

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. JÁN MAZÁK

presentadas el 13 de marzo de 2008 1(1)

Asunto C-11/07

Hans Eckelkamp y otros

contra

Estado Belga

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Hof van Beroep te Gent (Bélgica)]

«Libre circulación de capitales – Artículos 56 CE y 58 CE – Restricciones – Impuesto sobre sucesiones – Deducibilidad de ciertas deudas garantizadas por un poder para la constitución de hipoteca – Denegación basada en que el causante no era residente en la fecha de su fallecimiento»

I. Introducción

1. Con la solicitud de decisión prejudicial presentada mediante su resolución de 9 de enero de 2007, el Hof van Beroep te Gent (Tribunal de Apelación de Gante – Bélgica) desea esencialmente asegurarse de la compatibilidad de la normativa belga en materia de imposición sobre sucesiones con los artículos 56 CE y 58 CE, relativos a la libre circulación de capitales, y con los artículos 12 CE, 17 CE y 18 CE, relativos a la libertad de los ciudadanos de la Unión para establecer su residencia en otro Estado miembro. Concretamente, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si tales disposiciones del Tratado se oponen a una normativa nacional que, a efectos de determinar la base imponible del impuesto que grava la adquisición hereditaria de un bien inmueble situado en el territorio del Estado miembro de que se trata, permite tomar en consideración ciertas cargas, tales como las deudas garantizadas mediante un poder otorgado a un acreedor para la constitución de una hipoteca sobre dicho inmueble, si el causante residía en dicho Estado miembro en la fecha de su fallecimiento, pero no si residía en otro Estado miembro.

2. Las cuestiones que se plantean en este asunto son muy similares a las del asunto Arens/Sikken (2) –sobre el que también presento hoy mis conclusiones–, que se refiere igualmente a una normativa nacional que, a efectos de determinar la base imponible del impuesto que grava la adquisición hereditaria de un bien inmueble situado en el territorio nacional, considera no deducibles ciertas cargas si el causante residía en otro Estado miembro en la fecha de su fallecimiento.

3. Al responder a las cuestiones planteadas en el presente procedimiento, el Tribunal de Justicia tendrá la oportunidad de desarrollar su jurisprudencia sobre la relación entre la imposición sobre sucesiones y la libre circulación de capitales, y en particular la que estableció en sus

sentencias Barbier (3) y van Hilten/van der Heijden. (4)

II. Normativa aplicable

A. Derecho comunitario

4. El artículo 56 CE, apartado 1 (antes artículo 73 B, apartado 1, del Tratado CE), establece:

«En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.»

5. El artículo 58 CE (antes artículo 73 D del Tratado CE) establece:

«1. Lo dispuesto en el artículo 56 [CE] se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a:

a) aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital;

[...]

3. Las medidas y procedimientos a que se hace referencia en [el apartado 1] no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 56 [CE].»

6. El anexo I de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado (artículo posteriormente derogado por el Tratado de Ámsterdam), (5) denominado «Nomenclatura de los movimientos de capitales contemplados en el artículo 1 de la Directiva», recoge trece categorías diferentes de movimientos de capitales. En la lista contenida en su rúbrica XI, titulada «Movimientos de capitales de carácter personal», figuran los siguientes:

«[...]

D – Sucesiones y legados

[...]».

B. Derecho nacional

7. En materia de derechos de sucesión, la competencia para determinar el tipo de gravamen, la base imponible y las exenciones y reducciones fiscales recae en las diferentes regiones del Reino de Bélgica.

8. El artículo 1 del Wetboek Successierechten (Código del impuesto de sucesiones; en lo sucesivo, «el WS») de la Región de Flandes establece una distinción en lo que respecta al gravamen de las sucesiones según que el causante residiera en Bélgica o en el extranjero en el momento de su muerte. Dicho artículo dispone:

«Se establecen los siguientes impuestos:

- 1) un impuesto de sucesiones que recaerá sobre el valor de la totalidad del caudal hereditario del causante que sea habitante del Reino, una vez deducidas las deudas;
- 2) un impuesto sobre transmisiones patrimoniales *mortis causa* que recaerá sobre el valor de los bienes inmuebles situados en Bélgica que formen parte del caudal hereditario del causante que no sea habitante del Reino.

Se considerará habitante del Reino a todo aquel que, en el momento de su muerte, estuviera domiciliado en él o hubiera establecido en él el centro de su patrimonio.»

9. Con arreglo al artículo 15 del WS, el impuesto de sucesiones grava la totalidad del patrimonio del causante, una vez deducidas las deudas, con independencia del lugar en el que esté situado.

10. El artículo 18 del WS, relativo a los no residentes, está redactado así:

«El impuesto de transmisiones patrimoniales *mortis causa* recaerá sobre la totalidad de los bienes inmuebles situados en Bélgica pertenecientes al causante [...] sin tener en cuenta las cargas que pesen sobre ellos.»

11. Con arreglo al artículo 29 del WS, para ser consideradas cargas, las deudas deben seguir vivas en la fecha de fallecimiento, lo que podrá acreditarse probando el acto de concesión del crédito y de nacimiento de la deuda mediante cualquier tipo de prueba aceptable en Derecho.

