HOTĂRÂREA CURŢII (Camera a treia)

11 septembrie 2008 *

În cauza C-11/07,

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

Hans Eckelkamp,

Natalie Eckelkamp,

Monica Eckelkamp,

Saskia Eckelkamp,

Thomas Eckelkamp,

* Limba de procedură: olandeza.

Jessica Eckelkamp,

Joris Eckelkamp

împotriva

Belgische Staat,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul A. Rosas, președinte de cameră, domnii J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, A. Ó Caoimh (raportor) și A. Arabadjiev, judecători,

avocat general: domnul J. Mazák,
grefier: domnul B. Fülöp, administrator,

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

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru domnul H. Eckelkamp, doamnele N. Eckelkamp, M. Eckelkamp, S. Eckelkamp, domnul T. Eckelkamp, doamna J. Eckelkamp și domnul J. Eckelkamp, de B. Coopman și M. Van Daele, advocaten;

— pentru guvernul belgian, de doamna L. Van den Broeck, în calitate de agent, asistată de A. Haelterman, advocaat;

— pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii R. Lyal, A. Weimar și R. Troosters, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 13 martie 2008,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 12 CE, 17 CE, 18 CE, 56 CE și 58 CE.

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

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 Potrivit articolului 1 din Directiva 88/361/CEE a Consiliului din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului 67 din tratat [devenit articolul 67 din Tratatul CE (abrogat prin Tratatul de la Amsterdam)] (JO L 178, p. 5, Ediție specială, 10/vol. 1, p. 10):

„(1) Fără a aduce atingere dispozițiilor de mai jos, statele membre elimină restricțiile privind mișcările de capital care se realizează între rezidenții statelor membre. Pentru a facilita aplicarea prezentei directive, mișcările de capital se clasifică în conformitate cu nomenclatorul prezentat în anexa I.

(2) Transferurile cu privire la mișcările de capital se vor efectua în aceleași condiții ale cursului de schimb ca cele care guvernează plățile privind tranzacțiile curente.”

4 Printre mişcările de capital enumerate în anexa I la Directiva 88/361 figurează, la rubrica XI, „Circulaţia capitalului cu caracter personal", care cuprinde moştenirile şi succesiunile.

Reglementarea naţională

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

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

„Se stabileşte:

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

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

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

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

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

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

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

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

11 Potrivit articolului 41 din cod:

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

Declarația depusă în cursul termenului stabilit de lege sau prelungit de către directorul general poate fi rectificată atât timp cât acest termen nu a expirat, cu condiția ca

persoanele interesate să nu fi renunţat în mod expres la această posibilitate printr-o declaraţie depusă în formă legală."

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

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

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

Acţiunea principală şi întrebarea preliminară

14 Reclamanţii din acţiunea principală sunt moştenitorii doamnei Eckelkamp, decedată la Düsseldorf (Germania), la 30 decembrie 2003.

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

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

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

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

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

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

21 Reclamanții din acțiunea principală au formulat apel împotriva acestei decizii la instanța de trimitere, arătând că dispozițiile codului referitoare la calculul impozitelor

pe transferul proprietăţilor imobiliare ca urmare a decesului nu respectau dreptul comunitar. Aceştia apreciază că aceste dispoziţii constituie o discriminare indirectă pe motiv de cetăţenie sau naţionalitate şi un obstacol privind libera circulaţie a capitalurilor.

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

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

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

„Se opun dispoziţiile coroborate ale articolelor 12 [CE], 17[CE] şi 18 CE, pe de o parte, şi dispoziţiile coroborate ale articolelor 56 [CE] şi 58 CE, pe de altă parte, unei dispoziţii naţionale 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 reşedinţa în statul în care este situat bunul, însă nu şi în cazul în care, la data decesului său, defunctul avea reşedinţa într-un alt stat membru (statul de reşedinţă)?”

