

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. PHILIPPE LÉGER

presentadas el 30 de junio de 2005¹

1. El presente procedimiento prejudicial tiene por objeto que el tribunal nacional pueda apreciar la compatibilidad con las disposiciones del Tratado CE relativas a la libre circulación de capitales de la disposición del Derecho de sucesiones del Reino de los Países Bajos que prevé que, cuando un nacional neerlandés haya trasladado su domicilio fuera de dicho Estado miembro, se considerará que sigue habitando en el mismo Estado, a efectos de la imposición sobre su sucesión, si fallece menos de diez años después de haber abandonado los Países Bajos.

2. El procedimiento tiene su origen en el litigio entre los herederos de la Sra. Van Hilten-van der Heijden² y la Administración tributaria neerlandesa, relativo a la cuota del impuesto de sucesiones sobre la herencia de la causante, cuyo pago reclama dicha Administración a los herederos.

3. La Sra. Van Hilten, que tenía nacionalidad neerlandesa y había vivido en los Países Bajos hasta 1988, trasladó su domicilio, en primer lugar a Bélgica, y después, a partir de 1991, a

Suiza, donde se consideraba que tenía su domicilio fiscal desde ese año.

4. La Sra. Van Hilten falleció el 22 de noviembre de 1997, es decir, menos de diez años después de haber abandonado los Países Bajos. Conforme a la ficción de domicilio prevista por el Derecho de sucesiones neerlandés, se consideró que residía en los Países Bajos al fallecer, y la Administración tributaria neerlandesa liquidó a cargo de sus cuatro herederos el impuesto de sucesiones sobre la totalidad de la herencia que adquirieron en virtud del Derecho de sucesiones del citado Estado miembro.

5. Los mencionados herederos interpusieron un recurso ante el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Países Bajos), contra la denegación de su reclamación por la Administración tributaria. El referido tribunal considera que la ficción de domicilio prevista por el Derecho neerlandés constituye un obstáculo a la libre circulación de capitales. Dicho tribunal plantea al Tribunal de Justicia dos cuestiones prejudiciales, con objeto de poder apreciar si la citada normativa nacional

1 — Lengua original: francés.

2 — En lo sucesivo, «Sra. Van Hilten».

podría justificarse por los artículos del Tratado que autorizan a los Estados miembros a mantener o adoptar determinadas medidas que puedan restringir el ejercicio de la mencionada libertad.

personas residentes en los Estados miembros, sin perjuicio de las demás disposiciones de la misma Directiva.

I. Marco jurídico

A. Derecho comunitario

6. La libre circulación de capitales ha sido objeto de reconocimiento progresivo en el Derecho comunitario. En efecto, el artículo 67, apartado 1, del Tratado CEE,³ a diferencia de las disposiciones relativas a la libre circulación de mercancías, de personas y de servicios, sólo obligaba a los Estados miembros a liberalizar los movimientos de capitales «en la medida necesaria para el buen funcionamiento del mercado común».

7. La Directiva 88/361/CEE del Consejo,⁴ estableció el principio de libre circulación de capitales en el interior de la Comunidad Europea, al prever en su artículo 1 la supresión de las restricciones a los movimientos de capitales que tienen lugar entre

8. A los efectos de facilitar la aplicación de dicha libertad de circulación, la Directiva 88/361 contenía en su anexo I una nomenclatura no exhaustiva de los movimientos de capitales. Dicha nomenclatura comprende trece rúbricas, entre las que figura la rúbrica XI, titulada «Movimientos de capitales de carácter personal», que incluye varias operaciones, como las donaciones, las dotes, y, en el punto D, las sucesiones y los legados. La rúbrica XIII, titulada «Otros movimientos de capitales», por su parte, prevé los impuestos de sucesión en el punto A.

9. El Tratado de la Unión Europea sustituyó, a partir del 1 de enero de 1994, los artículos del Tratado CE relativos a la libre circulación de capitales, en particular, por los artículos 73 B a 73 D del Tratado,⁵ que constituyen las disposiciones aplicables *rationae temporis* en el presente asunto.

10. El artículo 73 B del Tratado confirma el principio de libre circulación de capitales establecido por la Directiva 88/361 y extiende su alcance a los terceros países,

3 — Que pasó a ser el artículo 67, apartado 1, del Tratado CE, a su vez derogado por el Tratado de Amsterdam.

4 — Directiva de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado (DO L 178, p. 5).

5 — Actualmente artículos 56 CE a 58 CE.

sobrepasando así el ámbito de aplicación de las demás libertades de circulación. Dicho artículo dispone, en su apartado 1:

«En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.»

11. El Tratado, no obstante, establece excepciones a dicho principio en sus artículos 73 C y 73 D, sobre cuya interpretación versan, en esencia, las cuestiones prejudiciales formuladas por el tribunal remitente.

12. Así, el artículo 73 C del Tratado autoriza a los Estados miembros a mantener restricciones a determinados movimientos de capitales entre Estados miembros y terceros países. En su apartado 1 enuncia que:

«Lo dispuesto en el artículo 73 B se entenderá sin perjuicio de la aplicación a terceros países de las restricciones que existan el 31 de diciembre de 1993 de conformidad con el Derecho nacional o con el Derecho comunitario en materia de movimientos de capitales, con destino a terceros países o procedentes de ellos, que supongan inversiones directas, incluidas las inmobiliarias, el establecimiento, la prestación de servicios financieros o la admisión de valores en los mercados de capitales.»

13. A su vez, el artículo 73 D del Tratado permite a los Estados miembros aplicar o adoptar determinadas medidas restrictivas al conjunto de los movimientos de capitales, tanto entre Estados miembros como entre Estados miembros y terceros países. Prevé que:

«1. Lo dispuesto en el artículo 73 B se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a:

- a) aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital;
- b) adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública.