12. El artículo 40 del WS dispone que el plazo de presentación de la declaración de sucesión es de cinco meses a partir de la fecha del fallecimiento, si éste se ha producido en el Reino de Bélgica, y de seis meses si el fallecimiento se produjo en otro país europeo.

13. El artículo 41 del WS está redactado así:

«El Director General de Registros y del Patrimonio del Estado podrá prorrogar el plazo de presentación de la declaración de sucesión.

Las declaraciones presentadas dentro del plazo establecido por ley o prorrogado por el Director General podrán ser rectificadas hasta el momento en que expire dicho plazo, a menos que los interesados hayan renunciado expresamente a esta facultad en una declaración presentada de acuerdo con los requisitos legales.»

14. El artículo 48, apartado 1, del WS contiene unas tablas que indican la cuota del impuesto de sucesiones y del impuesto sobre transmisiones patrimoniales *mortis causa*. El artículo 48, apartado 2, párrafo cuarto, dispone:

«Las deudas y los gastos funerarios se deducirán prioritariamente del valor de los bienes muebles y de los activos contemplados en el artículo 60 *bis*, a menos que los declarantes prueben que las deudas fueron contraídas con la finalidad específica de adquirir o conservar bienes inmuebles.»

15. En lo que respecta a los derechos de sucesión, no existe ningún convenio contra la doble imposición entre Bélgica y Alemania.

III. Hechos del asunto, procedimiento y cuestiones prejudiciales

16. Hans, Natalie, Monica, Saskia, Thomas, Jessica y Joris Eckelkamp, apelantes en el procedimiento principal (en lo sucesivo, «los herederos»), son los herederos de la Sra. Reintges

Hildegard Eckelkamp (en lo sucesivo, «Sra. Eckelkamp»), fallecida en Dusseldorf el 30 de diciembre de 2003.

17. El 13 de noviembre de 2002, la Sra. Eckelkamp firmó un documento que contenía un reconocimiento de deuda a favor de Hans Eckelkamp. Además, mediante escritura ante notario de 5 de junio de 2003, la Sra. Eckelkamp otorgó un poder para la constitución de una hipoteca sobre un inmueble situado en Knokke-Heist (Bélgica) en garantía del pago de dicha deuda, de un nominal de 220.000 euros, más 11.000 euros de intereses.

18. El 29 de junio de 2004, los herederos presentaron la declaración de sucesión de la Sra. Eckelkamp (en lo sucesivo, «la declaración de sucesión» o «la declaración»), en la que dicho bien inmueble figuraba en el activo, valorado en 200.000 euros. En la columna de pasivo, la declaración indicaba «nihil» («nada»).

19. Basándose en esta declaración –y por tanto sin tener en cuenta la deuda de la Sra. Eckelkamp con Hans Eckelkamp–, el importe de cuota del impuesto de transmisiones patrimoniales *mortis causa* fue fijado en 110 000,04 euros mediante resolución de 14 de julio de 2004.

20. Consta en autos que, antes que se presentara la declaración de sucesión, se había producido un intercambio de correos electrónicos entre las autoridades fiscales belgas y los herederos, en el que dichas autoridades fiscales habían indicado que el impuesto de transmisiones patrimoniales *mortis causa* (aplicable cuando el causante era un no residente) se aplicaba al valor de los bienes inmuebles situados en Bélgica sin deducción alguna de eventuales cargas y que, en consecuencia, no procedía mencionar en la declaración la deuda de que se trata.

21. Tras abonar el impuesto correspondiente, los herederos presentaron el 7 de octubre de 2004 un recurso en el que solicitaban la anulación de la resolución de 14 de julio de 2004. Dicho recurso fue desestimado mediante sentencia del Rechtbank van Eerste Aanleg te Brugge (Tribunal de Primera Instancia de Brujas) de 30 de mayo de 2005. En su sentencia, el Rechtbank consideró que, en cualquier caso, el plazo de presentación de la declaración de sucesión fijado en el artículo 40 del WS había expirado el 7 de octubre de 2004, lo que significaba que la declaración de sucesión había adquirido firmeza y ya no era posible tener en cuenta una carga no mencionada en ella. El Rechtbank estimó igualmente que los apelantes habrían debido incluir dicha deuda en el pasivo de la declaración, alegando que no procedía aplicarle la norma establecida en los artículos 1 y 2 del WS, en relación con el artículo 18 del mismo, por ser contraria al Derecho comunitario.

22. Los herederos interpusieron recurso de apelación contra la sentencia del Rechtbank ante el Hof van Beroep. En apoyo de su recurso alegan esencialmente que el Derecho comunitario tiene efecto directo y que las autoridades administrativas están obligadas a revocar las resoluciones que violen el Derecho comunitario. A su juicio, el artículo 41 del WS no puede obstar a la plena eficacia del Derecho comunitario. Basándose en la sentencia Barbier, (6) sostienen además que la distinción entre residentes y no residentes establecida en el artículo 2, apartado 1, del WS, en relación con el artículo 18 del mismo, es contraria a las disposiciones del Tratado sobre libre circulación de capitales. Alegan también que estas disposiciones del WS restringen la libertad de establecer su residencia en otro Estado miembro y vulneran el artículo 12 CE, en relación con los artículos 17 CE y 18 CE. El Estado belga, apelado el procedimiento principal, niega que exista restricción a la libre circulación de capitales y sostiene que las situaciones de residentes y no residentes no son comparables.

