

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

JÁN MAZÁK

prezentate la 13 martie 2008⁽¹⁾

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 (Belgia)]

„Libera circulație a capitalurilor – Articolele 56 CE și 58 CE – Restricții – Impozit pe succesiuni – Deductibilitate a unor datorii garantate printr-un mandat ipotecar – Refuz pentru motivul că de cuius nu era rezident la momentul decesului”

I – Introducere

1. Prin întrebarea adresată Curții în vederea pronunțării unei hotărâri preliminare prin Hotărârea din 9 ianuarie 2007, hof van beroep te Gent (Curtea de Apel din Gent, Belgia) dorește, în esență, să se confirme dacă legislația belgiană privind impozitul pe succesiune este compatibilă cu articolele 56 CE și 58 CE privind libera circulație a capitalurilor și cu articolele 12 CE, 17 CE și 18 CE privind libertatea resortisanților Uniunii de a-și stabili reședința într-un alt stat membru. Mai specific, instanța de trimitere ar dori să știe dacă aceste dispoziții ale Tratatului CE se opun unei legislații a unui stat membru care – în scopul stabilirii bazei impozabile pentru impozitul datorat pe transmiterea prin succesiune a unui bun imobil situat pe teritoriul statului membru interesat – permite luarea în considerare a anumitor sarcini, precum datoriile garantate prin dreptul conferit unui creditor de a obține o ipotecă pe această proprietate imobiliară dacă, la momentul decesului, *de cuius* era rezident în acest stat membru, dar nu o permite dacă acesta era rezident în alt stat membru.

2. Problemele ridicate în prezenta cauză sunt foarte asemănătoare cu cele din cauza Arens/Sikken⁽²⁾ – în care astăzi prezentăm de asemenea concluziile noastre – care se referă de asemenea la o legislație națională în temeiul căreia, pentru a stabili impozitul datorat pe dobândirea prin succesiune a unui bun imobil situat pe teritoriul național, unele sarcini nu sunt deductibile dacă, la momentul decesului, defunctul era rezident în alt stat membru.

3. Răspunzând întrebărilor adresate în prezenta acțiune, Curtea va avea ocazia să dezvolte jurisprudența existentă privind impozitul pe succesiune în contextul liberei circulații a capitalurilor și în particular cea rezultată din Hotărârile Barbier⁽³⁾ și van Hilten/van der Heijden⁽⁴⁾.

II – Legislația relevantă

A – Dreptul comunitar

4. Articolul 56 alineatul (1) CE [fostul articol 73 B alineatul (1) din Tratatul CE] prevede:

„În temeiul dispozițiilor prezentului capitol, sunt interzise orice restricții privind circulația capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și țările terțe.”

5. Articolul 58 CE (fostul articol 73 D din Tratatul CE) prevede:

„(1) Articolul 56 nu aduce atingere dreptului statelor membre:

(a) 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;

[...]

(3) Măsurile și procedurile menționate la alineatele (1) și (2) 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.”

6. Anexa I la Directiva 88/361/CEE a Consiliului din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului 67 din tratat (articol abrogat ulterior prin Tratatul de la Amsterdam)(5) se referă la 13 categorii diferite de mișcări de capital. Cea de a unsprezecea categorie, intitulată „Circulația capitalului cu caracter personal”, prevede:

„[...]”

D – Moșteniri și succesiuni

[...]”

B – Legislația națională

7. În legătură cu impozitul pe succesiuni, stabilirea cotei de impozitare, a bazei de impunere, a scutirilor și reducerilor de impozit aparțin domeniului de competență a diferitelor regiuni ale Regatului Belgiei.

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

„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 s?u, are stabilit aici domiciliul sau sediul averii sale.”

9. Potrivit articolului 15 din cod, impozitul pe succesiune este datorat asupra universalit??ii bunurilor, indiferent unde s?ar afla acestea, care apar?in defunctului sau persoanei absente, ?i aceasta dup? deducerea datoriilor.

10. Articolul 18 din cod, referitor la nereziden?i, are urm?torul cuprins:

„Impozitul pe transferul propriet??ilor imobiliare ca urmare a decesului este datorat asupra universalit??ii imobilelor situate în Belgia, care apar?in defunctului sau persoanei absente, ?i aceasta f?r? sc?derea sarcinilor.”

11. În temeiul articolului 29 din cod, pentru a fi înscris? în pasiv, datoria trebuie s? existe înc? în ziua decesului, fapt care poate fi dovedit prin toate mijloacele de drept admisibile pentru un act de crean?? ?i de debit.

12. Articolul 40 din cod prevede c? termenul pentru depunerea declara?iei de succesiune este de cinci luni de la data decesului dac? acesta a intervenit în Regatul Belgiei ?i de ?ase luni dac? decesul a intervenit în alt? ?ar? din Europa.

13. Potrivit articolului 41 din cod:

„Termenul pentru depunerea declara?iei de succesiune poate fi prelungit de c?tre directorul general pentru înregistrare fiscal? ?i proprietatea de stat.

Declara?ia depus? în cursul termenului stabilit de lege sau prelungit de c?tre directorul general poate fi rectificat? atât timp cât acest termen nu a expirat, cu condi?ia ca persoanele interesate s? nu fi renun?at în mod expres la această posibilitate printr-o declara?ie depus? în form? legal?.”

14. La articolul 48 alineatul 1 din cod sunt cuprinse tabele care precizeaz? cotele aplicabile impozitelor pe succesiune ?i pe transferul propriet??ilor imobiliare ca urmare a decesului. Alineatul 2 al patrulea paragraf al acestui articol are urm?torul cuprins:

„Datoriile ?i cheltuielile funerare sunt deduse cu prioritate din bunurile mobile ?i din bunurile prev?zute la articolul 60 bis, cu excep?ia cazului în care declaran?ii dovedesc c? este vorba despre datorii contractate în mod special pentru a dobândi sau pentru a conserva bunuri imobile.”

