

Cauza C-11/07

Hans Eckelkamp și alții

împotriva

Belgische Staat

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de hof van beroep te Gent)

„Libera circulație a capitalurilor – Articolele 56 CE și 58 CE – Impozit pe succesiuni – Reglementare națională referitoare la calculul impozitelor pe transferul proprietăților imobiliare care nu permite deducerea din valoarea unui imobil a sarcinilor ipotecare aferente acestui imobil din cauza faptului că, la data decesului său, persoana a cărei succesiune este deschisă avea reședința în alt stat membru – Restricție – Justificare – Lipsă”

Sumarul hotărârii

1. *Întrebări preliminare – Competența Curții – Limite – Competența instanței naționale*

(art. 234 CE)

2. *Întrebări preliminare – Competența Curții – Limite – Întrebări lipsite în mod evident de relevanță și întrebări ipotetice puse într-un context care exclude un răspuns util*

(art. 234 CE)

3. *Libera circulație a capitalurilor – Restricții – Impozit pe succesiuni*

(art. 56 CE și 58 CE)

1. În cadrul unei proceduri prevăzute la articolul 234 CE, întemeiate pe o separare clară a funcțiilor între instanțele naționale și Curte, orice apreciere a situației de fapt din cauză este de competența instanței naționale. Aadar, Curtea nu este abilitată să se pronunțe decât cu privire la interpretarea sau la validitatea unui text comunitar pornind de la situația de fapt care îi este indicată de instanța națională. De asemenea, numai instanța națională care este sesizată cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile fiecărei cauze, atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și relevanța întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, în cazul în care întrebările adresate au ca obiect interpretarea dreptului comunitar, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe.

(a se vedea punctele 27 și 52)

2. În cadrul unei proceduri prevăzute la articolul 234 CE, Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei întrebări preliminare adresate de o instanță națională numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului comunitar nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul acțiunii principale, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt sau de drept necesare pentru a răspunde în mod util întrebărilor care i-au fost adresate.

(a se vedea punctul 28)

3. Dispozițiile coroborate ale articolelor 56 CE și 58 CE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale referitoare la calculul impozitelor pe succesiune și pe transferul proprietăților imobiliare datorate pentru un bun imobil situat într-un stat membru, care nu prevede deductibilitatea datoriilor ce grevează acest bun imobil în cazul în care persoana a cărei succesiune este deschisă nu avea reședință, la data decesului său, în acest stat, ci într-un alt stat membru, în timp ce această deductibilitate este prevăzută în cazul în care această persoană, la aceeași dată, avea reședință în statul în care este situat bunul imobil care face obiectul succesiunii.

Astfel, întrucât o astfel de reglementare face ca deductibilitatea anumitor datorii care grevează bunul imobil respectiv să depindă de locul de reședință, la data decesului său, al persoanei a cărei succesiune este deschisă, sarcina fiscală mai mare la care este supusă, în consecință, succesiunea persoanelor nerezidente constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor.

Această diferență de tratament nu poate fi justificată pe motiv că se raportează la situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv. În cazul în care o reglementare națională pune pe același plan, în vederea impozitării unui bun imobil dobândit prin succesiune și situat în statul membru în cauză, moștenitorii unei persoane care, la data decesului său, are calitatea de rezident și pe cei ai unei persoane care, la aceeași dată, are calitatea de nerezident, aceasta nu poate, fără a provoca o discriminare, să trateze moștenitorii amintiți în mod diferit, în cadrul aceleiași impozitări, în ceea ce privește caracterul deductibil al sarcinilor care grevează bunul imobil respectiv. Tratănd în mod identic, cu excepția deducerii datoriilor, succesiunile acestor două categorii de persoane în vederea impozitării succesiunilor, legiuitorul național a admis, într-adevăr, că între aceștia din urmă nu există, în ceea ce privește modalitățile și condițiile acestei impozitări, nicio diferență de situație obiectivă care poate justifica o diferență de tratament.

Pe de altă parte, statul membru în care este situat bunul imobil care face obiectul succesiunii nu poate, pentru a justifica o restricție privind libera circulație a capitalurilor care rezultă din reglementarea sa, să se prevaleze de existența unei posibilități, independent de voința sa, de acordare a unui credit fiscal de către un alt stat membru, precum statul membru în care persoana a cărei succesiune este deschisă avea reședință la data decesului său, care ar putea să compenseze, în tot sau în parte, prejudiciul suferit de moștenitorii acesteia din urmă ca urmare a caracterului nedeductibil, în statul membru în care este situat bunul imobil în cauză, la calcularea impozitelor pe transferul proprietăților imobiliare, al datoriilor care grevează bunul imobil menționat.

(a se vedea punctele 46, 60, 63, 68 și 71 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

11 septembrie 2008(*)

„Libera circulație a capitalurilor ? Articolele 56 CE și 58 CE – Impozit pe succesiuni ? Reglementare națională referitoare la calculul impozitelor pe transferul proprietăților imobiliare care nu permite deducerea din valoarea unui imobil a sarcinilor ipotecare aferente acestui imobil din cauza faptului că, la data decesului său, persoana a cărei succesiune este deschisă avea reședința în alt stat membru ? Restricție ? Justificare ? Lipsă?”