2. Las disposiciones del presente capítulo no serán obstáculo para la aplicación de restricciones del derecho de establecimiento compatibles con el presente Tratado.

3. Las medidas y procedimientos a que se hace referencia en los apartados 1 y 2 no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 73 B.»

14. El alcance de la excepción enunciada en el artículo 73 D del Tratado fue objeto de una Declaración de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros,⁶ 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.»

6 — Tratado de la Unión Europea — Declaración relativa al artículo 73 D del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, aneja al Acta final del Tratado de la Unión Europea (DO 1992, C 191, p. 99).

15. Dado que el *Gerechthof te 's-Hertogenbosh* se ha referido a los artículos 57 CE, apartado 1, y 58 CE, apartado 3, en sus cuestiones prejudiciales y esa nueva numeración de los artículos sólo es aplicable a partir del 1 de mayo de 1999, fecha de entrada en vigor del Tratado de Amsterdam, entiendo que las cuestiones se refieren a las disposiciones, idénticas, de los artículos 73 C, apartado 1, y 73 D, apartado 3, del Tratado.

B. *Derecho nacional*

16. Las disposiciones aplicables en el presente caso se contienen en la Ley de 1956 sobre las sucesiones (*Successiewet 1956*).⁷ Según el artículo 1 de la SW, el impuesto sobre sucesiones se liquidará sobre el valor de la totalidad del patrimonio que se adquiriera en virtud del Derecho de sucesiones neerlandés a raíz del fallecimiento de una persona que residiera en los Países Bajos al fallecer.

17. El artículo 3, apartado 1, de la SW prevé:

«Se considerará que el neerlandés que residió en los Países Bajos y que falleció o hizo una donación en los diez años siguien-

7 — Stbl. 1956, p. 362; en lo sucesivo, «SW».

tes al abandono de su domicilio en el país residía en los Países Bajos cuando falleció o hizo dicha donación.»

18. Además, como se desprende implícitamente de las indicaciones facilitadas por el tribunal remitente, y como exponen precisamente el Gobierno neerlandés y la Comisión de las Comunidades Europeas, por una parte, el Reino de los Países Bajos ha celebrado con varios Estados convenios bilaterales destinados a evitar la doble imposición en materia sucesoria, y en particular el Convenio de 1951 con la Confederación Suiza.⁸ Dicho Convenio contiene en el Protocolo anejo la declaración de que «el Estado cuya nacionalidad poseía el causante al fallecer 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 hubiera tenido efectivamente un domicilio en ese Estado en los diez años anteriores al fallecimiento y hubiera poseído la nacionalidad de ese Estado cuando renunció a su domicilio en este último; en tal caso, la parte del impuesto que dicho Estado no habría recaudado, si el causante no hubiera poseído la nacionalidad del mismo cuando renunció a su domicilio o cuando falleció, se deducirá del impuesto exigible, en razón del domicilio, en el otro Estado».

8 — Convenio entre la Confederación Suiza y el Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en el ámbito de los impuestos sobre sucesiones, firmado en La Haya el 12 de noviembre de 1951 (Trb. 1951, 149, y 1952, 34)

19. Por otra parte, cuando la situación de la que se trate no esté regida por un convenio bilateral, serán aplicables las disposiciones de la Orden para evitar la doble imposición de 1989 (Besluit ter voorkoming dubbele belasting 1989). En virtud del artículo 13 de dicha Orden, de la cuota del impuesto sobre sucesiones exigible en el Reino de los Países Bajos se deducirá la cuota del impuesto sobre sucesiones extranjero. Ello implica que, si la cuota del impuesto sobre sucesiones extranjero es más elevada que la del impuesto neerlandés, esta última se reduce a cero. En el caso opuesto, la cuota exigible en el Reino de los Países Bajos se limita a la diferencia entre la cuota del impuesto sobre sucesiones exigible en dicho Estado miembro y la pagada por los herederos en el extranjero.

II. Cuestiones prejudiciales

20. El tribunal remitente parte de la premisa según la cual, en el asunto principal, existe ciertamente un movimiento de capitales entre un tercer país y un Estado miembro, como se desprende de la referencia a las «sucesiones y legados» en la rúbrica XI de la nomenclatura contenida en el anexo I de la Directiva 88/361.

21. Dicho tribunal indica que, no obstante, alberga dudas acerca de si una normativa como la del artículo 3 de la SW puede ampararse en la excepción prevista por el

artículo 73 C, apartado 1, del Tratado, teniendo en cuenta, en especial, que esta última disposición no contempla las sucesiones. Recuerda que, según la sentencia de 14 de diciembre de 1995, Sanz de Lera y otros,⁹ los Estados miembros no están facultados para ampliar el ámbito de aplicación de dicha excepción.

22. A continuación, el tribunal remitente expone que el artículo 3 de la SW podría incluirse en el ámbito del artículo 73 D, apartado 1, del Tratado, pero que, conforme al apartado 3 del mismo artículo, la excepción no puede amparar una discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales.

23. A este respecto, el tribunal remitente señala que, en su sentencia de 12 de diciembre de 2002, consideró que la ficción de domicilio prevista en el artículo 3 de la SW obstaculiza la libre circulación de capitales, o la hace menos atractiva. Dicha ficción obstaculiza la «salida» en la medida en que, en caso de partida de la «masa» a otro Estado miembro, la ficción referida provoca una desventaja en el supuesto de transmisión del patrimonio a los herederos en un plazo de diez años a partir de la emigración. Así, el Reino de los Países Bajos percibe el impuesto dentro del citado plazo de los diez años posteriores a la emigración de los nacionales neerlandeses cuando el impuesto sobre sucesiones o donaciones es menor en el extranjero, pero no concede ninguna devolución ni compensación en razón de la mayor cuota recaudada en el extranjero por el impuesto sobre sucesiones.

