

Downloaded via the EU tax law app / web

**Asunto C-132/10**

**Olivier Halley y otros**

**contra**

**Belgische Staat**

(Petición de decisión prejudicial planteada por el rechtbank van eerste aanleg te Leuven)

«Fiscalidad directa — Libre circulación de capitales — Artículo 63 TFUE — Derechos de sucesión por las acciones nominativas — Plazo de prescripción para la valoración de las acciones de sociedades no residentes superior al aplicable a las sociedades residentes — Restricción — Justificación»

Sumario de la sentencia

*Libre circulación de capitales — Restricciones — Legislación tributaria — Impuesto de sucesiones (Art. 63 TFUE)*

El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la legislación de un Estado miembro que en materia de derechos de sucesión establece un plazo de prescripción de diez años para la valoración de acciones nominativas de una sociedad de la que el causante era accionista y cuya dirección efectiva está establecida en otro Estado miembro, mientras que ese mismo plazo es de dos años cuando la dirección efectiva está establecida en el primer Estado miembro.

En efecto, la aplicación de un plazo de prescripción superior a los herederos titulares de acciones de una sociedad cuya dirección efectiva está establecida en otro Estado miembro puede tener por consecuencia disuadir a los residentes del primer Estado de invertir o de mantener las inversiones en activos situados fuera de dicho Estado miembro, dado que sus herederos se encontrarán durante más tiempo con la incertidumbre de poder ser objeto de una liquidación tributaria complementaria.

Dicha legislación no está justificada por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales ni por el objetivo de luchar contra el fraude fiscal en la medida en que la aplicación general del plazo de diez años no depende en modo alguno del lapso de tiempo necesario para recurrir eficazmente a mecanismos de asistencia mutua o a otros medios alternativos que permitan averiguar el valor de las acciones de que se trate. Debe distinguirse en efecto una situación en la que los elementos imponible se han ocultado a las autoridades tributarias nacionales, y dichas autoridades no disponen de indicio alguno que permita emprender una investigación, de una situación en la que las autoridades tributarias disponen de información relativa a dichos elementos imponibles. Cuando las autoridades tributarias de un Estado miembro disponen de indicios que les permiten dirigirse a las autoridades competentes de otros Estados miembros, por medio de la asistencia mutua prevista en la Directiva 77/799, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, o por medio de la prevista en los convenios bilaterales, con el fin de que estas últimas autoridades les comuniquen la información necesaria para liquidar correctamente el impuesto, el simple hecho de que los elementos imponibles de que se trate se encuentren en otro

Estado miembro no justifica la aplicación general de un plazo suplementario para la liquidación complementaria que no depende en modo alguno del lapso de tiempo necesario para recurrir eficazmente a estos mecanismos de asistencia mutua.

(véanse los apartados 24, 30, 33, 36, 39 y 40 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 15 de septiembre de 2011 (\*)

«Fiscalidad directa – Libre circulación de capitales – Artículo 63 TFUE – Derechos de sucesión por las acciones nominativas – Plazo de prescripción para la valoración de las acciones de sociedades no residentes superior al aplicable a las sociedades residentes – Restricción ? Justificación»

En el asunto C-132/10,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el rechtbank van eerste aanleg te Leuven (Bélgica), mediante resolución de 12 de febrero de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 15 de marzo de 2010, en el procedimiento entre

**Olivier Halley,**

**Julie Halley,**

**Marie Halley**

y

**Belgische Staat,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

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

Abogado General: Sr. N. Jääskinen;

Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 13 de enero de 2011;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre del Sr. y las Sras. Halley, por los Sres. A. Biesmans y R. Deblauwe, advocaten;

- en nombre del Gobierno belga, por la Sra. M. Jacobs y el Sr. J.-C. Halleux, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Lyal, P. van Nuffel y W. Roels, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

## **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 26 TFUE, 49 TFUE, 63 TFUE y 65 TFUE.

2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre el Sr. y las Sras. Halley, por un lado, y el Estado belga, por otro, acerca de los derechos de sucesión adeudados por las acciones nominativas de una empresa cuya dirección efectiva no está establecida en Bélgica.