Cu privire la admisibilitatea cererii de pronunțare a unei hotărâri preliminare

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

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

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

principiu, obligată să se pronunțe (Hotărârea din 12 aprilie 2005, Keller, C-145/03, Rec., p. I-2529, punctul 33, și Hotărârea din 18 iulie 2007, Lucchini, C-119/05, Rep., p. I-6199, punctul 43).

28 Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei întrebări preliminare adresate de o instanță națională numai atunci când este evident că interpretarea dreptului comunitar solicitată nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul acțiunii principale, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt sau de drept necesare pentru a răspunde în mod util întrebărilor care i-au fost adresate (a se vedea în special Hotărârea din 13 martie 2001, PreussenElektra, C-379/98, Rec., p. I-2099, punctul 39, Hotărârea din 22 ianuarie 2002, Canal Satélite Digital, C-390/99, Rec., p. I-607, punctul 19, și Hotărârea Lucchini, citată anterior, punctul 44).

29 Trebuie arătat că nu aceasta este situația din speță.

30 În fapt, Curții i se solicită să precizeze dacă instanțele naționale sunt obligate, în temeiul dreptului comunitar, să înlăture aplicarea anumitor dispoziții ale codului referitoare la calculul impozitelor pe transferul proprietăților imobiliare ca urmare a decesului, pe care reclamanții din acțiunea principală le consideră ca reprezentând un obstacol în calea liberei circulații a capitalurilor. Prin urmare, se pare că întrebarea adresată are o legătură cu obiectul acțiunii principale, astfel cum este acesta definit de instanța de trimitere, și că răspunsul la această întrebare poate fi util acestei instanțe pentru a-i permite să decidă dacă dispozițiile respectivului cod sunt conforme cu dreptul comunitar.

31 Cu siguranță, guvernul belgian contestă, pe de o parte, existența, între datoria doamnei Eckelkamp față de fratele său și bunul imobil care face obiectul succesiunii, a unei legături de natură a face să existe o sarcină care să greveze acest bun și subliniază, pe de altă parte, că termenele prevăzute de dispozițiile pertinente ale dreptului belgian care permit adăugarea de elemente noi în baza de calcul a impozitelor pe transferul proprietăților imobiliare datorate expirase la data introducerii acțiunii principale.

32 Cu toate acestea, trebuie să se amintească, pe de o parte, că numai instanța de trimitere este competentă să constate și să aprecieze situația de fapt a acțiunii principale cu care este sesizată, precum și să interpreteze și să aplice dreptul național (a se vedea Hotărârea din 4 mai 1999, Sürül, C-262/96, Rec., p. I-2685, punctul 95). Este de competența acestei instanțe, și nu a Curții, să determine aplicabilitatea și efectul, în dreptul belgian, ale unui mandat ipotecar, precum și consecințele unui astfel de mandat în ceea ce privește un bun imobil lăsat moștenire și situat în Belgia.

33 În plus, din dosarul depus la Curte rezultă că, în primul rând, lipsa menționării datoriei în litigiu în declarația depusă de reclamanții din acțiunea principală era întemeiată pe dispozițiile codului, care nu prevedeau includerea unor astfel de datorii atunci când persoana a cărei succesiune este deschisă nu avea reședința în Belgia la data decesului său — dispoziții care au determinat instanța de trimitere să adreseze o întrebare preliminară având ca obiect interpretarea dreptului comunitar. În al doilea rând, anterior depunerii declarației de succesiune în litigiu, autoritățile competente informaseră reclamanții din acțiunea principală că datoria doamnei Eckelkamp nu ar putea fi luată în considerare în vederea calculului impozitelor pe transferul proprietăților imobiliare ca urmare a decesului, din moment ce aceasta nu avea reședința în Belgia la data decesului. În al treilea rând, astfel cum rezultă de la punctul 19 din prezenta hotărâre, respectiva declarație pare să fi fost introdusă de reclamanții din acțiunea principală sub rezerva tuturor drepturilor lor.

