

Cauza C-256/06

Theodor Jäger

împotriva

Finanzamt Kusel/Landstuhl

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

„Libera circulație a capitalurilor — Articolele 73b și 73d din Tratatul CE (devenite articolele 56 CE și 58 CE) — Impozite pe succesiuni — Evaluarea bunurilor cuprinse în moțtenire — Bun agricol și forestier situat în alt stat membru — Metodă mai puțin favorabilă de evaluare a bunului și de calcul al impozitului datorat”

Sumarul hotărârii

Libera circulație a capitalurilor — Restricții — Impozit pe succesiuni

[Tratatul CE, art. 73b alin. (1) și art. 73d (devenite art. 56 alin. (1) CE și art. 58 CE]

Articolul 73b alineatul (1) din tratat [devenit articolul 56 alineatul (1) CE] coroborat cu articolul 73d din tratat (devenit articolul 58 CE) trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru care, în vederea calculării impozitului pe o succesiune constituită din bunuri situate pe teritoriul statului respectiv și un bun agricol și forestier situat în alt stat membru,

– prevede că bunul situat în acest alt stat membru este luat în considerare la valoarea sa de piață, în timp ce unui bun identic situat pe teritoriul național i se aplică o procedură specială de evaluare ale cărei rezultate nu corespund în medie decât unui nivel de 10 % din valoarea de piață menționată, și

– rezervă bunurilor agricole și forestiere situate pe teritoriul național aplicarea unei deduceri acordate în considerare a acestor bunuri, precum și luarea în considerare a valorii lor reziduale doar în limita a 60 % din cuantumul acesteia.

Într-adevăr, o astfel de reglementare, în măsura în care determină ca o moțtenire ce cuprinde un bun agricol și forestier situat în alt stat membru să fie supusă, în primul stat membru, unui impozit pe succesiune mai ridicat decât cel care ar fi datorat dacă bunurile care constituie moțtenirea ar fi situate exclusiv pe teritoriul acestui din urmă stat, are ca efect restrângerea circulației capitalurilor prin diminuarea valorii unei moțteniri ce cuprinde un astfel de bun situat în afara teritoriului național.

O astfel de reglementare națională nu poate fi justificată pe motiv că se raportează la situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv, din moment ce calcularea impozitului pe succesiune este, în aplicarea reglementării menționate, direct legată de valoarea bunurilor incluse în moțtenire, și, prin urmare, nu există în mod obiectiv nicio diferență de situație de natură să justifice o inegalitate de tratament fiscal în ceea ce privește nivelul impozitului pe succesiune datorat pentru un bun situat pe teritoriul național și, respectiv, un bun situat în alt stat membru.

Pe de altă parte, obiectivul ce constă în evitarea situației în care sarcina impozitului pe succesiuni pune în pericol continuarea activității exploatarelor agricole și forestiere și, astfel, menținerea

funcției sociale a acestora din urmă nu poate justifica reglementarea în cauză, având în vedere că niciun element nu permite să se constate că exploatarea situată în alte state membre nu se află într-o situație comparabilă cu cea a exploatarea situată pe teritoriul național.

Situația este aceeași în cazul unor eventuale dificultăți întâmpinate cu ocazia determinării valorii unui bun situat pe teritoriul unui alt stat membru potrivit unei proceduri naționale speciale, întrucât aceste dificultăți nu pot fi suficiente pentru a justifica un refuz categoric de a acorda avantajul fiscal, astfel cum este prevăzut de reglementarea în cauză, care, în afară de procedura de evaluare menționată, rezervă bunurilor situate pe teritoriul național și aplicarea altor două avantaje fiscale.

(a se vedea punctele 32, 43, 44, 52, 54, 55 și 57 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

17 ianuarie 2008(*)

„Libera circulație a capitalurilor – Articolele 73b și 73d din Tratatul CE (devenite articolele 56 CE și 58 CE) – Impozite pe succesiuni – Evaluarea bunurilor cuprinse în moștenire – Bun agricol și forestier situat în alt stat membru – Metodă mai puțin favorabilă de evaluare a bunului și de calcul al impozitului datorat”

În cauza C-256/06,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Bundesfinanzhof (Germania), prin Decizia din 11 aprilie 2006, primită de Curte la 8 iunie 2006, în procedura