## **Marco jurídico**

### *Normativa de la Unión*

3 A tenor del artículo 1, apartado 1, 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):

«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.»

4 Entre los movimientos de capitales enumerados en el artículo 1 de la Directiva 88/361, el anexo I de ésta menciona en particular, en su rúbrica XI, titulada «Movimientos de capitales de carácter personal», las sucesiones y los legados.

### *Normativa nacional*

5 El artículo 1, apartado 1, del code des droits de succession (Código de sucesiones) aprobado por el arrêté royal nº 308, de 31 de marzo de 1936 (*Belgisch Staatsblad* de 7 de abril de 1936, p. 2403), confirmado por la Ley de 4 de mayo de 1936 (*Belgisch Staatsblad* de 7 de mayo de 1936, p. 3426; en lo sucesivo, «Código»), establece que el impuesto sobre sucesiones grava el valor de todo lo que los herederos reciben *mortis causa* del causante, una vez deducidas las deudas.

6 El artículo 111 del Código dispone:

«Para determinar que la totalidad o una parte de los bienes hereditarios que se hallan en el territorio del Reino [de Bélgica], que han sido declarados por su valor de venta, han sido valorados a la baja, el recaudador, sin perjuicio de los demás medios de prueba previstos en el artículo 105, podrá reclamar la tasación de los citados bienes; sin embargo, este derecho de valoración, relativo a los bienes muebles materiales, sólo se aplica a buques y embarcaciones.»

7 El artículo 137, apartado 1, número 2, de dicho Código establece que «prescriben a los dos años las acciones dirigidas a la valoración de bienes sujetos a tal control y de los derechos, intereses y multas en caso de infravaloración de tales bienes; prescriben a los diez años las relativas a los derechos, intereses y multas en caso de infravaloración de bienes no sujetos a tasación; estos plazos de prescripción se contarán a partir de la fecha de presentación de la declaración».

### **Litigio principal y cuestión prejudicial**

8 La Sra. De Pinsun y el Sr. Halley, padres de los demandantes en el litigio principal, fallecieron simultáneamente el 6 de diciembre de 2003. Estaban domiciliados en Tervuren, Bélgica, y la declaración de herederos debía efectuarse en Lovaina.

9 El 16 de agosto de 2004 y el 16 de agosto de 2005, los demandantes en el litigio principal abonaron, respectivamente, 16 millones de euros y 4 millones de euros en concepto del impuesto sobre sucesiones devengado.

10 El 7 de noviembre de 2005, los demandantes en el litigio principal presentaron dos declaraciones, una como herederos de su padre y otra como herederos de su madre.

11 El caudal hereditario comprendía, en cada caso, la mitad *pro indiviso* de 2.172.600 acciones nominativas de la sociedad Carrefour SA, en la época de los hechos con domicilio social en Levallois-Perret (Francia), y de 2.085 acciones al portador de esta misma sociedad. Los demandantes en el litigio principal valoraron estas acciones en 28,31 euros por acción, esto es, el valor bursátil en la fecha del fallecimiento de sus padres, reducido en un 35 %.

12 Mediante escrito de 20 de febrero de 2008, el derde Ontvangkantoor van de Registratie te Leuven (Tercera Oficina de recaudación del Registro de Lovaina) comunicó a los demandantes en el litigio principal que el 29 de enero de 2008 la Administración Central de Bruselas había decidido que las acciones debían valorarse en 43,55 euros por acción.

13 En su recurso ante el órgano jurisdiccional remitente, los demandantes en el litigio principal alegan, con carácter principal, la prescripción de la acción de la Administración tributaria belga para determinar que las acciones nominativas se hayan valorado a la baja. Con carácter subsidiario, impugnan el valor que les atribuye dicha Administración.