El artículo 3 de la SW constituye por consiguiente un obstáculo encubierto a las sucesiones transfronterizas, y es contrario al Derecho comunitario.

24. El tribunal remitente indica que, en la misma sentencia mencionada, estimó que el artículo 3 de la SW constituye también una discriminación arbitraria, al diferenciar entre los nacionales neerlandeses y los nacionales de los demás Estados miembros. En efecto, los primeros sólo pueden evitar la aplicación de dicha disposición si renuncian a su nacionalidad. Además, la citada disposición 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 recaudación por el impuesto sobre sucesiones a consecuencia de la partida de sus nacionales.

25. El tribunal remitente precisa que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, están prohibidas las medidas que puedan imponer a una persona que abandona su Estado de origen una carga más onerosa que la que recae sobre quienes permanecen en él. Dicha prohibición de establecer obstáculos a la salida por medio de tributos ha sido reconocida respecto a cada una de las libertades de circulación, y en lo que se refiere a la libre circulación de capitales, en la sentencia de 6 de junio de 2000, Verkooijen.¹⁰

9 — Asuntos acumulados C-163/94, C-165/94 y C-250/94, Rec. p. I-4821, apartado 44.

10 — Asunto C-35/98, Rec. p. I-4071.

26. El mismo tribunal remitente se pregunta además sobre las consecuencias que procede deducir del hecho de que la causante tuviera la condición de ciudadana de la Unión Europea, y de que el Tratado prohíbe toda discriminación por razón de la nacionalidad. Pues bien, en el presente asunto, se produce dicha discriminación, dado que la sucesión de un nacional neerlandés soporta siempre un gravamen fiscal mayor que la de un nacional de otro Estado miembro.

27. Por último, el tribunal remitente se pregunta si la Declaración relativa al artículo 73 D del Tratado, en particular la frase que indica que dicha Declaración será solamente aplicable a los movimientos de capitales y a los pagos entre Estados miembros, implica que la legislación aplicable a los movimientos de capitales entre Estados miembros y terceros países no está en ningún caso incluida en el artículo 73 D, apartado 1, del Tratado, o bien si dicha disposición comprende en cualquier caso la legislación aplicable a los citados movimientos de capitales, sin limitarse a la existente a finales del año 1993.

28. En virtud de estas consideraciones, el *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* decidió plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Constituye el artículo 3, apartado 1, de la SW una restricción permitida en el sentido del artículo 57 CE, apartado 1?

2) Teniendo en cuenta también la Declaración relativa al artículo 73 D (actualmente artículo 58 CE) del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, formulada con ocasión de la firma del Acta final y declaraciones de las conferencias intergubernamentales sobre la Unión Europea de 7 de febrero de 1992, ¿constituye el artículo 3, apartado 1, de la SW un medio prohibido de discriminación arbitraria o una restricción encubierta de la libre circulación de capitales, a efectos del artículo 58 CE, apartado 3, si se aplica a un movimiento de capitales entre un Estado miembro y un tercer país?»

III. Análisis

A. Sobre el objeto de la remisión prejudicial

29. Procede señalar que el *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* no plantea al Tribunal de Justicia ninguna cuestión relativa a la interpretación del artículo 73 B del Tratado, dirigida a poder apreciar si la normativa controvertida constituye o no una restricción de la libre circulación de capitales a los efectos de dicha disposición. Como se desprende de la resolución de remisión, el tribunal remitente considera que la citada cuestión no suscita dudas, ya que dictó una sentencia en ese sentido el 12 de diciembre de 2002.¹¹

11 — En sus observaciones escritas, el Gobierno neerlandés indica que el *Staatssecretaris van Financiën* ha interpuesto un recurso de casación contra dicha sentencia ante el *Hoge Raad der Nederlanden* y que ha instado a dicho tribunal a plantear, de ser necesario, una cuestión prejudicial (punto 33 de sus observaciones escritas).

30. Si bien, conforme a reiterada jurisprudencia, incumbe al juez nacional apreciar, en relación con las particularidades del asunto que tiene que resolver, tanto la necesidad de una cuestión prejudicial como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia, no es menos cierto que el Tribunal de Justicia tiene la misión de interpretar cuantas disposiciones del Derecho comunitario le parezcan necesarias para resolver el litigio principal.¹²

31. En el presente asunto, el examen de las cuestiones formuladas por el tribunal remitente, dirigidas a saber si la disposición nacional controvertida podría justificarse con arreglo a los artículos 73 C, apartado 1, y 73 D, del Tratado, exige determinar previamente si la citada disposición constituye una restricción de la libre circulación de capitales, en el sentido del artículo 73 B, apartado 1, del Tratado.¹³ Comenzaré por tanto examinando esta cuestión.

B. Sobre la aplicación del artículo 73 B, apartado 1, del Tratado

32. En el presente asunto, el tribunal remitente tiene que apreciar una disposición de la

normativa fiscal neerlandesa, en virtud de la cual se considera que el nacional de dicho Estado miembro que abandona el domicilio que tenía en el citado Estado para establecerse en otro Estado miembro, o en un tercer Estado, y que fallece menos de diez años después de haber abandonado el referido domicilio, ha mantenido su domicilio en los Países Bajos, a los efectos de la imposición sobre su sucesión.