34 Pe de altă parte, trebuie să subliniem că trimiterea preliminară se întemeiază pe un dialog între instanțe, a cărui inițiere depinde în întregime de aprecierea pe care o face instanța națională asupra pertinenței și a necesității trimiterii menționate (a se vedea Hotărârea din 12 februarie 2008, Kempter, C-2/06, Rep, p. I-411, punctul 42). Deși este adevărat că instanța de trimitere a constatat că declarația făcută de moștenitori a devenit definitivă la data expirării termenului legal de depunere a unor astfel de declarații, nu este mai puțin adevărat că întrebarea adresată permite să se degaje elementele de interpretare a dreptului comunitar considerate de instanța de trimitere ca putând fi aplicate în mod util pentru a rezolva, în funcție de acest drept, litigiul aflat pe rol în fața sa (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 septembrie 1982, Vlaeminck, 132/81, Rec., p. 2953, punctele 13 și 14).

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

Cu privire la întrebarea preliminară

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

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

38 Întrucât din Tratatul CE lipsește definiția noțiunii „circulație a capitalurilor” în sensul articolului 56 alineatul (1) CE, Curtea a recunoscut anterior o valoare indicativă nomenclatorului anexat la Directiva 88/361, chiar dacă acesta a fost adoptat în temeiul articolului 69 și al articolului 70 alineatul (1) din Tratatul CEE [devenite articolul 69 și articolul 70 alineatul (1) din Tratatul CE, abrogate prin Tratatul de la Amsterdam], fiind înțeles că, potrivit introducerii acestuia, lista pe care o conține nu are un caracter exhaustiv (a se vedea în special Hotărârea din 23 februarie 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Rec., p. I-1957, punctul 39, Hotărârea din 3 octombrie 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Rec., p. I-9521, punctul 41, Hotărârea Federconsumatori și alții, citată anterior, punctul 20, și Hotărârea din 17 ianuarie 2008, Jäger, C-256/06, Rep., p. I-123, punctul 24).

39 În această privință, Curtea, amintind în special că moștenirile, care constau în transmiterea către una sau mai multe persoane a patrimoniului lăsat de o persoană decedată sau, cu alte cuvinte, într-un transfer către moștenitori al proprietății asupra

unor bunuri diferite, drepturi etc., din care se compune patrimoniul, sunt cuprinse în titlul XI din anexa I la Directiva 88/361, intitulat „Circulația capitalului cu caracter personal”, a statuat că moștenirile constituie mișcări de capital în sensul articolului 56 CE, cu excepția cazurilor în care elementele constitutive se limitează la interiorul unui singur stat membru (a se vedea Hotărârea din 11 decembrie 2003, Barbier, C-364/01, Rec., p. I-15013, punctul 58, Hotărârea van Hilten-van der Heijden, citată anterior, punctul 42, și Hotărârea Jäger, citată anterior, punctul 25).

40 O situație în care o persoană care, la data decesului său, are reședința în Germania lasă moștenire unor alte persoane, care au reședința în Germania și în Țările de Jos, un bun imobil situat în Belgia și care face obiectul calculului impozitelor pe transferul proprietăților imobiliare în Belgia nu constituie nicidecum o situație pur internă.

41 În consecință, moștenirea în discuție în acțiunea principală reprezintă o circulație a capitalurilor în sensul articolului 56 alineatul (1) CE.

42 Trebuie să se analizeze mai întâi dacă, astfel cum susțin reclamanții din acțiunea principală și Comisia Comunităților Europene, o reglementare națională precum cea în discuție în acțiunea principală constituie o restricție privind circulația capitalurilor.

43 În această privință, trebuie să se amintească faptul că prevederile naționale care determină valoarea unui bun imobil în vederea calculării cuantumului impozitului datorat în cazul dobândirii prin moștenire pot fi de natură nu numai să descurajeze cumpărarea de bunuri imobile situate în statul membru respectiv, dar acestea pot avea de asemenea ca efect diminuarea valorii moștenirii unui rezident al unui alt stat membru decât cel în care se găsesc bunurile menționate (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Barbier, punctul 62, și Jäger, punctul 30).

