

**Asunto C-513/03**

**Herederos de M.E.A. van Hilten-van der Heijden**

**contra**

**Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen**

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Gerechtshof te's-Hertogenbosch)

«Movimientos de capitales — Artículo 73 B, apartado 1, del Tratado CE (actualmente artículo 56 CE, apartado 1) — Impuesto sobre sucesiones — Ficción jurídica por la que se considera que un nacional de un Estado miembro fallecido en los diez años posteriores a su partida de dicho Estado miembro continuaba residiendo en éste en el momento de su fallecimiento — Estado tercero»

Conclusiones del Abogado General Sr. P. Léger, presentadas el 30 de junio de 2005

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 23 de febrero de 2006

Sumario de la sentencia

*Libre circulación de capitales — Restricciones*

*[Tratado CE, art. 73 B (actualmente art. 56 CE)]*

El artículo 73 B del Tratado (actualmente artículo 56 CE) debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa de un Estado miembro con arreglo a la cual la sucesión de un nacional de ese Estado miembro, fallecido dentro de los diez años posteriores al traslado de su domicilio de dicho Estado miembro al extranjero, está sujeta a tributación como si el causante hubiera continuado residiendo en ese mismo Estado miembro, sin perjuicio de la posibilidad de deducir las cuotas del impuesto sobre sucesiones recaudadas por otros Estados.

En efecto, al prever el mismo régimen impositivo en materia de sucesiones para los nacionales que hayan trasladado su domicilio al extranjero y para los que hayan permanecido en el Estado miembro en cuestión, tal normativa no puede disuadir a los primeros de realizar inversiones en ese Estado miembro desde otro Estado, ni a los segundos de invertir en otro Estado desde el citado Estado miembro, ni, con independencia del lugar donde se encuentren los bienes afectados, puede tampoco disminuir el valor de la herencia de un nacional que haya trasladado su domicilio al extranjero.

La diferencia de trato entre los residentes que son nacionales del Estado miembro en cuestión y los que son nacionales de otros Estados miembros derivada de una normativa de este tipo, al no existir medidas de unificación o de armonización a escala comunitaria, resulta de la competencia atribuida a los Estados miembros para fijar, mediante convenios o de forma unilateral, los criterios de reparto de su poder tributario.

Además, una normativa nacional, a resultas de la cual se desincentive a un nacional que desee trasladar su domicilio a otro Estado y, por tanto, se obstaculice su derecho a la libre circulación, no puede ser calificada, sólo por ese motivo, de restricción a los movimientos de capitales en el sentido del artículo 73 B del Tratado.

(véanse los apartados 46, 47, 50 y 51 y el fallo)

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 23 de febrero de 2006 (\*)

«Movimientos de capitales – Artículo 73 B, apartado 1, del Tratado CE (actualmente artículo 56 CE, apartado 1) – Impuesto sobre sucesiones – Ficción jurídica por la que se considera que un nacional de un Estado miembro fallecido en los diez años posteriores a su partida de dicho Estado miembro continuaba residiendo en éste en el momento de su fallecimiento – Estado tercero»

En el asunto C-513/03,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Países Bajos), mediante resolución de 5 de noviembre de 2003, recibida en el Tribunal de Justicia el 8 de diciembre de 2003, en el procedimiento entre

**Herederos de M.E.A. van Hilten-van der Heijden**

e

**Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. J. Malenovský, S. von Bahr (Ponente), A. Borg Barthet y U. Lõhmus, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Léger;

Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 12 de mayo de 2005;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de los herederos de la Sra. Van Hilten-van der Heijden, por el Sr. P. Kavelaars, belastingadviseur;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. H.G. Sevenster y S. Terstal, en calidad de agentes;

- en nombre del Gobierno alemán, por la Sra. A. Tiemann y el Sr. M. Lumma, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. R. Lyal y A. Weimar, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 30 de junio de 2005;

dicta la siguiente

## **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 73 C, apartado 1, y 73 D, apartado 3, del Tratado CE (actualmente artículos 57 CE, apartado 1, y 58 CE, apartado 3), en su versión vigente en la fecha en que falleció la Sra. Van Hilten-van der Heijden.

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre los herederos de la Sra. Van Hilten-van der Heijden y el Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (inspector de la administración tributaria, unidad «personas físicas/empresas extranjeras», de Heerlen; en lo sucesivo, «inspector») relativo a las cuotas del impuesto sobre sucesiones recaudadas por los Países Bajos sobre la herencia de la causante.