33. Se desprende también de la resolución de remisión que el impuesto sobre sucesiones exigible en virtud de la normativa neerlandesa se liquida sobre la base del valor de todo el patrimonio adquirido por los herederos, a saber, los bienes inmuebles, cualquiera que sea su situación, así como los bienes muebles, las inversiones financieras y las cuentas bancarias.¹⁴ Por último, parece acreditado, a la vista del conjunto de elementos obrantes en autos, que el impuesto sobre sucesiones satisfecho por los herederos en el extranjero se deduce del impuesto exigible en los Países Bajos, en virtud tanto de convenios bilaterales como el celebrado entre el Reino de los Países Bajos y la Confederación Suiza, como de la normativa de dicho Estado miembro dirigida a evitar la doble imposición.

34. Como señalan el Gobierno neerlandés y la Comisión en sus observaciones escritas,¹⁵

12 — Sentencias de 18 de marzo de 1993, Viessmann (C-280/91, Rec. p. I-971), apartado 17, y de 8 de febrero de 2001, Lange (C-350/99, Rec. p. I-1061), apartados 20 a 25.

13 — Véanse, respecto a aplicaciones comparables, las sentencias de 6 de mayo de 2003, Libertel (C-104/01, Rec. p. I-3793), apartado 22, y de 1 de marzo de 2005, Owusu (C-281/02, Rec. p. I-1383), apartado 23.

14 — La herencia comprende en el presente asunto bienes inmuebles situados en los Países Bajos, en Bélgica y en Suiza, inversiones en valores cotizados en Estados miembros y en terceros Estados, y saldos acreedores en cuentas bancarias abiertas en agencias en los Países Bajos y en Bélgica.

15 — Observaciones escritas del Gobierno neerlandés, punto 29, y observaciones escritas de la Comisión, punto 21.

la aplicación de la ficción de domicilio prevista en el artículo 3 de la SW, en conjunción con las citadas disposiciones, tiene como efecto que el gravamen fiscal en los Países Bajos de la sucesión de un nacional neerlandés que haya trasladado su domicilio a otro Estado miembro no es mayor que el que se aplicaría si el mismo nacional hubiera permanecido domiciliado en el citado Estado miembro.

35. Sin embargo, tal normativa tiene el efecto de privar al referido nacional neerlandés, durante diez años a partir del traslado de su domicilio a otro Estado, de la posibilidad de que el gravamen total de su sucesión sea eventualmente más favorable, en aplicación de la legislación vigente en el Estado de su nueva residencia y en los Estados que gravan los bienes sitos en su territorio. Así pues, en el presente asunto, la normativa controvertida tiene como consecuencia que la Administración neerlandesa reclame a los cuatro herederos de la causante la cantidad de 79.624 NLG, una vez deducido el impuesto sobre sucesiones a cuyo pago están obligados en Suiza.

36. La imposición sobre las sucesiones puede considerarse incluida en el ámbito de la fiscalidad directa, que sigue siendo competencia de los Estados miembros. Se trata, en efecto, de un gravamen que, en general, se percibe directamente del contribuyente, tomando en consideración su situación

personal en relación con su grado de parentesco con el causante. En cualquier caso, aunque procediera calificarlo de impuesto indirecto, en el sentido del artículo 99 del Tratado CE,¹⁶ procede observar que no ha sido objeto de medidas de armonización en aplicación de dicha disposición. Corresponde por consiguiente a los Estados miembros establecer las condiciones así como los tipos de gravamen de dicha imposición, y adoptar las disposiciones necesarias para evitar la doble imposición de sus nacionales, si es preciso mediante negociaciones entre los mismos Estados. Sin embargo, según reiterada jurisprudencia, los Estados miembros deben ejercer su competencia en el ámbito de la fiscalidad directa, también cuando celebren convenios dirigidos a evitar la doble imposición, respetando el Derecho comunitario, en particular las libertades de circulación que contribuyen a la realización del mercado interior.¹⁷

37. En el presente asunto, es sabido que la causante estaba domiciliada en Suiza. Además, falleció el 22 de noviembre de 1997, es decir, con anterioridad a la fecha de celebración, y *a fortiori*, de entrada en vigor, del Acuerdo sobre la libre circulación de personas entre la Comunidad Europea y sus

16 — Actualmente artículo 93 CE.

17 — Véanse, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), apartado 21, y Verkooijen, antes citada, apartado 32 y la jurisprudencia citada en ella. Véase, por lo que respecta a la obligación de los Estados miembros de respetar el Derecho comunitario cuando celebren convenios destinados a evitar la doble imposición, la sentencia de 12 de diciembre de 2002, De Groot (C-385/00, Rec. p. I-11819), apartado 94.

Estados miembros, por una parte, y la Confederación Suiza, por otra.¹⁸

38. En consecuencia, aun suponiendo que dicho Acuerdo confiera a los nacionales de los Estados firmantes derechos que puedan invocar ante su juez nacional, es preciso estimar que no es de aplicación en el presente asunto, por lo que la única libertad de circulación que los herederos de la Sra. Van Hilten tienen derecho a invocar, en cuanto abarca las relaciones entre los Estados miembros y los terceros países, es la libertad de circulación de capitales.¹⁹

39. Por consiguiente, es muy lógico que el *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* sólo contemple en su remisión prejudicial las disposiciones del Tratado relativas a la citada libertad.

40. Se trata, por tanto, de determinar si tal normativa constituye una restricción de la libre circulación de capitales, en el sentido del artículo 73 B, apartado 1, del Tratado. En otros términos, debe determinarse si el citado artículo 73 B, apartado 1, del Tratado

tiene que interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual la sucesión de un nacional de dicho Estado, que ha trasladado al extranjero el domicilio que tenía en el mismo Estado menos de diez años antes de su fallecimiento, se grava como si el citado nacional hubiera permanecido domiciliado en dicho Estado miembro.