23. En su resolución de remisión, el Hof van Beroep considera acreditado el hecho de que la

Sra. Eckelkamp adeudaba efectivamente 220.000 euros en la fecha de su fallecimiento.

24. Dadas estas circunstancias, el Hof van Beroep decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia una solicitud de decisión prejudicial sobre la siguiente cuestión:

«¿Se oponen el artículo 12 CE, en relación con los artículos 17 CE y 18 CE, y el artículo 56 CE, en relación con el artículo [58] CE, a una normativa interna de un Estado miembro (Estado de situación) por la que, en caso de adquisición por herencia de un bien inmueble sito en dicho Estado miembro, éste grava con un impuesto el valor de dicho bien inmueble, sito en el Estado de situación, autorizando la deducción del valor de las cargas que gravan este bien inmueble (como las deudas garantizadas con un poder para constituir una hipoteca sobre este bien inmueble) si el causante (*de cuius*) residía, en la fecha del fallecimiento, en el Estado de situación, pero no si en la fecha del fallecimiento residía en otro Estado miembro (Estado de residencia)?»

IV. Análisis jurídico

A. Principales alegaciones de las partes

25. Han presentado observaciones en el presente procedimiento los herederos, el Gobierno belga y la Comisión, todos ellos representados en la vista de 13 de diciembre de 2007.

26. Los herederos sostienen, en primer lugar, que la normativa fiscal belga que grava la adquisición por herencia de bienes inmuebles es discriminatoria y vulnera el artículo 56 CE, en relación con el artículo 58 CE, ya que, a efectos de determinar la base imponible, sólo permite que se tomen en consideración ciertas deudas si el causante residía en Bélgica en la fecha de su fallecimiento, pero no si el causante era no residente. Los herederos consideran que las situaciones de residente y de no residente son comparables a estos efectos. Mantienen al respecto que la normativa belga considera en principio sujetos pasivos de los derechos de sucesión tanto a los residentes como a los no residentes. Invocando la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, (7) los herederos alegan que, en consecuencia, residentes y no residentes deben también recibir el mismo trato en lo que respecta a la posibilidad de deducir cargas o deudas.

27. En segundo lugar los herederos alegan, basándose principalmente en la sentencia Barbier, (8) que la normativa controvertida constituye una restricción a la libre circulación de capitales, ya que las disposiciones que impiden deducir las deudas que recaigan sobre un bien inmueble tienen como consecuencia reducir el valor de la herencia si el causante era no residente, mientras que no existirá tal reducción si el causante era residente en Bélgica. Así, un residente en otro Estado miembro que proyecte invertir en un bien inmueble situado en Bélgica puede cambiar de idea cuando sepa que sus herederos deberán pagar un impuesto de sucesiones más elevado que si no hubiera invertido en Bélgica o que si hubiera invertido de otra manera.

28. En tercer lugar, invocando argumentos similares, los herederos sostienen que la normativa belga que se discute viola el derecho de los ciudadanos de la Unión a establecer su residencia en otro Estado miembro sin recibir un trato discriminatorio, derecho reconocido en los artículos 12 CE y 18 CE.

29. En respuesta a la alegación del Gobierno belga en el sentido de que procede declarar la inadmisibilidad de la presente solicitud de decisión prejudicial, los herederos han expuesto en la vista que, incluso con arreglo al Derecho belga, existe un vínculo suficientemente estrecho entre la deuda que se discute y el bien inmueble de que se trata. A su juicio, no existen diferencias importantes a este respecto entre una hipoteca y el poder para la constitución de hipoteca que aquí se discute. Subrayan igualmente que la deuda de 220.000 euros no se incluyó en la declaración porque el Derecho belga prohíbe incluirla si el causante era un no residente y, más

aún, porque las autoridades nacionales competentes les dijeron que no lo hicieran (y ésta es una fuente de información que les permite acogerse al principio de protección de la confianza legítima). (9)

30. El Gobierno belga sostiene, en cambio, que procede declarar la inadmisibilidad de la presente solicitud de decisión prejudicial porque la cuestión planteada es hipotética e irrelevante para resolver el litigio examinado en el procedimiento principal. Pone de relieve que la deuda de que se trata no fue mencionada en la declaración de sucesión, la cual adquirió firmeza al expirar el plazo de presentación de la misma establecido en el WS. Así, la cuestión central es, en realidad, la expiración del plazo de presentación o de corrección de la declaración de sucesión, y el Hof van Beroep no ha indicado cómo podría tener en cuenta, en tales circunstancias, la decisión prejudicial sobre la cuestión planteada. Según el Gobierno belga, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia muestra que, habitualmente, el Derecho comunitario no impide aplicar las normas de procedimiento que establece el Derecho nacional, por ejemplo en materia de plazos. (10)

31. Sobre el fondo del asunto, el Gobierno belga alega que la diferencia de trato en lo que respecta a las deudas, según se trate de la herencia de un residente o de un no residente, no infringe las disposiciones del Tratado invocadas en el presente asunto. Subraya que, en lo que respecta a los impuestos directos, y en particular a los impuestos que gravan las adquisiciones patrimoniales *mortis causa*, la situación de los residentes y la de los no residentes no son, por lo general, comparables.