## **Marco jurídico**

### *Normativa comunitaria*

3 El anexo I de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado [artículo derogado por el Tratado de Ámsterdam] (DO L 178, p. 5), titulado «Nomenclatura de los movimientos de capitales contemplados en el artículo 1 de la Directiva», señala, en su introducción, lo siguiente:

«En la presente nomenclatura, los movimientos de capitales se clasifican según la naturaleza económica de los haberes y de los compromisos, expresados en la moneda nacional o en las divisas extranjeras, a [los] que se refieran.

Los movimientos de capitales enumerados en la presente nomenclatura abarcan:

- El conjunto de las operaciones necesarias para efectuar los movimientos de capitales: terminación y ejecución de la transacción y transferencias correspondientes a ella. La transacción se realiza normalmente entre residentes de distintos Estados miembros; sin embargo, a veces es una única persona la que efectúa movimientos de capitales en su propio nombre (tal es el caso, por ejemplo, de las transferencias de haberes de emigrantes).
- Las operaciones efectuadas por cualquier persona física o jurídica [...].
- El acceso del operador a todas las técnicas financieras disponibles en el mercado solicitado para realizar la operación. Por ejemplo, el concepto de adquisición de títulos y de otros instrumentos financieros no comprende únicamente las operaciones al contado sino todas las técnicas de negociación disponibles: operaciones a plazo, operaciones con opción o con garantía, operaciones de cambio contra otros activos, etc. [...].

- Las operaciones de liquidación o cesión de haberes constituidos, la repatriación del producto de esta liquidación [...] o el empleo en el mismo lugar del producto dentro de los límites establecidos por las obligaciones comunitarias.
- Las operaciones de reembolso de créditos o préstamos.

La presente nomenclatura no introduce un límite para la noción de movimiento de capitales, como lo demuestra la presencia de una rúbrica XIII – F “Otros movimientos de capitales: Varios”. Por lo tanto, en ningún caso podría interpretarse como una restricción del alcance del principio de la liberalización completa de los movimientos de capitales, tal como se define en el artículo 1 de la Directiva.»

4 Dicha nomenclatura comprende trece clases distintas de movimientos de capitales. La rúbrica XI, titulada «Movimientos de capitales de carácter personal», incluye:

«[...]

D. Sucesiones y legados.

[...]»

5 El 7 de febrero de 1992, con ocasión de la firma del Acta final y de las declaraciones de las conferencias intergubernamentales sobre la Unión Europea, la Conferencia de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros adoptó, en particular, una Declaración relativa al artículo 73 D del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (DO C 191, p. 99; en lo sucesivo «Declaración relativa al artículo 73 D del Tratado»), redactada como sigue:

«La Conferencia afirma que el derecho de los Estados miembros a aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal a las que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo 73 D del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, se aplicará únicamente a sus disposiciones pertinentes existentes al término de 1993. Sin embargo, la presente declaración será solamente aplicable a los movimientos de capitales y a los pagos entre Estados miembros.»

#### *Normativa nacional*

6 En el Derecho neerlandés toda sucesión está sujeta a imposición. El artículo 1, apartado 1, de la Ley sobre las sucesiones (Successiewet), de 28 de junio de 1956 (Stb. 1956, nº 362; en lo sucesivo, «SW 1956»), distingue según que el causante, del que se abre la sucesión, residiera en los Países Bajos o en el extranjero. Este artículo establece que:

«Con arreglo a esta Ley, se percibirán los impuestos siguientes:

1. El impuesto sobre sucesiones en función del valor de la totalidad de los bienes transmitidos en virtud del Derecho sucesorio a raíz del fallecimiento de una persona que residía en los Países Bajos en la fecha del citado fallecimiento.

[...]»

7 El artículo 3, apartado 1, de la SW 1956 dispone:

«Se considerará que el neerlandés que residió en los Países Bajos y que falleció o hizo una donación en los diez años siguientes al abandono de su domicilio en el país, residía en los Países Bajos cuando falleció o hizo dicha donación.»