Theodor Jäger

împotriva

Finanzamt Kusel/Landstuhl,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul C. W. A. Timmermans, președinte de cameră, domnii L. Bay Larsen (raportor), K. Schiemann, J. Makarczyk și doamna C. Toader, judecători,

avocat general: domnul J. Mazák,

grefier: domnul R. Grass,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru domnul Jäger, de K. Cronauer, Rechtsanwältin;
- pentru Finanzamt Kusel/Landstuhl, de domnul M. Trauten, în calitate de agent;
- pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și U. Forsthoff, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii R. Lyal și W. Mölls, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 11 septembrie 2007,

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).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Jäger, pe de o parte, și Finanzamt Kusel/Landstuhl (denumit în continuare „Finanzamt”), pe de altă parte, cu privire la calculul impozitelor datorate pentru o moștenire ce cuprinde bunuri situate în Germania și un teren cu destinație agricolă și forestieră situat în Franța și, în special, cu privire la normele privind evaluarea acestor bunuri.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 Anexa I la 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), intitulat „Nomenclatorul mișcărilor de capital menționate la articolul 1 din directivă”, cuprinde treisprezece categorii de mișcări de capital.

4 Cea de a unsprezecea categorie, consacrată „Circulației capitalului cu caracter personal”, cuprinde în special o rubrică intitulată „Moșteniri și succesiuni [a se citi «Moșteniri și legate】”.

Reglementarea națională

Aplicarea impozitului pe succesiune asupra bunurilor situate în alt stat membru

5 În temeiul articolului 2 alineatul (1) punctul 1 din Legea privind impozitul pe succesiuni și donații (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), în versiunea publicată în BGBl. 1997 I, p. 378 (denumită în continuare „ErbStG”), totalitatea devoluțiunii patrimoniului unei persoane cu domiciliul în Germania este supus impozitului pe succesiune la data la care impozitul a luat naștere. Bunurile situate în străinătate sunt de asemenea supuse acestui impozit.

6 Articolul 21 din ErbStG reglementează imputarea impozitului pe succesiune plătit în alt stat în lipsa unei convenții fiscale de evitare a dublei impuneri, în vederea calculării, în Germania, a impozitului pe succesiune. Alineatul (1) prima teză din acest articol prevede:

„În cazul dobânditorilor al căror patrimoniu străin este supus, într-o țară străină, unei impuneri – străine – corespunzătoare impozitului german pe succesiune, impozitul din străinătate, stabilit și datorat de dobânditor, plătit și care nu poate beneficia de reducere, este imputat la cerere asupra impozitului german pe succesiune, 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,

dac? patrimoniul str?in este de asemenea supus impozitului german pe succesiune.”

7 Teza a doua a acestei dispozi?ii prevede:

„Dac? patrimoniul transmis nu este constituit dec?t în parte dintr?un patrimoniu str?in, partea din impozitul german pe succesiune corespunz?toare acestui patrimoniu trebuie s? fie determinat? astfel înc?t impozitul pe succesiune aferent întregului patrimoniu impozabil, inclusiv patrimoniul str?in impozabil, s? fie împ?r?it propor?ional în func?ie de raportul dintre patrimoniul str?in impozabil ?i întregul patrimoniu impozabil.”

Normele de evaluare a bunurilor agricole ?i forestiere

8 Potrivit articolului 12 alineatul (6) din ErbStG coroborat cu articolele 9 ?i 31 din Legea privind evaluarea (Bewertungsgesetz, BGBl. 1991 I, p. 230, denumit? în continuare „BewG”), un patrimoniu agricol ?i forestier situat în str?in?tate este evaluat la valoarea sa de pia??. Aceasta este definit?, în temeiul articolului 9 alineatul (2) din BewG, prin pre?ul la care acest bun ar putea fi vândut în cadrul opera?iunilor comerciale normale.

9 În schimb, un patrimoniu agricol ?i forestier situat în Germania este evaluat, în conformitate cu articolul 12 alineatul (3) din ErbStG, potrivit unei proceduri speciale prev?zute la articolele 140-144 din BewG. Evalu?rile realizate în conformitate cu această procedur? nu reprezint?, în medie, dec?t 10 % din valoarea de pia??. a patrimoniilor respective.