15. Nu exist? o conven?ie bilateral? între Regatul Belgiei ?i Republica Federal? Germania în materia evit?rii dublei impuneri a impozitelor pe succesiune.

III – Istoricul cauzei, procedura ?i întrebarea preliminar?

16. Hans, Natalie, Monica, Saskia, Thomas, Jessica ?i Joris Eckelkamp, reclaman?ii din ac?iunea principal?, sunt mo?tenitorii *de cuius* (denumi?i împreun? în continuare „mo?tenitorii”) doamnei Reintges Hildegard Eckelkamp (denumit? în continuare „doamna Eckelkamp”), care a decedat la Düsseldorf la 30 decembrie 2003.

17. La 13 noiembrie 2002, doamna Eckelkamp semnase un document în care recunoștea că avea o datorie față de unul dintre reclamânți, domnul Hans Eckelkamp. În plus, 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 de plată a acestei datorii, pentru o valoare de 200 000 de euro majorată cu dobânzi de 11 000 de euro.

18. La 29 iunie 2004, moștenitorii au depus declarația pentru succesiunea doamnei Eckelkamp (denumită în continuare „declarația de succesiune” sau „declarația”), în care menționau la activ acest bun imobil ca având o valoare de 200 000 de euro. La pasiv, declarația indica „nihil”.

19. Pe baza declarației – așadar, fără a lua în considerare datoria doamnei Eckelkamp către domnul Hans Eckelkamp –, impozitele pe transferul proprietăților imobiliare datorate ca urmare a decesului au fost estimate, prin Decizia din 14 iulie 2004, la 110 000,04 euro.

20. Din dosar rezultă că, anterior depunerii declarației de succesiune, avusese loc un schimb de corespondență electronică între unul dintre reclamânți din acțiunea principală și administrația fiscală belgiană, în care acesta din urmă a indicat că impozitul pe transferul proprietăților imobiliare ca urmare a decesului (aplicabil când defunctul era nerezident) era datorat asupra bunului imobil situat în Belgia, iar aceasta fără deducerea sarcinilor, și că, în consecință, datoria în litigiu nu trebuia să fie menționată în declarație.

21. După ce au plătit impozitele pe succesiune, la 7 octombrie 2004 moștenitorii au introdus o acțiune în materie fiscală solicitând, între altele, anularea Deciziei din 14 iulie 2004. Această acțiune a fost respinsă prin hotărârea pronunțată la 30 mai 2005 de rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Tribunalul de Primă Instanță din Bruges). În hotărâre, rechtbank van eerste aanleg a apreciat că termenul prevăzut la articolul 40 din cod pentru depunerea declarației de succesiune expirase în orice caz la 1 iulie 2004, în timp ce acțiunea în materie fiscală nu fusese introdusă decât la 7 octombrie 2004, ceea ce implică faptul că declarația de succesiune era definitivă și că o datorie care nu era menționată în aceasta nu putea să fie luată în considerare. Tribunalul de Primă Instanță apreciază de asemenea că moștenitorii ar fi trebuit să introducă în pasiv datoria în litigiu, ca o datorie creștă nu ar trebui să se aplice prevederile coroborate ale articolelor 1, 2 și 18 din cod, nefiind compatibile cu dreptul comunitar.

22. Moștenitorii au formulat apel împotriva hotărârii pronunțate în primă instanță la hof van beroep te Gent. În susținerea apelului lor, aceștia au invocat în principal efectul direct al dreptului comunitar și au susținut că autoritățile administrative erau obligate să reconsidere deciziile luate cu încălcarea dreptului comunitar. În opinia apelanților, articolul 41 din cod nu poate împiedica dreptul comunitar să își producă pe deplin efectele. Bazându-se pe Hotărârea Barbier(6) apelanții invocă în plus că diferența făcută între rezidenții și nerezidenții belgieni în dispozițiile coroborate ale articolului 2 alineatul 1 și ale articolului 18 din cod este contrară dispozițiilor tratatului privind libera circulație a capitalurilor. Aceștia susțin de asemenea că dispozițiile respective din cod aduc atingere libertății privind stabilirea reședinței într-un alt stat membru și sunt contrare dispozițiilor articolului 12 CE coroborat cu articolele 17 CE și 18 CE. Statul belgian, parte pârât în acțiunea principală, neagă existența unei restricții privind libera circulație a capitalurilor și susține că situația rezidenților și aceea a nerezidenților nu sunt comparabile.

23. În ordonanța de trimitere, hof van beroep te Gent apreciază ca fiind cert faptul că, în ziua decesului său, doamna Eckelkamp avea efectiv o datorie de 220 000 de euro.

24. În aceste împrejurări, hof van beroep te Gent suspendă judecarea cauzei și solicită ca în speță Curtea să răspundă la următoarea întrebare preliminară:

„Se opun dispozițiile articolului 12 CE coroborat cu articolele 17 CE și 18 CE, pe de o parte, și dispozițiile articolului 56 CE coroborat cu articolul 57 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, însă nu și în cazul în care, la data decesului său, defunctul avea reședință într-un alt stat membru (statul de reședință)?”

IV – În drept

A – *Principalele argumente prezentate de părți*

25. În prezenta procedură au fost prezentate observații de către moțtenitori, guvernul belgian și Comisia Comunităților Europene, toți fiind de altfel reprezentați la ședința din 13 decembrie 2007.