32. El Gobierno belga sostiene que el Estado miembro del que el causante era residente es el único que se halla en condiciones de valorar en conjunto la situación económica de éste y de tener en cuenta todos los activos y pasivos en el cálculo del impuesto de sucesiones. Así, en principio, una deuda como la que aquí se discute siempre se tiene en cuenta en el Estado miembro de residencia del causante. Sin embargo, no existe a nivel comunitario un marco legal que permita coordinar las facultades de los Estados miembros en materia de impuestos de sucesiones. La deducción de una deuda como la que aquí se discute en el Estado miembro en que se halla el bien inmueble podría dar lugar, de hecho, a una doble deducción, algo que los Estados miembros tienen derecho a impedir. En el presente asunto, todas las deudas que formen parte del patrimonio de la causante se tienen en cuenta en Alemania, Estado miembro en el que ella residía.

33. Según el Gobierno belga, es preciso distinguir el presente asunto del que se examinaba en la sentencia Barbier, (11) dado que en este último asunto la deuda que los herederos querían deducir constituía un elemento inherente al bien inmueble sujeto al impuesto en el Estado miembro en el que estaba situado, mientras que en el presente asunto, por el contrario, nada indica que la vinculación entre la deuda de que se trata –garantizada únicamente por un poder para la constitución de hipoteca y no por una hipoteca– y el bien inmueble fuera lo bastante estrecha, en el sentido de la sentencia Barbier. De hecho, este poder para la constitución de hipoteca se encuentra relacionado con todos los bienes presentes y futuros de la persona de que se trate.

34. En el supuesto de que el Estado miembro en el que se halla el bien inmueble estuviera obligado a autorizar la deducción de las deudas imputables a dicho inmueble, el Gobierno belga sostiene que dicha regla únicamente debería aplicarse cuando la deuda esté estrechamente asociada al bien inmueble y cuando no sea deducible igualmente en el Estado miembro de residencia del causante.

35. Por razones similares, el Gobierno belga considera que la normativa belga controvertida no se opone a los artículos 12 CE, 17 CE y 18 CE.

36. La Comisión sostiene que la distinción establecida a efectos de cálculo de los derechos de sucesión entre residentes y no residentes en Bélgica –cuyo resultado es que la transmisión hereditaria de un bien inmueble de un no residente está sometida al impuesto sobre transmisiones patrimoniales *mortis causa* sin deducción de las deudas– constituye una restricción prohibida a la libre circulación de capitales. Dicha disposición podría considerarse compatible con la libre circulación de capitales únicamente en el supuesto de que la diferencia de trato se aplicara a situaciones que no son objetivamente comparables o estuviera justificada por razones imperiosas de interés general. (12)

37. Según la Comisión, a los efectos de que se trata, la situación de un residente y la de un no residente son totalmente comparables. De hecho, la condición de residente o de no residente del causante no influye en absoluto en el valor del bien inmueble situado en Bélgica y de las deudas imputables al mismo o en la herencia. Tal como se aclaró en la vista, la Comisión estima que la deuda de que se trata está directamente vinculada al valor del bien inmueble, a través del poder para la constitución de hipoteca.

38. Además, en su opinión, no se ha invocado ninguna razón imperiosa de interés general que pudiera justificar la diferencia de trato controvertida. Por lo que respecta, en particular, a la pretendida dificultad de las autoridades nacionales para verificar la existencia de deudas si el causante era residente en otro Estado miembro, corresponde en todo caso a los herederos aportar pruebas suficientes de la existencia de la deuda. La Comisión añade que un Estado miembro no puede justificar una restricción a la libre circulación de capitales invocando el crédito fiscal o los beneficios fiscales que otro Estado miembro podría otorgar, si lo deseara.

39. Por último, la Comisión considera innecesario responder a la pregunta planteada en lo que respecta a los artículos 12 CE, 17 CE y 18 CE.

B. *Apreciación*

1. Admisibilidad de la cuestión planteada

40. En lo que respecta a la excepción de inadmisibilidad planteada por el Gobierno belga, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, corresponde exclusivamente al juez nacional, que conoce del litigio y que ha de asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto pendiente ante él, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. (13)

41. Por lo tanto, cuando las cuestiones planteadas por los órganos jurisdiccionales nacionales versan sobre la interpretación de una disposición de Derecho comunitario, el Tribunal de Justicia está obligado en principio a pronunciarse, salvo que resulte evidente que la petición de decisión prejudicial pretende, en realidad, que este Tribunal se pronuncie en un litigio inventado o formule opiniones consultivas respecto a cuestiones generales o hipotéticas, o que la interpretación del Derecho comunitario solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio, o que el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder adecuadamente a las cuestiones planteadas. (14)

42. Es preciso señalar que, en el presente asunto, las partes coinciden en reconocer que la deuda de que se trata no fue mencionada por los herederos dentro del plazo fijado en el WS para

la presentación o la corrección de la declaración de sucesión, la cual adquirió firmeza al expirar dicho plazo.

