

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. JÁN MAZÁK

présentées le 13 mars 2008 (1)

Affaire C-111/07

Hans Eckelkamp e.a.

contre

Belgische Staat

[demande de décision préjudicielle formée par le hof van beroep te Gent (Belgique)]

«Libre circulation des capitaux – Articles 56 CE et 58 CE – Restrictions – Impôt sur les successions – Déductibilité de certaines dettes garanties par un mandat hypothécaire – Refus au motif que le de cujus n'était pas résident au moment du décès»

I – Introduction

1. Par la question déferée à la Cour à titre préjudiciel par arrêt rendu le 9 janvier 2007, le hof van beroep te Gent (cour d'appel de Gand, Belgique) entend essentiellement s'entendre dire si la législation belge relative à l'imposition des successions est compatible avec les articles 56 CE et 58 CE relatifs à la libre circulation des capitaux et avec les articles 12 CE, 17 CE et 18 CE relatifs à la liberté, pour les ressortissants de l'Union, d'établir leur résidence dans un autre État membre. De manière plus spécifique, la juridiction de renvoi voudrait savoir si ces dispositions du traité CE s'opposent à une législation d'un État membre qui – aux fins de la détermination de l'assiette de l'impôt dû sur la transmission par succession d'un bien immeuble situé sur le territoire de l'État membre concerné – permet de prendre en compte certaines charges, telles que les dettes garanties par le droit conféré à un créancier de prendre une hypothèque sur cette propriété immobilière si, au moment du décès, le de cujus résidait dans cet État membre, mais ne le permet pas s'il résidait dans un autre État membre.

2. Les questions soulevées dans la présente affaire sont très semblables à celles soulevées dans l'affaire Arens-Sikken (2) – dans laquelle nous présentons également nos conclusions ce jour –, qui concerne aussi une législation nationale en vertu de laquelle, afin de déterminer l'impôt dû sur l'acquisition par voie de succession d'un bien immeuble situé sur le territoire national, certaines charges ne sont pas déductibles lorsque, au moment du décès, le défunt résidait dans un autre État membre.

3. En répondant aux questions posées dans le présent litige, la Cour aura l'occasion de développer la jurisprudence existante relative à l'imposition des successions dans le contexte de la libre circulation des capitaux, et en particulier celle découlant des arrêts Barbier (3) et van Hilten-van der Heijden (4).

II – La législation pertinente

A – *Le droit communautaire*

4. L'article 56, paragraphe 1, CE (anciennement article 73 B, paragraphe 1, du traité CE) dispose:

«Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites.»

5. L'article 58 CE (anciennement article 73 D du traité CE) dispose:

«1. L'article 56 ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres:

a) d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis;

[...]

3. Les mesures et procédures visées aux paragraphes 1 et 2 ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 56.»

6. L'annexe I de la directive 88/361/CEE du Conseil, du 24 juin 1988, pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité (article ultérieurement abrogé par le traité d'Amsterdam) (5), se réfère à treize catégories différentes de mouvements de capitaux. La onzième catégorie, intitulée «Mouvements de capitaux à caractère personnel», mentionne:

«[...]

D. Successions et legs

[...]»

B – *La législation nationale*

7. S'agissant de l'impôt sur les successions, la fixation du taux d'imposition, de l'assiette, des exonérations et réductions d'impôt relève de la compétence des différentes Régions du Royaume de Belgique.

8. L'article 1er du code des droits de succession de la Région flamande (ci-après le «code») dispose ce qui suit:

«Il est établi:

1° un droit de succession sur la valeur, déduction faite des dettes, de tout ce qui est recueilli dans la succession d'un habitant du Royaume;

2° un droit de mutation par décès sur la valeur des biens immeubles situés en Belgique recueillis dans la succession d'un non-habitant du Royaume.

Est réputé habitant du Royaume celui qui, au moment de son décès, y a établi son domicile ou le siège de sa fortune.»

9. Conformément à l'article 15 du code, le droit de succession est dû sur l'universalité des biens, en quelque lieu qu'ils se trouvent, appartenant au défunt ou à l'absent, déduction faite des dettes.

10. L'article 18 du code, relatif aux non-résidents, est libellé comme suit:

«Le droit de mutation par décès est dû sur l'universalité des immeubles situés en Belgique, appartenant au défunt [...], et ce sans distraction des charges.»

11. En vertu de l'article 29 du code, pour être admise au passif, la dette doit encore exister le jour du décès, ce qui peut être prouvé par tous les moyens de droit admissibles pour un acte créancier et débiteur.

12. L'article 40 du code prévoit que le délai pour le dépôt de la déclaration de succession est de cinq mois à compter de la date du décès, si celui-ci est survenu en Belgique et de six mois si le décès est survenu dans un autre pays d'Europe.

13. Aux termes de l'article 41 du code:

«Le délai pour le dépôt de la déclaration de succession peut être prolongé par le directeur général de l'enregistrement et des domaines.

La déclaration déposée au cours du délai fixé par la loi ou prolongé par le directeur général peut être rectifiée aussi longtemps que ce délai n'est pas expiré, à moins que les intéressés n'aient expressément renoncé à cette faculté dans une déclaration déposée dans sa forme légale.»

