SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 11 de septiembre de 2008 *

En el asunto C-11/07,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Hof van Beroep te Gent (Bélgica), mediante resolución de 11 de enero de 2007, recibida en el Tribunal de Justicia el 18 de enero de 2007, en el procedimiento entre

Hans Eckelkamp,

Natalie Eckelkamp,

Monica Eckelkamp,

Saskia Eckelkamp,

Thomas Eckelkamp,

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Jessica Eckelkamp,

Joris Eckelkamp

y

Belgische Staat,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. J.N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, A. Ó Caoimh (Ponente) y A. Arabadjiev, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Mazák;
Secretario: Sr. B. Fülöp, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 13 de diciembre de 2007;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Sr. H. Eckelkamp, las Sras. N. Eckelkamp, M. Eckelkamp y S. Eckelkamp, el Sr. T. Eckelkamp, la Sra. J. Eckelkamp y el Sr. J. Eckelkamp, por los Sres. B. Coopman y M. Van Daele, advocaten;

— en nombre del Gobierno belga, por la Sra. L. Van den Broeck, en calidad de agente, asistida por el Sr. A. Haelterman, advocaat;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. R. Lyal, A. Weimar y R. Troosters, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de marzo de 2008;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 12 CE, 17 CE, 18 CE, 56 CE y 58 CE.

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre los herederos de una nacional alemana, la Sra. H. Eckelkamp, fallecida en Alemania, y el FOD Financiën, Administratie van de BTW, registratie en domeinen (Servicio Público Federal de Finanzas, Administración del Impuesto sobre el Valor Añadido, Registro e Inmuebles) relativo a la negativa de este último a deducir, a la hora de calcular el impuesto de transmisiones patrimoniales sobre un bien inmueble que la Sra. Eckelkamp poseía en Bélgica, las deudas vinculadas a dicho bien, basándose en que ésta no residía en el territorio belga en el momento de su fallecimiento.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 A tenor del artículo 1 de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado [posteriormente artículo 67 del Tratado CE (derogado por el Tratado de Ámsterdam)] (DO L 178, p. 5):

«1. Los Estados miembros suprimirán las restricciones a los movimientos de capitales que tienen lugar entre las personas residentes en los Estados miembros, sin perjuicio de las disposiciones que se indican más adelante. Para facilitar la aplicación de la presente Directiva, los movimientos de capitales se clasificarán con arreglo a la nomenclatura que se establece en el Anexo I.

2. Las transferencias correspondientes a los movimientos de capitales se efectuarán en las mismas condiciones de cambio que las que se practican para los pagos relativos a las transacciones corrientes.»

4 Entre los movimientos de capitales enumerados en el anexo I de la Directiva 88/361 figuran, en la rubrica XI, los «Movimientos de capitales de carácter personal», que comprenden las sucesiones y los legados.

Normativa nacional

5 En Bélgica, en materia de derechos de sucesión, la competencia para determinar el tipo de imposición, la base imponible y las exenciones y reducciones recae en las regiones.

6 El artículo 1 del Código del impuesto de sucesiones de la Región de Flandes (en lo sucesivo, «Código») 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.»

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

8 El artículo 18 del Código, 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.»

9 Con arreglo al artículo 29 del Código, 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.

10 El artículo 40 del Código 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.

11 El artículo 41 del Código 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.»

12 El artículo 48, apartado 1, del Código contiene unas tablas que indican la cuota del impuesto de sucesiones y del impuesto sobre transmisiones patrimoniales *mortis causa.* El apartado 2, párrafo cuarto, de dicho artículo 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.»

13 En lo que respecta a la prevención de la doble imposición de los derechos de sucesión, no existe ningún convenio bilateral entre el Reino de Bélgica y la República Federal de Alemania.

Litigio principal y cuestión prejudicial

14 Los demandantes en el litigio principal son los herederos de la Sra. Eckelkamp, fallecida en Düsseldorf (Alemania), el 30 de diciembre de 2003.

15 El 13 de noviembre de 2002, la Sra. Eckelkamp firmó un reconocimiento de deuda en favor de uno de los demandantes en el litigio principal, el Sr. H. Eckelkamp. Mediante escritura ante notario de 5 de junio de 2003, la Sra. Eckelkamp otorgó al Sr. H. Eckelkamp un poder para la constitución de una hipoteca sobre un inmueble situado en Knokke-Heist (Bélgica) como garantía de dicha deuda.