26. Moțtenitorii susțin că legislația belgiană privind impozitele pe dobândirea unui bun imobil prin succesiune este discriminatorie și încalcă dispozițiile articolului 56 CE coroborat cu articolul 58 CE prin aceea că – în scopul de a calcula baza impozabilă – aceasta permite să se ia în considerare unele datorii dacă, la momentul decesului său, defunctul avea reședință în Belgia, dar nu permite luarea în considerare a unor astfel de datorii dacă defunctul avea reședință într-o altă țară. Moțtenitorii afirmă că, în acest context, situația unui rezident și cea a unui nerezident sunt situații comparabile. Aceștia susțin în această privință că atât rezidenții, cât și nerezidenții sunt supuși plății impozitelor pe succesiune. Referindu-se la jurisprudența Curții(7), moțtenitorii arată că, în consecință, rezidenții și nerezidenții trebuie să primească același tratament în ceea ce privește deductibilitatea sarcinilor sau a datoriilor.

27. În al doilea rând, moțtenitorii susțin – întemeindu-se pe Hotărârea Barbier(8) – că legislația în cauză constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor prin faptul că dispozițiile care se opun deducerii datoriilor în legătură cu un bun imobil au ca efect diminuarea valorii succesiunii când *de cuius* era un nerezident, în timp ce dacă *de cuius* avea reședință în Belgia nu se producea o astfel de diminuare. Prin urmare, o persoană rezidentă într-un alt stat membru poate fi descurajată să investească într-un bun imobil situat în Belgia, fiind că moțtenitorii săi vor trebui să plătească impozite pe succesiune care ar fi mai mari decât dacă ea nu ar fi investit în Belgia sau dacă ar fi investit în alt mod.

28. În sfârșit, bazându-se pe argumente similare, moțtenitorii susțin că legislația belgiană în cauză se opune drepturilor cetățenilor Uniunii Europene prevăzute la articolele 12 CE și 18 CE de a-și stabili reședința într-un alt stat membru și de a nu face obiectul unor discriminații din acest motiv.

29. Împotriva argumentului guvernului belgian rezultat din invocarea inadmisibilității prezentei cereri de pronunțare a unei hotărâri preliminare, moțtenitorii au susținut în cadrul ședinței că – inclusiv conform dreptului belgian – datoria în litigiu avea o legătură suficient de strânsă cu bunul imobil în cauză. Din acest punct de vedere nu există o diferență relevantă între o ipotecă și mandatul ipotecar în discuție în prezenta cauză. Aceștia au subliniat în plus că datoria de 220 000

de euro nu fusese inclus? în declara?ie deoarece dreptul belgian interzice s? se procedeze astfel când defunctul era un nerezident ?i, mai mult decât atât, deoarece autoritatea na?ional? competent? (aceasta fiind o surs? de informa?ii pe care se puteau baza, conform principiului încrederii legitime) le?a spus s? nu o fac?(9).

30. Dimpotriv?, guvernul belgian reaffirm? inadmisibilitatea cererii de pronun?are a unei hot?râri preliminare pentru motivul c? întrebarea adresat? este pur ipotetic? ?i irelevant? în scopul solu?ion?rii ac?iunii principale de c?tre instan?a de trimitere. Guvernul belgian subliniaz? c? datoria în cauz? nu fusese men?ionat? în declara?ia de succesiune, care a devenit definitiv? la expirarea termenului acordat pentru a o completa în conformitate cu codul. A?adar, în realitate, problema esen?ial? era aceea privind expirarea termenului prev?zut pentru a completa sau pentru a rectifica declara?ia de succesiune ?i instan?a de trimitere nu a ar?tat cum anume ar putea s? aib? în vedere, în aceste condi?ii, decizia pronun?at? cu privire la întrebarea preliminar?. Rezult? din jurispruden?a Cur?ii c? dreptul comunitar nu se opune aplic?rii normelor procedurale prev?zute de dreptul na?ional, precum cele privind termenele(10).

31. Pe fondul cauzei, guvernul belgian consider? c? diferen?a de tratament a datoriilor în func?ie de calitatea de rezident sau de nerezident a defunctului nu constituie o înc?lcare a dispozi?iilor tratatului invocate în prezenta cauz?. Acesta subliniaz? c? fa?? de impozitele directe ?i în particular fa?? de impozitarea în cazul dobândirii prin mo?tenire, situa?ia reziden?ilor ?i cea a nereziden?ilor nu sunt, în principiu, comparabile.

32. Guvernul belgian sus?ine c? statul în care era rezident defunctul este singurul în m?sur? s? stabileasc? situa?ia sa patrimonial? global? ?i s? ia în considerare toate elementele de activ ?i de pasiv pentru calculul impozitului pe succesiuni. O datorie precum cea despre care este vorba în spe?? este în principiu întotdeauna luat? în considerare în statul membru în care a fost rezident defunctul. Cu toate acestea, la nivel comunitar nu exist? cadru legal adecvat care s? permit? coordonarea puterilor statelor membre în domeniul impozitelor pe succesiune. Deducerea unei datorii precum cea în discu?ie în spe??, în statul membru în care este situat bunul imobil, ar putea într?adev?r s? conduc? la o dubl? deducere, pe care statele membre au dreptul s? o împiedice. În spe??, toate datoriile care fac parte integrant? din succesiunea defunctei sunt luate în considerare în Germania, statul membru în care aceasta era rezident?.

33. Conform guvernului belgian, trebuie s? se fac? distinc?ie între prezenta cauz? ?i Hot?rârea Barbier(11) deoarece, în aceast? din urm? cauz?, datoria a c?rei deducere o solicitau mo?tenitorii constituia un element inerent al activului imobiliar impozabil în statul membru în care era situat. Dimpotriv?, în prezenta cauz?, guvernul belgian apreciaz? c? nu exist? niciun indiciu c? datoria – pentru care a fost acordat numai un mandat ipotecar ?i nu o ipotec? – ar fi legat? suficient de strâns de bunul imobil în sensul Hot?rârii Barbier. În realitate, mandatul ipotecar men?ionat se refer? la toate bunurile prezente ?i viitoare ale persoanei în cauz?.