10 Aceste prevederi din BewG, care au fost introduse în legea men?ionat? prin articolul 1 punctul 36 din Legea fiscal? anual? din 1997 (Jahressteuergesetz 1997, BGBl. 1996 I, p. 2049) din 20 decembrie 1996, permit evaluarea unit??ii de exploatare a patrimoniului agricol ?i forestier na?ional potrivit unei proceduri simplificate de calcul al valorii de randament care recurge la valori standardizate pentru diferite tipuri de exploata?ri ?i se bazeaz? în special pe veniturile medii constante ale exploata?rilor cu scop lucrativ, în Germania, la 1 ianuarie 1996. În subsidiar ?i la cerere, BewG prevede o evaluare conform procedurii veniturilor individuale.

Normele privind calculul impozitului pe succesiune asupra unui bun agricol ?i forestier

11 Articolul 13a alineatul (1) punctul 1 din ErbStG prevede, în cazul dobândirii prin mo?tenire a unui patrimoniu agricol ?i forestier situat în Germania, o „deducere acordat? în considerarea bunurilor” de 500 000 DEM din valoarea acestui patrimoniu, care se adaug? la deducerea personal? de 400 000 DEM, acordat? în temeiul articolului 16 din aceea?i lege.

12 În plus, în temeiul articolului 13a alineatul (2) din ErbStG, valoarea restant? din patrimoniul respectiv dup? aplicarea deducerii acordate în considerarea bunurilor este luat? în considerare, în vederea calcul?rii impozitului, sub forma unei „evalu?ri la o valoare redus?” doar pân? la 60 %.

13 Conform articolului 13a alineatul (4) din aceea?i lege, deducerea acordat? în considerarea bunurilor, precum ?i evaluarea la o valoare redus? nu sunt aplicate patrimoniilor agricole ?i forestiere situate în str?in?tate.

Ac?iunea principal? ?i întrebarea preliminar?

14 Domnul Jäger, care are re?edin?a în Fran?a, este mo?tenitorul unic al mamei sale, decedat? în 1998, al c?rei ultim domiciliu se afla în Germania.

15 Mo?tenirea cuprindea, pe lâng? bunuri situate în Germania, o proprietate funciar? situat? în Fran?a ?i exploatat? în scopuri agricole ?i forestiere. Tat?l domnului Jäger, el însu?i decedat în 1994, dobândise o parte din această proprietate în luna august a anului 1988, iar ulterior, în luna

ianuarie a anului 1990, achiziționase terenuri care formează cealaltă parte din respectiva proprietate.

16 Întrucât, în Franța, valoarea sa de piață fusese stabilită la 5 444 666 FRF (1 618 152 DEM), aceeași proprietate a fost supusă, în acest stat membru, unui impozit pe succesiune în cuantum de 1 192 148 FRF (354 306 DEM).

17 Printr-o decizie din 3 ianuarie 2000, Finanzamt a calculat impozitul pe succesiune datorat de domnul Jäger.

18 Acest impozit a fost calculat asupra unei mase succesoriale nete de 1 737 167 DEM, cuprinzând proprietatea funciară situată în Franța, având o valoare de piață de 1 618 152 DEM, și bunuri situate în Germania, evaluate la 119 015 DEM. După aplicarea deducerii personale de 400 000 DEM, cuantumul impozabil a fost redus la suma rotunjită de 1 337 100 DEM. Pe baza acestui cuantum, Finanzamt a stabilit un impozit în cuantum de 254 049 DEM.

19 Ca urmare a unei cereri a domnului Jäger formulate în temeiul articolului 21 alineatul (1) a doua teză din ErbStG, Finanzamt a imputat asupra acestui din urmă cuantum o sumă de 236 644 DEM cu titlu de impozit pe succesiune plătit deja în Franța.

20 Pe baza acestor elemente, în Decizia din 3 ianuarie 2000 menționată mai sus, Finanzamt a stabilit impozitul pe succesiune datorat de domnul Jäger la 17 405 DEM.