8 El artículo 2, párrafo primero, del Convenio entre la Confederación Suiza y el Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre sucesiones, firmado en La Haya el 12 de noviembre de 1951 (en lo sucesivo, el «Convenio»), prevé lo siguiente:

«Los bienes inmuebles [...] sólo se someten a los impuestos sobre sucesiones en el Estado en que están situados. [...]»

9 El artículo 3, párrafo primero, del Convenio señala que:

«Los bienes de la sucesión a los que no sea aplicable el artículo 2 [...] sólo se someterán a los impuestos sobre sucesiones en el Estado en el que el causante tuvo su último domicilio.»

10 Para definir el domicilio, el artículo 3, párrafo segundo, del Convenio se remite a lo dispuesto en el Convenio entre la Confederación Suiza y el Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado el mismo día.

11 Con ocasión de la firma del Convenio, las partes contratantes emitieron una serie de declaraciones que forman parte integrante de éste, una de las cuales, en particular, se refiere al citado artículo 3.

12 Esta Declaración señala:

«(1) A pesar de lo dispuesto en el artículo 3, párrafo segundo, del presente Convenio, el Estado cuya nacionalidad poseía el causante en el momento de su fallecimiento podrá recaudar el impuesto sobre sucesiones como si el causante hubiera tenido también en ese momento su domicilio en dicho Estado, siempre que el causante hubiese estado efectivamente domiciliado en éste en los 10 años anteriores y hubiera tenido la nacionalidad de ese Estado en el momento en que trasladó su domicilio; en este supuesto, de la parte del impuesto que este Estado no habría recaudado si el causante no hubiera sido nacional del mismo cuando trasladó su domicilio o cuando falleció, se deducirá el impuesto exigible, en razón del domicilio, en el otro Estado.

(2) Lo dispuesto en el apartado anterior no se aplicará a las personas que posean, en el momento de su fallecimiento, la nacionalidad de ambos Estados.»

13 A tenor del artículo 13 de la Orden de 1989 para evitar la doble imposición (Besluit voorkoming dubbele belasting 1989, de 21 de diciembre de 1989, Stb. 1989, nº 594; en lo sucesivo, «Orden»):

«1. La sucesión de una persona que, con arreglo al artículo 3, apartado 1, de la SW 1956, se considere residente en los Países Bajos en el momento de su fallecimiento, disfrutará, por imputación de los impuestos recaudados por otro Estado, de una deducción en las cuotas del impuesto sobre sucesiones liquidadas sobre los bienes de dicha herencia que no sean los mencionados en el artículo 11, equivalente a los impuestos similares recaudados por otro Estado sobre los bienes recibidos en herencia y que no se habrían adeudado si el causante hubiese tenido realmente su domicilio en los Países Bajos en el momento de su fallecimiento.[...]

2. El importe de la deducción señalada en el apartado 1 será el menor de los dos siguientes:

- a. El importe de las cuotas recaudadas por otros Estados.
- b. El importe que, respecto a las cuotas del impuesto sobre sucesiones que deberían pagarse con arreglo a la SW 1956 si no se aplicara la presente Orden, equivalga exactamente a la relación entre el valor global de los bienes de la herencia mencionados en el apartado 1 de este artículo y el valor de todos los bienes transmitidos por vía sucesoria neto de deudas empresariales, incluidas las relacionadas con participaciones no accionariales, y de deudas no empresariales que estén garantizadas mediante una hipoteca u otro derecho real sobre un bien inmueble.»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

14 La Sra. Van Hilten-van der Heijden falleció el 22 de noviembre de 1997. De nacionalidad neerlandesa, hasta principios de 1988 tuvo su domicilio en los Países Bajos, posteriormente en Bélgica y, a partir de 1991, en Suiza.

15 La sucesión de dicha difunta incluía, entre otras cosas, bienes inmuebles situados en los Países Bajos, Bélgica y Suiza, inversiones en valores cotizados en los Países Bajos, Alemania, Suiza y los Estados Unidos de América, así como cuentas bancarias abiertas en oficinas neerlandesas y belgas de entidades bancarias establecidas en la Unión Europea y administradas por éstas.

16 Los herederos de la citada persona fueron llamados a tributar por el impuesto sobre sucesiones sobre la base del artículo 3, apartado 1, de la SW 1956. El inspector resolvió la reclamación presentada por cuatro de ellos confirmando las correspondientes liquidaciones.

17 Estos últimos procedieron entonces a interponer recurso contra dicha resolución ante el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch.