43. El Gobierno belga ha indicado también –correctamente– que, por lo general, el Derecho comunitario no impide que se apliquen los plazos de este tipo que establece el Derecho nacional. A este respecto, se deduce de la jurisprudencia que, en principio, tanto el establecimiento de plazos razonables en los procedimientos administrativos o judiciales como la regla según la cual una resolución administrativa adquiere firmeza tras la expiración de un plazo de estas características resultan compatibles con la eficacia del Derecho comunitario, en la medida en que tales normas de procedimiento constituyen una aplicación del principio fundamental de seguridad jurídica. (15)

44. Sin embargo, los autos y las alegaciones de los herederos muestran claramente que en el presente asunto hay algo más que el mero hecho de que los plazos fijados para la presentación de la declaración de sucesión –que no me parecen objetables en sí– no hayan sido respetados por los herederos. En particular, la no inclusión de la deuda de que se trata parece deberse al hecho de que la normativa belga en materia de impuestos de sucesiones no contempla la inclusión de tales deudas y, más aún, al hecho de que las autoridades fiscales belgas informaron en ese sentido a los herederos.

45. Por consiguiente, en definitiva, el presente litigio gira en torno a las disposiciones de fondo del WS, más que a sus normas de procedimiento, y es posible –en función de la respuesta que reciba la cuestión planteada en la solicitud de decisión prejudicial– que tales disposiciones de fondo estuvieran basadas, a su vez, en una aplicación errónea del Derecho comunitario. (16)

46. Dadas estas circunstancias, dista mucho de haberse acreditado que, por el simple motivo de que la declaración de sucesión ha adquirido firmeza sin que en ella se mencione la deuda de que se trata, cuando el órgano jurisdiccional remitente dicte sentencia en el recurso de apelación interpuesto por los herederos le será imposible tener en cuenta la decisión prejudicial sobre la cuestión planteada por él.

47. Por lo tanto, no resulta evidente, en el sentido de la jurisprudencia antes mencionada, que la cuestión planteada en el presente procedimiento sea hipotética o irrelevante para dictar sentencia en el procedimiento principal, tal como ha alegado el Gobierno belga.

48. A mi juicio, la cuestión formulada en la solicitud de decisión prejudicial es por lo tanto admisible.

2. Sobre el fondo

49. Mediante la cuestión planteada por él, el órgano jurisdiccional remitente pretende en definitiva saber si el Derecho comunitario, y en particular las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de los ciudadanos de la Unión para establecer su residencia en otro Estado miembro y a la libre circulación de capitales, se oponen a una normativa nacional en materia de imposición sobre sucesiones como la que se discute en el procedimiento principal, que, a efectos de determinar la base imponible del impuesto aplicable a la adquisición hereditaria de un bien inmueble situado en el territorio del Estado miembro de que se trata, permite tomar en consideración ciertas cargas, tales como las deudas garantizadas mediante un poder otorgado al acreedor para constituir una hipoteca sobre dicho inmueble, si en la fecha de fallecimiento del causante éste era residente en dicho Estado miembro (impuesto de sucesiones), pero no si era residente en otro Estado miembro (17) (impuesto de transmisiones patrimoniales *mortis causa*).

50. Como han sugerido las partes en el presente procedimiento y de conformidad con la

jurisprudencia pertinente del Tribunal de Justicia sobre imposición de la adquisición hereditaria, comenzaré por analizar la cuestión en relación con la libre circulación de capitales. (18)

51. Con carácter preliminar procede señalar además que, como la Comisión ha afirmado acertadamente, la disposición del Tratado más pertinente en las circunstancias del presente asunto es el artículo 58 CE, en relación con el artículo 56 CE, y no el artículo 57 CE, como sugiere la cuestión planteada al Tribunal de Justicia.

52. Conviene comenzar recordando que, según reiterada jurisprudencia, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben sin embargo ejercerla respetando el Derecho comunitario. (19)

53. Por lo que respecta, más concretamente, a la aplicabilidad *ratione materiae* de las disposiciones del Tratado sobre libre circulación de capitales a una situación como la que aquí se plantea –no impugnada, de hecho, por las partes en el presente procedimiento–, existe una reiterada jurisprudencia con arreglo a la cual las sucesiones constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 56 CE (antes artículo 73 B del Tratado CE), salvo en los casos en que sus elementos constitutivos se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro. (20)

54. A este respecto basta con señalar que la situación que se plantea en el asunto sometido al Hof van Beroep no es meramente interna, ya que se refiere al gravamen fiscal de la adquisición hereditaria de un bien inmueble en la que, en la fecha de fallecimiento del causante, éste era residente en un Estado miembro distinto de Bélgica, es decir, en un Estado distinto del Estado en que se halla el bien inmueble.

55. Por consiguiente, la herencia a la que se refiere el procedimiento principal está comprendida en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado sobre libre circulación de capitales.

56. Resulta necesario analizar, pues, si una normativa nacional como la que se discute constituye una restricción prohibida a la libre circulación de capitales.

57. A este respecto procede señalar que, en su sentencia *Barbier*, relativa igualmente al gravamen fiscal de la adquisición hereditaria de un bien inmueble de un causante no residente, el Tribunal de Justicia declaró que forman parte de las medidas prohibidas por el artículo 56 CE, en cuanto restricciones a los movimientos de capitales, las que producen el efecto de reducir el valor de la herencia de los residentes de Estados distintos del Estado miembro en el que están situados los bienes y que somete a gravamen la herencia de tales bienes. (21)

58. En el presente asunto, existe acuerdo entre las partes sobre el hecho de que, como han alegado los herederos y la Comisión, la normativa que impide deducir deudas tales como la controvertida en el procedimiento principal del valor de un inmueble heredado de un no residente tiene por efecto reducir el valor de la herencia, ya que hace que la herencia esté sometida, en Bélgica, a un impuesto más elevado que el que se pagaría si el bien inmueble se hubiera heredado de una persona que, en la fecha de su fallecimiento, residiera en el territorio de dicho Estado miembro.