În cauza C-11/07,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de hof van beroep te Gent (Belgia), prin decizia din 11 ianuarie 2007, primită de Curte la 18 ianuarie 2007, în procedura

Hans Eckelkamp,

Natalie Eckelkamp,

Monica Eckelkamp,

Saskia Eckelkamp,

Thomas Eckelkamp,

Jessica Eckelkamp,

Joris Eckelkamp

împotriva

Belgische Staat,

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,

avocat general: domnul J. Mazák,

grefier: domnul B. Fülöp, administrator,

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

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru domnul H. Eckelkamp, doamnele N. Eckelkamp, M. Eckelkamp, S. Eckelkamp, domnul T. Eckelkamp, doamna J. Eckelkamp și domnul J. Eckelkamp, de B. Coopman și M. Van Daele, avocați;
- pentru guvernul belgian, de doamna L. Van den Broeck, în calitate de agent, asistat de A. Haelterman, avocat;
- 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 12 CE, 17 CE, 18 CE, 56 CE și 58 CE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între moștenitorii unei resortisante germane, doamna H. Eckelkamp, decedată în Germania, pe de o parte, și FOD Financiën, Administratie van de BTW, registratie en domeinen (Serviciul public de finanțe, administrația pentru taxa pe valoarea adăugată, înregistrare fiscală și proprietatea de stat), pe de altă parte, privind refuzul acestuia din urmă de a deduce, la calculul impozitelor pe transferul proprietăților imobiliare datorate pentru un imobil pe care doamna Eckelkamp îl deținea în Belgia, datoriile aferente acestui bun pentru motivul că aceasta nu avea reședința pe teritoriul belgian la data decesului.

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 succesiunile.

Reglementarea națională

5 În Belgia, stabilirea nivelului impozitului, a bazei de impozitare, a scutirilor și a reducerilor în materie de impozite pe succesiune este de competența regiunilor.

6 Articolul 1 din Codul privind impozitele pe succesiune al Regiunii Flamande (denumit în continuare „codul”) prevede:

„Se stabilește:

1° un impozit pe succesiune pentru valoarea a tot ceea ce se primește ca succesiune a unui locuitor al regatului, după deducerea datoriilor;

2° un impozit pe transferul proprietăților imobiliare ca urmare a decesului asupra valorii bunurilor imobile situate în Belgia primite ca succesiune a unei persoane care nu locuiește în Regat.

Este considerat a fi locuitor al Regatului cel care, la data decesului său, are stabilit aici domiciliul sau sediul averii sale.”

7 Potrivit articolului 15 din cod, impozitul pe succesiune este datorat asupra universalității bunurilor, indiferent unde s-ar afla acestea, care aparțin defunctului sau persoanei absente, și aceasta după deducerea datoriilor.

8 Articolul 18 din cod, referitor la nerezidenți, are următorul cuprins:

„Impozitul pe transferul proprietăților imobiliare ca urmare a decesului este datorat asupra universalității imobilelor situate în Belgia, care aparțin defunctului sau persoanei absente, și aceasta fără scăderea sarcinilor.”

9 În temeiul articolului 29 din cod, pentru a fi înscris în pasiv, datoria trebuie să existe încă în ziua decesului, fapt care poate fi dovedit prin toate mijloacele de drept admisibile pentru un act de creanță și de debit.

10 Articolul 40 din cod prevede că termenul pentru depunerea declarației de succesiune este de cinci luni de la data decesului dacă acesta a intervenit în Regatul Belgiei și de șase luni dacă decesul a intervenit în alt țară din Europa.

11 Potrivit articolului 41 din cod:

„Termenul pentru depunerea declarației de succesiune poate fi prelungit de către directorul general pentru înregistrare fiscală și proprietatea de stat.

Declarația depusă în cursul termenului stabilit de lege sau prelungit de către directorul general poate fi rectificată atât timp cât acest termen nu a expirat, cu condiția ca persoanele interesate să nu fi renunțat în mod expres la această posibilitate printr-o declarație depusă în formă legală.”

12 La articolul 48 alineatul 1 din cod sunt cuprinse tabele care precizează cotele aplicabile impozitelor pe succesiune și pe transferul proprietăților imobiliare ca urmare a decesului. Alineatul 2 al patrulea paragraf al acestui articol are următorul cuprins:

„Datoriile și cheltuielile funerare sunt deduse cu prioritate din bunurile mobile și din bunurile prevăzute la articolul 60 bis, cu excepția cazului în care declaranții dovedesc că este vorba despre datorii contractate în mod special pentru a dobândi sau pentru a conserva bunuri imobile.”

13 Nu există o convenție bilaterală între Regatul Belgiei și Republica Federală Germania în materia evitării dublei impuneri a impozitelor pe succesiune.

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

14 Reclamanții din acțiunea principală sunt moștenitorii doamnei Eckelkamp, decedată la Düsseldorf (Germania), la 30 decembrie 2003.

15 La 13 noiembrie 2002, doamna Eckelkamp semnase un document în care recunoștea că avea o datorie față de unul dintre reclamanții din acțiunea principală, domnul H. Eckelkamp. Într-un act în formă notarială din 5 iunie 2003, doamna Eckelkamp i-a dat acestuia din urmă un mandat în vederea ipotecării unui bun imobil situat la Knokke-Heist (Belgia), cu titlu de garanție pentru această datorie.