41. Al igual que los Gobiernos neerlandés y alemán, así como la Comisión, pienso que el artículo 73 B, apartado 1, del Tratado no se opone a dicha normativa.

42. Para justificar mi criterio, comenzaré precisando la naturaleza del movimiento de capitales objeto de la normativa controvertida, e indicaré seguidamente las razones por las cuales, a mi juicio, ésta no constituye una restricción a dicho movimiento.

1. Sobre el movimiento de capitales de que se trata

18 — DO 2002, L 114, p. 6. Dicho Acuerdo fue celebrado el 21 de junio de 1999, y entró en vigor el 1 de junio de 2002. Se dirige a hacer efectiva la libre circulación de personas entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la Confederación Suiza, por otra, basándose en las disposiciones aplicables en la Comunidad Europea.

19 — A este respecto, procede recordar aquí que las disposiciones del artículo 73 B, apartado 1, del Tratado surten efecto directo, también en la medida en que afecten a relaciones con terceros países (sentencia *Sanz de Lera* y otros, antes citada, apartado 48).

43. El artículo 73 B, apartado 1, del Tratado prohíbe las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países. Procede por tanto determinar cuál es el movimiento de capitales afectado por la normativa controvertida. Esta cuestión reviste una clara

importancia, ya que de ella depende la determinación de en qué medida la normativa controvertida está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 73 B del Tratado, y porque, como ya he señalado, sólo la libertad de circulación de capitales puede ser aplicable en el presente asunto.

44. El tribunal remitente expone que en el presente asunto existe ciertamente un movimiento de capitales, puesto que las sucesiones se contemplan en la nomenclatura contenida en el anexo I de la Directiva 88/361. Dicho tribunal considera también que la normativa controvertida es contraria a la libertad de circulación de capitales, porque tiene como efecto obstaculizar la partida a otro Estado miembro de la «masa» («de boedel») de los bienes destinados a constituir la herencia,²⁰ dado que, según el mismo tribunal, en caso de transmisión de la herencia en un plazo de diez años desde dicho traslado, la ficción de domicilio contenida en la referida normativa produce una desventaja.

45. Deduzco de dichas consideraciones que el tribunal remitente estima que los movimientos de capitales perjudicados por la normativa controvertida son, por una parte, la sucesión, es decir, la transmisión del patrimonio a los herederos, y por otra, el traslado de dicho patrimonio a otro Estado, que resulta, según parece, del traslado del domicilio fiscal del nacional neerlandés al extranjero.

46. El Gobierno neerlandés considera que no existe en el presente asunto un movimiento de capitales, dado que, según la citada disposición, el punto de conexión con el Derecho neerlandés es el momento del fallecimiento, es decir, la apertura de la sucesión y el valor del patrimonio en dicho momento. En ese momento, aún no ha tenido lugar un movimiento de capitales. La Directiva 88/361 se aplica a todos los actos necesarios para la adquisición efectiva de la herencia entre los herederos de los bienes que la integran, y su partición, en su caso, que implican movimientos de capitales. Pero en el presente asunto, incluso si se atiende al momento en que la causante abandonó los Países Bajos, no hubo ningún acto que se insertara en la libre circulación de capitales, dado que el cambio de domicilio de la causante no tuvo incidencia alguna en la composición de su patrimonio.

47. La Comisión considera, por su parte, que, en la medida en que la normativa controvertida no establece ninguna distinción en función del lugar donde están los bienes que integran la herencia del causante, no es posible restricción alguna de la libre circulación de capitales. Según dicha institución, la referida normativa se incluiría más bien en el ámbito de la libertad de circulación de las personas, en particular de la libertad de establecimiento, si las citadas libertades hubieran sido aplicables en el presente asunto.

48. Por mi parte, pienso que la normativa controvertida puede incluirse en el ámbito del artículo 73 B, apartado 1, del Tratado, en cuanto regula el impuesto sobre la sucesión de los nacionales neerlandeses que hayan

20 — Véase la resolución de remisión, punto 4.7.

trasladado su domicilio al extranjero y cuyo fallecimiento haya ocurrido en un plazo de diez años a partir de dicho traslado. En cambio, al igual que las partes antes mencionadas que presentaron observaciones, no creo que el traslado de domicilio al extranjero pueda considerarse constitutivo, como tal, de un movimiento de capitales. Baso mi análisis en las consideraciones siguientes.

49. Si bien es cierto que el concepto de «movimiento de capitales» no se define en el Tratado, no lo es menos que la jurisprudencia ha ofrecido diversas indicaciones que permiten delimitar su perfil. Ante todo, en la sentencia de 31 de enero de 1984, *Luisi y Carbone*,²¹ se declaró que los movimientos de capitales son operaciones financieras que tienen por objeto sustancial la colocación o la inversión de la cantidad de que se trate. Consisten por tanto, en principio, en operaciones financieras, y se diferencian de los pagos corrientes en que se dirigen a la constitución de activos. Se puede deducir de ello que el principio de libre circulación de capitales establecido por el Derecho comunitario tiene como finalidad permitir que los nacionales comunitarios se beneficien de las condiciones más favorables para invertir y colocar sus capitales que se les puedan ofrecer dentro de la Comunidad y en los terceros Estados.