59. De ello se deduce que la normativa nacional en materia de derechos de sucesión que se discute puede restringir, en principio, la libre circulación de capitales, en la medida en que condiciona la deducibilidad de ciertas deudas al hecho de que el bien inmueble de que se trate haya sido heredado de una persona residente en dicho Estado miembro.

60. En consecuencia, procede analizar si es posible justificar dicha restricción con arreglo a las

disposiciones del Tratado.

61. El Gobierno belga invoca esencialmente dos argumentos principales para mostrar que la normativa controvertida es compatible con las disposiciones del Tratado sobre libre circulación de capitales y que la distinción en la que se basa resulta justificada. Sostiene así, en primer lugar, basándose en la jurisprudencia Schumacker, (22) que la diferencia de trato en cuestión refleja una diferencia objetiva entre la situación de un residente y la de un no residente. En segundo lugar alega, en estrecha relación con el argumento anterior, que, con arreglo a las normas de reparto de competencias en materia de impuestos, corresponde al Estado miembro de residencia del causante, que es el único que se halla en condiciones de valorar en conjunto la situación económica de éste, tener en cuenta todos los activos y pasivos relacionados con la herencia, incluidas deudas tales como la que aquí se discute.

62. A este respecto, es efectivamente cierto que, como ha indicado el Gobierno belga, el Tribunal de Justicia ha admitido en su jurisprudencia Schumacker –reconociendo así el papel del criterio de residencia como factor de conexión a efectos de reparto de competencias en materia de impuestos– que en materia de impuestos directos la situación de los residentes y la de los no residentes no son por lo general comparables, de modo que, en Derecho fiscal, es posible que la residencia del contribuyente constituya un factor que justifique la existencia de normas nacionales que den lugar a una diferencia de trato entre contribuyentes residentes y no residentes. (23)

63. En esta misma línea, el artículo 58 CE, apartado 1, letra a), establece expresamente que «lo dispuesto en el artículo 56 [CE] se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a [...] aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia [...]».

64. No obstante, el Tribunal de Justicia ha recalcado con frecuencia que dicha disposición, por constituir una excepción al principio fundamental de libre circulación de capitales, debe interpretarse en sentido estricto y que no toda normativa fiscal que distinga entre los contribuyentes en función del lugar en que residen o del Estado miembro en el que invierten sus capitales resulta automáticamente compatible con el Tratado. (24)

65. Además, la propia excepción establecida en el artículo 58 CE, apartado 1, letra a), es limitada a su vez por el apartado 3 de dicho artículo 58 CE, que establece que las disposiciones nacionales a que se hace referencia en el apartado 1 del artículo 58 CE «no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 56 [CE]».

66. Por consiguiente, debe distinguirse entre la desigualdad de trato permitida por el artículo 58 CE, apartado 1, letra a), y la discriminación arbitraria prohibida por el artículo 58 CE, apartado 3. Como se deduce de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia a este respecto, para que una medida nacional pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado sobre libre circulación de capitales es preciso que la diferencia de trato se aplique a situaciones que no son objetivamente comparables o esté justificada por razones imperiosas de interés general. (25)

67. En lo que respecta a la identificación de situaciones objetivamente comparables en relación con una medida fiscal nacional específica, (26) la jurisprudencia muestra, en particular, que cuando un Estado miembro ha optado por someter a un tipo particular de impuesto tanto a residentes como a no residentes, la consecuencia es que residentes y no residentes deben también considerarse comparables con respecto a todas las deducciones aplicables a dicho impuesto. (27) En este mismo contexto, el Tribunal de Justicia también ha considerado pertinente determinar si los costes, cargas u obligaciones de los que se discute que sean deducibles o que deban tenerse en cuenta en relación con el impuesto de que se trate se hallan «directamente

vinculados» a la renta, el bien o el hecho imponible en el que recae dicho impuesto. (28)

68. Una vez expuestos estos principios, en el presente asunto procede señalar en primer lugar que, a efectos de la imposición sobre sucesiones aplicable a los bienes inmuebles situados en Bélgica, tanto el caudal hereditario de los residentes como el de los no residentes están sometidos a gravamen con arreglo al WS. A pesar de que, desde un punto de vista formal, en el caso de un residente se aplica un «impuesto de sucesiones» y en el caso de un no residente un «impuesto sobre transmisiones patrimoniales *mortis causa*», el hecho es, a mi juicio, que la normativa belga en materia de imposición sobre sucesiones considera en principio comparables a los residentes y a los no residentes, en lo que respecta a la sujeción a derechos de sucesión por los bienes inmuebles situados en Bélgica.