44 În ceea ce privește cazul moștenirilor, jurisprudența a confirmat că măsurile interzise de articolul 56 alineatul (1) CE, prin faptul că reprezintă restricții privind circulația

capitalurilor, includ acele măsuri care au ca efect diminuarea valorii moştenirii unui rezident al unui alt stat decât statul membru în care se găsesc bunurile respective şi în care este impozitată moştenirea bunurilor menţionate (Hotărârile citate anterior van Hilten-van der Heijden, punctul 44, şi Jäger, punctul 31).

45 În cazul de faţă, prevederile naţionale în discuţie în acţiunea principală, în măsura în care determină ca o moştenire ce cuprinde un bun imobil situat pe teritoriul Regatului Belgiei să fie supusă unor impozite pe transferul proprietăţilor imobiliare mai ridicate decât impozitele pe succesiune care ar fi datorate dacă persoana a cărei succesiune este deschisă ar fi fost, la data decesului său, rezidentă a acestui stat membru, au ca efect restrângerea circulaţiei capitalurilor prin diminuarea valorii unei moşteniri ce cuprinde un astfel de bun.

46 Într-adevăr, întrucât această reglementare face ca deductibilitatea anumitor datorii care grevează bunul imobil respectiv să depindă de locul de reşedinţă, la data decesului său, al persoanei a cărei succesiune este deschisă, sarcina fiscală mai mare la care este supusă, în consecinţă, succesiunea persoanelor nerezidente constituie o restricţie privind libera circulaţie a capitalurilor.

47 Această concluzie nu ar putea fi pusă în discuţie de argumentul invocat de guvernul belgian, potrivit căruia codul nu creează o restricţie, din moment ce există o diferenţă obiectivă între situaţia rezidenţilor şi cea a nerezidenţilor la calcularea impozitelor pe succesiune şi pe transferul proprietăţilor imobiliare, numai statul membru în care are reşedinţa persoana a cărei succesiune este deschisă fiind, în mod logic, în măsură să ia în considerare, la calcularea impozitului pe succesiuni, toate elementele succesiunii, compuse din active şi din pasive, din bunuri mobile şi imobile. Într-adevăr, aceste împrejurări sunt fără relevanţă în raport cu criteriile care decurg din jurisprudenţa citată la punctele 43 şi 44 din prezenta hotărâre (a se vedea în acest sens şi Hotărârea Jäger, citată anterior, punctul 34).

48 Cu toate acestea, guvernul belgian arată că acţiunea principală, spre deosebire de cea care a dat naştere Hotărârii Barbier, citată anterior, este caracterizată printr-o lipsă a obligaţiei necondiţionate de predare a proprietăţii juridice a bunului imobil în

discuție, precum și printr-o lipsă atât a cesiunii anterioare a proprietății economice a acestui bun, cât și a sarcinii care îl grevează, mandatul ipotecar invocat de reclamanții din acțiunea principală neconstituind în niciun caz o datorie care să greveze bunul imobil menționat, în sensul acestei hotărâri.

49 Trebuie să se amintească faptul că, în litigiul în care s-a pronunțat Hotărârea Barbier, citată anterior, întrebarea adresată privea calcularea cuantumului impozitului exigibil în cazul dobândirii prin succesiune a unui bun imobil situat într-un stat membru și luarea în considerare, pentru estimarea valorii acestui bun, a obligației necondiționate care îi revenea deținătorului dreptului real de a preda acest bun unui terț care dispune de proprietatea economică a respectivului bun. Această datorie era, așadar, direct legată de bunul imobil care face obiectul succesiunii.