16 La 29 iunie 2004, reclamanții din acțiunea principală au depus o declarație de succesiune în Belgia, în termenul legal de șase luni de la data decesului doamnei Eckelkamp, menționând, la activul succesiunii, acest bun imobil pentru o valoare de 200 000 de euro. La pasivul acesteia, declarația cuprindea mențiunea „nimeni”.

17 Din observațiile reclamanților din acțiunea principală și din cele ale guvernului belgian rezultă că, anterior depunerii acestei declarații, un schimb de corespondență electronică avusese loc între unul dintre acești reclamanți și autoritatea națională competentă în materie fiscală. Aceasta din urmă a indicat cu această ocazie că, potrivit dispozițiilor pertinente ale legislației flamande, impozitul pe transferul proprietăților imobiliare ca urmare a decesului este datorat asupra universalității bunurilor lui *de cujus* situate în Belgia, și aceasta fără deducerea sarcinilor. Întrucât doamna Eckelkamp nu avea reședință în Belgia la data decesului, datoria sa nu putea fi luată în considerare în vederea calculării impozitelor pe transferul proprietăților imobiliare.

18 Impozitele pe transferul proprietăților imobiliare ca urmare a decesului în discuție în acțiunea principală au fost calculate pe baza declarației depuse la 29 iunie 2004.

19 După ce au plătit aceste impozite, care, potrivit observațiilor lor, au fost achitate „sub rezerva tuturor drepturilor lor”, reclamanții din acțiunea principală au introdus, la 31 decembrie 2004, la rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Tribunalul de primă instanță din Bruges), o cerere în contradictoriu prin care se urmărea ca impozitul astfel plătit să facă obiectul unui nou calcul și, în special, ca datoria doamnei Eckelkamp să fie de asemenea luată în considerare în vederea acestui calcul.

20 Această instanță a respins acțiunea persoanelor interesate la 30 mai 2005 pentru motivul că, la data introducerii acesteia, termenul prevăzut de cod pentru luarea în considerare de noi elemente în baza de calcul a impozitelor pe succesiune sau pe transferul proprietăților imobiliare datorate expirase.

21 Reclamanții din acțiunea principală au formulat apel împotriva acestei decizii la instanța de trimitere, arătând că dispozițiile codului referitoare la calculul impozitelor pe transferul proprietăților imobiliare ca urmare a decesului nu respectau dreptul comunitar. Aceștia apreciază că aceste dispoziții constituie o discriminare indirectă pe motiv de cetățenie sau naționalitate și un obstacol privind libera circulație a capitalurilor.

22 În fața instanței de trimitere, Belgische Staat a invocat expirarea termenului prevăzut de cod pentru luarea în considerare de elemente noi în baza de calcul a impozitului pe transferul proprietăților imobiliare și a susținut că, în orice caz, nu s-a demonstrat că datoria în litigiu exista încă la data decesului doamnei Eckelkamp. Întrucât persoana interesată nu avea reședință în Belgia la data decesului său, baza de impozitare pentru impozitele pe transferul proprietăților imobiliare nu ar putea face obiectul deducerii niciunui pasiv. Articolul 58 CE nu ar aduce atingere dreptului statelor membre de a aplica dispoziții pertinente ale legislației lor fiscale.

23 În opinia instanței de trimitere, rezultă în mod clar dintr-un act sub semnătură privată din 13 noiembrie 2002 și dintr-un act autentic din 5 iunie 2003 că doamna Eckelkamp contractase o datorie de 220 000 de euro.

24 Apreciind că acțiunea principală ridică probleme de interpretare a dreptului comunitar, hof van beroep te Gent a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Se opun dispozițiile coroborate ale articolelor 12 [CE], 17[CE] și 18 CE, pe de o parte, și dispozițiile coroborate ale articolelor 56[CE] și 58 CE, pe de altă parte, unei dispoziții naționale a unui stat membru în temeiul căreia, în cazul dobândirii prin succesiune a unui bun imobil situat într-un stat membru (statul membru în care este situat imobilul), acest stat membru percepe un impozit pe valoarea acestui bun imobil, în scopul căruia valoarea sarcinilor care grevează acest bun imobil (precum datoriile garantate printr-un mandat ipotecar asupra acestui bun imobil) poate face obiectul unei deduceri în statul membru în care este situat acest imobil în cazul în care, la data decesului său, defunctul avea reședință în statul în care este situat bunul, înși nu și în cazul în care, la data decesului său, defunctul avea reședință într-un alt stat membru (statul de reședință)?”

Cu privire la admisibilitatea cererii de pronunțare a unei hotărâri preliminare

25 Guvernul belgian apreciază că cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare este inadmisibilă. Acesta arată, pe de o parte, că, în temeiul caracterului tardiv al introducerii acțiunii privind recalcularea impozitelor pe transferul proprietăților imobiliare în discuție, instanța de trimitere nu ar putea, în niciun caz, să admită cererea reclamanților din acțiunea principală. Termenul de care aceștia dispuneau, potrivit normelor de procedură belgiene, pentru a modifica datele în baza cărora sunt calculate impozitele pe transferul proprietăților imobiliare ar fi expirat deja de mai multe luni. În consecință, un răspuns la întrebarea adresată nu numai că nu ar fi necesar, dar ar fi în mod clar lipsit de relevanță pentru decizia pe care trebuie să o pronunțe instanța de trimitere.