69. En segundo lugar, a pesar de que los impuestos sobre sucesiones aplicables gravan formalmente el valor de los bienes inmuebles pertenecientes al caudal hereditario de un no residente, no se debe restar importancia al hecho de que la herencia es sometida al impuesto cuando está en manos de los herederos. Por lo tanto, este asunto no se refiere exclusivamente a la situación personal del causante y a la responsabilidad de su Estado miembro de residencia en lo que respecta a la toma en consideración de la totalidad de sus circunstancias y obligaciones personales, con arreglo al principio de residencia invocado por el Gobierno belga, dado que, con arreglo al WS, son sus herederos los sujetos pasivos y quienes están obligados al pago del impuesto en proporción a su parte en la herencia.

70. En particular, en el supuesto de que los propios herederos fueran residentes en Bélgica, en el que aparentemente se les aplicaría la misma norma de no deducibilidad en caso de adquisición hereditaria de un bien inmueble de un no residente, cabe perfectamente preguntarse si sería realmente el Estado de residencia del causante quien se encontraría en mejores condiciones para tomar en consideración obligaciones tales como la que aquí se discute. Además, la Comisión ha puesto de relieve que la carga de la prueba de la existencia de la deuda en cuestión recae en cualquier caso en los herederos, con independencia de que el causante a cuyo caudal hereditario pertenecía la deuda fuera o no residente.

71. Finalmente, procede señalar que, según la información aportada por las partes y por el órgano jurisdiccional remitente, la deuda controvertida en el procedimiento principal está garantizada por un poder para la constitución de hipoteca que permite gravar con la correspondiente hipoteca el bien inmueble heredado.

72. A pesar de que, como el Gobierno belga ha subrayado, resulta obvio que en el presente asunto la relación existente entre el bien inmueble y la obligación de que se trata es técnicamente diferente de la que existía, por ejemplo, entre la obligación de entrega y el bien de que se trataba en la sentencia Barbier, (29) no me parece que dicha diferencia sea pertinente en este contexto, ni tampoco la considero suficiente para permitir que el Tribunal de Justicia establezca una diferencia entre aquel asunto y el que aquí se examina. El hecho es que existe una relación, en la medida en que la deuda así garantizada puede en cualquier caso gravar el bien inmueble de que se trata, que está sometido al impuesto. (30)

73. A la vista de las consideraciones expuestas, estimo que no se ha demostrado que el mero hecho de que, en la fecha de fallecimiento del causante, éste no fuera residente en el Estado miembro donde está situado el bien inmueble que forma parte de su caudal hereditario pueda constituir una justificación objetiva para denegar a su heredero, en una situación como la que se ha sometido al órgano jurisdiccional remitente, la deducción de una deuda de este tipo, si un heredero en idéntica situación pero que heredase de un residente tendría derecho a acogerse a tal beneficio fiscal.

74. En lo que respecta, por último, al argumento del Gobierno belga de que la toma en consideración de la deuda controvertida puede dar lugar a una doble deducción, es jurisprudencia reiterada que un nacional comunitario no puede ser privado de la posibilidad de invocar disposiciones del Tratado utilizando como argumento el hecho de que aprovecha ventajas fiscales ofrecidas legalmente por las normas en vigor en un Estado miembro distinto de aquél en el que reside. (31)

75. Como no se ha invocado ninguna razón imperiosa de interés general que pudiera justificar la normativa que se discute, procede concluir que la diferencia de trato fiscal resultante constituye una discriminación arbitraria en el sentido del artículo 58 CE, apartado 3, y de la jurisprudencia antes mencionada, (32) por lo que resulta incompatible con las disposiciones del Tratado sobre libre circulación de capitales.

76. Se deduce claramente de las consideraciones expuestas que no es necesario examinar la cuestión planteada en lo que respecta a las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de los ciudadanos de la Unión para establecer su residencia en otro Estado miembro. (33)

77. A mi juicio, la respuesta que procede dar, por consiguiente, a la cuestión planteada es que las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales se oponen a una normativa nacional como la que se discute en el procedimiento principal, que, a efectos de determinar la base imponible del impuesto que grava la adquisición hereditaria de un bien inmueble situado en el territorio del Estado miembro de que se trata, permite tomar en consideración ciertas cargas, tales como las deudas garantizadas mediante un poder otorgado a un acreedor para la constitución de una hipoteca sobre dicho inmueble, si el causante era residente en dicho Estado miembro en la fecha de su fallecimiento, pero no si era residente en otro Estado miembro.

V. Conclusión

78. Por las razones que he ido exponiendo, propongo que se responda como sigue a la cuestión planteada por el Hof van Beroep:

«Las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales se oponen a una normativa nacional como la que se discute en el procedimiento principal, que, a efectos de determinar la base imponible del impuesto que grava la adquisición hereditaria de un bien inmueble situado en el territorio del Estado miembro de que se trata, permite tomar en consideración ciertas cargas, tales como las deudas garantizadas mediante un poder otorgado a un acreedor para la constitución de una hipoteca sobre dicho inmueble, si el causante era residente en dicho Estado miembro en la fecha de su fallecimiento, pero no si era residente en otro Estado miembro.»

1 – Lengua original: inglés.

2 – Asunto C?43/07, pendiente ante el Tribunal de Justicia.

3 – Sentencia de 11 de diciembre de 2003 (C?364/01, Rec. p. I?15013).

4 – Sentencia de 23 de febrero de 2006 (C?513/03, Rec. p. I?1957).

5 – DO 1988 L 178, p. 5.

6 – Citada en la nota 3.