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

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

52 Totuși, potrivit modului de redactare a întrebării adresate de instanța de trimitere, datoria garantată printr-un mandat ipotecar privind un bun imobil constituie o sarcină care grevează acest bun. În cadrul unei proceduri prevăzute la articolul 234 CE, Curtea nu este abilitată să se pronunțe decât cu privire la interpretarea sau la

validitatea unui text comunitar pornind de la situaţia de fapt care îi este indicată de instanţa naţională (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 iulie 1998, Dumon şi Froment, C-235/95, Rec., p. I-4531, punctul 25).

53 Astfel cum rezultă de la punctul 32 din prezenta hotărâre, este de competenţa instanţei de trimitere, şi nu a Curţii, să verifice natura şi efectul, în dreptul belgian, ale unui mandat ipotecar precum cel în discuţie în acţiunea principală şi să determine dacă există în realitate o legătură directă între datoria invocată şi bunul imobil care face obiectul calculării impozitelor pe transferul proprietăţilor imobiliare în cauză în acţiunea principală.

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

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

56 În această privinţă, este necesar să se amintească faptul că, potrivit articolului 58 alineatul (1) litera (a) CE, „[a]rticolul 56 nu aduce atingere dreptului statelor membre […] de a aplica dispoziţiile incidente ale legislaţiilor fiscale care stabilesc o distincţie între contribuabilii care nu se găsesc în aceeaşi situaţie în ceea ce priveşte reşedinţa lor sau locul unde capitalurile lor au fost investite”.

57 Această dispoziţie a articolului 58 CE, ca derogare de la principiul fundamental al liberei circulaţii a capitalurilor, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte. Prin urmare, aceasta nu poate fi interpretată în sensul că orice reglementare fiscală care prevede o distincţie între contribuabili în funcţie de locul în care aceştia au reşedinţa sau în funcţie de statul membru în care îşi investesc capitalul ar fi compatibilă în mod automat cu tratatul (a se vedea Hotărârea Jäger, citată anterior, punctul 40).

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

59 Așadar, trebuie să se facă distincția între tratamentele inegale permise în temeiul articolului 58 alineatul (1) litera (a) CE și discriminările arbitrare interzise în temeiul alineatului (3) al aceluiași articol. Or, din jurisprudență reiese că, pentru ca o reglementare fiscală națională, precum cea în discuție în acțiunea principală, care, în vederea calculării impozitului pe succesiune, realizează o distincție în ceea ce privește deductibilitatea datoriilor care grevează acest bun imobil situat în statul membru respectiv după cum persoana a cărei succesiune este deschisă avea, la data decesului, reședința în acest stat membru sau într-un alt stat membru, să poată fi considerată compatibilă cu prevederile tratatului referitoare la libera circulație a capitalurilor, este necesar ca diferența de tratament să privească situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau să fie justificată de un motiv imperativ de interes general (a se vedea hotărârile citate anterior Verkooijen, punctul 43, Manninen, punctul 29, și Jäger, punctul 43).

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

61 Într-adevăr, sub rezerva verificărilor pe care trebuie să le realizeze instanța de trimitere referitoare la natura și la efectul unui mandat ipotecar și la chestiunea dacă mandatul în cauză în acțiunea principală grevează bunul imobil care face obiectul succesiunii, ceea ce pare să reiasă din dosar, calcularea impozitelor pe succesiune

şi pe transferul proprietăţilor imobiliare ar fi, în aplicarea acestei reglementări, direct legată de valoarea acestui bun imobil. În acest caz, nu ar putea să existe în mod obiectiv nicio diferenţă de situaţie de natură să justifice o inegalitate de tratament fiscal în ceea ce priveşte nivelul impozitelor pe succesiune şi pe transferul proprietăţilor imobiliare datorate pentru un bun imobil situat în Belgia care aparţine unei persoane cu reşedinţa în acest stat membru la data decesului său şi, respectiv, pentru un bun imobil care aparţine unei persoane cu reşedinţa în alt stat membru la acelaşi moment. Prin urmare, situaţia moştenitorilor doamnei Eckelkamp ar fi comparabilă cu cea a oricărui alt moştenitor a cărui succesiune cuprinde un bun imobil situat în Belgia şi lăsat moştenire de o persoană cu reşedinţa în acelaşi stat la data decesului său (a se vedea în acest sens Hotărârea Jäger, citată anterior, punctul 44).