14. L'article 48, paragraphe 1, du code comporte des tableaux indiquant les tarifs applicables aux droits de succession et de mutation par décès. Son paragraphe 2, quatrième alinéa, est libellé comme suit:

«Les dettes et les frais funéraires sont déduits par priorité des biens meubles et des biens visés à l'article 60 bis, à moins que les déclarants prouvent qu'il s'agit de dettes spécialement contractées pour acquérir ou conserver des biens immeubles.»

15. Il n'existe pas de conventions bilatérales de double imposition en matière d'impôts sur les successions entre le Royaume de Belgique et la République fédérale d'Allemagne.

III – Les antécédents du litige, la procédure et la question préjudicielle

16. Hans, Natalie, Monica, Saskia, Thomas, Jessica et Joris Eckelkamp, les appelants dans la procédure au principal, sont les héritiers du de cujus (ci-après mentionnés conjointement comme les «héritiers»), Mme Reintges Hildegard Eckelkamp (ci-après «Mme Eckelkamp»), qui est décédée à Düsseldorf le 30 décembre 2003.

17. Mme Eckelkamp avait, le 13 novembre 2002, signé un document dans lequel elle reconnaissait qu'elle était redevable d'une dette vis-à-vis d'un des demandeurs, M. Hans Eckelkamp. En outre, dans un acte notarié du 5 juin 2003, elle a conféré à ce dernier un mandat

pour hypothéquer un bien immeuble situé à Knokke-Heist (Belgique), à titre de garantie de paiement de cette dette, d'un montant de 220 000 euros, majorés de 11 000 euros en intérêts.

18. Le 29 juin 2004, les héritiers ont introduit la déclaration de succession de Mme Eckelkamp (ci-après la «déclaration de succession» ou la «déclaration») en reprenant dans l'actif ce bien immeuble pour une valeur de 200 000 euros. Dans le passif, la déclaration indiquait «NIHIL».

19. Sur la base de la déclaration – et donc sans prendre en compte la dette de Mme Eckelkamp à M. Hans Eckelkamp –, les droits de mutation par décès redevables ont été estimés, dans une décision du 14 juillet 2004, à 110 000,04 euros.

20. Il ressort du dossier que, avant l'introduction de la déclaration de succession, il y avait eu un échange de courriers électroniques entre un des demandeurs au principal et l'administration fiscale belge, dans laquelle cette dernière avait indiqué que le droit de mutation par décès (applicable lorsque le défunt était un non-résident) était dû sur le bien immeuble situé en Belgique, et ce sans déduction de charge, et que, en conséquence, la dette litigieuse ne devait pas être mentionnée dans la déclaration.

21. Après qu'ils eurent payé les droits de succession, le 7 octobre 2004, les héritiers ont formé un recours en matière fiscale demandant, entre autres, l'annulation de la décision du 14 juillet 2004. Ce recours a été rejeté par le jugement rendu le 30 mai 2005 par le rechtbank van eerste aanleg te Brugge (tribunal de première instance de Bruges). Dans son jugement, le rechtbank van eerste aanleg a estimé que le délai prévu à l'article 40 du code pour le dépôt de la déclaration de succession avait en toute hypothèse expiré le 1er juillet 2004, tandis que le recours fiscal n'avait été introduit que le 7 octobre 2004, ce qui implique que la déclaration de succession était définitive et qu'une dette qui n'y était pas mentionnée ne pouvait pas être prise en compte. Le tribunal statuant en première instance estime également que les héritiers auraient dû faire figurer au passif la dette litigieuse, comme une dette à laquelle les dispositions conjointes des articles 1er, 2 et 18 du code devraient ne pas s'appliquer, étant contraires au droit communautaire.

22. Les héritiers ont interjeté appel du jugement de première instance devant le hof van beroep te Gent. À l'appui de leur appel, ils ont invoqué essentiellement l'effet direct du droit communautaire et ils ont soutenu que les autorités administratives étaient obligées de reconsidérer des décisions prises en violation du droit communautaire. Selon les appelants, l'article 41 du code ne peut pas empêcher le droit communautaire de produire pleinement ses effets. S'appuyant sur l'arrêt Barbier (6), les appelants exposent en outre que la distinction opérée entre résidents et non-résidents belges dans les dispositions conjointes des articles 2, paragraphe 1, et 18 du code est contraire aux dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux. Ils soutiennent également que ces dispositions du code portent atteinte à la liberté d'établir sa résidence dans un autre État membre et sont contraires aux dispositions combinées de l'article 12 CE et des articles 17 CE et 18 CE. L'État belge, partie défenderesse au principal, nie qu'il y ait restriction à la libre circulation des capitaux et soutient que la situation des résidents et celle des non-résidents ne sont pas comparables.

23. Dans l'ordonnance de renvoi, le hof van beroep te Gent estime qu'il est constant que, le jour de son décès, Mme Eckelkamp avait effectivement une dette de 220 000 euros.