14 De la resolución de remisión se desprende que, en virtud del artículo 111, en relación con el artículo 137, apartado 1, número 2, del Código, la valoración de las acciones nominativas contempladas en dicho artículo 111 es posible siempre que dichas acciones se posean en una sociedad ubicada en Bélgica. Se considera que las acciones se encuentran en dicho Estado miembro cuando la sede de la dirección efectiva de la sociedad se halla en él. En tal caso, el plazo de prescripción para la valoración de las acciones es de dos años. No obstante, en el supuesto de acciones de una sociedad cuya dirección efectiva está establecida fuera del territorio belga, tal valoración no es posible y dicho plazo asciende a diez años.

15 Al considerar que el litigio principal suscitaba cuestiones de interpretación del Derecho de la

Unión, el rechtbank van eerste aanleg te Leuven decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Es compatible con los artículos 26 [TFUE], 49 [TFUE], 63 [TFUE] y 65 [TFUE] el artículo 137, apartado 1, número 2, del Código [...], en relación con el artículo 111 de éste, habida cuenta de que el plazo de prescripción del impuesto sobre sucesiones adeudado por las acciones nominativas es de dos años si la sede de la dirección efectiva de la sociedad se halla en Bélgica, mientras que este plazo de prescripción es de diez años si la sede de la dirección efectiva de la sociedad no se halla en Bélgica?»

### **Sobre la cuestión prejudicial**

#### *Sobre la libertad de que se trata en el litigio principal*

16 La cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente se refiere a los artículos 26 TFUE, 49 TFUE, 63 TFUE y 65 TFUE. En sus observaciones presentadas al Tribunal de Justicia, el Gobierno belga y la Comisión Europea alegan que sólo las dos últimas disposiciones, a saber, las relativas a la libre circulación de capitales, son pertinentes en relación con el asunto principal.

17 A este respecto, se desprende de una jurisprudencia ya consolidada que, para determinar si una normativa nacional se inscribe en el ámbito de una u otra de las libertades de circulación, procede tomar en consideración el objeto de la legislación de que se trate (sentencias de 24 de mayo de 2007, *Holböck*, C-157/05, Rec. p. I-4051, apartado 22, y de 17 de septiembre de 2009, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, Rec. p. I-8591, apartado 36).

18 En el asunto principal, el objeto de la legislación controvertida es la de fijar el plazo dentro del que puede efectuarse la valoración de las acciones nominativas que se poseen en una sociedad, cuya dirección efectiva está establecida fuera del territorio belga, y que se transfieren mediante sucesión.

19 Pues bien, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que las sucesiones que consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, comprendidas en la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361, titulada «Movimientos de capitales de carácter personal», constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 63 TFUE, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de septiembre de 2008, *Eckelkamp y otros*, C-11/07, Rec. p. I-6845, apartado 39 y jurisprudencia citada). Una situación como de la que se trata en el litigio principal, en la que un residente belga es titular de las acciones de una sociedad cuya dirección efectiva está establecida en Francia no constituye en modo alguno una situación puramente interna.

20 De ello se sigue que las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libre circulación de capitales son de aplicación a un litigio como el principal.

21 Por consiguiente, cabe considerar que mediante su cuestión el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si el artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma de un Estado miembro que, en materia de derechos de sucesión, establece un plazo de prescripción diferente para la valoración de acciones nominativas en función de si la sede de la dirección efectiva de la sociedad emisora, de la que el causante era accionista, está o no establecida en dicho Estado miembro.

#### *Sobre la existencia de una restricción a la libre circulación de capitales*

22 Es preciso recordar que las medidas prohibidas por el artículo 63 TFUE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen en especial las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o de mantener tales inversiones (véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de enero de 2009, STEKO Industriemontage, C-377/07, Rec. p. I-299, apartados 23 y 24, y de 31 de marzo de 2011, Schröder, C-450/09, Rec. p. I-0000, apartado 30).

23 En cuanto a la legislación controvertida en el litigio principal, se desprende de la resolución de remisión que esta legislación conduce a que se establezca una distinción por lo que se refiere al plazo de prescripción para la valoración de acciones nominativas, a efectos de tributación de una sucesión, en función de la ubicación de la sede de la dirección efectiva de la empresa emisora, habida cuenta de que el plazo de prescripción para la valoración de las acciones emitidas por una sociedad cuya dirección efectiva está establecida en Bélgica es de dos años, mientras que, cuando las acciones se poseen en una sociedad cuya dirección efectiva está establecida en otro Estado miembro, dicho plazo de prescripción es de diez años.