26 Pe de altă parte, acesta apreciază că, în stadiul în care se află procedura din acțiunea principală, întrebarea adresată este pur ipotetică. În acest stadiu, instanța de trimitere nu ar fi dat încă niciun răspuns la întrebări decisive pentru soluționarea acțiunii principale care privesc, în special, problema dacă există, între datorie și bunul imobil respectiv, o legătură de natură a face să existe o sarcină care să greveze acest imobil. În această privință, guvernul belgian a subliniat, cu ocazia ședinței, că, în speță, nu există o ipotecă asupra acestui bun imobil situat în Belgia, ci numai un mandat ipotecar acordat de doamna Eckelkamp fratelui său înainte de deces. Potrivit acestui guvern, din moment ce un mandat ipotecar nu constituie decât un drept acordat unui terț în vederea înscrierii eventuale a unei ipoteci asupra unui bun imobil oarecare și o astfel de înscriere nu a fost efectuată, nu există nicio sarcină care să greveze respectivul bun imobil, în sensul jurisprudenței Curții. Prin urmare, întrebarea adresată are un caracter ipotetic.

27 În această privință, trebuie reamintit că, în cadrul unei proceduri prevăzute la articolul 234 CE, întemeiat pe o separare clară a funcțiilor între instanțele naționale și Curte, orice apreciere a situației de fapt din cauză este de competența instanței naționale. De asemenea, este numai de competența instanței naționale sesizate cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume responsabilitatea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată și aprecieze, în raport cu particularitățile cauzei, atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și relevanța întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, întrucât întrebările adresate au ca obiect interpretarea dreptului comunitar, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe (Hotărârea din 12 aprilie 2005, Keller, C-145/03, Rec.,

p. I?2529, punctul 33, ?i Hot?r?rea din 18 iulie 2007, Lucchini, C?119/05, Rep., p. I?6199, punctul 43).

28 Curtea poate refuza s? se pronun?e asupra unei ?ntreb?ri preliminare adresate de o instan?? na?ional? numai atunci c?nd este evident c? interpretarea dreptului comunitar solicitat? nu are nicio leg?tur? cu realitatea sau cu obiectul ac?iunii principale, atunci c?nd problema este de natur? ipotetic? sau atunci c?nd Curtea nu dispune de elementele de fapt sau de drept necesare pentru a r?spunde ?n mod util ?ntreb?rilor care i?au fost adresate (a se vedea ?n special Hot?r?rea din 13 martie 2001, PreussenElektra, C?379/98, Rec., p. I?2099, punctul 39, Hot?r?rea din 22 ianuarie 2002, Canal Sat?lite Digital, C?390/99, Rec., p. I?607, punctul 19, ?i Hot?r?rea Lucchini, citat? anterior, punctul 44).

29 Trebuie ar?tat c? nu aceasta este situa?ia din spe??.

30 ?n fapt, Cur?ii i se solicit? s? precizeze dac? instan?ele na?ionale sunt obligate, ?n temeiul dreptului comunitar, s? ?nl?ture aplicarea anumitor dispozi?ii ale codului referitoare la calculul impozitelor pe transferul propriet??ilor imobiliare ca urmare a decesului, pe care reclaman?ii din ac?iunea principal? le consider? ca reprezent?nd un obstacol ?n calea liberei circula?ii a capitalurilor. Prin urmare, se pare c? ?ntrebarea adresat? are o leg?tur? cu obiectul ac?iunii principale, astfel cum este acesta definit de instan?a de trimitere, ?i c? r?spunsul la aceast? ?ntrebare poate fi util acestei instan?e pentru a?i permite s? decid? dac? dispozi?iile respectivului cod sunt conforme cu dreptul comunitar.

31 Cu siguran??, guvernul belgian contest?, pe de o parte, existen?a, ?ntre datoria doamnei Eckelkamp fa?? de fratele s?u ?i bunul imobil care face obiectul succesiunii, a unei leg?turi de natur? a face s? existe o sarcin? care s? greveze acest bun ?i subliniaz?, pe de alt? parte, c? termenele prev?zute de dispozi?iile pertinente ale dreptului belgian care permit ad?ugarea de elemente noi ?n baza de calcul a impozitelor pe transferul propriet??ilor imobiliare datorate expirase la data introducerii ac?iunii principale.

32 Cu toate acestea, trebuie s? se aminteasc?, pe de o parte, c? numai instan?a de trimitere este competent? s? constate ?i s? aprecieze situa?ia de fapt a ac?iunii principale cu care este sesizat?, precum ?i s? interpreteze ?i s? aplice dreptul na?ional (a se vedea Hot?r?rea din 4 mai 1999, S?r?l, C?262/96, Rec., p. I?2685, punctul 95). Este de competen?a acestei instan?e, ?i nu a Cur?ii, s? determine aplicabilitatea ?i efectul, ?n dreptul belgian, ale unui mandat ipotecar, precum ?i consecin?ele unui astfel de mandat ?n ceea ce prive?te un bun imobil l?sat mo?tenire ?i situat ?n Belgia.