24. Dans ces circonstances, le hof van beroep te Gent sursoit à statuer et demande à la Cour de répondre à la question préjudicielle suivante:

«Les dispositions combinées des articles 12 CE et 17 CE et 18 CE, d'une part, et les dispositions combinées des articles 56 CE et 57 CE, d'autre part, s'opposent-elles à une disposition interne d'un État membre en vertu de laquelle, s'agissant de l'acquisition par succession d'un bien

immeuble sis dans un État membre (l'État de situation), cet État membre perçoit un impôt sur la valeur de ce bien immeuble, sis dans l'État de situation, aux fins duquel la valeur des charges grevant ce bien immeuble (telles que les dettes garanties par un mandat hypothécaire sur ce bien immeuble) peut faire l'objet d'une déduction dans l'État de la situation de cet immeuble si, au moment du décès, le défunt résidait dans l'État de situation du bien alors que cette déduction n'est pas possible si, au moment du décès, le défunt résidait dans un autre État membre (l'État de résidence)?»

IV – En droit

A – *Les principaux arguments soulevés par les parties*

25. Dans la présente procédure, des observations ont été présentées par les héritiers, par le gouvernement belge et par la Commission des Communautés européennes, tous ayant par ailleurs été représentés à l'audience du 13 décembre 2007.

26. Les héritiers soutiennent que la législation belge concernant l'imposition relative à l'acquisition d'un bien immeuble par voie de succession est discriminatoire et enfreint les dispositions combinées des articles 56 CE et 58 CE en ce que – aux fins du calcul de l'assiette imposable – elle permet de prendre en compte certaines dettes si, au moment de son décès, le défunt résidait en Belgique, mais ne permet pas de les prendre en compte si le défunt résidait dans un autre pays. Les héritiers affirment que, dans ce contexte, la situation d'un résident et celle d'un non-résident sont des situations comparables. Ils soutiennent, à cet égard, que tant les résidents que les non-résidents sont des assujettis aux fins de la perception des impôts sur les successions. Se référant à la jurisprudence de la Cour (7), les héritiers exposent que, en conséquence, les résidents et les non-résidents doivent être traités sur un pied d'égalité au regard de la déductibilité de charges ou de dettes.

27. En deuxième lieu, les héritiers soutiennent – en se fondant sur l'arrêt Barbier (8) – que la législation en cause constitue une restriction à la libre circulation des capitaux en ce que les dispositions qui s'opposent à la déduction de dettes relatives à un bien immeuble ont pour effet de diminuer la valeur de la succession lorsque le de cujus était un non-résident, alors qu'une telle diminution ne se produit pas lorsque le de cujus résidait en Belgique. Dès lors, une personne résidant dans un autre État membre peut être dissuadée d'investir dans un bien immeuble situé en Belgique, sachant que ses héritiers devront payer des droits au titre de la succession qui seraient plus élevés que si elle n'avait pas investi en Belgique ou si elle avait investi d'une autre manière.

28. Enfin et en se fondant sur des arguments analogues, les héritiers soutiennent que la législation belge en cause va à l'encontre des droits des citoyens de l'Union, inscrits aux articles 12 CE et 18 CE, d'établir leur résidence dans un autre État membre et de ne pas faire l'objet de discriminations de ce fait.

29. À l'encontre de l'argument du gouvernement belge tiré de l'irrecevabilité de la présente demande de décision préjudicielle, les héritiers ont soutenu à l'audience que – y compris selon le droit belge – la dette litigieuse présentait un lien suffisamment étroit avec le bien immeuble concerné. De ce point de vue, il n'existe pas de différence pertinente entre une hypothèque et le mandat hypothécaire en cause en l'espèce. Ils ont en outre souligné que, si la dette de 220 000 euros n'avait pas été reprise dans la déclaration, c'était parce que le droit belge interdisait de le faire lorsque le défunt était un non-résident et, plus encore, parce que l'autorité nationale compétente (celle qui était une source d'information sur laquelle ils pouvaient se fonder conformément au principe de confiance légitime) (9) leur a dit de ne pas le faire.

30. En revanche, le gouvernement belge réaffirme l'irrecevabilité de la demande de décision

préjudicielle au motif que la question soumise est purement hypothétique et dénuée de pertinence aux fins de la décision que doit rendre la juridiction de renvoi dans le litige au principal. Il souligne que la dette en cause n'était pas mentionnée dans la déclaration de succession, qui est devenue définitive à l'expiration du délai accordé pour l'établir conformément au code. La question essentielle était donc, en réalité, celle de l'expiration du délai prévu pour établir ou pour rectifier la déclaration de succession et la juridiction de renvoi n'a pas démontré comment, dans ces conditions, prendre en compte une décision statuant sur la question préjudicielle. Il ressort de la jurisprudence de la Cour que le droit communautaire ne s'oppose pas à l'application de règles de procédure prévues par le droit national, telles que celles relatives aux délais (10).

31. Sur le fond du litige, le gouvernement belge considère que la différence de traitement des dettes selon la qualité de résident ou de non-résident du défunt n'est pas constitutive d'une infraction aux dispositions du traité invoquées en l'espèce. Il souligne que, au regard des impôts directs et en particulier au regard de la perception de l'impôt en cas d'acquisition par voie de succession, la situation des résidents et celle des non-résidents ne sont pas, en principe, comparables.