50. A continuación, según jurisprudencia consolidada, la nomenclatura contenida en

el anexo I de la Directiva 88/361 mantiene el valor indicativo que le era propio para definir el concepto de movimientos de capitales contemplado en la misma Directiva, y debe por tanto tenerse en cuenta en el marco de la interpretación del artículo 73 B, apartado 1, del Tratado.²²

51. Al examinar las rúbricas de dicha nomenclatura, se observa que comprenden diversas operaciones que acuden naturalmente a la mente cuando se piensa en movimientos financieros destinados a realizar inversiones, como las adquisiciones de inmuebles así como de títulos bursátiles o de valores monetarios, o las operaciones en cuenta corriente con entidades financieras.

52. Sin embargo, la citada nomenclatura no se limita a esa clase de operaciones y a las transmisiones financieras correspondientes a ellas. Como se indica en su introducción, trata de tener un contenido muy amplio, a efectos de no restringir «el alcance del principio de la liberalización completa de los movimientos de capitales». Según dicha introducción, comprende el conjunto de las operaciones necesarias para efectuar los movimientos de capitales, tales como la terminación y ejecución de la transacción que condiciona la transferencia correspon-

21 — Asuntos acumulados 286/82 y 26/83, Rec. p. 377, apartado 21.

22 — Sentencias de 16 de marzo de 1999, *Trummer y Mayer* (C-222/97, Rec. p. I-1661), apartado 21; de 11 de enero de 2001, *Stefan* (C-464/98, Rec. p. I-173), apartado 5, y de 5 de marzo de 2002, *Reisch y otros* (asuntos acumulados C-515/99, C-519/99 a C-524/99 y C-526/99 a C-540/99, Rec. p. I-2157), apartado 30.

diente a ella. Además, la citada nomenclatura contempla tanto las operaciones realizadas entre dos partes como las efectuadas por una única persona por cuenta propia. Abarca también las operaciones de liquidación o cesión de los haberes constituidos.

53. Así, en la rúbrica XI, titulada «Movimientos de capitales de carácter personal», la nomenclatura contempla, en especial, las operaciones por medio de las cuales una persona puede transmitir su patrimonio, en todo o en parte, bien en vida, mediante préstamos, donaciones, dotaciones y dotes, bien a su muerte, a través de sucesiones y legados. Por tanto, la transmisión de la propiedad de un bien constituye un movimiento de capitales. Como el Tribunal de Justicia confirmó en la sentencia de 11 de diciembre de 2003, Barbier,²³ la transmisión de un patrimonio por vía de herencia constituye un movimiento de capitales en el sentido del Tratado.

54. Además, no pienso que se pueda acoger la argumentación del Gobierno neerlandés, según la cual el artículo 3 de la SW no implica, en dicha fase, un movimiento de capitales. Dicha argumentación se basa, a mi juicio, en un análisis parcial o incompleto de la citada disposición. Al someter a los nacionales neerlandeses que en el momento de su fallecimiento llevaban domiciliados en el extranjero menos de diez años al Derecho de sucesiones del Reino de los Países Bajos, dicha normativa ciertamente tiene también

como efecto determinar el importe del impuesto sobre la sucesión de dichos nacionales. Ése es precisamente el objetivo que persigue. Como se desprende de las observaciones del Gobierno neerlandés, la referida normativa trata de luchar contra una forma de evasión fiscal que consiste en trasladar el domicilio a otro Estado, en previsión del fallecimiento.

55. Además, salvo error por mi parte en la interpretación de la legislación neerlandesa, el pago del impuesto sobre sucesiones sólo pueden exigirse a los herederos si éstos no renuncian a la sucesión de que se trate. Así, según la exposición del Derecho nacional hecha por el tribunal remitente, el impuesto sobre sucesiones se liquida sobre el valor de *todo el patrimonio adquirido*²⁴ en virtud del Derecho nacional. Me parece, por consiguiente, discutible afirmar que no se ha producido, en el presente asunto, movimiento de capitales, cuando los demandantes en el litigio principal impugnan las cuotas impositivas cuyo pago se les reclama precisamente porque han adquirido su parte en el patrimonio de la causante. Por tanto, sí existe una transmisión de la propiedad del patrimonio de la causante a sus herederos.

56. Estimo, por consiguiente, que la normativa controvertida puede incluirse en el ámbito de aplicación del artículo 73 B, apartado 1, del Tratado, dado que tiene como efecto determinar la cuota del impuesto sobre la sucesión de los nacionales

23 — Asunto C-364/01, Rec. p. I-15013, apartado 58.

24 — Destacado en cursiva por mí.

neerlandeses que hayan trasladado su domicilio al extranjero y cuyo fallecimiento haya tenido lugar dentro del plazo de diez años a partir del citado traslado.

57. En cambio, no creo que el mero traslado de domicilio pueda calificarse, también, como un movimiento de capitales, ni como un acto acompañado de un movimiento de capitales concomitante, en el sentido del artículo 73 B, apartado 1, del Tratado. El análisis del tribunal remitente, según el cual la normativa controvertida crea un obstáculo a la «salida» de la masa de los bienes destinados a integrar la herencia, cuando un nacional neerlandés traslada su domicilio al extranjero, equivale a considerar, a mi parecer, que la marcha de dicho nacional al extranjero implica un traslado automático de su patrimonio al Estado en el que establece su nuevo domicilio. Con otras palabras, el desplazamiento del propietario del patrimonio conllevaría un movimiento concomitante del conjunto del mismo patrimonio. No creo que tal análisis pueda acogerse.