33 ?n plus, din dosarul depus la Curte rezult? c?, ?n primul r?nd, lipsa men?ion?rii datoriei ?n litigiu ?n declara?ia depus? de reclaman?ii din ac?iunea principal? era ?ntemeiat? pe dispozi?iile codului, care nu prevedeau includerea unor astfel de datorii atunci c?nd persoana a c?rei succesiune este deschis? nu avea re?edin?a ?n Belgia la data decesului s?u – dispozi?ii care au determinat instan?a de trimitere s? adreseze o ?ntrebare preliminar? av?nd ca obiect interpretarea dreptului comunitar. ?n al doilea r?nd, anterior depunerii declara?iei de succesiune ?n litigiu, autorit??ile competente informaser? reclaman?ii din ac?iunea principal? c? datoria doamnei Eckelkamp nu ar putea fi luat? ?n considerare ?n vederea calculului impozitelor pe transferul propriet??ilor imobiliare ca urmare a decesului, din moment ce aceasta nu avea re?edin?a ?n Belgia la data decesului. ?n al treilea r?nd, astfel cum rezult? de la punctul 19 din prezenta hot?r?re, respectiva declara?ie pare s? fi fost introdus? de reclaman?ii din ac?iunea principal? sub rezerva tuturor drepturilor lor.

34 Pe de alt? parte, trebuie s? subliniem c? trimiterea preliminar? se ?ntemeiaz? pe un dialog ?ntre instan?e, a c?rui ini?iere depinde ?n ?ntregime de aprecierea pe care o face instan?a

național? asupra pertinentei și a necesității trimiterii menționate (a se vedea Hotărârea din 12 februarie 2008, *Kempter*, C-2/06, Rep., p. I-411, punctul 42). Deși este adevărat că instanța de trimitere a constatat că declarația făcută de moștenitori a devenit definitiv la data expirării termenului legal de depunere a unor astfel de declarații, nu este mai puțin adevărat că întrebarea adresată permite să se degajeze elementele de interpretare a dreptului comunitar considerate de instanța de trimitere ca putând fi aplicate în mod util pentru a rezolva, în funcție de acest drept, litigiul aflat pe rol în fața sa (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 septembrie 1982, *Vlaeminck*, 132/81, Rec., p. 2953, punctele 13 și 14).

35 Rezultă că prezenta cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare trebuie să fie considerată ca fiind admisibilă.

Cu privire la întrebarea preliminară

36 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă dispozițiile articolelor 12 CE, 17 CE și 18 CE, pe de o parte, și cele ale articolelor 56 CE și 58 CE, pe de altă parte, trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru, precum cea în discuție în acțiunea principală, referitoare la calculul impozitelor pe transferul proprietăților imobiliare și pe succesiune datorate pentru un bun imobil situat în acest stat membru, care nu prevede deductibilitatea datoriilor care grevează acest bun imobil în cazul în care persoana a cărei succesiune este deschisă nu avea reședință, la data decesului, în statul în care este situat acest bun imobil, ci într-un alt stat membru, în timp ce această deductibilitate este prevăzută în cazul în care, la data decesului, persoana respectivă era rezidentă a statului în care este situat bunul imobil menționat.

37 Articolul 56 alineatul (1) CE interzice în mod general restricțiile privind circulația capitalurilor între statele membre (Hotărârea din 6 decembrie 2007, *Federconsumatori și alții*, C-463/04 și C-464/04, Rep., p. I-10419, punctul 19 și jurisprudența citată).

38 Întrucât din Tratatul CE 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 acesta a fost adoptat 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], fiind înțeles că, potrivit introducerii acestuia, lista pe care o conține 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, și Hotărârea din 17 ianuarie 2008, *Jäger*, C-256/06, Rep., p. I-123, punctul 24).

39 În această privință, Curtea, amintind în special că moștenirile, care constau în transmiterea către una sau mai multe persoane a patrimoniului lăsat de o persoană decedată sau, cu alte cuvinte, într-un transfer către moștenitori al proprietății asupra unor bunuri diferite, drepturi etc., din care se compune patrimoniul, sunt cuprinse în titlul XI din anexa I la Directiva 88/361, intitulată „Circulația capitalului cu caracter personal”, a statuat că moștenirile constituie mișcări de capital în sensul articolului 56 CE, cu excepția cazurilor în care elementele constitutive se limitează la interiorul unui singur stat membru (a se vedea Hotărârea din 11 decembrie 2003, *Barbier*, C-364/01, Rec., p. I-15013, punctul 58, Hotărârea *van Hilten-van der Heijden*, citată anterior, punctul 42, și Hotărârea *Jäger*, citată anterior, punctul 25).

40 O situație în care o persoană care, la data decesului său, are reședință în Germania lasă moștenire unor alte persoane, care au reședință în Germania și în țările de Jos, un bun imobil situat în Belgia și care face obiectul calculului impozitelor pe transferul proprietăților imobiliare în

Belgia nu constituie nicidecum o situa?ie pur intern?.

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

42 Trebuie s? se analizeze mai întâi dac?, astfel cum sus?in reclaman?ii din ac?iunea principal? ?i Comisia Comunit??ilor Europene, o reglementare na?ional? precum cea în discu?ie în ac?iunea principal? constituie o restric?ie privind circula?ia capitalurilor.