24 Pues bien, la aplicación de un plazo de prescripción superior a los herederos titulares de acciones de una sociedad cuya dirección efectiva está establecida en otro Estado miembro distinto al Reino de Bélgica puede tener por consecuencia disuadir a los residentes belgas de invertir o de mantener las inversiones en activos situados fuera de dicho Estado miembro, dado que sus herederos se encontrarán durante más tiempo con la incertidumbre de poder ser objeto de una liquidación tributaria complementaria.

25 Por consiguiente, dicha legislación nacional constituye una restricción a la libre circulación de capitales, en el sentido del artículo 63 TFUE, apartado 1.

#### *Sobre la justificación de la restricción a la libre circulación de capitales*

26 Para justificar la restricción a la libre circulación de capitales, el Gobierno belga aduce consideraciones relativas, por un lado, a la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales y, por otro, a la lucha contra el fraude fiscal.

27 Según dicho Gobierno, por lo que se refiere a la eficacia de los controles fiscales, la aplicación de un plazo de prescripción superior para la evaluación de las acciones de sociedades situadas en otro Estado miembro distinto al Reino de Bélgica es necesaria para poder recabar la información relativa a éstas.

28 En cuanto a la lucha contra el fraude fiscal, tal plazo ofrece a las autoridades tributarias belgas, en caso de descubrirse una infravaloración de las acciones de sociedades ubicadas en el extranjero, la posibilidad de iniciar una investigación y, cuando resulte que dichas acciones quedaron sujetas al impuesto por un importe demasiado bajo, aplicar una imposición complementaria.

29 Además, el Gobierno belga sostiene que una legislación como la controvertida en el litigio principal es necesaria para remediar la imposibilidad real para dichas autoridades de recabar información sobre los activos poseídos en un Estado miembro que no sea el Reino de Bélgica. Dicho Gobierno señala que un Estado miembro puede formular una solicitud de información, presentada sobre la base del artículo 2 de la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336, p. 15), sólo en el caso preciso de que ya disponga desde un principio de datos suficientes.

30 A este respecto, se desprende de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia que constituyen razones imperiosas de interés general, que pueden justificar una restricción al ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por el Tratado FUE, el objetivo de combatir el fraude fiscal y la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales (véanse, en particular, por lo que se refiere a la lucha contra el fraude fiscal, la sentencia de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Rec. p. I-8203, apartado 32, y, por lo que se refiere a la eficacia de los controles fiscales, la sentencia de 27 de enero de 2009, Persche, C-318/07, Rec. p. I-359, apartado 52).

31 No obstante, una restricción a la libre circulación de capitales sólo puede aceptarse por dicho motivo si es idónea para garantizar la realización del objetivo que persigue sin ir más allá de lo necesario para alcanzarlo (véase, en particular, la sentencia de 28 de octubre de 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, Rec. p. I-0000, apartado 33 y jurisprudencia citada).

32 Ahora bien, aun suponiendo que la legislación nacional controvertida en el litigio principal sea adecuada para alcanzar los objetivos relativos a la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales y de combatir el fraude fiscal, procede destacar que tal legislación va más allá de lo necesario para alcanzarlos.

33 En efecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el plazo de liquidación en caso de que se oculten a las autoridades tributarias activos procedentes del ahorro o de rendimientos derivados de esos activos resulta que deben distinguirse dos hipótesis, la primera correspondiente a una situación en la que los elementos imponibles se han ocultado, y dichas autoridades no disponen de indicio alguno que permita emprender una investigación, y la segunda correspondiente a una situación en la que las autoridades tributarias disponen de información relativa a dichos elementos imponibles (sentencia de 11 de junio de 2009, X y Passenheim-van Schoot, C-155/08 y C-157/08, Rec. p. I-5093, apartados 62 y 63).