16 El 29 de junio de 2004, los demandantes en el litigio principal presentaron en Bélgica una declaración de sucesión dentro del plazo legal de seis meses a partir del fallecimiento de la Sra. Eckelkamp, en la que dicho bien inmueble figuraba en el activo de la sucesión. En la columna de pasivo, la declaración contenía la mención siguiente: «nada».

17 De las observaciones de los demandantes en el litigio principal y del Gobierno belga se desprende que, antes de que se presentara la referida declaración, se había producido un intercambio de correos electrónicos entre uno de los demandantes y la autoridad nacional competente en materia fiscal. En el curso de dicho intercambio, esta última indicó que, conforme a las disposiciones pertinentes de la legislación flamenca, el impuesto de transmisiones patrimoniales *mortis causa* grava la totalidad de los bienes del causante situados en Bélgica sin deducción alguna de eventuales cargas. Al no residir la Sra. Eckelkamp en Bélgica en el momento de su fallecimiento, su deuda no podía tenerse en cuenta a la hora de calcular el impuesto de transmisiones patrimoniales.

18 El impuesto de transmisiones patrimoniales *mortis causa* se calculó sobre la base de la declaración presentada el 29 de junio de 2004.

19 Tras abonar el antedicho impuesto, lo cual, según sus observaciones, se hizo «sin perjuicio de sus derechos», los demandantes en el litigio principal presentaron el 31 de diciembre de 2004 ante el Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Tribunal de Primera Instancia de Brujas) una demanda con objeto de que se procediese a un nuevo cálculo del impuesto ya pagado y, en particular, de que se tuviese también en cuenta la deuda de la Sra. Eckelkamp a efectos de dicho cálculo.

20 El 30 de mayo de 2005 el antedicho órgano jurisdiccional desestimó el recurso de los interesados basándose en que, en la fecha de su interposición, ya había expirado el plazo establecido por el Código para la toma en consideración de nuevos elementos en la base de cálculo del impuesto de sucesiones o de transmisiones patrimoniales adeudado.

21 Los demandantes en el litigio principal apelaron esta resolución ante el tribunal remitente alegando que las disposiciones del Código relativas al cálculo del impuesto

de transmisiones patrimoniales *mortis causa* no respetan el Derecho comunitario. Consideran que dichas disposiciones constituyen una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad y una restricción a la libre circulación de capitales.

22 El Estado belga invocó ante el órgano jurisdiccional remitente la expiración del plazo establecido por el Código para la toma en consideración de nuevos elementos en la base de cálculo del impuesto de transmisiones patrimoniales y sostuvo que, en cualquier caso, no se había probado que la deuda de que se trata existiese aún en la fecha del fallecimiento de la Sra. Eckelkamp. A su entender, al no residir la interesada en Bélgica en el momento de su fallecimiento, de la base imponible del impuesto de transmisiones patrimoniales no puede deducirse pasivo alguno. En su opinión, el artículo 58 CE no obsta al derecho de los Estados miembros a aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal.

23 Según el órgano jurisdiccional remitente, de una escritura privada de 13 de noviembre de 2002 y de una escritura pública de 5 de junio de 2003 se desprende claramente que la Sra. Eckelkamp había contraído una deuda de 220.000 euros.

24 Al estimar que el litigio principal suscitaba cuestiones de interpretación del Derecho comunitario, el Hof van Beroep te Gent decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿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)?»

Sobre la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial

25 El Gobierno belga estima que la petición de decisión prejudicial es inadmisible. Por una parte, alega que debido al carácter tardío de la presentación de la demanda dirigida a que se volviese a calcular el impuesto de transmisiones patrimoniales controvertido, el órgano jurisdiccional remitente no puede, en ningún caso, estimar la pretensión de los demandantes en el litigio principal. A su entender, el plazo de que éstos disponían, según las normas de procedimiento belgas, para modificar los datos sobre cuya base se calcula el impuesto de transmisiones patrimoniales ya había expirado hacía varios meses. Por consiguiente, a su juicio, dar una respuesta a la cuestión planteada no sólo resulta innecesario, sino que carece claramente de relevancia a efectos de la resolución del litigio por parte del órgano jurisdiccional remitente.