18 En primer término, el tribunal remitente considera que de la referencia a las «Sucesiones y legados» contenida en la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361 se desprende que en el asunto principal existió un movimiento de capitales entre un Estado tercero y los Estados miembros.

19 A continuación, el tribunal remitente señala que, en su resolución de 12 de diciembre de 2002, declaró que el artículo 3, apartado 1, de la SW 1956 era una medida nacional que obstaculizaba la libre circulación de capitales o la hacía menos atractiva. En sí misma, esta disposición constituye un obstáculo a la salida debido a la desventaja que provoca la ficción jurídica que contiene, desde el día siguiente a la emigración y durante diez años, cuando tras dicha salida se produzca la transmisión del patrimonio a los herederos. El Reino de los Países Bajos percibe ingresos tributarios por las sucesiones o donaciones que se produzcan dentro de los diez años posteriores a la emigración de nacionales neerlandeses si los impuestos sobre sucesiones o donaciones son menores en el extranjero, pero no concede ninguna devolución ni compensación si las cuotas recaudadas en el extranjero por el impuesto sobre sucesiones son mayores. Por consiguiente, según la citada resolución del tribunal remitente, el artículo 3, apartado 1, de la SW 1956 es un obstáculo encubierto a las sucesiones transfronterizas.

20 En esa misma resolución, el tribunal remitente estimó, a mayor abundamiento, que el artículo 3, apartado 1, de la SW 1956 constituía también una discriminación arbitraria. En efecto, la normativa neerlandesa trata de modo distinto a los nacionales neerlandeses que a los de otros Estados, de forma que un nacional neerlandés sólo puede evitar la aplicación de dicha disposición renunciando a su nacionalidad. Además, la resolución señala que esta norma no puede justificarse por razones imperiosas de interés general, puesto que su única razón de ser consiste

en impedir que el Reino de los Países Bajos pierda ingresos tributarios por el impuesto sobre sucesiones como consecuencia de la partida de sus nacionales.

21 No obstante, el tribunal remitente considera que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no se desprende claramente si una disposición como la controvertida en el asunto principal entra dentro del ámbito de aplicación del artículo 73 C, apartado 1, del Tratado.

22 Por otra parte, dicho tribunal se pregunta si la Declaración relativa al artículo 73 D del Tratado implica que la legislación aplicable a los movimientos de capitales entre Estados miembros y terceros países no está sometida al artículo 73 D, apartado 1, letra a), del Tratado, o bien si este artículo sigue siendo de aplicación a los movimientos de capitales entre los Estados miembros y terceros países, sin limitarse, por tanto, a la normativa vigente en este ámbito al cierre del año 1993.

23 Basándose en estas consideraciones, el *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Constituye el artículo 3, apartado 1, de la SW [1956] una restricción permitida en el sentido del artículo [73 C, apartado 1, del Tratado]?

2) Teniendo en cuenta también la Declaración relativa al [artículo 73 D] del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, formulada con ocasión de la firma del “Acta final y [de las] declaraciones de las conferencias intergubernamentales sobre la Unión Europea”, de 7 de febrero de 1992, ¿constituye el artículo 3, apartado 1, de la SW [1956] un medio prohibido de discriminación arbitraria o una restricción encubierta de la libre circulación de capitales, a efectos del artículo [73 D, apartado 3, del Tratado], si se aplica a un movimiento de capitales entre un Estado miembro y un tercer país?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

#### *Consideraciones preliminares*

24 Mediante sus cuestiones, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal entra dentro del ámbito de aplicación del artículo 73 C, apartado 1, del Tratado o del artículo 73 D, apartado 3, del Tratado.

25 En cualquier caso, antes de examinar las citadas disposiciones del Tratado CE, es necesario establecer, como se desprende de la propia resolución de remisión y se señala en todas las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia en el presente asunto, si tal normativa constituye una restricción a los movimientos de capitales en el sentido del artículo 73 B del Tratado CE (actualmente artículo 56 CE).

26 En este sentido, según reiterada jurisprudencia, para dar una respuesta adecuada al órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal de Justicia puede verse obligado a tomar en consideración normas de Derecho comunitario a las que el juez nacional no se haya referido en sus cuestiones prejudiciales (véanse, en particular, las sentencias de 12 de octubre de 2004, *Wolff & Müller*, C?60/03, Rec. p. I?9553, apartado 24, y de 7 de julio de 2005, *Weide*, C?153/03, Rec. p. I?0000, apartado 25).