34. Pentru guvernul belgian, statul membru în care este situat bunul imobil nu ar trebui s? acorde deducerea datoriilor inerente acestui bun decât în eventualitatea în care datoria ar fi strâns asociat? cu bunul imobil ?i dac? nu este de asemenea deductibil? în statul membru de re?edin?? al lui *de cuius*.

35. Pentru motive similare, guvernul belgian consider? c? legisla?ia belgian? în discu?ie în cazul în spe?? nu este contrar? articolelor 12 CE, 17 CE ?i 18 CE.

36. Comisia arat? c? diferen?a stabilit? între calculul impozitului pe succesiune datorat ca urmare a decesului unui rezident belgian ?i impozitul datorat ca urmare a decesului unui nerezident – implicând faptul c? dobândirea prin succesiune a bunurilor imobile de la un nerezident s? fie supus? impozitelor pe transferul propriet??ilor imobiliare ca urmare a decesului

fi?r? a exista posibilitatea de a deduce aceste datorii – constituie o restric?ie privind libera circula?ie a capitalurilor. Pentru ca o astfel de dispozi?ie s? poat? fi considerat? compatibil? cu libera circula?ie a capitalurilor ar trebui ca diferen?a de tratament s? se aplice unor situa?ii care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau s? fie justificat? printr?un motiv imperativ de interes general(12).

37. Potrivit Comisiei, în scopul de a r?spunde la întrebarea adresat? în spe??, situa?ia unui rezident ?i aceea a unui nerezident sunt cu totul comparabile. Într?adev?r, statutul de rezident sau de nerezident al defunctului nu este important în ceea ce prive?te valoarea bunului imobil situat în Belgia ?i datoriile aferente acestuia sau succesiunea. Dup? cum a precizat în cadrul ?edin?ei, Comisia apreciaz? c?, în spe??, datoria este direct legat? de valoarea bunului imobil prin mandatul ipotecar.

38. În plus, nu a fost invocat niciun motiv imperios de interes general pentru a justifica eventual diferen?a de tratament în discu?ie. În ceea ce prive?te, în particular, pretinsa dificultate pentru autorit??ile na?ionale, a verific?rii existen?ei datoriilor când defunctul avea re?edin?a într?un alt stat membru, în orice situa?ie, sarcina probei le revine mo?tenitorilor care, în consecin??, vor trebui s? furnizeze suficiente dovezi privind existen?a unei astfel de datorii. Comisia adaug? c? un stat membru nu poate, pentru a justifica o restric?ie privind libera circula?ie a capitalurilor, s? se bazeze pe un credit fiscal sau pe un avantaj fiscal pe care îl poate prevedea un alt stat membru, dac? dore?te aceasta.

39. În sfâr?it, Comisia nu consider? c? este necesar s? r?spund? la întrebarea adresat? în leg?tur? cu articolele 12 CE, 17 CE sau 18 CE.

B – *Apreciere*

1. Admisibilitatea întreb?rii adresate

40. În ceea ce prive?te excep?ia de inadmisibilitate invocat? de guvernul belgian, trebuie s? ne reamintim c?, potrivit unei jurispruden?e constante, este numai de competen?a instan?ei na?ionale sesizate cu solu?ionarea litigiului ?i care trebuie s? î?i asume responsabilitatea pentru hot?rârea judec?toreasc? ce urmeaz? a fi pronun?at? s? aprecieze, luând în considerare particularit??ile cauzei aflate pe rolul s?u, atât necesitatea unei hot?râri preliminare pentru a fi în m?sura s? pronun?e propria hot?râre, cât ?i relevan?a întreb?rilor pe care le adreseaz? Cur?ii(13).

41. Dac? întreb?rile adresate de instan?ele na?ionale au ca obiect interpretarea unei prevederi de drept comunitar, Curtea trebuie, a?adar, în principiu, s? se pronun?e, cu excep?ia cazului în care este evident c? cererea de pronun?are a unei hot?râri preliminare urm?re?te, în realitate, s? determine Curtea s? pronun?e o hot?râre într?un litigiu fictiv ori s? formuleze opinii consultative cu privire la întreb?ri generale sau ipotetice ori atunci când interpretarea unei norme de drept comunitar nu are nicio leg?tur? cu realitatea sau cu obiectul ac?iunii principale ori în cazul în care Curtea nu dispune de elementele de fapt sau de drept necesare pentru a r?spunde în mod util întreb?rilor care i?au fost adresate(14).

42. Trebuie s? se arate c?, în spe?? este sigur c? datoria în cauz? nu a fost men?ionat? în termenul prev?zut în cod pentru completarea sau rectificarea declara?iei de succesiune, declara?ie care a devenit definitiv? la expirarea acestui termen.

43. Guvernul belgian a ar?tat de asemenea – pe bun? dreptate – c?, în principiu, dreptul comunitar nu împiedic? aplicarea acestui tip de termene a c?ror nerespectare este sanc?ionat? cu dec?derea din drepturi, prev?zut? de legisla?ia na?ional?. În aceast? privin??, din jurispruden??

rezultă că, în principiu, atât stabilirea de termene rezonabile pentru formularea acțiunii a căror nerespectare atrage după sine sancționarea cu decăderea din drepturi în cadrul procedurilor administrative sau judiciare, cât și norma care prevede că o decizie administrativă devine definitiv la expirarea unui astfel de termen rezonabil pentru formularea acțiunii sau prin epuizarea căilor de atac sunt conforme cu cerințele de eficacitate ale dreptului comunitar, în măsura în care astfel de norme procedurale constituie o aplicare a principiului fundamental privind securitatea juridică(15).