26 Por otra parte, el Gobierno belga estima que, en la fase en la que se encuentra el procedimiento principal, la cuestión planteada es meramente hipotética. A su entender, en esta fase, el órgano jurisdiccional remitente aún no ha dado ninguna respuesta a una serie de cuestiones decisivas para la resolución del litigio principal relativas, en particular, al hecho de si entre la deuda y el bien inmueble de que se trata había un vínculo que permitiese demostrar la existencia de una carga que gravase dicho bien. A este respecto, en la vista, el Gobierno belga subrayó que, en el caso de autos, no existe una hipoteca que grave el referido bien inmueble sito en Bélgica, sino únicamente un poder para constituir una hipoteca otorgado por la Sra. Eckelkamp a su hermano antes de su fallecimiento. Según este Gobierno, como un poder para constituir una hipoteca es tan sólo un derecho otorgado a un tercero a efectos de la eventual inscripción de una hipoteca sobre un bien inmueble determinado y dicha inscripción no se ha llevado a cabo, no existe ninguna carga que grave el referido bien inmueble, en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Por tanto, a su juicio, la cuestión planteada tiene un carácter hipotético.

27 A este respecto, procede recordar que, en el marco de un procedimiento con arreglo al artículo 234 CE, basado en una clara separación de las funciones entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, toda apreciación de los hechos del asunto es competencia del juez nacional. Asimismo corresponde exclusivamente al juez nacional, que conoce del litigio y que debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia, como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieren a la interpretación del Derecho comunitario, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse

(sentencias de 12 de abril de 2005, Keller, C-145/03, Rec. p. I-2529, apartado 33, y de 18 de julio de 2007, Lucchini, C-119/05, Rec. p. I-6199, apartado 43).

28 La negativa a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulta evidente que la interpretación del Derecho comunitario solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas (véanse, en particular, las sentencias de 13 de marzo de 2001, PreussenElektra, C-379/98, Rec. p. I-2099, apartado 39; de 22 de enero de 2002, Canal Satélite Digital, C-390/99, Rec. p. I-607, apartado 19, y Lucchini, anteriormente citada, apartado 44).

29 Es necesario señalar que no ocurre así en el presente asunto.

30 En efecto, se solicita al Tribunal de Justicia que precise si, en virtud del Derecho comunitario, los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados a no aplicar determinadas disposiciones del Código relativas al cálculo del impuesto de transmisiones patrimoniales *mortis causa* que los demandantes en el litigio principal consideran que constituyen una restricción a la libre circulación de capitales. Por tanto, resulta patente que la cuestión planteada tiene una relación con el objeto del litigio principal, tal como lo define el órgano jurisdiccional remitente, y que la respuesta a dicha cuestión puede resultar útil a ese órgano jurisdiccional para permitirle decidir si las disposiciones del referido Código son conformes con el Derecho comunitario.

31 Es cierto que, por una parte, el Gobierno belga niega que entre la deuda de la Sra. Eckelkamp a favor de su hermano y el bien inmueble objeto de la herencia haya un vínculo que permita demostrar la existencia de una carga que grave dicho bien y que, por otra parte, subraya que los plazos establecidos en las disposiciones pertinentes del Derecho belga que permitían la inclusión de nuevos elementos en la base de cálculo del impuesto de sucesiones adeudado ya habían expirado en el momento de la interposición del recurso en el asunto principal.

32 No obstante, procede recordar, por una parte, que el órgano jurisdiccional remitente es el único competente para esclarecer y apreciar los hechos del litigio de que conoce, así como para interpretar y aplicar el Derecho nacional (véase la sentencia de 4 de mayo de 1999, Sürül, C-262/96, Rec. p. I-2685, apartado 95). Corresponde a dicho órgano jurisdiccional y no al Tribunal de Justicia determinar el alcance y el efecto que, con arreglo al Derecho belga, tiene un poder para constituir una hipoteca, así como las consecuencias de dicho poder por lo que respecta a un bien inmueble dejado en herencia y situado en Bélgica.