58. Los movimientos de capitales, según se describen en la nomenclatura, contemplan, como he señalado, las inversiones realizadas en el territorio nacional por un no residente o las efectuadas en el extranjero por un residente, o las operaciones vinculadas a éstas. Deben por tanto asociarse a un movimiento financiero. Pues bien, el traslado de domicilio de un Estado miembro a otro Estado no constituye en sí un movimiento financiero. Si se examina el patrimonio de la causante tal como estaba constituido cuando

trasladó su domicilio fuera de los Países Bajos, éste comprendía inmuebles situados, bien en dicho Estado miembro, bien en Bélgica o en Suiza, inversiones en títulos cotizados en los Países Bajos, en Alemania, en Suiza y en los Estados Unidos, así como cuentas bancarias abiertas en agencias neerlandesas y belgas de instituciones bancarias establecidas en la Comunidad Europea.²⁵ Me parece inexacto afirmar que dicho patrimonio se trasladó a Suiza al mismo tiempo que la causante trasladó su domicilio a dicho Estado. El contenido de dicho patrimonio, tanto en lo que respecta al lugar de situación de los inmuebles como a la composición de su cartera de títulos y la localización de sus cuentas en las diferentes instituciones bancarias, no se modificó por el mero hecho del cambio de domicilio de su titular. Además, en ese momento no se ha producido la transmisión de la propiedad de dicho patrimonio. Se desprende de ello que, en el momento del traslado por la causante de su domicilio a Bélgica, y después a Suiza, no se produjo, por el mero hecho de dicho traslado, un movimiento de capitales.

59. Por consiguiente, el único movimiento de capitales que se puede apreciar en el presente asunto se limita, a mi juicio, a la transmisión, por vía de sucesión, del patrimonio de la causante a sus herederos.

60. Por último, en esta fase de mi análisis, no me parece necesario examinar si este movi-

25 — Resolución de remisión, punto 2.5

miento de capitales presenta efectivamente un carácter transfronterizo porque, como expondré a continuación, la normativa controvertida no implica una restricción de la libertad de circulación de capitales.

les confiere.²⁸ Consta también que, al igual que las demás libertades de circulación garantizadas por el Tratado, la libre circulación de capitales prohíbe no sólo las medidas discriminatorias, es decir, las medidas adoptadas por un Estado miembro que se aplican únicamente a los inversores nacionales de otro Estado miembro,²⁹ sino también las que pueden disuadir a los propios nacionales o residentes de invertir en otros Estados miembros.³⁰

2. Sobre la inexistencia de restricción

61. El artículo 73 B, apartado 1, del Tratado tiene un contenido muy amplio, dado que contempla, recuérdese, «todas las restricciones» a los movimientos de capitales. Según resulta de la jurisprudencia, se prohíben así no sólo las restricciones directas, es decir, las disposiciones nacionales que prohíben la inversión proyectada,²⁶ o que la someten a un régimen de autorización previa,²⁷ sino también las medidas que meramente pueden disuadir a los beneficiarios de la libertad de circulación así establecida por el Tratado de ejercer las prerrogativas que dicha libertad

62. En la sentencia Barbier, antes citada, el Tribunal de Justicia ofreció indicaciones que permiten comprender de qué modo una normativa fiscal nacional en materia del impuesto sobre sucesiones puede constituir un obstáculo a la libertad de circulación de capitales. Declaró que, si bien los impuestos sobre sucesiones son satisfechos por los herederos, constituyen elementos que todo interesado tiene en cuenta al decidir la realización de una inversión.

26 — Véase, a propósito de una medida nacional por la que se contrata un empréstito público y que excluye la posibilidad de que lo suscriban los residentes en el territorio del Estado miembro que adopta la medida, la sentencia de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica (C-478/98, Rec. p. I-7587), apartado 19, y, en lo que respecta a medidas nacionales de privatización que prohíben a los nacionales de otros Estados miembros la adquisición de acciones en las empresas privatizadas por encima de determinado límite, la sentencia de 4 de junio de 2002, Comisión/Portugal, (C-367/98, Rec. p. I-4731), apartados 40 a 42.

27 — Véase, por lo que respecta a una normativa nacional que somete a un régimen de autorización previa las inversiones extranjeras directas, la sentencia de 14 de marzo de 2000, Eglise de scientologie (C-54/99, Rec. p. I-1335), apartado 14, y la adquisición de bienes inmuebles, las sentencias de 1 de junio de 1999, Konle (C-302/97, Rec. p. I-3099), apartado 39, y Reisch y otros, antes citada, apartado 32.

28 — Véase, a propósito de una medida nacional que reserva la bonificación de intereses de un préstamo con vistas a la construcción o a la mejora de una vivienda a los prestatarios que lo hayan contratado con una entidad de crédito autorizada por el Estado miembro, la sentencia de 14 de noviembre de 1995, Svensson y Gustavsson (C-484/93, Rec. p. I-3955), apartado 10, y acerca de una normativa de un Estado miembro que somete al impuesto de actos jurídicos documentados los préstamos suscritos sin que se hayan formalizado en un documento escrito sólo cuando se contraten fuera del territorio nacional, la sentencia de 14 de octubre de 1999, Sandoz (C-439/97, Rec. p. I-7041), apartado 31.

29 — Véase la sentencia Konle, antes citada, apartado 23, a propósito de la legislación de un Estado miembro que exime únicamente a los nacionales de ese Estado del deber de obtener una autorización para adquirir en dicho Estado un terreno edificado, y en el mismo sentido, la sentencia de 13 de julio de 2000, Albore (C-423/98, Rec. p. I-5965), apartado 16. Véanse igualmente las sentencias antes citadas, Eglise de scientologie, apartado 14, y Comisión/Portugal, apartados 40 a 42.

30 — Véanse, en particular, las sentencias antes citadas Svensson y Gustavsson, apartado 10, Sandoz, apartado 19, y Comisión/Bélgica, apartado 18.

