HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

11 septembrie 2008 *

În cauza C-43/07,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos), prin decizia din 12 ianuarie 2007, primită de Curte la 2 februarie 2007, în procedura

D. M. M. A. Arens-Sikken

împotriva

Staatssecretaris van Financiën,

CURTEA (Camera a treia),

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

* Limba de procedură: olandeza.

avocat general: domnul J. Mazák,
grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 13 decembrie 2007,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru guvernul olandez, de doamnele C. Wissels și M. de Mol, în calitate de agenți;

— pentru guvernul belgian, de doamna L. Van den Broeck, în calitate de agent, asistată de A. Haelterman, advocaat;

— pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii R. Lyal, A. Weimar și R. Troosters, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 13 martie 2008,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 73b și 73d din Tratatul CE (devenite articolele 56 CE și, respectiv, 58 CE) privind libera circulație a capitalurilor.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între doamna Arens-Sikken, soția unui resortisant olandez decedat în Italia, pe de o parte, și Staatssecretaris van Financiën (secretar de stat pentru finanțe), pe de altă parte, cu privire la calcularea impozitelor pe transferul proprietăților imobiliare datorate pentru un bun imobil pe care *de cuius* îl deținea în Țările de Jos.

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 [devenit articolul 67 din Tratatul CE (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, „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 liniuță 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 reședința 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 succesorale 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 săi contravaloarea în numerar a cotelor lor succesorale respective. Prin urmare, reclamanta și-a asumat o datorie legată de o atribuire excedentară față de fiecare dintre copiii săi, 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 cuantum 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 i-a solicitat acesteia să plătească un cuantum 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 obligată să plătească un impozit pe transferul proprietăților imobiliare

calculat pe baza acestei valori de 475 000 NLG, ci, dimpotrivă, că acest cuantum trebuia să fie redus ca urmare a datoriilor privind atribuirea excedentară.

22 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch a apreciat că, în ceea ce privește reclamanta din acțiunea principală, impozitul pe transferul proprietăților imobiliare se raporta la dobândirea bunului imobil în temeiul dreptului succesoral. În cadrul partajului testamentar de ascendent, aceasta a apreciat că bunul atribuit reclamantei reprezenta cota lui *de cuius* din imobilul în cauză.

23 Împotriva hotărârii pronunțate de Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, reclamanta a formulat recurs în casație la Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos). În decizia de trimitere, aceasta din urmă constată că Gerechtshof te 's-Hertogenbosch a apreciat în mod temeinic că, în vederea percepерii impozitului pe transferul proprietăților imobiliare, se consideră că reclamanta din acțiunea principală a primit, potrivit dreptului succesoral olandez, cota integrală din bunul imobil care i-a fost atribuit. Această instanță constată că, potrivit regimului olandez al impozitelor pe transferul proprietăților imobiliare, pentru a stabili baza de impozitare, persoana interesată nu poate să deducă datoriile legate de o atribuire excedentară (astfel cum nu poate să deducă nici o cotă proporțională din toate datoriile care intră în succesiune). În schimb, dacă soțul doamnei Arens-Sikken ar fi avut reședința în Țările de Jos la data decesului său, aceasta ar fi putut să obțină luarea în considerare a datoriilor legate de o atribuire excedentară (la fel ca și toate datoriile aferente succesiunii) la calcularea bazei impozitelor pe succesiune care ar fi putut să fie datorate în această ipoteză.

24 În aceste împrejurări, instanța de trimitere a adresat o întrebare cu privire la aspectul dacă, în cadrul stabilirii bazei impozitului pe transferul proprietăților imobiliare, caracterul nedeductibil al datoriilor legate de o atribuire excedentară constituie o restricție nelegală privind libera circulație a capitalurilor. În această privință, instanța de trimitere dorește să afle de asemenea dacă există un raport suficient de conexitate între datoriile legate de o atribuire excedentară și bunul imobil în cauză, în conformitate cu jurisprudența Curții care rezultă din Hotărârea din 12 iunie 2003, Gerritse (C-234/01, Rec., p. I-5933), și din Hotărârea din 11 decembrie 2003, Barbier (C-364/01, Rec., p. I-15013).