32. Le gouvernement belge soutient que l'État dans lequel le défunt résidait est le seul qui soit en mesure de déterminer sa situation patrimoniale globale et de prendre en compte tous les éléments d'actif et de passif aux fins du calcul de l'impôt sur les successions. C'est en principe toujours l'État membre de résidence du défunt qui prend en compte une dette telle que celle en cause en l'espèce. Toutefois, il n'existe pas, au niveau communautaire, de cadre légal approprié permettant de coordonner les pouvoirs des États membres en matière d'impôts sur les successions. La déduction d'une dette telle que celle en cause en l'espèce dans l'État membre de situation du bien immeuble pourrait en effet aboutir à une double déduction, ce que les États membres ont la faculté d'empêcher. En l'espèce, toutes les dettes faisant partie intégrante de la succession de la défunte sont prises en compte en Allemagne, l'État membre dans lequel elle résidait.

33. Selon le gouvernement belge, il convient de distinguer la présente affaire de l'arrêt Barbier (11), car, dans cette dernière affaire, la dette dont les héritiers demandaient la déduction était inhérente à l'élément d'actif immobilier imposable dans l'État de la situation. Dans la présente affaire, en revanche, le gouvernement belge estime qu'aucun élément ne montre que la dette – pour laquelle un simple mandat hypothécaire a été conféré, et non une hypothèque – serait liée de façon suffisamment étroite au bien immeuble au sens de l'arrêt Barbier. En réalité, ledit mandat hypothécaire porte sur tous les biens présents et futurs de la personne concernée.

34. Pour le gouvernement belge, l'État membre de situation du bien immeuble ne devrait accorder la déduction des dettes inhérentes à ce bien que dans l'éventualité dans laquelle la dette serait étroitement associée au bien immeuble et pour autant qu'elle ne soit pas déductible également dans l'État membre de résidence du de cujus.

35. Pour des raisons analogues, le gouvernement belge estime que la législation belge en cause en l'espèce n'est pas contraire aux articles 12 CE, 17 CE et 18 CE.

36. La Commission fait valoir que la distinction établie entre le calcul de l'impôt sur les successions dû lors du décès d'un résident belge et l'impôt dû lors du décès d'un non-résident – impliquant que l'acquisition par succession de biens immeubles d'un non-résident soit soumise à des droits de mutation par décès sans qu'il soit possible de déduire les dettes – constitue une restriction à la libre circulation des capitaux. Pour qu'une telle disposition puisse être considérée comme compatible avec la libre circulation des capitaux, il faudrait que la différence de traitement concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou soit justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général (12).

37. Selon la Commission, au regard de la question qui se pose en l'espèce, la situation d'un résident et celle d'un non-résident sont tout à fait comparables. En effet, le statut de résident ou de non-résident du défunt est sans importance quant à la valeur du bien immeuble situé en Belgique et des dettes y afférentes ou de la succession. Comme elle l'a précisé à l'audience, la Commission estime que, en l'espèce, eu égard au mandat hypothécaire, la dette est directement liée à la valeur du bien immeuble.

38. En outre, aucune raison impérieuse d'intérêt général n'a été avancée pour éventuellement justifier la différence de traitement en cause. S'agissant, en particulier, de la prétendue difficulté, pour les autorités nationales, de la vérification de l'existence de dettes lorsque le défunt résidait dans un autre État membre, en toute hypothèse, la charge de la preuve incombe aux héritiers qui devront par conséquent fournir des preuves suffisantes de l'existence d'une telle dette. La Commission ajoute qu'un État membre ne saurait, pour justifier une restriction à la libre circulation des capitaux, se fonder sur un crédit d'impôt ou sur un avantage fiscal qu'un autre État membre peut prévoir s'il le souhaite.

39. Enfin, la Commission ne juge pas nécessaire de répondre à la question soulevée à propos des articles 12 CE, 17 CE ou 18 CE.

B – *Appréciation*

1. Recevabilité de la question soulevée

40. S'agissant de l'exception d'irrecevabilité soulevée par le gouvernement belge, il convient que nous rappelions que, conformément à une jurisprudence constante, il appartient au seul juge national, qui est saisi du litige et qui doit assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir, d'apprécier, au regard des particularités de l'affaire pendante devant lui, tant la nécessité d'une décision préjudicielle pour être en mesure de rendre son jugement que la pertinence des questions qu'il pose à la Cour (13).

41. Dès lors que les questions posées par les juridictions nationales portent sur l'interprétation d'une disposition de droit communautaire, la Cour est donc, en principe, tenue de statuer, à moins qu'il ne soit manifeste que la demande de décision préjudicielle tend, en réalité, à l'amener à statuer au moyen d'un litige construit ou à formuler des opinions consultatives sur des questions générales ou hypothétiques, que l'interprétation du droit communautaire demandée n'ait aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige, ou encore que la Cour ne dispose pas des éléments de fait ou de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées (14).

42. Il convient de relever que, en l'espèce, il est constant que la dette en cause n'a pas été mentionnée dans le délai imparti par le code pour l'établissement ou la rectification de la déclaration de succession, déclaration qui est devenue définitive à l'expiration de ce délai.