43 În aceast? privin??, trebuie s? se aminteasc? faptul c? prevederile na?ionale care determin? valoarea unui bun imobil în vederea calcul?rii cuantumului impozitului datorat în cazul dobândirii prin mo?tenire pot fi de natur? nu numai s? descurajeze cump?rarea de bunuri imobile situate în statul membru respectiv, dar acestea pot avea de asemenea ca efect diminuarea valorii mo?tenirii unui rezident al unui alt stat membru decât cel în care se g?sesc bunurile men?ionate (a se vedea în acest sens Hot?rârile citate anterior Barbier, punctul 62, ?i Jäger, punctul 30).

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

45 În cazul de fa??, prevederile na?ionale în discu?ie în ac?iunea principal?, în m?sura în care determin? ca o mo?tenire ce cuprinde un bun imobil situat pe teritoriul Regatului Belgiei s? fie supus? unor impozite pe transferul propriet??ilor imobiliare mai ridicate decât impozitele pe succesiune care ar fi datorate dac? persoana a c?rei succesiune este deschis? ar fi fost, la data decesului s?u, rezident? a acestui stat membru, au ca efect restrângerea circula?iei capitalurilor prin diminuarea valorii unei mo?teniri ce cuprinde un astfel de bun.

46 Într?adev?r, întrucât aceast? reglementare face ca deductibilitatea anumitor datorii care greveaz? bunul imobil respectiv s? depind? de locul de re?edin??, la data decesului s?u, al persoanei a c?rei succesiune este deschis?, sarcina fiscal? mai mare la care este supus?, în consecin??, succesiunea persoanelor nerezidente constituie o restric?ie privind libera circula?ie a capitalurilor.

47 Aceast? concluzie nu ar putea fi pus? în discu?ie de argumentul invocat de guvernul belgian, potrivit c?ruia codul nu creeaz? o restric?ie, din moment ce exist? o diferen?? obiectiv? între situa?ia reziden?ilor ?i cea a nereziden?ilor la calcularea impozitelor pe succesiune ?i pe transferul propriet??ilor imobiliare, numai statul membru în care are re?edin?a persoana a c?rei succesiune este deschis? fiind, în mod logic, în m?sur? s? ia în considerare, la calcularea impozitului pe succesiuni, toate elementele succesiunii, compuse din active ?i din pasive, din bunuri mobile ?i imobile. Într?adev?r, aceste împrejur?ri sunt f?r? relevan?? în raport cu criteriile care decurg din jurispruden?a citat? la punctele 43 ?i 44 din prezenta hot?râre (a se vedea în acest sens ?i Hot?rârea Jäger, citat? anterior, punctul 34).

48 Cu toate acestea, guvernul belgian arat? c? ac?iunea principal?, spre deosebire de cea care a dat na?tere Hot?rârii Barbier, citat? anterior, este caracterizat? printr?o lips? a obliga?iei necondi?ionate de predare a propriet??ii juridice a bunului imobil în discu?ie, precum ?i printr?o lips? atât a cesiunii anterioare a propriet??ii economice a acestui bun, cât ?i a sarcinii care îl greveaz?, mandatul ipotecar invocat de reclaman?ii din ac?iunea principal? neconstituind în niciun caz o datorie care s? greveze bunul imobil men?ionat, în sensul acestei hot?râri.

49 Trebuie s? se aminteasc? faptul c?, în litigiul în care s?a pronun?at Hot?rârea Barbier, citat?

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 îi revenea deținătorului dreptului real de a preda acest bun unui terț care dispune de proprietatea economică a respectivului bun. Această datorie era, așadar, direct legată de bunul imobil care face obiectul succesiunii.

50 În același fel, în contextul articolelor 49 CE și 50 CE, Curtea a subliniat deja că o reglementare națională care refuză nerezidenților, în materie de impozitare, dreptul de deducere a cheltuielilor profesionale care sunt direct legate de activitatea care a generat veniturile impozabile în statul membru respectiv, în timp ce, în schimb, acordă dreptul la deducere rezidenților, riscă să fie în principal în defavoarea resortisanților altor state membre și este contrară articolelor menționate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iunie 2003, *Gerritse*, C-234/01, Rec., p. I-5933, punctele 27 și 28).

51 În cadrul întrebării în fața Curții, atât reclamantul din acțiunea principală, cât și Comisia au arătat că, în temeiul mandatului ipotecar în cauză, între bunul imobil dobândit prin succesiune și respectiva datorie există o legătură suficientă. Cu toate acestea, Comisia a admis că, din moment ce mandatul ipotecar nu grevează bunul imobil respectiv, situat în Belgia, ci eventual alte bunuri imobile, legătura dintre datorie și bunul imobil menționat ar putea fi pusă în discuție.

52 Totuși, potrivit modului de redactare a întrebării adresate de instanța de trimitere, datoria garantată printr-un mandat ipotecar privind un bun imobil constituie o sarcină care grevează acest bun. În cadrul unei proceduri prevăzute la articolul 234 CE, Curtea nu este abilitată să se pronunțe decât cu privire la interpretarea sau la validitatea unui text comunitar pornind de la situația de fapt care îi este indicată de instanța națională (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 iulie 1998, *Dumon și Froment*, C-235/95, Rec., p. I-4531, punctul 25).