44. Cu toate acestea, rezultă clar atât din dosarul cauzei, cât și din argumentele prezentate de moțtenitori că prezenta cauză se referă la mai mult decât simplul fapt al nerespectării de către moțtenitori a termenului prevăzut pentru a introduce declarația de succesiune – pe care nu îl considerăm criticabil în sine. În particular, neintroducerea datoriei în declarație pare a fi legată de faptul că legislația belgiană privind drepturile succesoriale nu prevede includerea unor astfel de datorii și, mai mult, de faptul că autoritățile fiscale belgiene au dat moțtenitorilor informații în acest sens.

45. Așadar, într-o ultimă analiză, prezentul litigiu se referă mai degrabă la dispozițiile de fond ale codului decât la dispozițiile procedurale ale acestuia, care, la rândul lor, este posibil să se fi întemeiat, în funcție de răspunsul care se va da întrebărilor preliminare, pe o aplicare eronată a dreptului comunitar(16).

46. În acest context, nu s-a stabilit în niciun caz că, pronunându-se în acțiunea formulată de moțtenitori, instanța de trimitere nu ar fi autorizată să ia în considerare o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare privind întrebarea adresată, numai pe motiv că declarația de succesiune devenise definitivă fără ca datoria în litigiu să fi fost menționată.

47. Prin urmare, nu este evident, în sensul jurisprudenței citate anterior, că – astfel cum pretinde guvernul belgian – întrebarea adresată în prezenta procedură este ipotetică sau irelevantă în vederea pronunțării hotărârii din cauza principală.

48. Prin urmare, considerăm că întrebarea adresată Curții în vederea pronunțării unei hotărâri preliminare este admisibilă.

2. Cu privire la fond

49. Prin întrebarea formulată, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă dreptul comunitar și în particular dispozițiile din tratat privind libertatea cetățenilor Uniunii Europene de a-și stabili reședința într-un alt stat membru și cele privind libera circulație a capitalurilor se opun unei legislații naționale referitoare la impozitele pe succesiune, precum cea în discuție în acțiunea principală, în temeiul căreia – pentru a stabili baza impozabilă a impozitului datorat pe dobândirea prin succesiune a unui bun imobil situat pe teritoriul statului membru în cauză – ar fi permis să se ia în considerare anumite sarcini, precum datoriile garantate prin dreptul conferit unui creditor de a obține ipoteca pe acest bun imobil dacă, la data decesului, persoana al cărei bun imobil este moțtenit avea reședința în acest stat membru (impozit pe succesiune), dar nu și dacă această persoană avea reședința într-un alt stat membru(17) (impozit pe transferul proprietăților imobiliare ca urmare a decesului).

50. Astfel cum au sugerat părțile în prezenta procedură și în conformitate cu jurisprudența relevantă a Curții privind impozitarea dobândirii de bunuri imobile prin moțtenire, vom începe prin a analiza această întrebare în raport cu libera circulație a capitalurilor(18).

51. Cu titlu introductiv, ar trebui să se arate că, astfel cum în mod corect a observat Comisia, în împrejurările cauzei, dispozițiile cele mai relevante ale tratatului sunt mai degrabă dispozițiile

articolului 58 CE coroborat cu articolul 56 CE decât articolul 57 CE, cum sugerează întrebarea adresată?

52. Cu titlu preliminar, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea trebuie totuși să exercite această competență cu respectarea dreptului comunitar(19).

53. În ceea ce privește, în particular, aplicarea *ratione materiae* a dispozițiilor tratatului privind libera circulație a capitalurilor în cazul unei situații precum cea din speță – care, în fapt, nu a fost contestată de părțile din prezenta procedură – conform unei jurisprudențe bine stabilite, moștenirile constituie mișcări de capital în sensul articolului 56 CE, cu excepția cazurilor în care elementele lor constitutive se limitează la interiorul unui singur stat membru(20).

54. Este suficient să se sublinieze, în această privință, că situația în cauză aflat pe rolul Hof van beroep te Gent nu este în mod evident o situație pur internă prin faptul că se referă la impozitarea dobândirii unui bun imobil pe calea succesiunii de la o persoană care, la data decesului său, era rezident într-un alt stat membru decât Belgia, și anume într-un stat membru care nu este statul membru în care este situat bunul imobil.

55. În consecință, succesiunea în cauză în acțiunea principală face parte din domeniul de aplicare al dispozițiilor tratatului referitoare la libera circulație a capitalurilor.

56. Trebuie, așadar, să se analizeze dacă o legislație națională precum cea în discuție în prezenta cauză constituie o restricție interzisă privind libera circulație a capitalurilor.

57. În această privință ar trebui să se sublinieze că în Hotărârea Barbier – care se referea de asemenea la impozitarea unui bun imobil dobândit prin moștenire de la o persoană nerezident – Curtea a apreciat că măsurile interzise de articolul 56 CE ca fiind restricții privind circulația capitalurilor le includ pe cele care sunt de natură să diminueze valoarea moștenirii unui rezident al unui alt stat membru decât cel în care se găsesc bunurile menționate și care impozitează succesiunea acestor bunuri(21).

58. În prezenta cauză nu s-a contestat faptul că – astfel cum au admis moștenitorii și Comisia – legislația care nu autorizează deducerea datoriilor legate de un bun imobil dobândit prin succesiune de la un nerezident așa cum sunt cele în discuție în acțiunea principală are ca efect scăderea valorii succesiunii în măsură în care rezultă că succesiunea este supusă, în Belgia, unei impozitări mai mari decât cea care ar fi datorată dacă bunul imobil ar fi fost dobândit prin succesiune de la o persoană rezidentă, la momentul decesului, pe teritoriul acestui stat membru.