25 Apreciind că litigiul cu care a fost sesizat ridică probleme de interpretare a dreptului comunitar, Hoge Raad der Nederlanden a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolele 73b și 73d din tratat […] trebuie interpretate în sensul că se opun ca un stat membru să perceapă un impozit pe dobândirea pe cale succesorală a unui bun imobil situat în acest stat membru și inclus în masa succesorală a unei persoane care, la data decesului său, avea reședința într-un alt stat membru, impozit calculat în funcție de valoarea acestui imobil, fără a lua în considerare datoriile legate de o atribuire excedentară, asumate de către beneficiar în temeiul unui testament-partaj?

2) În eventualitatea unui răspuns afirmativ la întrebarea precedentă și în cazul în care, în plus, ar trebui stabilit prin comparație dacă și în ce măsură trebuie ținut seama de datoriile legate de o atribuire excedentară, ce metodă de comparație […] este aplicabilă, într-o ipoteză precum cea din speță, pentru a determina dacă impozitele pe succesiune, care ar fi fost percepute în cazul în care *de cuius*, la data decesului său, ar fi avut reședința în Țările de Jos, ar fi fost inferioare cuantumului impozitului pe transferul proprietăților imobiliare?

3) În aprecierea eventualei existențe a unei obligații, asumată 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 excedentară, trebuie să se țină seama de faptul că această deducere ar putea conduce la o compensație pentru evitarea dublei impuneri mai puțin ridicate în statul membru care se consideră competent din punct de vedere fiscal în ceea ce privește succesiunea după criteriul locului de reședință al lui *de cuius*?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima și la a doua întrebare

26 Prin intermediul acestor întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă dispozițiile coroborate ale articolelor 73b și 73d din tratat trebuie să fie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru, precum este 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 statul în care este situat acest bun imobil, ci în alt stat membru, atât timp cât acest caracter deductibil este prevăzut în cazul în care persoana respectivă avea, la data decesului său, reședința în statul în care este situat bunul imobil respectiv.

27 În cazul unui răspuns afirmativ la această întrebare și având în vedere Hotărârile citate anterior Gerritse și Barbier, instanța de trimitere solicită, în plus, să se stabilească metoda de comparație care este aplicabilă într-o situație precum cea în cauză în acțiunea principală pentru a determina dacă cuantumul impozitelor pe succesiune care ar fi fost perceput, în ipoteza în care persoana a cărei succesiune este deschisă ar fi avut reședința, la data decesului său, în Țările de Jos, ar fi fost inferior cuantumului impozitului pe transferul proprietăților imobiliare.

28 Articolul 56 alineatul (1) CE prevede o interdicție cu caracter general a restricțiilor 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).

29 Întrucât din tratat lipsește definiția noțiunii „circulație a capitalurilor” în sensul articolului 56 alineatul (1) CE, Curtea a recunoscut anterior o valoare indicativă nomenclatorului anexat 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], sub rezerva că, în conformitate cu introducerea nomenclatorului, lista pe care o cuprinde nu are un caracter exhaustiv (a se vedea în special Hotărârea din 23 februarie 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Rec., p. I-1957, punctul 39, Hotărârea din 3 octombrie 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Rec., p. I-9521, punctul 41, Hotărârea Federconsumatori și alții, citată anterior, punctul 20, precum și Hotărârea din 17 ianuarie 2008, Jäger, C-256/06, Rep., p. I-123, punctul 24).

30 În această privință, Curtea, amintind în special că succesiunile, care constau în transmiterea către una sau către mai multe persoane a patrimoniului lăsat de o persoană decedată sau, cu alte cuvinte, într-un transfer către moștenitori al proprietății asupra diferitelor bunuri, drepturi etc., care alcătuiesc acest patrimoniu, sunt cuprinse în rubrica XI din anexa I la Directiva 88/361, intitulată „Circulația capitalului cu caracter personal”, a hotărât că succesiunile constituie mișcări de capital în sensul articolului 56 CE, cu excepția cazurilor în care elementele constitutive ale acestora se regăsesc în interiorul unui singur stat membru (a se vedea Hotărârile citate anterior Barbier, punctul 58, van Hilten-van der Heijden, punctul 42, și Jäger, punctul 25).

31 O situație în care o persoană care are reședința în Italia la data decesului său lasă moștenire altor persoane, care au reședința în Italia sau, după caz, în alte state membre, un bun imobil situat în Țările de Jos și care face obiectul calculării impozitelor pe transferul proprietăților imobiliare în Țările de Jos nu constituie nicidecum o situație pur internă.