53 Astfel cum rezultă de la punctul 32 din prezenta hotărâre, este de competența instanței de trimitere, și nu a Curții, să verifice natura și efectul, în dreptul belgian, ale unui mandat ipotecar precum cel în discuție în acțiunea principală și să determine dacă există în realitate o legătură directă între datoria invocată și bunul imobil care face obiectul calculării impozitelor pe transferul proprietăților imobiliare în cauză în acțiunea principală.

54 În orice caz, trebuie să se sublinieze că faptul de a supune caracterul deductibil al datoriilor care grevează un bun imobil condiției ca persoana a cărei succesiune este deschisă să fi avut, la data decesului, reședința în statul în care se află acest bun imobil constituie o restricție privind libertatea de circulație a capitalurilor, interzisă, în principiu, de articolul 56 alineatul (1) CE.

55 În continuare, trebuie să se examineze dacă restricția privind libertatea de circulație a capitalurilor astfel constatată poate să fie justificată în raport cu dispozițiile tratatului.

56 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 reședința lor sau locul unde capitalurile lor au fost investite”.

57 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, aceasta nu poate fi interpretată în sensul că orice reglementare fiscală care prevede o distincție între contribuabili în funcție de locul în care aceștia au reședință sau în funcție de statul membru în care își investesc capitalul ar fi compatibilă în mod automat cu tratatul (a se vedea Hotărârea Jäger, citată anterior, punctul 40).

58 Într-adevăr, derogarea prevăzută la articolul 58 alineatul (1) litera (a) CE este ea însăși limitată de articolul 58 alineatul (3) CE, care prevede că dispozițiile naționale menționate la alineatul (1) al acestui articol „nu trebuie să constituie un mijloc de discriminare arbitrar și nici o restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor și plătitorilor, astfel cum este aceasta definită la articolul 56” (a se vedea Hotărârea din 6 iunie 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec., p. I-4071, punctul 44, Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen, C-319/02, Rec., p. I-7477, punctul 28, și Hotărârea Jäger, citată anterior, punctul 41). În plus, pentru a fi justificată, diferența de tratament instituită în materie de impozite pe succesiune și pe transferul proprietăților imobiliare datorate pentru un bun imobil situat pe teritoriul Regatului Belgiei între persoana care, la data decesului, avea reședință în acest stat membru și cea care, la același moment, avea reședință într-un alt stat membru nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru ca obiectivul urmărit prin reglementarea în cauză să fie atins.

59 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 discuție în acțiunea principală, care, în vederea calculării impozitului pe succesiune, realizează o distincție în ceea ce privește deductibilitatea datoriilor care grevează acest bun imobil situat în statul membru respectiv după cum persoana a cărei succesiune este deschisă avea, la data decesului, reședință în acest stat membru sau într-un 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).

60 În această privință, trebuie în primul rând să se constate că, spre deosebire de ceea ce susține guvernul belgian și se amintește la punctul 47 din prezenta hotărâre, această diferență de tratament nu poate fi justificată pe motiv că se raportează la situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv.

61 Într-adevăr, sub rezerva verificărilor pe care trebuie să le realizeze instanța de trimitere referitoare la natura și la efectul unui mandat ipotecar și la chestiunea dacă mandatul în cauză în acțiunea principală grevează bunul imobil care face obiectul succesiunii, ceea ce pare să reiasă din dosar, calcularea impozitelor pe succesiune și pe transferul proprietăților imobiliare ar fi, în aplicarea acestei reglementări, direct legată de valoarea acestui bun imobil. În acest caz, nu ar putea să existe în mod obiectiv nicio diferență de situație de natură să justifice o inegalitate de tratament fiscal în ceea ce privește nivelul impozitelor pe succesiune și pe transferul proprietăților imobiliare datorate pentru un bun imobil situat în Belgia care aparține unei persoane cu reședință în acest stat membru la data decesului său și, respectiv, pentru un bun imobil care aparține unei persoane cu reședință în alt stat membru la același moment. Prin urmare, situația moștenitorilor doamnei Eckelkamp ar fi comparabilă cu cea a oricărui alt moștenitor a cărei succesiune cuprinde un bun imobil situat în Belgia și în satul moștenire de o persoană cu reședință în același stat la data decesului său (a se vedea în acest sens Hotărârea Jäger, citată anterior, punctul 44).

62 Astfel cum au arătat reclamanții din acțiunea principală, reglementarea belgiană consideră,

În principiu, atât moștenitorii persoanelor rezidente, cât și pe cei ai persoanelor nerezidente la data decesului acestora ca persoane impozabile în scopul perceperii impozitelor pe succesiune și/sau pe transferul proprietăților imobiliare pentru bunuri imobile situate în Belgia. Numai la deducerea datoriilor succesiunii nerezidenților operează un tratament diferit între aceștia din urmă și rezidenți.

63 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. Tratatul în mod identic, cu excepția deducerii datoriilor, succesiunile acestor două categorii de persoane, în vederea impozitării succesiunilor, legiuitorul național a admis, într-adevăr, că între aceștia din urmă nu există, în ceea ce privește modalitățile și condițiile acestei impozitări, nicio diferență de situație obiectivă care poate justifica o diferență de tratament (a se vedea, prin analogie, în cadrul dreptului de stabilire, Hotărârea din 28 ianuarie 1986, Comisia/Franța, 270/83, Rec., p. 273, punctul 20, precum și Hotărârea din 14 decembrie 2006, Denkvit Internationaal și Denkvit France, C-170/05, Rec., p. I-11949, punctul 35; în cadrul liberei circulații a capitalurilor și a impozitelor pe succesiune, Hotărârea Arens-Sikken, pronunțată astăzi, C-43/07, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 57).