43. Le gouvernement belge a aussi relevé – à juste titre – que, en principe, le droit

communautaire n'empêchait pas l'application de ce type de délai à peine de forclusion prévu par la législation nationale. À cet égard, il ressort de la jurisprudence que, en principe, tant la fixation de délais de recours raisonnables à peine de forclusion dans le cadre de procédures administratives ou judiciaires que la règle prévoyant qu'une décision administrative acquiert un caractère définitif à l'expiration d'un tel délai de recours raisonnable ou par l'épuisement des voies de recours sont conformes aux exigences d'efficacité du droit communautaire dans la mesure où de telles règles procédurales constituent une application du principe fondamental de sécurité juridique (15).

44. Toutefois, il ressort clairement tant du dossier de l'affaire que des arguments développés par les héritiers que le présent litige porte sur davantage que le simple fait du non-respect, par les héritiers, du délai prévu pour établir la déclaration de succession – que nous ne considérons pas comme critiquable en soi. En particulier, l'absence de mention de la dette dans la déclaration semble liée au fait que la législation belge relative aux droits de succession ne prévoit pas l'inclusion de semblables dettes et, qui plus est, au fait que les autorités fiscales belges ont donné des informations dans ce sens aux héritiers.

45. Donc, en dernière analyse, le présent litige porte sur les dispositions matérielles du code plutôt que sur ses dispositions procédurales, lesquelles, à leur tour, ont éventuellement été fondées, selon la réponse à donner aux questions préjudicielles, sur une application erronée du droit communautaire (16).

46. Dans ce contexte, il est loin d'être établi que, en statuant sur le recours formé par les héritiers, la juridiction de renvoi ne serait pas autorisée à prendre en considération une demande de décision préjudicielle portant sur la question déferée au seul motif que la déclaration de succession était devenue définitive sans que la dette litigieuse ait été mentionnée.

47. Il n'est dès lors pas manifeste, au sens donné par la jurisprudence précitée, que – comme le prétend le gouvernement belge – la question déferée dans la présente procédure fût hypothétique ou dénuée de pertinence aux fins de la décision qui doit être rendue dans le litige au principal.

48. Nous croyons dès lors que la question soumise à la Cour pour que celle-ci statue à titre préjudiciel est recevable.

2. Sur le fond

49. En formulant sa question, la juridiction de renvoi voudrait essentiellement s'entendre dire si le droit communautaire et en particulier les dispositions du traité relatives à la liberté, pour les citoyens de l'Union, d'établir leur résidence dans un autre État membre et à la libre circulation des capitaux s'opposent à une législation nationale relative à l'imposition des successions, telle que celle en cause dans le litige au principal en vertu de laquelle – pour déterminer l'assiette imposable à l'impôt dû sur l'acquisition par succession d'un bien immeuble situé sur le territoire de l'État membre concerné – il serait permis de prendre en compte certaines charges, telles que des dettes garanties par le droit conféré à un créancier de prendre hypothèque sur ce bien immeuble si, au moment du décès, la personne dont le bien immeuble est hérité résidait dans cet État membre (droit de succession), mais pas si cette personne résidait dans un autre État membre (17) (droit de mutation par décès).

50. Comme les parties à la présente procédure l'ont suggéré et conformément à la jurisprudence pertinente de la Cour relative à l'imposition de l'acquisition par voie de succession, nous commencerons par examiner cette question au regard de la libre circulation des capitaux (18).

51. À titre liminaire, il conviendrait de relever que, comme la Commission l'a fait observer à juste titre, dans les circonstances de l'espèce, les dispositions du traité les plus pertinentes sont, plutôt que l'article 57 CE, comme le suggère la question posée, les dispositions combinées des articles 58 CE et 56 CE.

52. Il convient de rappeler dès le départ que, conformément à une jurisprudence constante, bien que les impôts directs relèvent de la compétence des États membres, ceux-ci doivent néanmoins exercer cette compétence en conformité avec le droit communautaire (19).

53. S'agissant plus particulièrement de l'application *ratione materiae* des dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux à une situation telle que celle de l'espèce – qui, en fait, n'a pas été contestée par les parties à la présente procédure – selon une jurisprudence bien établie, les successions constituent des mouvements de capitaux au sens de l'article 56 CE, à l'exception des cas où leurs éléments constitutifs se cantonnent à l'intérieur d'un seul État membre (20).

54. Il suffit de relever, à ce propos, que la situation de l'espèce, portée devant le *hof van beroep te Gent*, n'est manifestement pas une situation purement interne en ce qu'elle concerne l'imposition de l'acquisition d'un bien immeuble par la voie de la succession d'une personne qui, au moment de son décès, résidait dans un État membre autre que la Belgique, c'est-à-dire dans un État membre qui n'est pas l'État membre dans lequel le bien immeuble est situé.

55. En conséquence, la succession en cause dans la procédure au principal relève du domaine d'application des dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux.

56. Il convient donc d'examiner la question de savoir si une législation nationale telle que celle en cause en l'espèce constitue une restriction prohibée à la libre circulation des capitaux.

57. À cet égard, il convient de relever que, dans l'arrêt *Barbier* – qui concernait aussi l'imposition d'un bien immeuble acquis par succession d'une personne non résidente –, la Cour a estimé que les mesures interdites par l'article 56 CE, en tant que restrictions aux mouvements de capitaux, comprennent celles qui sont de nature à diminuer la valeur de la succession d'un résident d'un État autre que l'État membre où se trouvent les biens concernés et qui impose la succession desdits biens (21).