34 En el asunto principal consta que las acciones nominativas de que se trata se mencionaron en las declaraciones de herederos, de manera que las autoridades tributarias del Estado miembro afectado disponen de información acerca de dichas acciones. La legislación controvertida en el litigio principal corresponde, por lo tanto, a la segunda hipótesis mencionada en el apartado anterior.

35 Pues bien, por lo que respecta a esta segunda hipótesis, el Tribunal de Justicia ha declarado, en el apartado 74 de la sentencia X y Passenheim-van Schoot, antes citada, que no puede justificarse la aplicación por un Estado miembro de un plazo ampliado para la liquidación complementaria que no tenga por objeto específico permitir a las autoridades tributarias de dicho Estado recurrir eficazmente a mecanismos de asistencia mutua entre Estados miembros y que se inicie desde el momento en que los elementos imponibles de que se trate se sitúen en otro Estado miembro.

36 En efecto, cuando las autoridades tributarias de un Estado miembro disponen de indicios que les permiten dirigirse a las autoridades competentes de otros Estados miembros, por medio de la asistencia mutua prevista en la Directiva 77/799 o por medio de la prevista en los convenios bilaterales, con el fin de que estas últimas autoridades les comuniquen la información necesaria para liquidar correctamente el impuesto, el simple hecho de que los elementos imponibles de que se trate se encuentren en otro Estado miembro no justifica la aplicación general de un plazo suplementario para la liquidación complementaria que no depende en modo alguno del lapso de tiempo necesario para recurrir eficazmente a estos mecanismos de asistencia mutua (sentencia X y Passenheim-van Schoot, antes citada, apartado 75).

37 Ahora bien, en el presente caso, aunque dicha Directiva no se aplica a los derechos sucesorios, del expediente sometido al Tribunal de Justicia se desprende que no está excluido que las autoridades tributarias belgas hubieran podido recurrir, para comprobar el valor de las acciones de que se trata, a otros instrumentos de asistencia mutua como, en particular, el Convenio entre Francia y Bélgica para evitar la doble imposición y resolver determinadas cuestiones en materia de impuestos de sucesión y derechos de registro, firmado en Bruselas el 20 de enero de 1959.

38 En cualquier caso, tal como acertadamente señaló la Comisión, para determinar el valor de las acciones de sociedades que cotizan en Bolsa, como las del asunto principal, nada impide que las autoridades tributarias belgas, para iniciar su investigación, se refieran al valor de dichas acciones en la fecha del fallecimiento de su titular, ya sea en la prensa, ya en Internet. Como se desprende del expediente sometido al Tribunal de Justicia, las autoridades belgas valoraron finalmente sobre esta base, más de dos años después de la presentación de las declaraciones de herederos, las acciones de que se trata.

39 Se sigue de lo anterior que la aplicación de un plazo de diez años para valorar las acciones que se poseen en una sociedad cuya dirección efectiva está establecida en un Estado miembro distinto al Reino de Bélgica no está justificada en la medida en que la aplicación general de tal plazo no depende en modo alguno del lapso de tiempo necesario para recurrir eficazmente a mecanismos de asistencia mutua o a otros medios alternativos que permitan averiguar el valor de dichas acciones.

40 Del conjunto de consideraciones anteriores resulta que procede responder a la cuestión planteada que el artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la legislación de un Estado miembro, como la controvertida en el asunto principal, que en materia de derechos de sucesión establece un plazo de prescripción de diez años para la valoración de acciones nominativas de una sociedad de la que el causante era accionista y cuya dirección efectiva está establecida en otro Estado miembro, mientras que ese mismo plazo es de dos años cuando la dirección efectiva está establecida en el primer Estado miembro.

## **Costas**

41 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 Segunda) declara:

**El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la legislación de un Estado miembro, como la controvertida en el asunto principal, que en materia de derechos de sucesión establece un plazo de prescripción de diez años para la valoración de acciones nominativas de una sociedad de la que el causante era accionista y cuya dirección efectiva está establecida en otro Estado miembro, mientras que ese mismo plazo es de dos años cuando la dirección efectiva está establecida en el primer Estado miembro.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: neerlandés.