27 En consecuencia, es preciso analizar si el artículo 73 B del Tratado debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, con arreglo a la cual la sucesión de un nacional de ese Estado miembro, fallecido

dentro de los diez años posteriores al traslado de su domicilio de dicho Estado miembro al extranjero, está sujeta a tributación como si el causante hubiera continuado residiendo en ese mismo Estado miembro, sin perjuicio de la posibilidad de deducir las cuotas del impuesto sobre sucesiones recaudadas por otros Estados.

*Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia*

28 Los herederos de la Sra. Van Hilten-van der Heijden sostienen que el artículo 3, apartado 1, de la SW 1956 es contrario al artículo 73 B del Tratado. Consideran que existe discriminación indirecta y, en su caso, restricción indirecta al establecerse, por una parte, un trato diferente en función de que la persona residiera o no, antes de su fallecimiento, en los Países Bajos y, por otra, al no aplicarse dicha disposición cuando la persona que abandona los Países Bajos sea de otra nacionalidad en vez de neerlandesa.

29 Los Gobiernos neerlandés y alemán sostienen que, antes de poder responder a las cuestiones planteadas, hay que determinar previamente si el artículo 73 B del Tratado se opone a la ficción jurídica que establece el artículo 3, apartado 1, de la SW 1956 respecto al lugar del domicilio.

30 A este respecto, el Gobierno neerlandés señala que, incluso en materia de sucesiones, debe producirse en todo caso un supuesto de circulación de capitales. Ahora bien, en caso de fallecimiento, el patrimonio se determina en el momento en que éste se produjo y sobre esta base se liquida el impuesto sobre sucesiones. Como en ese momento aún no se han producido movimientos de capitales ni operaciones vinculadas a éstos, el citado Gobierno considera que no existe ningún acto al que resulte aplicable la libre circulación de capitales.

31 Por otra parte, el Gobierno neerlandés estima que no existe discriminación ni obstáculo a la libre circulación de capitales. Considera que no existe ninguna discriminación por razón de la nacionalidad entre el nacional neerlandés que continúa residiendo en los Países Bajos y el que los abandona. Añade que la situación de un nacional neerlandés que se marcha de los Países Bajos es distinta de la de un nacional de otro Estado miembro que traslade de allí su residencia.

32 De lo que se desprende, según el Gobierno neerlandés, que el artículo 73 B del Tratado no se opone a la ficción jurídica que establece el artículo 3, apartado 1, de la SW 1956 respecto al lugar del domicilio.

33 El Gobierno alemán considera que el artículo 73 B, apartado 1, del Tratado no es aplicable a una disposición como el artículo 3, apartado 1, de la SW 1956, puesto que tal disposición no vulnera la libre circulación de capitales.

34 La Comisión de las Comunidades Europeas señala que el artículo 3, apartado 1, de la SW 1956 no establece ninguna distinción en función del lugar donde se encuentra la herencia, o una parte de ella, en el momento del fallecimiento del causante. Por ello, este artículo no establece ninguna restricción a los movimientos de capitales que tengan como destino u origen los Países Bajos. De lo que se desprende, a juicio de la citada institución, que en el asunto principal la libre circulación de capitales garantizada en los artículos 73 B y siguientes del Tratado no resulta afectada.

35 Por lo que respecta a la posible aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de personas y a la libertad de establecimiento, la Comisión recuerda que su ámbito de aplicación se limita a los desplazamientos dentro de la Unión Europea.

## *Apreciación del Tribunal de Justicia*

36 Con carácter preliminar, debe recordarse que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercer dicha competencia respetando el Derecho comunitario (véanse, en especial, las sentencias de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, C?80/94, Rec. p. I?2493, apartado 16, y de 10 de marzo de 2005, *Laboratoires Fournier*, C?39/04, Rec. p. I?2057, apartado 14).

37 Por otra parte, procede observar que el artículo 73 B, apartado 1, del Tratado insta la libre circulación de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países. A tal efecto, dicho artículo establece, en el marco de las disposiciones del capítulo del Tratado titulado «Capital y pagos», que quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

38 Por consiguiente, hay que analizar, en primer lugar, si las sucesiones constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 73 B del Tratado.