59. Rezultă că – în măsura în care condiționează deductibilitatea unor datorii de condiția ca bunul imobil respectiv să fi fost dobândit prin succesiune de la o persoană care era rezident în acest stat membru – legislația națională în materia impozitului pe succesiuni în cauză poate, în principiu să restrângă libera circulație a capitalurilor.

60. Prin urmare, este necesar să se analizeze dacă această restrângere poate fi justificată în raport cu dispozițiile tratatului.

61. Guvernul belgian se întemeiază, în esență, pe două argumente principale pentru a arăta că legislația în discuție este compatibilă cu dispozițiile tratatului privind libera circulație a capitalurilor și că distincția pe care se bazează este justificată. Guvernul belgian susține mai întâi, în temeiul Hotărârii Schumacker(22), că diferența de tratament în discuție reflectă o diferență obiectivă între situația unui rezident și cea a unui nerezident. În al doilea rând și în legătură directă cu acest argument, guvernul belgian subliniază că, în conformitate cu normele de

alocare a suveranității fiscale, este numai de competența statului membru de rezidență al defunctului – care este de asemenea singurul care poate să evalueze situația sa patrimonială în ansamblu – să ia în considerare totalitatea elementelor de activ și de pasiv ale moștenirii, inclusiv datoriile precum cele în discuție în prezenta cauză.

62. Din acest punct de vedere, astfel cum subliniază guvernul belgian – recunoscând astfel rolul criteriului privind reședința ca factor de legătură în scopul alocării atribuțiilor fiscale – este adevărat că, în domeniul impozitelor directe, situația rezidenților și cea a nerezidenților nu sunt, ca regulă generală, comparabile, astfel că, în dreptul fiscal, reședința contribuabililor poate constitui un factor care să justifice norme naționale care implică o diferență de tratament între contribuabili rezidenți și contribuabili nerezidenți(23).

63. În aceeași direcție, articolul 58 alineatul (1) litera (a) CE prevede în mod expres că: „[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 [...]”.

64. Cu toate acestea, Curtea a subliniat în mai multe ocazii că, în măsura în care reprezintă o derogare de la principiul fundamental al liberei circulații a capitalurilor, o astfel de dispoziție trebuie să facă obiectul unei stricte interpretări și că această dispoziție nu poate fi interpretată în sensul că orice reglementare fiscală care face o distincție între contribuabili în funcție de locul în care au reședința sau în funcție de statul membru în care își investesc capitalul ar fi compatibilă în mod automat cu tratatul(24).

65. Astfel, excepția 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 arbitrară și nici o restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor și plătitorilor, astfel cum este aceasta definită la articolul 56.”

66. Așadar, trebuie să se facă o distincție între tratamentele inegale permise în temeiul articolului 58 alineatul (1) litera (a) CE și discriminările arbitrare interzise de alineatul (3) al aceluiași articol. Rezultă din jurisprudență că, pentru ca o reglementare națională să poată fi considerată compatibilă cu dispozițiile tratatului privind libera circulație a capitalurilor, trebuie ca diferența de tratament să vizeze situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau să fie justificată printr-un motiv imperativ de interes general(25).

67. În ceea ce privește identificarea situațiilor care sunt în mod obiectiv comparabile în raport cu o măsură fiscală națională specifică(26), rezultă din jurisprudență, în special, că atunci când un stat membru decide să aplice atât rezidenților, cât și nerezidenților o formă particulară de impozit, aceasta presupune ca rezidenții și nerezidenții să fie considerați ca aflându-se într-o situație comparabilă față de deducerile legate de această impozitare(27). În același context, Curtea a apreciat de asemenea că este relevant să se determine dacă costurile, sarcinile sau obligațiile în legătură cu care se pune problema deductibilității sau a luării lor în considerare cu privire la impozitarea în discuție erau într-un fel „legate direct” cu venitul, cu activul sau cu fapta impozabilă asupra căreia se percepe impozitul(28).

68. În acest context, în speță trebuie subliniat în primul rând că, în scopul unei bune aplicări a impozitului privind dobândirea prin succesiune a unui bun imobil situat în Belgia, atât bunul unui rezident, cât și cel al unui nerezident sunt supuse impozitării în temeiul codului. Deși, în termeni formali, există un „impozit pe succesiune” perceput în cazul unui rezident și un „impozit pe transferul proprietăților imobiliare” perceput în cazul unui nerezident, în opinia noastră este cert că rezidenții și nerezidenții sunt considerați în principiu ca aflându-se într-o situație comparabilă

fa?? de legisla?ia fiscal? în ceea ce prive?te supunerea la plata impozitului privind dobândirea prin succesiune a unui bun imobil situat în Belgia.

69. În al doilea rând, de?i impozitele aplicabile succesiunii sunt aplicate în mod formal asupra valorii bunului imobil care face parte din bunurile unui nerezident, nu trebuie s? se piard? din vedere faptul c? succesiunea este impozitat? în sarcina mo?tenitorilor. A?adar, cauza nu se refer? exclusiv la situa?ia personal? a defunctului ?i la responsabilitatea care îi revine statului membru de re?edin?? s? ia în considerare toate împrejur?rile ?i obliga?iile acestuia, în conformitate cu principiul reziden?ei invocat de guvernul belgian, din moment ce mo?tenitorii sunt cei supu?i pl??ii impozitelor în temeiul codului ?i datori s? le pl?teasc? potrivit par?ii lor de mo?tenire.

70. În particular, într?o situa?ie în care mo?tenitorii erau ei în?i?i reziden?i belgieni, c?rora li se aplica în aparen?? aceea?i norm? privind nedeductibilitatea cu privire la dobândirea unui imobil prin mo?tenire de la un nerezident, s?ar putea pune întrebarea dac? statul de re?edin?? al lui *de cuius* ar fi într?adev?r într?o pozi?ie mai bun? s? ia în considerare datorii precum cea în discu?ie în prezenta cauz?. În plus, astfel cum a ar?tat Comisia, sarcina probei le revine mo?tenitorilor supu?i pl??ii impozitelor care, în consecin??, vor trebui s? demonstreze existen?a datoriei, indiferent dac? persoana al c?rui bun f?cea obiectul datoriei era sau nu era rezident?.