33 Además, de los autos remitidos al Tribunal de Justicia se desprende que, en primer lugar, la no mención de la deuda de que se trata en la declaración presentada por los demandantes en el litigio principal se basaba en las disposiciones del Código que no preveían la inclusión de dichas deudas cuando el causante no residía en Bélgica en el momento de su fallecimiento —disposiciones que han llevado al órgano jurisdiccional remitente a plantear una cuestión prejudicial sobre la interpretación del Derecho comunitario—. En segundo lugar, antes de que se presentara la declaración de sucesión de que se trata, las autoridades competentes habían informado a los demandantes en el litigio principal de que la deuda de la Sra. Eckelkamp no podría tenerse en cuenta a la hora de calcular el impuesto de transmisiones patrimoniales *mortis causa,* ya que ésta no residía en Bélgica en la fecha de su fallecimiento. En tercer lugar, tal como se desprende del apartado 19 de la presente sentencia, al parecer los demandantes en el litigio principal presentaron la referida declaración sin perjuicio de sus derechos.

34 Por otra parte, procede recordar que la remisión prejudicial se basa en un diálogo entre jueces cuya iniciativa descansa en su totalidad sobre la apreciación que el órgano jurisdiccional nacional haga de la pertinencia y la necesidad de dicha remisión (véase la sentencia de 12 de febrero de 2008, Kempter, C-2/06, Rec. p. I-411, apartado 42). Si bien es cierto que el juez remitente ha señalado que la declaración realizada por los herederos pasó a ser definitiva tras la fecha de expiración del plazo legal de presentación de dichas declaraciones, no es menos cierto que la cuestión planteada permite deducir los elementos de interpretación del Derecho comunitario que el juez remitente considera que pueden aplicarse eficazmente a la hora de resolver, con arreglo al referido Derecho, el litigio pendiente ante él (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de septiembre de 1982, Vlaeminck, 132/81, Rec. p. 2953, apartados 13 y 14).

35 De lo anterior se desprende que procede declarar la admisibilidad de la presente petición de decisión prejudicial.

Sobre la cuestión prejudicial

36 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si, por una parte, los artículos 12 CE, 17 CE y 18 CE y, por otra parte, los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, relativa al cálculo de los impuestos de transmisiones patrimoniales y de sucesiones sobre un bien inmueble situado en ese Estado miembro, que no prevé la deducibilidad de las deudas que gravan dicho bien inmueble cuando el causante residía, en el momento de su fallecimiento, no en el Estado en el que está situado el referido bien, sino en otro Estado miembro, mientras que dicha deducibilidad sí que es posible en caso de que el causante, en el momento de su fallecimiento, residiese en el Estado en el que se encuentra el bien inmueble antedicho.

37 El artículo 56 CE, apartado 1, prohíbe de manera general las restricciones a los movimientos de capitales entre los Estados miembros (sentencia de 6 de diciembre de 2007, Federconsumatori y otros, C-463/04 y C-464/04, Rec. p. I-10419, apartado 19 y jurisprudencia citada).

38 Al no existir en el Tratado CE una definición del concepto de «movimientos de capitales» en el sentido del artículo 56 CE, apartado 1, el Tribunal de Justicia ha reconocido con anterioridad un valor indicativo a la nomenclatura anexa a la Directiva 88/361, aunque ésta fue adoptada sobre la base de los artículos 69 y 70, apartado 1, del Tratado CEE (posteriormente artículos 69 y 70, apartado 1, del Tratado CE, derogados por el Tratado de Ámsterdam), entendiéndose que, conforme a su introducción, la lista que incluye no tiene carácter exhaustivo (véanse, en particular, las sentencias de 23 de febrero de 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Rec. p. I-1957, apartado 39; de 3 de octubre de 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Rec. p. I-9521, apartado 41; Federconsumatori y otros, antes citada, apartado 20, y de 17 de enero de 2008, Jäger, C-256/06, Rec. p. I-123, apartado 24).

39 A este respecto, recordando, en particular, que las sucesiones, que suponen la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante o, en otras palabras, una transferencia a los herederos de la propiedad sobre los distintos bienes,

derechos, etc., que integran dicho caudal, están comprendidas en el ámbito de aplicación de la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361, «Movimientos de capitales de carácter personal», el Tribunal de Justicia declaró que las sucesiones constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 56 CE, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro (véanse las sentencias de 11 de diciembre de 2003, Barbier, C-364/01, Rec. p. I-15013, apartado 58; van Hilten-van der Heijden, antes citada, apartado 42, y Jäger, antes citada, apartado 25).