58. Dans la présente affaire, il n'a pas été contesté que – comme les héritiers et la Commission l'ont admis – la législation n'autorisant pas la déduction des dettes liées à un bien immeuble acquis par succession d'un non-résident telles que celles en cause dans la procédure au principal a pour effet de diminuer la valeur de la succession dans la mesure où il en résulte que la succession est soumise, en Belgique, à une imposition plus élevée que celle qui serait due si le bien immeuble avait été acquis par succession d'une personne résidant, au moment du décès, sur le territoire de cet État membre.

59. Il s'ensuit que – dans la mesure où elle fait dépendre la déductibilité de certaines dettes de la condition exigeant que le bien immobilier concerné ait été acquis par succession d'une personne qui résidait dans cet État membre – la législation nationale en matière d'impôt sur les successions qui est en cause est susceptible, en principe, de restreindre la circulation des capitaux.

60. Il est dès lors nécessaire d'examiner le point de savoir si cette restriction peut être justifiée au regard des dispositions du traité.

61. Le gouvernement belge se fonde essentiellement sur deux principaux arguments pour montrer que la législation en cause est compatible avec les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux et que la distinction sur laquelle elle se fonde est justifiée. Il soutient tout d'abord, en se fondant sur l'arrêt Schumacker (22), que la différence de traitement concernée est le reflet d'une différence objective entre la situation d'un résident et celle d'un non-résident. En second lieu, et en rapport direct avec cet argument, le gouvernement belge fait observer que, conformément aux règles de répartition de la souveraineté fiscale, c'est au seul État membre de résidence du défunt – qui est le seul à même de déterminer sa situation patrimoniale d'ensemble – qu'il revient de prendre en compte l'ensemble des éléments d'actif et de passif de la succession, y compris les dettes telles que celles en cause en l'espèce.

62. De ce point de vue, ainsi que le gouvernement belge le fait observer – reconnaissant ainsi le rôle du critère de la résidence en tant que facteur de rattachement aux fins de la répartition des pouvoirs d'imposition –, il est vrai que, en matière d'impôts directs, la situation des résidents et celle des non-résidents ne sont, en règle générale, pas comparables, de telle sorte que, en droit fiscal, la résidence des contribuables peut constituer un facteur pouvant justifier des règles nationales qui impliquent une différence de traitement entre contribuables résidents et contribuables non résidents (23).

63. Dans la même veine, l'article 58, paragraphe 1, sous a), CE prévoit expressément que «[l]'article 56 ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres [...] d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence [...]». ».

64. Toutefois, la Cour a itérativement souligné que, en tant que dérogation au principe fondamental de libre circulation des capitaux, une telle disposition doit faire l'objet d'une interprétation stricte et que cette disposition ne saurait être interprétée en ce sens que toute législation fiscale comportant une distinction entre les contribuables en fonction du lieu où ils résident ou de l'État membre dans lequel ils investissent leurs capitaux serait automatiquement compatible avec le traité (24).

65. Ainsi, la dérogation prévue à l'article 58, paragraphe 1, sous a), CE est elle-même limitée par l'article 58, paragraphe 3, CE, qui prévoit que les dispositions nationales visées au paragraphe 1 de cet article «ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 56».

66. Il y a donc lieu de distinguer les traitements inégaux permis au titre de l'article 58, paragraphe 1, sous a), CE des discriminations arbitraires interdites par le paragraphe 3 de ce même article. Il ressort de la jurisprudence que, pour qu'une réglementation nationale puisse être considérée comme compatible avec les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux, il faut que la différence de traitement concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou soit justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général (25).

67. S'agissant de la détermination de situations qui sont objectivement comparables au regard d'une mesure fiscale nationale spécifique (26), il ressort de la jurisprudence en particulier que, lorsqu'un État membre a décidé d'appliquer une forme particulière d'impôt aux non-résidents aussi bien qu'aux résidents, cela implique que les résidents et les non-résidents soient considérés comme se trouvant dans une situation comparable au regard des déductions liées à cette imposition (27). Dans le même contexte, la Cour a aussi estimé qu'il était pertinent de déterminer si des coûts, charges ou obligations, à propos desquels se pose la question de leur déductibilité ou de leur prise en compte aux fins de l'imposition en cause, étaient d'une certaine façon «directement liés» au revenu, à l'actif ou au fait imposable sur lequel l'impôt est perçu (28).

68. Dans ce contexte, il convient de faire observer, en l'espèce, en premier lieu que, aux fins de l'impôt relatif à l'acquisition par succession d'un bien immeuble situé en Belgique, le bien d'un résident comme celui d'un non-résident sont soumis à l'impôt au titre du code. Bien que, en termes formels, il y ait un «droit de succession» perçu dans le cas d'un résident et un «droit de mutation» perçu dans le cas d'un non-résident, il reste constant, pensons-nous, que les résidents et les non-résidents sont en principe considérés comme se trouvant dans une situation comparable au regard de la législation fiscale en ce qui concerne leur assujettissement à l'impôt relatif à l'acquisition par succession d'un bien immeuble situé en Belgique.