21 Domnul Jäger a formulat o reclamație împotriva deciziei emise de Finanzamt, precum și o acțiune în fața Finanzgericht. Întrucât acestea nu au fost admise, persoana interesată a formulat recurs în „Revision” în fața Bundesfinanzhof. Considerând că, cel mai târziu de la pronunțarea Hotărârii din 11 decembrie 2003, Barbier (C-364/01, Rec., p. I-15013), parea îndoielnic ca prevederile de drept german, în măsura în care stabilesc o distincție în funcție de locul în care sunt situate bunurile care fac obiectul moștenirii sau al unei părți a acesteia, să poată fi conciliate cu principiul liberei circulații a capitalurilor, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Este compatibil cu articolul 73b [alineatul (1)] din Tratatul de instituire a Comunității Europene [devenit articolul 56 alineatul (1) CE] ca, în scopul calculării impozitului pe succesiune,

– un patrimoniu agricol și forestier (străin) situat în alt stat membru să fie evaluat la valoarea sa de piață (valoare comercială), în timp ce unui patrimoniu agricol și forestier național i se aplică o procedură specială de evaluare ale cărei rezultate nu corespund în medie decât unui nivel de 10 % din valoarea de piață și ca

– dobândirea unui patrimoniu agricol și forestier german să fie scutită în limitele unei deduceri speciale, iar valoarea reziduală să nu fie evaluată decât la 60 %,

în cazul în care această reglementare are drept consecință, atunci când un moștenitor primește o moștenire constituită dintr-un patrimoniu național și un patrimoniu agricol și forestier străin, ca dobândirea patrimoniului național să fie supusă, ca urmare a situării în străinătate a patrimoniului agricol și forestier, unui impozit pe succesiune superior celui care s-ar aplica dacă acest patrimoniu agricol și forestier ar fi situat el însuși în Germania?”

Cu privire la întrebarea preliminară

22 Prin intermediul întrebării formulate, Bundesfinanzhof solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 73b alineatul (1) din tratat se opune unei reglementări a unui stat membru precum cea în discuție în acțiunea principală care, în vederea calculării impozitului pe o succesiune

constituit? din bunuri situate pe teritoriul statului respectiv ?i un bun agricol ?i forestier situat în alt stat membru,

– prevede c? bunul situat în acest alt stat membru este luat în considerare la valoarea sa de pia??, în timp ce unui bun identic situat pe teritoriul na?ional i se aplic? o procedur? special? de evaluare ale c?rei rezultate nu corespund în medie decât unui nivel de 10 % din valoarea de pia?? a acestui bun ?i

– rezerv? bunurilor agricole ?i forestiere situate pe teritoriul na?ional aplicarea unei deduceri acordate în considerare a acestor bunuri, precum ?i luarea în considerare a valorii lor reziduale doar în limita a 60 % din cuantumul acesteia.

23 Cu titlu prealabil, trebuie amintit c?, de?i fiscalitatea direct? este de competen?a statelor membre, acestea din urm? trebuie totu?i s? exercite această competen?? cu respectarea dreptului comunitar (a se vedea în special Hot?rârea din 7 septembrie 2004, Manninen, C?319/02, Rec., p. I?7477, punctul 19, Hot?rârea din 14 septembrie 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C?386/04, Rec., p. I?8203, punctul 15, ?i Hot?rârea din 29 martie 2007, Rewe Zentralfinanz, C?347/04, Rep., p. I?2647, punctul 21).

24 Trebuie amintit de asemenea c? Tratatul CE nu define?te no?iunea de circula?ie a capitalurilor. Totu?i, potrivit unei jurispruden?e constante, în m?sura în care articolul 73b din tratat a preluat, în esen??, cuprinsul articolului 1 din Directiva 88/361 ?i chiar dac? aceasta a fost adoptat? în temeiul articolului 69 ?i al articolului 70 alineatul (1) din Tratatul CEE (articolele 67-73 din Tratatul CEE au fost înlocuite de articolele 73b-73g din Tratatul CE, ele însele devenite articolele 56 CE-60 CE), nomenclatorul mi?c?rilor de capital care îi este anexat p?streaz? valoarea indicativ? pe care o avea pentru a defini no?iunea de circula?ie a capitalurilor (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, ?i Hot?rârea din 3 octombrie 2006, Fidium Finanz, C?452/04, Rec., p. I?9521, punctul 41).

25 În această privin??, Curtea, 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”, a statuat, la punctul 42 din Hot?rârea van Hilten?van der Heijden, citat? anterior, c? mo?tenirile constituie mi?c?ri de capital în sensul articolului 73b din tratat (a se vedea de asemenea în acest sens Hot?rârea Barbier, citat? anterior, punctul 58), cu excep?ia cazurilor în care elementele constitutive se limiteaz? la interiorul unui singur stat membru.