- 7 – En particular las sentencias de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia (270/83, Rec. p. 273), de 21 de septiembre de 1999, Saint–Gobain (C?307/97, Rec. p. I?6161), y Barbier, citada en la nota 3.
- 8 – Citada en la nota 3, apartado 62.
- 9 – A este respecto invocan la sentencia de 14 de septiembre de 2006, Elmeka (C?181/04 a C?183/04, Rec. p. I?8167).
- 10 – A este respecto se remite a la sentencia de 16 de diciembre de 1976, Comet (45/76, Rec. p. 2043), apartado 19.
- 11 – Citada en la nota 3.
- 12 – Sentencia de 8 de septiembre de 2005, Blanckaert (C?512/03, Rec. p. I?7685), apartado 42.
- 13 – Véanse en este sentido, en particular, las sentencias de 29 de enero de 2008, Promusicae (C?275/06, Rec. p. I?0000), apartado 36; de 30 de marzo de 2000, Jämställdhetsombudsmannen (C?236/98, Rec. p. I?2189), apartado 30, y de 10 de julio de 1997, Palmisani (C?261/95, Rec. p. I?4025), apartado 18.
- 14 – Véanse en este sentido, en particular, la sentencia Promusicae, citada en la nota 13, apartado 37, y la sentencia de 14 de diciembre de 2006, Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio (C?217/05, Rec. p. I?11987), apartado 16 y jurisprudencia que allí se cita.
- 15 – Véanse en este sentido, en particular, la sentencia Palmisani, citada en la nota 13, apartado 28; la sentencia de 13 de enero de 2004, Kühne & Heitz (C?453/00, Rec. p. I?837), apartado 24, y la sentencia Comet, citada en la nota 10, apartado 18.
- 16 – Además, como los herederos han alegado, en el litigio principal pueden plantearse cuestiones relacionadas con la protección de la confianza legítima.
- 17 – Es decir, residente en la fecha de su fallecimiento en un Estado miembro que no era el Estado miembro en que está situado el bien inmueble de que se trate.
- 18 – Véase a este respecto, entre otras, la sentencia Barbier, citada en la nota 3, apartados 57, 58 y 75. Las apreciaciones que siguen coinciden en lo esencial con mis conclusiones en el asunto Arens–Sikken, citado en la nota 2, a las que me remitiré expresamente cuando proceda, ya que ambos casos presentan una estructura similar.
- 19 – Véanse, entre otras, las sentencias de 7 de septiembre de 2004, Manninen (C?319/02, Rec. p. I?7477), apartado 19; de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, (C?386/04, Rec. p. I?8203), apartado 15, y de 29 de marzo de 2007, Rewe Zentralfinanz (C?347/04, Rec. p. I?2647), apartado 21.
- 20 – Véanse en este sentido las sentencias de 17 de enero de 2008, Jäger (C?256/06, Rec. p. I?0000), apartado 25, y van Hilten–van der Heijden, citada en la nota 4, apartado 42.
- 21 – Véanse en este sentido las sentencias Barbier, citada en la nota 3, apartado 62; van Hilten–van der Heijden, citada en la nota 4, apartado 44, y, más recientemente, Jäger, citada en la nota 20, apartado 30.

- 22 – Sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C?279/93, Rec. p. I?225).
- 23 – Véase en este sentido la sentencia Schumacker, citada en la nota 22, apartados 31 y 33.
- 24 – Véanse, por ejemplo, las sentencias de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer (C?446/03, Rec. p. I?10837), apartado 37; Manninen, citada en la nota 19, apartado 28. y Jäger, citada en la nota 20, apartado 40.
- 25 – Véanse en este sentido, entre otras, las sentencias Manninen, citada en la nota 19, apartados 28 y 29; de 6 de junio de 2000, Verkooijen (C?35/98, Rec. p. I?4071), apartado 43; de 5 de julio de 2005, D. (C?376/03, Rec. p. I?5821), apartado 25, y Blanckaert, citada en la nota 12, apartado 42.
- 26 – Sobre este punto, véanse mis conclusiones, más detalladas, en el asunto Arens–Sikken, citado en la nota 2, puntos 73 a 77.
- 27 – Véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Francia, citada en la nota 7, apartado 20. Véanse asimismo las conclusiones del Abogado General Lenz presentadas en el asunto Futura Participations y Singer (sentencia de 15 de mayo de 1997, C?250/95, Rec. p. I?2471), puntos 38 y 39.
- 28 – Véanse en este sentido, entre otras, las sentencias de 12 de junio de 2003, Gerritse (C?234/01, Rec. p. I?5933), apartados 27 y 28; de 19 de enero de 2006, Bouanich (C?265/04, Rec. p. I?923), apartado 40, y Jäger, citada en la nota 20, apartado 44.
- 29 – Citada en la nota 3.
- 30 – Véanse a este respecto mis conclusiones en el asunto Arens–Sikken, citado en la nota 2, punto 79 y nota 35.
- 31 – Véase, entre otras, la sentencia Barbier, citada en la nota 3, apartado 71. Sobre este punto, véanse mis conclusiones, más detalladas, en el asunto Arens–Sikken, citado en la nota 2, punto 66 y puntos 86 a 89.
- 32 – Véase el punto 67 *supra*.
- 33 – Véase, en este sentido, la sentencia Barbier, citada en la nota 3, apartado 75.