39 A este respecto, cabe señalar que el Tratado no define los conceptos de «movimientos de capitales» y de «pagos». No obstante, es jurisprudencia reiterada que, en la medida en que el artículo 73 B del Tratado ha reproducido en lo fundamental el contenido del artículo 1 de la Directiva 88/361, y aunque ésta fue adoptada sobre la base de los artículos 69 y 70, apartado 1, del Tratado CEE (los artículos 67 a 73 del Tratado CEE fueron sustituidos por los artículos 73 B a 73 G del Tratado CE, actualmente artículos 56 CE a 60 CE), la nomenclatura de los «movimientos de capitales» que la acompaña como anexo mantiene el valor indicativo que le era propio antes de la entrada en vigor de dichos artículos para definir el concepto de movimientos de capitales, entendiéndose que, conforme a su introducción, la lista que incluye no tiene carácter exhaustivo (véanse en este sentido, en particular, las sentencias de 16 de marzo de 1999, *Trummer y Mayer*, C?222/97, Rec. p. I?1661, apartado 21, y de 5 de marzo de 2002, *Reisch y otros*, C?515/99, C?519/99 a C?524/99 y C?526/99 a C?540/99, Rec. p. I?2157, apartado 30).

40 Pues bien, las sucesiones figuran en la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361, titulada «Movimientos de capitales de carácter personal». Como ha señalado el Abogado General en el punto 53 de sus conclusiones, esta rúbrica contempla, en especial, las operaciones por medio de las cuales puede transmitirse, en todo o en parte, el patrimonio de una persona, bien en vida de ésta, bien tras su fallecimiento.

41 En efecto, una sucesión consiste en una transmisión a una o varias personas del patrimonio dejado por el causante o, en otras palabras, en una transferencia a los herederos de la propiedad sobre los distintos bienes, derechos, etc., que integran ese patrimonio.

42 De lo que se desprende que las sucesiones constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 73 B del Tratado (véase también, en este sentido, la sentencia de 11 de diciembre de 2003, *Barbier*, C?364/01, Rec. p. I?15013, apartado 58), salvo en los casos en que todos los bienes a que se refieran se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro.

43 En segundo lugar, hay que analizar si una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal constituye una restricción a los movimientos de capitales.

44 A este respecto, de la jurisprudencia se desprende que las medidas prohibidas por el artículo 73 B, apartado 1, del Tratado, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado

miembro o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlo en otros Estados o también, en un supuesto de sucesiones, 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 los citados bienes (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de noviembre de 1995, Svensson y Gustavsson, C-484/93, Rec. p. I-3955, apartado 10; Trummer y Mayer, antes citada, apartado 26; de 14 de octubre de 1999, Sandoz, C-439/97, Rec. p. I-7041, apartado 19, y Barbier, antes citada, apartado 62).

45 Pues bien, una normativa nacional, como la controvertida en el asunto principal, que establece que la sucesión de un nacional de un Estado miembro, fallecido dentro de los diez años posteriores al traslado de su domicilio de dicho Estado miembro al extranjero, está sujeta a tributación como si el nacional en cuestión hubiera continuado residiendo en ese mismo Estado miembro, permitiendo a la vez la deducción de las cuotas recaudadas por el Estado al que el causante trasladó su domicilio, no constituye una restricción a los movimientos de capitales.

46 En efecto, al prever el mismo régimen impositivo en materia de sucesiones para los nacionales que hayan trasladado su domicilio al extranjero y para los que hayan permanecido en el Estado miembro en cuestión, tal normativa no puede disuadir a los primeros de realizar inversiones en ese Estado miembro desde otro Estado, ni a los segundos de invertir en otro Estado desde el citado Estado miembro, ni, con independencia del lugar donde se encuentren los bienes afectados, puede tampoco disminuir el valor de la herencia de un nacional que haya trasladado su domicilio al extranjero. El hecho de que tal normativa no se aplique a los nacionales domiciliados en el extranjero desde hace más de diez años o a aquellos que nunca tuvieron su domicilio en el Estado miembro en cuestión, carece de pertinencia a este respecto. Dado que la normativa sólo es aplicable a los nacionales del Estado miembro de que se trata, no puede constituir una restricción a los movimientos de capitales de los nacionales de otros Estados miembros.