26 Or, o situa?ie în care o persoan? care are re?edin?a în Germania la momentul decesului s?u las? mo?tenire unei alte persoane, care are re?edin?a în Fran?a, bunuri situate în aceste dou? state membre ?i care fac împreun? obiectul calculului impozitului pe succesiune în Germania nu constituie nicidecum, dup? cum a ar?tat în mod corect Comisia Comunit??ilor Europene, o situa?ie pur intern?.

27 În consecin??, mo?tenirea în discu?ie în ac?iunea principal? reprezint? o mi?care de capital în sensul articolului 73b alineatul (1) din tratat.

28 Prin urmare, trebuie s? se analizeze mai întâi dac?, astfel cum sus?in domnul Jäger ?i Comisia, o reglementare na?ional? precum cea în discu?ie în ac?iunea principal? constituie o restric?ie privind circula?ia capitalurilor.

29 Guvernul german sus?ine c? reglementarea na?ional? în discu?ie în ac?iunea principal? nu constituie o restric?ie privind circula?ia capitalurilor. Pe de o parte, acesta sus?ine c?, întrucât

tratamentul domnului Jäger a dobândit inițial bunul situat în Franța înainte de 1 iunie 1990, dată la care Directiva 88/361 trebuia să fie transpusă în dreptul național, drepturile conferite de această directivă sau de tratat nu puteau fi invocate direct de dobânditorul bunului în discuție. Pe de altă parte, potrivit acestui guvern, un asemenea dobânditor nu ar putea fi descurajat de efectele unei reglementări precum cea în discuție în acțiunea principală, care, într-adevăr, nu sunt suportate nicidecum de însăși persoana interesată, ci cel mult de moștenitorii acesteia. Din acest motiv, efectele unei astfel de reglementări ar fi prea indirecte pentru a putea constitui o restricție privind circulația capitalurilor.

30 În această privință, din jurisprudența Curții reiese că prevederile naționale care determină valoarea unui bun imobil în vederea calculării cuantumului impozitului datorat în cazul dobândirii prin moștenire pot fi de natură nu numai să descurajeze cumpărarea de bunuri imobile situate în statul membru respectiv, precum și înstrăinarea de astfel de bunuri în favoarea unei alte persoane decât un rezident al unui alt stat membru, dar acestea pot avea de asemenea ca efect diminuarea valorii moștenirii unui rezident al unui alt stat membru decât cel în care se gătesc bunurile menționate (a se vedea în acest sens Hotărârea Barbier, citată anterior, punctul 62).

31 În plus, în ceea ce privește cazul moștenirilor, jurisprudența a confirmat că măsurile interzise de articolul 73b alineatul (1) din tratat, prin faptul că reprezintă restricții privind circulația capitalurilor, includ acele măsuri care au ca efect diminuarea valorii moștenirii unui rezident al unui alt stat decât statul membru în care se gătesc bunurile respective și în care este impozitată moștenirea bunurilor menționate (Hotărârea van Hilten/van der Heijden, citată anterior, punctul 44).

32 În cazul de față, prevederile naționale în discuție în acțiunea principală, în măsura în care determină ca o moștenire ce cuprinde un bun agricol și forestier situat în alt stat membru să fie supusă, în Germania, unui impozit pe succesiune mai ridicat decât cel care ar fi datorat dacă bunurile care constituie moștenirea ar fi situate exclusiv pe teritoriul acestui din urmă stat, au ca efect restrângerea circulației capitalurilor prin diminuarea valorii unei moșteniri ce cuprinde un astfel de bun situat în afara teritoriului german.

33 Această concluzie nu ar putea fi pusă în discuție de argumentele invocate de guvernul german, menționate la punctul 29 din prezenta hotărâre, din moment ce acestea nu au relevanță în raport cu criteriile ce decurg din jurisprudența citată la punctele 30 și 31 din aceasta. În cazul de față, reglementarea națională în discuție în acțiunea principală a produs efecte asupra valorii moștenirii după 1 iunie 1990, iar acestea din urmă nu sunt vădit prea indirecte pentru a putea constitui o restricție privind circulația capitalurilor.

34 Situația este aceeași în ceea ce privește argumentul guvernului german potrivit căruia nu poate exista o restricție care să rezulte din diminuarea valorii moștenirii, incidența unei reglementări precum cea în discuție în acțiunea principală fiind doar consecință inevitabilă a coexistenței sistemelor fiscale naționale. Această împrejurare este, într-adevăr, fără relevanță în raport cu criteriile ce decurg din jurisprudența citată la punctele 30 și 31 din prezenta hotărâre. De altfel, trebuie să se constate că, în orice caz, diminuarea valorii moștenirii decurge din aplicarea exclusivă a reglementării germane respective.

