud? imputarea taxelor asupra succesiunii spaniole asupra taxelor germane asupra succesiunii, prev?zut? prin dispozi?iile coroborate ale articolului 21 alineatul (1) ?i alineatul (2) punctul 1 din [ErbStG] ?i ale articolului 121 din [BewG] (restric?ie material?) chiar ?i pentru succesiuni din 1999?

2) Articolul 73b alineatul (1) din Tratatul CE [devenit articolul 56 alineatul (1) CE] trebuie interpretat în sensul c? taxele asupra succesiunii pe care un alt stat membru al Uniunii Europene le percepe în leg?tur? cu dobândirea pe cale succesoral? a unor crean?e de capital de?inute la institu?ii de credit din acel stat membru de c?tre un defunct care a avut ultima re?edin?? în Germania ?i al c?rui mo?tenitor are re?edin?a de asemenea în Germania trebuie imputate asupra taxelor germane asupra succesiunii?

3) Caracterul adecvat al diferitelor puncte de leg?tur? în cadrul regimurilor fiscale na?ionale este pertinent pentru a determina care dintre statele în cauz? trebuie s? evite dubla impozitare ?i, în caz afirmativ, leg?tura cu domiciliul creditorului este mai adecvat? decât leg?tura cu sediul debitorului?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

17 Prin intermediul întreb?rilor formulate, care trebuie analizate împreun?, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? articolele 56 CE ?i 58 CE trebuie interpretate în sensul

c? se opun unei reglement?ri a unui stat membru, precum cea în cauz? în ac?iunea principal?, care, în ceea ce prive?te calculul taxelor asupra succesiunii datorate de un mo?tenitor care are re?edin?a în acest stat membru asupra crean?elor de capital de?inute fa?? de o institu?ie financiar? situat? în alt stat membru, nu prevede, în cazul în care persoana a c?rei succesiune este deschis? avea re?edin?a, la data decesului s?u, în primul stat membru, imputarea asupra taxelor asupra succesiunii datorate în acest stat membru a taxelor asupra succesiunii pl?tite în cel?alt stat membru.

18 Potrivit unei jurispruden?e constante, articolul 56 alineatul (1) CE interzice în mod general restric?iile 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?).

19 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 care constituie anexa I 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], dat fiind c?, potrivit celui de al treilea paragraf din introducerea acestei anexe, nomenclatorul pe care îl con?ine nu constituie o list? exhaustiv? a mi?c?rilor de capital (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, precum ?i Hot?rârea din 17 ianuarie 2008, *Jäger*, C?256/06, Rep., p. I?123, punctul 24).

20 În aceast? privin??, amintind în special c? mo?tenirile, care constau în transmiterea c?tre una sau mai multe persoane a patrimoniului l?sat de o persoan? decedat?, sunt cuprinse în titlul XI din anexa I la Directiva 88/361, intitulat „Circula?ia capitalului cu caracter personal”, Curtea a apreciat c? acestea, indiferent dac? au ca obiect sume de bani, bunuri imobile sau bunuri mobile, constituie mi?c?ri de capital în sensul articolului 56 CE, cu excep?ia cazurilor în care elementele constitutive ale acestora se limiteaz? la interiorul unui singur stat membru (a se vedea în special Hot?rârea din 11 decembrie 2003, *Barbier*, C?364/01, Rec., p. I?15013, punctul 58, Hot?rârea din 11 septembrie 2008, *Arens?Sikken*, C?43/07, nepublicat? înc? în Repertoriu, punctul 30, ?i Hot?rârea *Eckelkamp*, C?11/07, nepublicat? înc? în Repertoriu, punctul 39, precum ?i Hot?rârea din 27 ianuarie 2009, *Persche*, C?318/07, nepublicat? înc? în Repertoriu, punctele 30 ?i 31).

21 O situa?ie în care o persoan? care, la data decesului s?u, are re?edin?a în Germania las? mo?tenire unei alte persoane, care are re?edin?a tot în acest stat membru, crean?e de capital fa?? de o institu?ie financiar? situat? în Spania ?i care fac obiectul unei prelev?ri în temeiul taxelor asupra succesiunii atât în Germania, cât ?i în Spania nu constituie nicidecum o situa?ie pur intern?.

22 În consecin??, mo?tenirea în discu?ie în ac?iunea principal? reprezint? o circula?ie a capitalurilor în sensul articolului 56 alineatul (1) CE.

23 Prin urmare, trebuie s? se analizeze dac?, astfel cum sus?ine doamna Block, o reglementare na?ional? precum cea în discu?ie în ac?iunea principal? constituie o restric?ie privind circula?ia capitalurilor.

24 În ceea ce privește cazul moștenirilor, rezultat din jurisprudența Curții c? măsurile interzise de articolul 56 alineatul (1) CE, prin faptul c? 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 impozitat? 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 c? 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 c? 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 c? riscul dublei impuneri ar descuraja atât proprietarii, cât și moștenitorii lor să investească în anumite state membre.

27 În această privință, trebuie, desigur, să se constate c?, astfel cum susține doamna Block, faptul c? 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 privința acestor creanțe, în speță Regatul Spaniei, la o sarcină fiscală mai ridicată decât dacă acele 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 rezultat din exercitarea în paralel de către cele două state membre în cauză a competențelor fiscale, care este caracterizat 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 celui alt 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 c? 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 rezultat 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, când 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 formă 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 Rezultat din aceasta constă, în stadiul actual de dezvoltare a dreptului comunitar, statele membre beneficiază, cu condiția respectării dreptului comunitar, de o anumită autonomie în această materie și constă, 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 acelor și 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. Într-adevăr, 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 ca 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 reședință, 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 reședință, 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

* Limba de procedură: germana.