64 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 justificată în mod obiectiv printr-un motiv imperativ de interes general.

65 Guvernul belgian susține că, în temeiul reglementării germane aplicabile patrimoniului lui *de cujus*, datoria a cărei deducere în Belgia o solicită reclamantul ar face obiectul, în practică, al unei duble deduceri, ceea ce, potrivit jurisprudenței Curții (Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec., p. I-10837), trebuie evitat.

66 În această privință, în primul rând, trebuie să se amintească faptul că în cadrul jurisprudenței sale privind libera circulație a capitalurilor și impozitele pe succesiune, Curtea a subliniat că un resortisant nu ar putea fi lipsit de posibilitatea de a se prevala de dispozițiile din tratat pentru motivul că profită de avantajele fiscale oferite în mod legal de normele în vigoare într-un alt stat membru decât cel în care are reședința (Hotărârea Barbier, citată anterior, punctul 71).

67 În continuare, astfel cum s-a amintit la punctul 13 din prezenta hotărâre, nu există o convenție bilaterală între Regatul Belgiei și Republica Federală Germania în materia evitării dublei impuneri a impozitelor pe succesiune.

68 Statul membru în care este situat bunul imobil care face obiectul succesiunii nu poate, pentru a justifica o restricție privind libera circulație a capitalurilor care rezultă din reglementarea sa, să se prevaleze de existența unei posibilități, independent de voința sa, de acordare a unui credit fiscal de către un alt stat membru, precum statul membru în care persoana a cărei succesiune este deschisă avea reședința la data decesului său, care ar putea să compenseze, în tot sau în parte, prejudiciul suferit de moștenitorii acesteia ca urmare a caracterului nedeductibil, în statul membru în care este situat bunul imobil în sat moștenire, la calcularea impozitelor pe transferul proprietăților imobiliare, al datoriilor care grevează bunul imobil menționat (a se vedea în acest sens Hotărârea Arens-Sikken, citată anterior, punctul 65).

69 Într-adevăr, un stat membru nu ar putea invoca existența unui avantaj acordat în mod

unilateral de un alt stat membru, în spe?? statul membru în care avea re?edin?a persoana în cauz? la data decesului s?u, pentru a se sustrage de la obliga?iile care îi incumb? în temeiul tratatului, în special în temeiul dispozi?iilor acestuia privind libera circula?ie a capitalurilor (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 8 noiembrie 2007, Amurta, C?379/05, Rep., p. I-9569, punctul 78).

70 În sfâr?it, din dosarul depus Cur?ii rezult? c?, la calcularea impozitelor pe transferul propriet??ilor imobiliare, reglementarea na?ional? în discu?ie în ac?iunea principal? exclude pur ?i simplu deducerea datoriilor care greveaz? bunul imobil l?sat mo?tenire atunci când persoana respectiv? nu avea re?edin?a, la data decesului s?u, în statul în care este situat bunul care face obiectul succesiunii f?r? ca tratamentul respectivelor datorii ?i, în special, lipsa unui credit fiscal într?un alt stat membru, precum statul membru în care avea re?edin?a persoana decedat?, s? fie luat în considerare.

71 Prin urmare, trebuie s? se r?spund? la întrebarea preliminar? c? dispozi?iile coroborate ale articolelor 56 CE ?i 58 CE trebuie interpretate în sensul c? se opun unei reglement?ri na?ionale, precum cea în cauz? în ac?iunea principal?, referitoare la calculul impozitelor pe succesiune ?i pe transferul propriet??ilor imobiliare datorate pentru un bun imobil situat într?un stat membru, care nu prevede deductibilitatea datoriilor care greveaz? acest bun imobil în cazul în care persoana a c?rei succesiune este deschis? nu avea re?edin?a, la data decesului s?u, în acest stat, ci într?un alt stat membru, în timp ce această deductibilitate este prev?zut? în cazul în care această persoan?, la aceea?i dat?, avea re?edin?a în statul în care este situat bunul imobil care face obiectul succesiunii.

72 Având în vedere ceea ce preced?, nu este necesar s? se r?spund? la întrebarea preliminar? în m?sura în care prive?te interpretarea articolelor 12 CE, 17 CE ?i 18 CE.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

73 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din ac?iunea principal?, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declar?:

Dispozi?iile coroborate ale articolelor 56 CE ?i 58 CE trebuie interpretate în sensul c? se opun unei reglement?ri na?ionale, precum cea în cauz? în ac?iunea principal?, referitoare la calculul impozitelor pe succesiune ?i pe transferul propriet??ilor imobiliare datorate pentru un bun imobil situat într?un stat membru, care nu prevede deductibilitatea datoriilor care greveaz? acest bun imobil în cazul în care persoana a c?rei succesiune este deschis? nu avea re?edin?a, la data decesului s?u, în acest stat, ci într?un alt stat membru, în timp ce această deductibilitate este prev?zut? în cazul în care această persoan?, la aceea?i dat?, avea re?edin?a în statul în care este situat bunul imobil care face obiectul succesiunii.

Semn?turi

* Limba de procedur?: olandeza.