35 Rezultatul din cele de mai sus că subordonarea acordării de avantaje fiscale în materia impozitului pe succesiune condiției ca bunul dobândit pe cale succesorală să fie situat pe teritoriul național constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor interzisă, în principiu, de articolul 73b alineatul (1) din tratat.

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

37 În această privință, este necesar să se amintească faptul că, potrivit articolului 73d alineatul (1) litera (a) din tratat, „[a]rticolul 73b 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”.

38 În opinia Finanzamt și a guvernului german, din această prevedere reiese că Republica Federală Germania are dreptul să rezerve beneficiul evaluării potrivit procedurii speciale numai bunurilor situate pe teritoriul său. Finanzamt adaugă faptul că articolul 31 din BewG este justificat de articolul 73d alineatul (1) litera (a) din tratat, interpretat în lumina Declarației nr. 7 anexate la Actul final al Tratatului privind Uniunea Europeană, întrucât regimul de evaluare a bunurilor situate în străinătate, în discuție în acțiunea principală, exista la sfârșitul anului 1993, în sensul acestei declarații.

39 Fără a fi necesar să se pronunțe cu privire la aspectul dacă acest regim de evaluare a bunurilor situate în străinătate exista sau nu exista la 31 decembrie 1993, trebuie amintit că, în Hotărârea din 6 iunie 2000, Verkooijen (C-35/98, Rec., p. I-4071), Curtea a avut ocazia de a răspunde unei argumentări întemeiate pe articolul 73d alineatul (1) litera (a) din tratat, deși situația de fapt din acțiunea principală era anterioară intrării în vigoare a acestei prevederi. Aceasta a subliniat că, anterior intrării în vigoare a articolului 73d alineatul (1) litera (a) din tratat, în măsura în care stabileau anumite distincții, prevederi fiscale naționale de tipul celor avute în vedere la acest articol puteau fi compatibile cu dreptul comunitar, din moment ce se aplicau unor situații care nu erau comparabile în mod obiectiv (punctul 43).

40 Acestea fiind precizate, trebuie arătat că articolul 73d alineatul (1) litera (a) din tratat, ca derogare de la principiul fundamental al liberei circulații a capitalurilor, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte. Prin urmare, această prevedere 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.

41 Într-adevăr, derogarea prevăzută la articolul 73d alineatul (1) litera (a) din tratat este ea însăși, după cum a evidențiat guvernul german, limitată de articolul 73d alineatul (3) din tratat, 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 plătitorilor, astfel cum este aceasta definită la articolul 73b” (a se vedea Hotărârile citate anterior Verkooijen, punctul 44, și Manninen, punctul 28). În plus, pentru a fi justificată, diferența de tratament între bunurile agricole și forestiere situate în Germania și cele situate în celelalte state membre nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru ca obiectivul urmărit prin reglementarea în cauză să fie atins.

42 Așadar, trebuie să se facă distincția între tratamentele inegale permise în temeiul articolului 73d alineatul (1) litera (a) din tratat 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 discuție în acțiunea principală, care, în vederea calculării impozitului pe succesiune, realizează o distincție între bunurile situate în alt stat membru și cele situate pe teritoriul german, 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 Verkooijen, citată anterior, punctul 43, Manninen, citată anterior, punctul 29, și

Hotărârea din 11 octombrie 2007, Hollmann, C-443/06, Rep., p. I-8491, punctul 45).

43 În această privință, trebuie în primul rând să se constate că diferența de quantum dintre impozitele plătite după cum menținerea cuprinde numai un bun agricol și forestier situat în Germania sau include, de asemenea, un astfel de bun situat în alt stat membru, nu poate fi justificat pe motiv că se raportează la situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv.

44 Într-adevăr, calcularea impozitului este, în aplicarea reglementării naționale în discuție în acțiunea principală, direct legată de valoarea bunurilor incluse în menținere, astfel încât nu există în mod obiectiv nicio diferență de situație de natură să justifice o inegalitate de tratament fiscal în ceea ce privește nivelul impozitului pe succesiune datorat pentru un bun situat în Germania și, respectiv, un bun situat în alt stat membru. Prin urmare, o situație precum cea a domnului Jäger este comparabilă cu cea a oricărui alt moștenitor a cărei succesiune nu cuprinde decât un bun agricol și forestier situat în Germania și la sat menținere de o persoană cu domiciliul în același stat.