71. În sfâr?it trebuie s? se sublinieze c?, potrivit informa?iilor furnizate de p?r?i ?i de instan?a de trimitere, datoria în discu?ie în ac?iunea principal? este garantat? printr?un mandat ipotecar care permite ca bunul imobil mo?tenit s? fie grevat de o ipotec? corespunz?toare.

72. De?i, astfel cum a subliniat guvernul belgian, leg?tura care exist? în spe?? între bunul imobil ?i datoria în cauz? este, în mod evident, diferit? din punct de vedere tehnic de leg?tura existent?, de exemplu, între obliga?ia de transfer al titlului de proprietate ?i al bunului în cauz? în Hot?rârea Barbier(29), nu consider?m c? aceast? diferen?? este pertinent? în acest context ?i nu credem nici c? este suficient? pentru a permite Cur?ii s? diferen?ieze situa?ia în spe?? de cea din Hot?rârea Barbier. Cert este c? exist? o leg?tur?, prin faptul c? datoriile garantate astfel pot în orice situa?ie s? greveze bunul imobil în discu?ie, care face obiectul impozit?rii(30).

73. În lumina considera?iilor precedente nu s?a demonstrat c? simplul fapt c?, la momentul decesului, *de cuius* nu era rezident al statului membru în care este situat bunul imobil care face parte din patrimoniul s?u putea s? permit? justificarea refuzului ca mo?tenitorii s? deduc? o astfel de datorie, într?o situa?ie precum cea supus? instan?ei de trimitere, în timp ce un mo?tenitor care se afl? în aceea?i situa?ie, dar prime?te mo?tenirea de la un rezident ar avea dreptul s? beneficieze de un astfel de avantaj fiscal.

74. În final, în ceea ce prive?te argumentul invocat de guvernul belgian, întemeiat pe faptul c? luarea în considerare a datoriei în discu?ie ar putea s? duc? la o deducere dubl?, o jurispruden?? constant? a Cur?ii stabile?te c? un resortisant comunitar nu ar putea fi privat de dreptul de a se prevala de dispozi?iile din tratat cu motiva?ia c? profit? de avantaje fiscale oferite în mod legal de normele în vigoare într?un alt stat membru decât cel în care are re?edin?a(31).

75. A?adar, din moment ce nu mai exist? motive imperative de interes general de natur? s? justifice legisla?ia în cauz? care s? fi fost avansate, trebuie s? se concluzioneze c? diferen?a de tratament rezultat? constituie un mijloc de discriminare arbitrar? în sensul articolului 58 alineatul (3) CE ?i în sensul jurispruden?ei citate anterior(32) ?i, prin urmare, este incompatibil? cu dispozi?iile tratatului privind libera circula?ie a capitalurilor.

76. Din cele ce preced? rezult? c? nu este necesar s? se analizeze întrebarea preliminar? în m?sura în care aceasta se refer? la libertatea cet?enilor din Uniune[a] [European?] de a??i stabili re?edin?a într?un alt stat membru(33).

77. În opinia noastr?, trebuie s? se r?spund? la întrebarea preliminar? în sensul c? dispozi?iile tratatului referitoare la libera circula?ie a capitalurilor se opun unei reglement?ri a unui stat membru precum cea în cauz? în ac?iunea principal? care prevede – în scopul stabilirii bazei impozabile a impozitului datorat pe dobândirea pe calea succesiunii a unui bun imobil situat pe teritoriul acestui stat membru – posibilitatea de a lua în considerare un anumit num?r de sarcini, cum sunt datoriile garantate prin dreptul conferit unui creditor de a ob?ine ipoteca pe bunul imobil mo?tenit, dac?, la momentul decesului, persoana de la care s?a mo?tenit bunul avea re?edin?a în acest stat membru, dar nu prevede aceast? posibilitate dac? persoana în cauz? avea re?edin?a într?un alt stat membru.

V – Concluzie

78. Pentru motivele expuse mai sus, propunem s? se r?spund? întreb?rii adresate de van beroep te Gent dup? cum urmeaz?:

„Dispozi?iile Tratatului CE referitoare la libera circula?ie a capitalurilor se opun unei reglement?ri a unui stat membru precum cea în cauz? în ac?iunea principal? care prevede – în scopul stabilirii bazei impozabile a impozitului datorat pe dobândirea pe calea succesiunii a unui bun imobil situat pe teritoriul acestui stat membru – posibilitatea de a lua în considerare un anumit num?r de sarcini, cum sunt datoriile garantate prin dreptul conferit unui creditor de a ob?ine ipoteca pe bunul imobil mo?tenit, dac?, la momentul decesului, persoana de la care s?a mo?tenit bunul avea re?edin?a în acest stat membru, dar nu prevede aceast? posibilitate dac? persoana în cauz? avea re?edin?a într?un alt stat membru.”

1 – Limba original?: engleza.

2 – Cauza C?43/07, pendinte în fa?a Cur?ii.

3 – Hot?rârea din 11 decembrie 2003 (C?364/01, Rec., p. I?15013).

4 – Hot?rârea din 23 februarie 2006 (C?513/01, Rec., p. I?1957).

5 – JO L 178, p. 5, Edi?ie special?, 10/vol. 1, p. 10.

6 – Citat? la nota de subsol 3.