40 Una situación en la que una persona residente en Alemania en el momento de su fallecimiento deja en herencia a otras personas residentes en Alemania y en los Países Bajos un bien inmueble sito en Bélgica que se encuentra gravado por el impuesto de transmisiones patrimoniales de este último país, en modo alguno constituye una situación puramente interna.

41 Por consiguiente, la sucesión controvertida en el asunto principal constituye un movimiento de capitales en el sentido del artículo 56 CE, apartado 1.

42 En primer lugar, procede examinar si, como sostienen los demandantes en el litigio principal y la Comisión de las Comunidades Europeas, una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal restringe los movimientos de capitales.

43 A este respecto, es preciso recordar que las disposiciones nacionales que determinan el valor de un bien inmueble a efectos de la fijación de la cuota tributaria exigible en caso de adquisición por herencia pueden no sólo disuadir de la compra de bienes inmuebles situados en el Estado miembro en cuestión, sino que pueden asimismo provocar la disminución del valor de la herencia de un residente en un Estado miembro distinto de aquel en el que se encuentran tales bienes (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas Barbier, apartado 62, y Jäger, apartado 30).

44 En lo que atañe a las sucesiones, la jurisprudencia ha confirmado que las medidas prohibidas por el artículo 56 CE, apartado 1, por constituir restricciones a los

movimientos de capitales, incluyen las que provocan una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado miembro distinto de aquel en el que se sitúan los bienes afectados y que somete a tributación la adquisición por vía sucesoria de tales bienes (sentencias antes citadas van Hilten-van der Heijden, apartado 44, y Jäger, apartado 31).

45 En el caso de autos, en la medida en que dan lugar a que una herencia que comprenda un bien inmueble situado en el territorio del Reino de Bélgica esté sujeta a un impuesto de transmisiones patrimoniales cuyo importe es superior al impuesto de sucesiones que se adeudaría si el causante hubiese sido, en el momento de su fallecimiento, residente de ese Estado miembro, las disposiciones nacionales controvertidas en el asunto principal producen el efecto de restringir los movimientos de capitales, disminuyendo el valor de una herencia que incluya tal bien.

46 En efecto, debido a que dicha normativa hace depender la deducibilidad de determinadas deudas que gravan el bien inmueble de que se trata del lugar de residencia del causante, en el momento de su fallecimiento, la mayor carga fiscal a la que, por tanto, está sujeta la herencia de los no residentes constituye una restricción a la libre circulación de capitales.

47 Esta conclusión no queda desvirtuada por la alegación del Gobierno belga según la cual el Código no constituye una restricción porque existe una diferencia objetiva entre la situación de los residentes y la de los no residentes a la hora de calcular los impuestos de sucesiones y de transmisiones patrimoniales, y, lógicamente, únicamente el Estado miembro en el que residía el causante puede tener en cuenta, a la hora de hacer el cálculo del impuesto de sucesiones, la totalidad de los elementos de la herencia, integrados por activos y pasivos, bienes muebles e inmuebles. Esas circunstancias carecen, en efecto, de pertinencia en relación con los criterios que se derivan de la jurisprudencia citada en los apartados 43 y 44 de la presente sentencia (véase asimismo, en este sentido, la sentencia Jäger, antes citada, apartado 34).

48 No obstante, el Gobierno belga alega que el litigio principal, a diferencia del que dio lugar a la sentencia Barbier, antes citada, se caracteriza por la inexistencia de una obligación incondicional de transmisión de la propiedad jurídica del bien inmueble

de que se trata, así como por la inexistencia tanto de una cesión anterior de la propiedad económica de dicho bien como de cargas que graven este último, ya que el poder para constituir una hipoteca invocado por los demandantes en el litigio principal en modo alguno constituye una deuda que grave el referido bien inmueble en el sentido de la sentencia mencionada.

49 Procede recordar que, en el asunto que dio origen a la sentencia Barbier, antes citada, la cuestión planteada se refería a la fijación de la cuota tributaria exigible en caso de adquisición por herencia de un inmueble situado en un Estado miembro y a la toma en consideración, para estimar el valor de ese bien, de la obligación incondicional que recaía sobre el titular del derecho real de transmitirlo a un tercero que dispone de la propiedad económica del citado bien. Dicha deuda se encontraba, por tanto, directamente vinculada al bien inmueble objeto de la herencia.