45 Prin urmare, trebuie, în sfârșit, să se cerceteze dacă restricția privind circulația capitalurilor care rezultă dintr-o reglementare precum cea în discuție în acțiunea principală poate fi justificat în mod obiectiv printr-un motiv imperativ de interes general.

46 Potrivit guvernului german, un motiv imperativ de interes general justifică această reglementare.

47 Mai întâi, acesta arată că reglementarea menționată urmărește compensarea sarcinilor speciale pe care le generează menținerea funcției sociale îndeplinite de exploatarea agricolă și forestieră. Această reglementare ar permite să se evite, pe de o parte, ca moștenitorul unei societăți agricole să fie constrâns să o vândă sau să o abandoneze pentru a putea plăti impozitul pe succesiune și, pe de altă parte, ca astfel de exploatare, care garantează productivitatea și locurile de muncă și care, în plus, sunt înute să respecte obligațiile care le revin în temeiul ordinii juridice naționale, să fie dezmembrate.

48 Potrivit guvernului german, acest motiv imperativ de interes general ar putea fi reținut astfel cum este reținut, pe de altă parte, necesitatea de a garanta coerența sistemului fiscal. Într-adevăr, ar exista o legătură directă între obligațiile speciale care rezultă din subordonarea acestor exploatare față de un interes general și tipul special de evaluare aplicat acestora în materie de succesiuni.

49 În continuare, Finanzamt și guvernul german susțin că reglementarea în discuție în acțiunea principală este justificat prin faptul că autoritățile germane nu sunt obligate să ia în considerare existența unui interes general comparabil în alte state membre. Aceasta ar fi situația din moment ce obligațiile și sarcinile speciale care grevează un bun agricol și forestier situat în Germania nu afectează cu necesitate în același mod bunurile de aceeași natură situate în alte state membre. În această privință, Finanzamt adaugă faptul că, deși în alte state membre erau impuse obligații și sarcini comparabile pentru acest tip de bunuri, Republica Federală Germania nu ar fi obligată să asigure compensarea acestora.

50 Desigur, nu este exclus ca anumite obiective referitoare la continuarea activității exploatare agricole și forestiere, precum și la menținerea locurilor de muncă în cadrul acestora în caz de succesiune să poată prezenta în sine, în anumite împrejurări și în anumite condiții, caracter de interes general și să poată justifica restricții ale liberei circulații a capitalurilor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 ianuarie 2007, Festersen, C-370/05, Rep., p. I-1129, punctul 28).

51 Totuși, în ceea ce privește argumentele prezentate de Finanzamt și de guvernul german,

trebuie ar?tat c? acestea nu au putut demonstra necesitatea de a refuza beneficiul unei evalu?ri favorabile, precum ?i al altor avantaje fiscale oric?rui mo?tenitor care dob?nde?te pe cale succesoral? o exploatare agricol? ?i forestier? ce nu este situat? pe teritoriul german (a se vedea ?n acest sens, cu privire la un avantaj fiscal limitat la activit??i de cercetare realizate ?n statul membru respectiv, Hot?r?rea din 10 martie 2005, Laboratoires Fournier, C?39/04, Rec., p. I?2057, punctul 23, precum ?i, cu privire la o scutire de impozit pe succesiune rezervat? anumitor ?ntreprinderi care men?in locuri de munc? pe teritoriul statului membru respectiv, Hot?r?rea din 25 octombrie 2007, C?464/05, Geurts ?i Vogten, Rep., p. I?9325, punctul 27).

52 ?ntr?adev?r, trebuie ar?tat c?, ?n ceea ce prive?te obiectivul ce const? ?n evitarea situa?iei ?n care sarcina impozitului pe succesiuni pune ?n pericol continuarea activit??ii exploat?rilor agricole ?i forestiere ?i, astfel, men?inerea func?iei sociale a acestora din urm?, niciun element din cauza principal? nu permite s? se constate c? exploat?rile situate ?n alte state membre nu se afl? ?ntr?o situa?ie comparabil? cu cea a exploat?rilor situate ?n Germania.