69. En second lieu, bien que les impôts applicables à la succession soient formellement perçus sur la valeur du bien immeuble faisant partie des biens d'un non-résident, il ne faut pas perdre de vue que la succession est imposée à la charge des héritiers. Le problème ne concerne donc pas exclusivement la situation personnelle du défunt et la responsabilité incombant à l'État membre de résidence dans la prise en compte, conformément au principe de résidence invoqué par le gouvernement belge, de toutes les circonstances et obligations, dès lors que ce sont les héritiers qui sont assujettis au code et redevables d'impôts selon leur part dans l'héritage.

70. En particulier, dans une situation dans laquelle les héritiers étaient eux-mêmes résidents belges, auxquels s'appliquerait apparemment la même règle d'absence de déductibilité concernant l'acquisition d'un immeuble par succession d'un non-résident, on pourrait se demander si l'État de résidence du de cujus serait vraiment mieux à même de prendre en considération des dettes telles que celle en cause en l'espèce. En outre, comme la Commission l'a relevé, la charge de la preuve repose sur les héritiers assujettis qui devront par conséquent démontrer l'existence de la dette, que la personne dont le bien faisait l'objet de la dette ait ou non été un résident.

71. Enfin, il conviendrait de faire observer que, selon les informations données par les parties et par la juridiction de renvoi, la dette en cause dans la procédure au principal est garantie par un mandat hypothécaire qui permet de grever le bien immeuble hérité d'une hypothèque correspondante.

72. Bien que, comme l'a souligné le gouvernement belge, le lien existant en l'espèce entre le bien immeuble et la dette concernée soit, clairement, différent techniquement du lien existant, par exemple, entre l'obligation de transfert du titre de propriété et du bien en cause dans l'arrêt Barbier (29), nous ne pensons pas que cette différence soit pertinente dans ce contexte et nous ne pensons pas non plus qu'elle suffise pour permettre à la Cour de distinguer la situation de l'espèce de celle de l'arrêt Barbier. Il demeure qu'il existe un lien en ce que les dettes ainsi garanties sont en toute hypothèse susceptibles de grever le bien immeuble concerné, qui fait l'objet de l'impôt (30) .

73. En prenant en compte les considérations qui précèdent, il n'a pas été démontré que le simple fait que, au moment du décès, le de cujus n'était pas résident de l'État membre dans lequel est situé le bien immeuble faisant partie de son patrimoine pourrait permettre de justifier le refus

fait aux héritiers de déduire une telle dette, dans une situation telle que celle soumise à la juridiction de renvoi, alors qu'un héritier se trouvant dans la même situation mais recevant la succession d'un résident aurait le droit de bénéficier d'un tel avantage fiscal.

74. S'agissant enfin de l'argument soulevé par le gouvernement belge, tiré du fait que la prise en compte de la dette en cause pourrait aboutir à une double déduction, une jurisprudence bien établie de la Cour veut qu'un ressortissant communautaire ne saurait être privé de la possibilité de se prévaloir des dispositions du traité au motif qu'il profite des avantages fiscaux légalement offerts par les normes en vigueur dans un État membre autre que celui dans lequel il réside (31).

75. Dès lors donc qu'il n'existe pas non plus de motifs impérieux d'intérêt général de nature à justifier la législation en cause qui ait été avancé, il convient d'en conclure que la différence de traitement entraînée constitue un moyen de discrimination arbitraire visé par l'article 58, paragraphe 3, CE et par la jurisprudence précitée (32), et est dès lors incompatible avec les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux.

76. Il résulte de ce qui précède qu'il n'est pas nécessaire d'examiner la question préjudicielle en tant qu'elle concerne la liberté, pour les citoyens de l'Union, d'établir leur résidence dans un autre État membre (33).

77. À notre avis, il convient de répondre à la question préjudicielle en ce sens que les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux s'opposent à une législation d'un État membre telle que celle en cause dans la procédure au principal qui prévoit – aux fins de la détermination de l'assiette imposable de l'impôt dû sur l'acquisition par voie de succession d'un bien immeuble situé sur le territoire de cet État membre – la possibilité de prendre en compte un certain nombre de charges, telles que les dettes garanties par le droit conféré à un créancier de prendre hypothèque sur le bien immeuble hérité si, au moment du décès, la personne propriétaire du bien hérité résidait dans cet État membre, mais ne prévoit pas cette possibilité si cette personne résidait dans un autre État membre.

V – Conclusion

78. Pour les raisons que nous avons exposées ci-dessus, nous proposons de donner la réponse suivante à la question posée par le hof van beroep te Gent:

«Les dispositions du traité CE relatives à la libre circulation des capitaux s'opposent à une législation d'un État membre telle que celle en cause dans la procédure au principal qui prévoit – aux fins de la détermination de l'assiette imposable de l'impôt dû sur l'acquisition par voie de succession d'un bien immeuble situé sur le territoire de cet État membre – la possibilité de prendre en compte un certain nombre de charges, telles que les dettes garanties par le droit conféré à un créancier de prendre hypothèque sur le bien immeuble hérité si, au moment du décès, la personne propriétaire du bien hérité résidait dans cet État membre, mais ne prévoit pas cette possibilité si cette personne résidait dans un autre État membre.»

1 – Langue originale: l'anglais.

2 – Affaire C-43/07, en instance devant la Cour.