62 Astfel cum au arătat reclamanţii din acţiunea principală, reglementarea belgiană consideră, în principiu, atât moştenitorii persoanelor rezidente, cât şi pe cei ai persoanelor nerezidente la data decesului acestora ca persoane impozabile în scopul perceperii impozitelor pe succesiune şi/sau pe transferul proprietăţilor imobiliare pentru bunuri imobile situate în Belgia. Numai la deducerea datoriilor succesiunii nerezidenţilor operează un tratament diferit între aceştia din urmă şi rezidenţi.

63 În cazul în care o reglementare naţională pune pe acelaşi plan, în vederea impozitării unui bun imobil dobândit prin succesiune şi situat în statul membru în cauză, moştenitorii unei persoane care, la data decesului său, are calitatea de rezident şi pe cei ai unei persoane care, la aceeaşi dată, are calitatea de nerezident, aceasta nu poate, fără a provoca o discriminare, să trateze aceşti moştenitori în mod diferit, în cadrul aceleiaşi impozitări, în ceea ce priveşte caracterul deductibil al sarcinilor care grevează acest bun imobil. Tratând în mod identic, cu excepţia deducerii datoriilor, succesiunile acestor două categorii de persoane, în vederea impozitării succesiunilor, legiuitorul naţional a admis, într-adevăr, că între aceştia din urmă nu există, în ceea ce priveşte modalităţile şi condiţiile acestei impozitări, nicio diferenţă de situaţie obiectivă care poate justifica o diferenţă de tratament (a se vedea, prin analogie, în cadrul dreptului de stabilire, Hotărârea din 28 ianuarie 1986, Comisia/Franţa, 270/83, Rec., p. 273, punctul 20, precum şi Hotărârea din 14 decembrie 2006, Denkavit Internationaal şi Denkavit France, C-170/05, Rec., p. I-11949, punctul 35; în cadrul liberei circulaţii a capitalurilor şi a impozitelor pe succesiune, Hotărârea Arens-Sikken, pronunţată astăzi, C-43/07, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 57).

64 Trebuie, în sfârșit, să se cerceteze dacă restricția privind circulația capitalurilor care rezultă dintr-o reglementare precum cea în discuție în acțiunea principală poate fi justificată în mod obiectiv printr-un motiv imperativ de interes general.

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

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

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

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

69 Într-adevăr, un stat membru nu ar putea invoca existența unui avantaj acordat în mod unilateral de un alt stat membru, în speță statul membru în care avea reședința persoana în cauză la data decesului său, pentru a se sustrage de la obligațiile care îi incumbă în temeiul tratatului, în special în temeiul dispozițiilor acestuia privind libera circulație a capitalurilor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 noiembrie 2007, Amurta, C-379/05, Rep., p. I-9569, punctul 78).

70 În sfârșit, din dosarul depus Curții rezultă că, la calcularea impozitelor pe transferul proprietăților imobiliare, reglementarea națională în discuție în acțiunea principală exclude pur și simplu deducerea datoriilor care grevează bunul imobil lăsat moștenire atunci când persoana respectivă nu avea reședința, la data decesului său, în statul în care este situat bunul care face obiectul succesiunii fără ca tratamentul respectivelor datorii și, în special, lipsa unui credit fiscal într-un alt stat membru, precum statul membru în care avea reședința persoana decedată, să fie luat în considerare.

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

72 Având în vedere ceea ce precedă, nu este necesar să se răspundă la întrebarea preliminară în măsura în care privește interpretarea articolelor 12 CE, 17 CE și 18 CE.

Cu privire la cheltuielile de judecată

73 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

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

Semnături