50 Asimismo, en el marco de los artículos 49 CE y 50 CE, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que una normativa nacional que en materia tributaria niega a los no residentes la deducción de los gastos profesionales que están relacionados directamente con la actividad que generó los rendimientos imponibles en el Estado miembro de que se trate, pero que, en cambio, permite aplicar la referida deducción a los residentes, puede ir en detrimento de los nacionales de otros Estados miembros y es contraria a los artículos antedichos (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de junio de 2003, Gerritse, C-234/01, Rec. p. I-5933, apartados 27 y 28).

51 En la vista ante el Tribunal de Justicia, tanto los demandantes en el litigio principal como la Comisión han alegado que, en virtud del poder para la constitución de hipoteca de que se trata, existía un vínculo suficiente entre el bien inmueble adquirido por herencia y la deuda controvertida. No obstante, la Comisión ha admitido que, si el poder para la constitución de hipoteca no gravase el bien inmueble de que se trata, sito en Bélgica, sino, eventualmente, otros bienes inmuebles, el vínculo entre la deuda y el referido bien inmueble podría quedar en entredicho.

52 Sin embargo, conforme al tenor de la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, la deuda garantizada por un poder para constituir una hipoteca sobre un bien inmueble es una carga que grava a este último. En el marco de un procedimiento con arreglo al artículo 234 CE, el Tribunal de Justicia está únicamente habilitado para pronunciarse sobre la interpretación o la validez de una norma comunitaria a

partir de los hechos que le proporcione el órgano jurisdiccional nacional (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de julio de 1998, Dumon y Froment, C-235/95, Rec. p. I-4531, apartado 25).

53 Tal como se desprende del apartado 32 de la presente sentencia, corresponde al órgano jurisdiccional remitente y no al Tribunal de Justicia verificar la naturaleza y el efecto, con arreglo al Derecho belga, de un poder para constituir una hipoteca como el controvertido en el litigio principal y determinar si en realidad existe un vínculo directo entre la deuda invocada y el bien inmueble objeto del calculo del impuesto de transmisiones patrimoniales de que se trata en el referido litigio.

54 En cualquier caso, es preciso señalar que el hecho de supeditar la deducibilidad de las deudas que gravan un bien inmueble al requisito de que el causante residiese, en el momento de su fallecimiento, en el Estado en el que está situado dicho bien constituye una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 56 CE, apartado 1.

55 A continuación, debe examinarse si la restricción a la libre circulación de capitales así declarada puede estar justificada en virtud de las disposiciones del Tratado.

56 A este respecto, debe recordarse que, a tenor del artículo 58 CE, apartado 1, letra a), «lo dispuesto en el artículo 56 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 o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital».

57 Esta disposición del artículo 58 CE, como excepción al principio fundamental de libre circulación de capitales, debe interpretarse en sentido estricto. Por lo tanto, no puede interpretarse en el sentido de que 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 es automáticamente compatible con el Tratado (véase la sentencia Jäger, antes citada, apartado 40).

58 En efecto, la excepción establecida en el artículo 58 CE, apartado 1, letra a), está limitada, a su vez, por el artículo 58 CE, apartado 3, el cual prescribe que las disposiciones nacionales a que se refiere el apartado 1 de dicho artículo «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» (véanse las sentencias de 6 de junio de 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec. p. I-4071, apartado 44; de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C-319/02, Rec. p. I-7477, apartado 28, y Jäger, antes citada, apartado 41). Además, para estar justificada, la diferencia de trato establecida, por lo que respecta a los impuestos de sucesiones y de transmisiones patrimoniales adeudados por un bien inmueble situado en el territorio del Reino de Bélgica, entre el causante que, en el momento de su fallecimiento, residiese en dicho Estado miembro y el que, en ese mismo momento, residiese en otro Estado miembro no debe ir más allá de lo necesario para que se alcance el objetivo perseguido por la normativa controvertida.