3 – Arrêt du 11 décembre 2003 (C-364/01, Rec. p. I-15013).

4 – Arrêt du 23 février 2006 (C-513/01, Rec. p. I-1957).

5 – JO L 178, p. 5.

6 – Précité à la note 3.

7 – Arrêt du 28 janvier 1986, Commission/France (270/83, Rec. p. 273); du 21 septembre 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Rec. p. I-6161), et Barbier, précité à la note 3.

8 – Précité à la note 3, point 62.

9 – Il était fait référence, à cet égard, à l'arrêt du 14 septembre 2006, Elmeka (C-181/04 à C-183/04, Rec. p. I-8167, point 19).

10 – Arrêt du 16 décembre 1976, Comet (45/76, Rec. p. 2043, point 19).

11 – Précité à la note 3.

12 – Arrêt du 8 septembre 2005, Blanckaert (C-512/03, Rec. p. I-7685, point 42).

13 – Voir en particulier, à cet égard, arrêts du 10 juillet 1997, Palmisani (C-261/95, Rec. p. I-4025, point 18); du 30 mars 2000, JämO (C-236/98, Rec. p. I-2189, point 30), et du 29 janvier 2008, Promusicae (C-275/06, non encore publié au Recueil, point 36).

14 – Voir, à cet égard, en particulier, arrêts Promusicae, précité à la note 13, point 37, et du 14 décembre 2006, Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio (C-217/05, Rec. p. I-11987, point 16 et jurisprudence citée).

15 – Voir en particulier, à cet égard, arrêts Palmisani, précité à la note 13, point 28; du 13 janvier 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, Rec. p. I-837, point 24), et Comet, précité à la note 10, point 18.

16 – En outre, le litige au principal peut soulever, comme les héritiers l'ont soutenu, des questions de protection de la confiance légitime.

17 – C'est-à-dire résident, au moment du décès, d'un État membre autre que l'État membre de la situation du bien immeuble.

18 – Voir entre autres, à cet égard, arrêt Barbier, précité à la note 3, points 57, 58 et 75. Les considérations qui suivent correspondent essentiellement, dans la mesure où les deux affaires présentent une analogie structurelle, à celles développées dans les conclusions que nous présentons dans l'affaire Arens-Sikken, précitée à la note 2, auxquelles nous nous référons pour autant que de besoin.

19 – Voir, entre autres, arrêts du 7 septembre 2004, Manninen (C-319/02, Rec. p. I-7477, point 19); du 14 septembre 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Rec. p. I-8203, point 15), et du 29 mars 2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Rec. p. I-2647, point 21).

20 – Voir entre autres, à cet égard, arrêts 17 janvier 2008, Jäger (C-256/06, non encore publié au Recueil, point 25), et van Hilten-van der Heijden, précité à la note 4, point 42.

21 – Voir, sur ce point, arrêts Barbier, précité à la note 3, point 62; van Hilten-van der Heijden, précité à la note 4, point 44 et, plus récemment, Jäger, précité à la note 20, point 30.

22 – Arrêt du 14 février 1995 (C-279/93, Rec. p. I-225).

23 – Voir, de ce point de vue, arrêt Schumacker, précité à la note 22, points 31 et 33.

24 – Voir, par exemple, arrêts du 13 décembre 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Rec. p. I-

10837); Manninen, précité à la note 19, point 28, et Jägers, précité à la note 20, point 40.

25 – Voir entre autres, à cet égard, arrêts Manninen, précité à la note 19, points 28 et 29; du 6 juin 2000, Verkooijen (C-35/98, Rec. p. I-4071, point 43); du 5 juillet 2005, D. (C-376/03, Rec. p. I-5821, point 43), et Banckaert, précité à la note 12, point 42.

26 – Voir, sur ce point, pour des développements plus détaillés, les conclusions que nous présentons dans l'affaire Arens-Sikken, précitée à la note 2, points 73 à 77.

27 – Voir, à ce sujet, arrêts Commission/France, précité à la note 7, point 20; du 14 décembre 2006, Denkavit Internationaal et Denkavit France (C-170/05, Rec. p. I-11949, point 35): voir aussi conclusions présentées le 5 novembre 1996 par l'avocat général Lenz dans l'affaire Futura Participations et Singer (arrêt du 15 mai 1997, C-290/95, Rec. p. I-2471), points 38 et 39.

28 – Voir entre autres, à cet égard, arrêts du 12 juin 2003, Gerritse (C-234/01, Rec. p. I-5933, points 27 et 28); du 19 janvier 2006, Bouanich (C-265/04, Rec. p. I-923), et Jäger, précité à la note 20, point 44.

29 – Précité à la note 3.

30 – Voir, sur ce point, les conclusions que nous présentons dans l'affaire Arens-Sikken, précitée à la note 2, point 79 et note 35.

31 – Voir, entre autres, arrêt Barbier, précité à la note 3, point 71. Voir aussi, pour des développements plus détaillés sur cette question, les conclusions que nous présentons dans l'affaire Arens-Sikken, précitée à la note 2, points 66 et 86 à 99.

32 – Voir ci-dessus, point 67.

33 – Voir, à ce sujet, arrêt Barbier, précité à la note 3, point 75.