32 În consecință, succesiunea în discuție în acțiunea principală reprezintă o mișcare de capital în sensul articolului 56 alineatul (1) CE.

33 Trebuie să se analizeze mai întâi dacă, astfel cum susține Comisia Comunităților Europene, o reglementare națională precum cea în cauză în acțiunea principală constituie o restricție privind circulația capitalurilor.

34 În această privință, cu titlu preliminar, trebuie să se reamintească faptul că, în conformitate cu reglementarea olandeză, în cazul în care persoana a cărei succesiune este deschisă are reședința, la data decesului său, într-un alt stat membru decât Regatul Țărilor de Jos, datoriile legate de o atribuire excedentară în temeiul unui partaj testamentar de ascendent, astfel cum sunt cele asumate de către doamna Arens-Sikken în acțiunea principală, nu pot fi deduse la calcularea impozitelor pe transferul proprietăților imobiliare legate de un bun imobil lăsat moștenire. În consecință, impozitul pe transferul proprietăților imobiliare pe care reclamanta din acțiunea principală trebuia să îl achite ca urmare a dobândirii bunului imobil prin succesiune trebuia să fie calculat asupra unei valori de 475 000 NLG, și anume asupra valorii integrale a bunului respectiv.

35 În schimb, în cazul în care aceeași persoană are reședința în Țările de Jos la decesul său, calcularea impozitelor pe succesiune datorate asupra unui bun imobil dobândit pe cale succesorală ia în considerare astfel de datorii. Într-o situație identică celei a reclamantei din acțiunea principală, caracterizată prin prezența a altor patru moștenitori și a unui bun imobil lăsat moștenire în valoare de 475 000 NLG, impozitele pe succesiune pe care ar trebui să le achite soțul care și-a asumat datoriile legate de atribuirea excedentară ar fi calculate asupra unui cuantum de 95 000 NLG, reprezentând o cincime din valoarea bunului respectiv.

36 Din jurisprudența Curții reiese că prevederile naționale care stabilesc valoarea unui bun imobil în vederea calculării cuantumului impozitului datorat în cazul dobândirii prin succesiune pot fi de natură nu numai să descurajeze cumpărarea 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 găsesc bunurile menționate (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Barbier, punctul 62, și Jäger, punctul 30).

37 În ceea ce privește cazul succesiunilor, jurisprudența a confirmat că măsurile interzise prin articolul 56 alineatul (1) CE, în măsura în care reprezintă restricții privind circulația capitalurilor, includ acele măsuri care au ca efect diminuarea valorii succesiunii unui rezident al unui alt stat decât statul membru în care se găsesc bunurile respective și în care este impozitată succesiunea bunurilor menționate (Hotărârile citate anterior van Hilten-van der Heijden, punctul 44, și Jäger, punctul 31).

38 Desigur, într-o situație precum cea din acțiunea principală, în vederea aplicării reglementării naționale, valoarea impozabilă a bunului imobil moștenit rămâne aceeași, indiferent dacă deducerile sunt sau nu sunt admise pentru a ține seama de partajul testamentar de ascendent. Cu toate acestea, nu este mai puțin adevărat că, astfel cum a arătat Comisia în mod temeinic, în ceea ce privește metoda de calcul utilizată în vederea determinării impozitului datorat efectiv, reglementarea olandeză efectuează o distincție între persoanele care, la data decesului lor, aveau reședința în statul membru în cauză și cele care, la aceeași dată, nu erau rezidente în acel stat.

39 Într-adevăr, astfel cum rezultă de la punctele 34 și 35 din prezenta hotărâre, dacă un rezident ar fi lăsat moștenire către cinci moștenitori un bun imobil situat în Țările de Jos și ar fi încheiat de asemenea un partaj testamentar de ascendent, sarcina fiscală totală legată de acest bun imobil ar fi repartizată tuturor moștenitorilor, în timp ce, în urma decesului unui nerezident, precum soțul reclamantei din acțiunea principală, sarcina fiscală totală este suportată de către un singur moștenitor. Astfel cum a constatat Comisia, în primul caz ar exista o pluralitate de moștenitori, iar suma primită de către fiecare dintre aceștia nu ar depăși în mod necesar, ținând seama de valoarea bunului imobil în cauză, pragul sau pragurile de aplicare a unui nivel de impozitare mai ridicat. În schimb, o prelevare efectuată asupra valorii totale a unui bun imobil și pusă în sarcina unui singur moștenitor, care și-a asumat datoriile legate de o atribuire excedentară rezultată dintr-un partaj testamentar de ascendent, ar putea să conducă, chiar ar conduce în mod inevitabil, la aplicarea unui nivel de impozitare mai ridicat.