59 Por consiguiente, procede distinguir entre los tratos desiguales permitidos en virtud del artículo 58 CE, apartado 1, letra a), y las discriminaciones arbitrarias prohibidas en virtud del apartado 3 de este mismo artículo. Pues bien, de la jurisprudencia se desprende que, para que una normativa fiscal nacional como la controvertida en el litigio principal, que, a efectos de calcular el impuesto sobre sucesiones, hace una distinción por lo que respecta a la deducibilidad de las deudas que gravan un bien inmueble situado en el Estado miembro de que se trata en función de que el causante residiese, en el momento de su fallecimiento, en dicho Estado miembro o en otro Estado miembro, pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general (véanse las sentencias antes citadas Verkooijen, apartado 43; Manninen, apartado 29, y Jäger, apartado 43).

60 A este respecto, debe señalarse, en primer lugar, que, contrariamente a lo que sostiene el Gobierno belga y se recuerda en el apartado 47 de la presente sentencia, esa diferencia de trato no puede justificarse alegando que se refiere a situaciones que no son objetivamente comparables.

61 En efecto, sin perjuicio de las verificaciones que el órgano jurisdiccional remitente pueda efectuar con respecto a la naturaleza y al efecto de un poder para la constitución de una hipoteca y al hecho de si el poder controvertido en el litigio principal grava el bien inmueble objeto de la herencia, como parece desprenderse de los

autos, en virtud de la normativa controvertida, el cálculo de los impuestos de sucesiones y de transmisiones patrimoniales se encontraría directamente vinculado al valor del bien inmueble referido. En ese caso no puede existir objetivamente ninguna diferencia de situación que pueda justificar una desigualdad de trato fiscal en lo que atañe al importe de la cuota de los impuestos de sucesiones y de transmisiones patrimoniales adeudados, respectivamente, por un bien inmueble situado en Bélgica propiedad de una persona residente en dicho Estado miembro en el momento de su fallecimiento y por un bien inmueble propiedad de una persona que, en el momento del fallecimiento, residiese en otro Estado miembro. Por lo tanto, la situación de los herederos de la Sra. Eckelkamp sería comparable a la de cualquier otro heredero, que reciba un bien inmueble situado en Bélgica, dejado en herencia por una persona residente en ese mismo Estado en el momento de su fallecimiento (véase, en este sentido, la sentencia Jäger, antes citada, apartado 44).

62 Tal como han alegado los demandantes en el litigio principal, la normativa belga considera, en principio, sujetos pasivos a los efectos de la percepción del impuesto de sucesiones o de transmisiones patrimoniales sobre bienes inmuebles situados en Bélgica tanto a los herederos de las personas residentes en ese Estado en el momento de su fallecimiento como a los herederos de las personas que al fallecer no residiesen allí. Únicamente a la hora de llevar a cabo la deducción de las deudas de la herencia de los no residentes se trata de un modo diferente a estos últimos y a los residentes.

63 Cuando, a efectos de la imposición fiscal de un bien inmueble adquirido por herencia y situado en el Estado miembro de que se trate, una normativa nacional pone en el mismo plano a los herederos de las personas que, en el momento de su fallecimiento, tengan la condición de residentes y a los de las personas que, en ese mismo momento, tengan la condición de no residentes, dicha normativa no puede, sin crear una discriminación, tratar a esos herederos de manera diferente, dentro del marco de esa misma imposición fiscal, por lo que respecta a la deducibilidad de las cargas que gravan el referido bien inmueble. Al tratar de manera idéntica, salvo en cuanto atañe a la deducción de las deudas, las herencias de esas dos categorías de personas, a efectos de los impuestos sobre sucesiones, el legislador nacional admitió, en efecto, que entre estas últimas no existen, a efectos de las modalidades y condiciones de la mencionada imposición fiscal, disparidades que puedan justificar una diferencia de trato (véanse, por analogía, en el marco del derecho de establecimiento, las sentencias de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, 270/83, Rec. p. 273, apartado 20, de 14 de diciembre de 2006, Denkavit Internationaal y Denkavit France, C-170/05, Rec. p. I-11949, apartado 35; en el marco de la libre circulación de capitales y de los impuestos de sucesiones, la sentencia dictada también hoy, Arens-Sikken, C-43/07, Rec. p. I-6887, apartado 57).

64 Debe analizarse, por último, si la restricción a los movimientos de capitales que resulta de una normativa como la controvertida en el asunto principal puede justificarse objetivamente por razones imperiosas de interés general.