47 Por lo que respecta a la diferencia de trato, derivada de una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal, entre los residentes que son nacionales del Estado miembro en cuestión y los que son nacionales de otros Estados miembros, cabe señalar que, en orden al reparto de la competencia fiscal, no puede considerarse que tales diferencias constituyan discriminaciones prohibidas por el artículo 73 B del Tratado. Efectivamente, al no existir medidas de unificación o de armonización a escala comunitaria, dichas diferencias se derivan de la competencia atribuida a los Estados miembros para fijar, mediante convenios o de forma unilateral, los criterios de reparto de su poder tributario [véanse, en este sentido, en relación con el artículo 48 del Tratado CE (actualmente artículo 39 CE, tras su modificación), la sentencia de 12 de mayo de 1998, Gilly, C-336/96, Rec. p. I-2793, apartado 30, y, en relación con los artículos 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación) y 58 del Tratado CE (actualmente artículo 48 CE), la sentencia de 21 de septiembre de 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec. p. I-6161, apartado 57].

48 Por otra parte, el Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de declarar que, en orden al reparto de la competencia fiscal, no deja de ser razonable que los Estados miembros se inspiren en la práctica internacional y en el modelo de convenio elaborado por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) (véase la sentencia Gilly, antes citada, apartado 31). Pues bien, como ha señalado el Gobierno neerlandés, la normativa en cuestión en el asunto principal coincide con los comentarios al modelo de convenio para evitar la doble imposición en materia de sucesiones y donaciones (informe del comité de asuntos fiscales de la OCDE, 1982). De los comentarios a los artículos 4, 7, 9 A y 9 B de dicho modelo se desprende que este tipo de normativa se justifica por su finalidad de prevenir una evasión fiscal consistente en que un nacional de un Estado, en previsión de su fallecimiento, traslade su domicilio a otro Estado donde

el impuesto sobre sucesiones sea menor. Los comentarios señalan que la doble imposición se evita mediante un sistema de deducción de cuotas impositivas y que, habida cuenta de que la prevención de la evasión fiscal sólo se justifica si el fallecimiento se produce poco tiempo después del traslado del domicilio, el plazo máximo autorizado es de diez años. Los mismos comentarios indican también que puede ampliarse el alcance de dicha normativa para que no sólo se aplique a los nacionales del Estado de que se trate, sino también a los residentes que no sean nacionales de dicho Estado.

49 En este contexto, es preciso señalar que el artículo 73 B del Tratado no se aplica al mero hecho del traslado de domicilio de un Estado a otro. En efecto, como ha indicado el Abogado General en el punto 58 de sus conclusiones, tal traslado de domicilio no implica, por sí mismo, la realización de operaciones financieras o de transmisión de la propiedad ni tampoco presenta otras de las características propias de un movimiento de capitales señaladas en el anexo I de la Directiva 88/361.

50 De lo que se desprende que una normativa nacional, a resultas de la cual se desincentive a un nacional que desee trasladar su domicilio a otro Estado y, por tanto, se obstaculice su derecho a la libre circulación, no puede ser calificada, sólo por ese motivo, de restricción a los movimientos de capitales en el sentido del artículo 73 B del Tratado.

51 Por consiguiente, procede responder a las cuestiones planteadas que el artículo 73 B del Tratado debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, con arreglo a la cual la sucesión de un nacional de ese Estado miembro, fallecido dentro de los diez años posteriores al traslado de su domicilio de dicho Estado miembro al extranjero, está sujeta a tributación como si el causante hubiera continuado residiendo en ese mismo Estado, sin perjuicio de la posibilidad de deducir las cuotas del impuesto sobre sucesiones recaudadas por otros Estados.

52 De lo que se desprende que no es preciso dar una respuesta a las cuestiones prejudiciales referidas a los artículos 73 C y 73 D del Tratado.

## **Costas**

53 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, 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 73 B del Tratado CE (actualmente artículo 56 CE) debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el asunto principal, con arreglo a la cual la sucesión de un nacional de ese Estado miembro, fallecido dentro de los diez años posteriores al traslado de su domicilio de dicho Estado miembro al extranjero, está sujeta a tributación como si el causante hubiera continuado residiendo en ese mismo Estado, sin perjuicio de la posibilidad de deducir las cuotas del impuesto sobre sucesiones recaudadas por otros Estados.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: neerlandés.