53 ?n sfâr?it, pentru a justifica reglementarea na?ional? ?n discu?ie ?n ac?iunea principal?, guvernul german invoc? obstacolele practice care s?ar opune transpunerii criteriilor de evaluare prev?zute de aceast? reglementare ?n ceea ce prive?te bunurile agricole ?i forestiere situate ?n alte state membre. Acesta explic? faptul c? aceast? procedur? de evaluare se bazeaz? pe valori de randament standardizate pentru diferitele tipuri de exploat?ri ?n cauz? ?i c? aceste valori au fost extrase din documente statistice elaborate de administra?ia german?. Asemenea informa?ii nu ar fi disponibile ?n ceea ce prive?te bunurile agricole ?i forestiere situate ?n alte state membre.

54 ?n aceast? privin??, trebuie ar?tat c?, de?i se poate dovedi, ?ntr?adev?r, dificil pentru autorit??ile na?ionale s? aplice procedura de evaluare prev?zut? la articolele 140-144 din BewG unui bun agricol ?i forestier situat ?n alt stat membru, aceast? dificultate nu poate justifica un refuz categoric de a acorda avantajul fiscal ?n cauz?, din moment ce li s?ar putea solicita contribuabililor viza?i s? furnizeze ei ?n?i?i autorit??ilor men?ionate informa?iile pe care le consider? necesare pentru a asigura aplicarea acestei proceduri ?ntr?un mod adaptat exploat?rilor situate ?n alte state membre.

55 Trebuie ad?ugat c? eventualele dificult??i ?nt?mpinate cu ocazia determin?rii valorii unui bun situat pe teritoriul unui alt stat membru potrivit unei proceduri na?ionale speciale nu pot fi, ?n orice caz, suficiente pentru a justifica obstacole ?n calea liberei circula?ii a capitalurilor precum cele care decurg din reglementarea ?n discu?ie ?n ac?iunea principal?, care, ?n afar? de procedura de evaluare men?ionat?, rezerv? bunurilor situate pe teritoriul german ?i aplicarea altor dou? avantaje fiscale (a se vedea ?n acest sens Hot?r?rea din 4 martie 2004, Comisia/Fran?a, C?334/02, Rec., p. I?2229, punctul 29).

56 Prin urmare, trebuie s? se concluzioneze c?, din moment ce nu s?a stabilit c? reglementarea na?ional? ?n discu?ie ?n ac?iunea principal? este justificat? de un motiv imperativ de interes general, articolul 73b alineatul (1) din tratat se opune unei astfel de reglement?ri.

57 ?n aceste condi?ii, trebuie s? se r?spund? la ?ntrebarea formulat? c? articolul 73b alineatul (1) din tratat coroborat cu articolul 73d din tratat trebuie interpretat ?n sensul c? se opune unei reglement?ri a unui stat membru care, ?n vederea calcul?rii impozitului pe o succesiune constituit? din bunuri situate pe teritoriul statului respectiv ?i un bun agricol ?i forestier situat ?n alt stat membru,

– prevede că bunul situat în acest alt stat membru este luat în considerare la valoarea sa de piață, în timp ce unui bun identic situat pe teritoriul național i se aplică o procedură specială de evaluare ale cărei rezultate nu corespund în medie decât unui nivel de 10 % din valoarea de piață menționată, și

– rezervă bunurilor agricole și forestiere situate pe teritoriul național aplicarea unei deduceri acordate în considerare a acestor bunuri, precum și luarea în considerare a valorii lor reziduale doar în limita a 60 % din cuantumul acesteia.

Cu privire la cheltuielile de judecată

58 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 doua) declară:

Articolul 73b alineatul (1) din Tratatul CE [devenit articolul 56 alineatul (1) CE] coroborat cu articolul 73d din Tratatul CE (devenit articolul 58 CE) trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru care, în vederea calculării impozitului pe o succesiune constituită din bunuri situate pe teritoriul statului respectiv și un bun agricol și forestier situat în alt stat membru,

– prevede că bunul situat în acest alt stat membru este luat în considerare la valoarea sa de piață, în timp ce unui bun identic situat pe teritoriul național i se aplică o procedură specială de evaluare ale cărei rezultate nu corespund în medie decât unui nivel de 10 % din valoarea de piață menționată, și

– rezervă bunurilor agricole și forestiere situate pe teritoriul național aplicarea unei deduceri acordate în considerare a acestor bunuri, precum și luarea în considerare a valorii lor reziduale doar în limita a 60 % din cuantumul acesteia.

Semnături

* Limba de procedură: germana.