7 – Hot?rârea din 28 ianuarie 1986, Comisia/Fran?a (270/83, Rec., p. 273), Hot?rârea din 21 septembrie 1999, Saint?Gobain ZN (C?307/97, Rec., p. I?6161), ?i Hot?rârea Barbier, citat? la nota de subsol 3.

8 – Citat? la nota de subsol 3, punctul 62.

9 – În aceast? privin?? a fost invocat? Hot?rârea din 14 septembrie 2006, Elmeka (C?181/04-C?183/04, Rec., p. I?8167, punctul 19).

10 – Hot?rârea din 16 decembrie 1976, Comet (45/76, Rec., p. 2043, punctul 19).

11 – Citat? la nota de subsol 3.

12 – Hotărârea din 8 septembrie 2005, Blanckaert (C-512/03, Rec., p. I-7685, punctul 42).

13 – A se vedea în special în această privință Hotărârea din 10 iulie 1997, Palmisani (C-261/95, Rec., p. I-4025, punctul 18), Hotărârea din 30 martie 2000, JämO (C-236/98, Rec., p. I-2189, punctul 30), și Hotărârea din 29 ianuarie 2008, Promusicae (C-275/06, Rep., p. I-271, punctul 36).

14 – A se vedea în special în această privință Hotărârea Promusicae, citată la nota de subsol 13, punctul 37, și Hotărârea din 14 decembrie 2006, Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio (C-217/05, Rec., p. I-11987, punctul 16 și jurisprudența citată).

15 – A se vedea în special în această privință Hotărârea Palmisani, citată la nota de subsol 13, punctul 28, Hotărârea din 13 ianuarie 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, Rec., p. I-837, punctul 24), și Hotărârea Comet, citată la nota de subsol 10, punctul 18.

16 – În plus, acțiunea principală poate ridica probleme de protecție a încrederii legitime, astfel cum au susținut moștenitorii.

17 – Adică rezident la data decesului într-un alt stat membru decât statul membru în care este situat bunul imobil.

18 – A se vedea în această privință, între altele, Hotărârea Barbier, citată la nota de subsol 3, punctele 57, 58 și 75. Considerațiile care urmează corespund în esență, în măsura în care cele două cauze prezintă o analogie structurală, celor dezvoltate în Concluziile noastre prezentate în cauza Arens-Sikken, citată la nota de subsol 2, la care ne vom referi când va fi necesar.

19 – A se vedea între altele Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen (C-319/02, Rec., p. I-7477, punctul 19), Hotărârea din 14 septembrie 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Rec., p. I-8203, punctul 15), și Hotărârea din 29 martie 2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Rep., p. I-02647, punctul 21).

20 – A se vedea în această privință, între altele, Hotărârea din 17 ianuarie 2008, Jäger (C-256/06, Rep., p. I-123, punctul 25), și Hotărârea van Hilten-van der Heijden, citată la nota de subsol 4, punctul 42.

21 – A se vedea cu privire la acest aspect Hotărârea Barbier, citată la nota de subsol 3, punctul 62, Hotărârea van Hilten-van der Heijden, citată la nota de subsol 4, punctul 44, și, mai recent, Hotărârea Jäger, citată la nota de subsol 20, punctul 30.

22 – Hotărârea din 14 februarie 1995 (C-279/93, Rec., p. I-225).

23 – A se vedea din acest punct de vedere Hotărârea Schumacker, citată la nota de subsol 22, punctele 31 și 33.

24 – A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Rec., p. I-10837), Hotărârea Manninen, citată la nota de subsol 19, punctul 28, și Hotărârea Jägers, citată la nota de subsol 20, punctul 40.

25 – A se vedea în această privință, între altele, Hotărârea Manninen, citată la nota de subsol 19, punctele 28 și 29, Hotărârea din 6 iunie 2000, Verkooijen (C-35/98, Rec., p. I-4071, punctul 43), Hotărârea din 5 iulie 2005, D. (C-376/03, Rec., p. I-5821, punctul 43), și Hotărârea Banckaert, citată la nota de subsol 12, punctul 42.

26 – A se vedea la acest punct, pentru aspecte mai detaliate, Concluziile noastre prezentate în cauza Arens/Sikken, citat? la nota de subsol 2, punctele 73-77.

27 – A se vedea cu privire la acest aspect Hot?r?rea Comisia/Fran?a, citat? la nota de subsol 7, punctul 20, Hot?r?rea din 14 decembrie 2006, Denkvit Internationaal ?i Denkvit Fran?a (C?170/05, Rec., p. I?11949, punctul 35); a se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Lenz prezentate la 5 noiembrie 1996 în cauza Futura Participations ?i Singer (Hot?r?rea din 15 mai 1997, C?290/95, Rec., p. I?2471), punctele 38 ?i 39.

28 – A se vedea în aceast? privin??, între altele, Hot?r?rea din 12 iunie 2003, Gerritse (C?234/01, Rec., p. I?5933, punctele 27 ?i 28), Hot?r?rea din 19 ianuarie 2006, Bouanich (C?265/04, Rec., p. I?923), ?i Hot?r?rea J?ger, citat? la nota de subsol 20, punctul 44.

29 – Citat? la nota de subsol 3.

30 – A se vedea cu privire la aceasta Concluziile noastre prezentate în cauza Arens/Sikken, citat? la nota de subsol 2, punctul 79 ?i nota de subsol 35.

31 – A se vedea între altele Hot?r?rea Barbier, citat? la nota de subsol 3, punctul 71. A se vedea de asemenea, pentru opinii mai detaliate cu privire la aceast? problem?, Concluziile noastre prezentate în cauza Arens/Sikken, citat? la nota de subsol 2, punctele 66 ?i 86-99.

32 – A se vedea mai sus punctul 67.

33 – A se vedea cu privire la acest subiect Hot?r?rea Barbier, citat? la nota de subsol 3, punctul 75.