40 În consecință, ca urmare a caracterului progresiv al tranșelor de impozitare prevăzute de reglementarea olandeză care, astfel cum a subliniat Comisia în cadrul ședinței, nu este criticabil în sine, o reglementare națională precum cea în cauză în acțiunea

principală ar putea supune succesiunea unui nerezident unei sarcini fiscale totale mai ridicate.

41 Această concluzie nu poate fi pusă în discuție prin argumentul guvernului olandez potrivit căruia reglementarea aplicată în Țările de Jos nu implică nicio restricție din moment ce diferența de tratament invocată de către reclamanta din acțiunea principală rezultă din repartizarea competenței fiscale între statele membre. Într-adevăr, această împrejurare este irelevantă prin raportare la criteriile care decurg din jurisprudența citată la punctele 36 și 37 din prezenta hotărâre. În plus, diferența de tratament în luarea în considerare a datoriilor legate de o atribuire excedentară decurge numai din aplicarea reglementării olandeze în cauză (a se vedea de asemenea, în acest sens, Hotărârea Jäger, citată anterior, punctul 34).

42 Guvernul olandez arată totuși că datoriile legate de o atribuire excedentară nu trebuie să fie considerate ca fiind legate în mod direct de bunul imobil în sensul Hotărârilor citate anterior Gerritse și Barbier. Aceste datorii nu ar fi datorii care fac parte din succesiune, ci datorii asumate de către soțul supraviețuitor, născute după decesul persoanei în cauză ca efect al testamentului lăsat de aceasta din urmă. Datoriile respective nu ar greva bunul imobil, iar creditorii soțului supraviețuitor care își asumă datoria legată de atribuirea excedentară nu ar putea să invoce niciun drept real asupra acestui bun imobil.

43 În această privință, trebuie să se reamintească faptul că, în cauza care a stat la baza Hotărârii Barbier, citată anterior, întrebarea adresată privea calcularea cuantumului impozitului exigibil în cazul dobândirii prin succesiune a unui bun imobil situat într-un stat membru și luarea în considerare, pentru estimarea valorii acestui bun, a obligației necondiționate care incumba deținătorului dreptului real de a-l preda unui terț care deține proprietatea economică a bunului menționat. Această datorie era, așadar, legată în mod direct de bunul imobil care face obiectul succesiunii.

44 De asemenea, în cadrul articolelor 49 CE și 50 CE, Curtea a arătat că o reglementare națională care refuză nerezidenților, 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, acordă rezidenților această deducere, riscă să acționeze în principal în defavoarea resortisanților altor state membre și este contrară articolelor menționate (a se vedea în acest sens Hotărârea Gerritse, citată anterior, punctele 27 și 28).

45 Cu toate acestea, în acțiunea principală, deși este adevărat, astfel cum arată chiar instanța de trimitere, că datoriile legate de atribuirea excedentară sunt conexe cu bunul imobil în cauză, în măsura în care acestea rezultă din faptul că bunul menționat, în temeiul partajului testamentar de ascendent, a fost dobândit în integralitatea sa de către reclamanta din acțiunea principală, 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 reședința, 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 diferiții moștenitori ai unei persoane care, la data decesului său, avea reședința în statul membru în cauză și cei ai unei persoane care, la aceeași dată, nu avea reședința în acel stat membru.

47 În cadrul ședinței, 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 arbitrară și nici o restrângere disimulată a liberei circulații a

capitalurilor și a plăților, 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 Așadar, 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 cărui 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 rezultată 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. Tratând 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, Denkavit Internationaal și Denkavit 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 prevăzut 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 precedă, 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 reședința, la data decesului său, în acest stat, ci într-un 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.

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 reședința, 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 cărui 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 făcut, 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 impuneri 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, independentă 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 neluării 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 precedă, 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