65 El Gobierno belga sostiene que, en virtud de la normativa alemana aplicable al patrimonio del causante, la deuda cuya deducción en Bélgica reclaman los demandantes sería, en la práctica, objeto de una doble deducción, lo cual, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (sentencia de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec. p. I-10837), debería evitarse.

66 A este respecto, procede en primer lugar recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado, en el marco de su jurisprudencia relativa a la libre circulación de capitales y a los impuestos de sucesiones, que un nacional no puede ser privado de la posibilidad de invocar disposiciones del Tratado por sacar provecho de las ventajas fiscales ofrecidas legalmente por las normas en vigor en un Estado miembro distinto de aquel en el que reside (sentencia Barbier, antes citada, apartado 71).

67 Asimismo, tal como se recuerda en el apartado 13 de la presente sentencia, en lo que respecta a la prevención de la doble imposición de los derechos de sucesión, no existe ningún convenio bilateral entre el Reino de Bélgica y la República Federal de Alemania.

68 El Estado miembro en el que está situado el bien inmueble objeto de la herencia no puede, para justificar una restricción a la libre circulación de capitales resultante de su normativa, ampararse en la existencia de la posibilidad, independiente de su voluntad, de que otro Estado miembro, como el Estado miembro en el que el causante residía en el momento de su fallecimiento, conceda un crédito fiscal que podría compensar, total o parcialmente, el perjuicio sufrido por los herederos del referido causante como consecuencia de la no deducibilidad en el Estado miembro en que está situado el bien inmueble dejado en herencia de las deudas que gravan dicho bien a la hora de calcular el impuesto de transmisiones patrimoniales (véase, en este sentido, la sentencia Arens-Sikken, antes citada, apartado 65).

69 En efecto, un Estado miembro no puede alegar la existencia de una ventaja concedida de forma unilateral por otro Estado miembro, en el caso de autos el Estado miembro en el que residía la persona de que se trata en el momento de su fallecimiento, para eludir las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado y, en particular, en virtud de las disposiciones de éste relativas a la libre circulación de capitales (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de noviembre de 2007, Amurta, C-379/05, Rec. p. I-9569, apartado 78).

70 Finalmente, de los autos remitidos al Tribunal de Justicia se desprende que, a la hora de calcular el impuesto de transmisiones patrimoniales, la normativa nacional controvertida en el litigio principal excluye pura y simplemente la deducción de las deudas que graven el bien inmueble dejado en herencia cuando la persona de que se trate no residiese, en el momento de su fallecimiento, en el Estado en que esté situado el bien objeto de la herencia sin que se tome en consideración el tratamiento de dichas deudas y, en particular, la inexistencia de un crédito fiscal en otro Estado miembro, en concreto, en el Estado miembro en el que residía la persona fallecida.

71 Por tanto, procede responder a la cuestión prejudicial que el artículo 56 CE, en relación con el artículo 58 CE, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, relativa al cálculo de los impuestos de sucesiones y de transmisiones patrimoniales sobre un bien inmueble situado en un Estado miembro, que no prevé la deducibilidad de las deudas que gravan dicho bien inmueble cuando el causante residía, en el momento de su fallecimiento, no en ese Estado, sino en otro Estado miembro, mientras que la deducibilidad mencionada sí que es posible en caso de que el causante residiese, en el momento de fallecer, en el Estado en el se encuentra el bien inmueble objeto de la herencia.

72 Habida cuenta de las consideraciones expuestas, no es necesario responder a la cuestión prejudicial en la medida en que se refiere a la interpretación de los artículos 12 CE, 17 CE y 18 CE.

Costas

73 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

El artículo 56 CE, en relación con el artículo 58 CE, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, relativa al cálculo de los impuestos de sucesiones y de transmisiones patrimoniales sobre un bien inmueble situado en un Estado miembro, que no prevé la deducibilidad de las deudas que gravan dicho bien inmueble cuando el causante residía, en el momento de su fallecimiento, no en ese Estado, sino en otro Estado miembro, mientras que la deducibilidad mencionada sí que es posible en caso de que el causante residiese, en el momento de fallecer, en el Estado en el se encuentra el bien inmueble objeto de la herencia.

Firmas