63. El citado asunto se refería a las disposiciones del Derecho neerlandés que establecían un trato diferente, en relación con el impuesto sobre sucesiones o impuestos correspondientes, de los bienes inmuebles situados en los Países Bajos, en función de que el causante residiera o no en dicho Estado. Conforme a las referidas disposiciones, al valorar la herencia a los efectos de determinar la base del impuesto, sólo era posible deducir el valor de los bienes inmuebles cuya propiedad económica se había cedido a otra persona jurídica cuando el causante residía en los Países Bajos, pero se excluía tal posibilidad si el causante no tenía la condición de residente.³¹

64. El Tribunal de Justicia consideró que dichas disposiciones constituían una restricción a la libre circulación de capitales por las siguientes razones: por una parte, podían disuadir de la compra de bienes inmuebles situados en el Estado miembro en cuestión, así como de la enajenación de la propiedad económica de dichos bienes a otras personas, por un residente de otro Estado miembro, por otra parte, tenían el efecto de disminuir el valor de la herencia de un residente de un Estado miembro distinto de aquél en el que se situaban dichos bienes.

65. En el presente asunto, consta que la normativa controvertida, a diferencia de la

que era objeto del asunto Barbier, antes citado, no prevé, respecto a los nacionales neerlandeses que hayan trasladado su domicilio al extranjero, condiciones impositivas diferentes de las aplicables a quienes permanecen en los Países Bajos respecto a los bienes situados en dicho país. La normativa controvertida, como he expuesto, tiene como efecto gravar todos los bienes que integran la herencia de los nacionales neerlandeses que hayan trasladado su domicilio fiscal al extranjero menos de diez años antes de su fallecimiento como si hubieran mantenido su domicilio en los Países Bajos. La referida normativa tampoco establece condiciones de imposición diferentes en función del lugar donde estén los bienes inmuebles del causante o del domicilio de las entidades en las que se hayan invertido los capitales. Es por consiguiente una normativa diferente de la controvertida en el asunto que dio lugar a la sentencia Verkooijen, antes citada, a la que se hace referencia en la resolución de remisión, normativa que supeditaba la concesión de una exención del impuesto sobre la renta que gravaba los dividendos abonados a los accionistas que fueran personas físicas al requisito de que dichos dividendos fueran repartidos por sociedades domiciliadas en el Estado miembro del que se trataba.

66. A falta de disposiciones de esa clase en la normativa controvertida, no alcanzo a discernir, por tanto, cómo puede ésta disuadir a un nacional neerlandés de realizar inversiones desde los Países Bajos en otros Estados, o en los Países Bajos desde otros Estados. Por consiguiente, dicha normativa no implica, a mi juicio, una restricción de la libre circulación de capitales en el sentido del artículo 73 B, apartado 1, del Tratado.

31 — En 1970, el Sr. Barbier, nacional neerlandés, abandonó los Países Bajos para instalarse en Bélgica. Entre 1970 y 1988, cuando residía en Bélgica, adquirió inmuebles en los Países Bajos. En 1988, cedió la propiedad denominada «económica» a sociedades privadas neerlandesas controladas por él. Para la liquidación del impuesto sobre sucesiones, la Administración fiscal tuvo en cuenta el valor total de dichos inmuebles.

67. No considero que los motivos por los que el tribunal remitente ha llegado a la conclusión opuesta puedan desvirtuar mi análisis. El *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* ha estimado que la referida normativa es contraria a dicha disposición del Tratado porque, por un lado, constituye un «obstáculo a la salida» de la masa de los bienes destinados a constituir el activo de la herencia, y por otro, tiene un carácter discriminatorio en perjuicio de los nacionales neerlandeses. Considero que dichos motivos no pueden ser acogidos.

68. Por lo que respecta, ante todo, a la existencia de un «obstáculo a la salida», el único movimiento de capitales que resulta afectado por la normativa controvertida es la transmisión del patrimonio de la causante a sus herederos por vía de sucesión, como he señalado anteriormente. El traslado de domicilio no constituye por sí mismo un movimiento de capitales. En consecuencia, si, como indica el tribunal remitente, la normativa controvertida entrañaba un «obstáculo a la salida» en el momento del traslado de domicilio, dicho obstáculo no afectaría a la salida de la masa de los bienes destinados a integrar la herencia, sino a la salida de la propia persona. En tal supuesto, como expone la Comisión, la incompatibilidad de la normativa controvertida con el Derecho comunitario no debería apreciarse en relación con las reglas del Tratado sobre la libre circulación de capitales, que son las únicas aplicables en el presente asunto. Sólo podría examinarse tal incompatibilidad en relación con la libertad de circulación de las

personas o, en su caso, con el derecho de residencia en otro Estado miembro, conferido por el estatuto de ciudadano de la Unión Europea, conforme al artículo 8 A del Tratado CE,³² lo que habría requerido, en el presente asunto, que la Sra. Van Hilten, a su fallecimiento, hubiera estado establecida no en Suiza, sino en otro Estado miembro.

69. Sin embargo, aun suponiendo que así hubiera sido, no considero que la normativa controvertida hubiera podido calificarse de obstáculo al ejercicio del derecho de los nacionales neerlandeses a ejercer una actividad económica en otro Estado miembro, ni al derecho de residir en el mismo, que les confiere su estatuto de ciudadanos de la Unión.

70. Como he indicado, lo que los demandantes en el litigio principal y el tribunal remitente reprochan a la normativa controvertida es, en realidad, que prive a los nacionales neerlandeses que trasladen su domicilio al extranjero, si fallecen en un plazo de diez años desde dicho traslado, de la posibilidad de que su sucesión sea objeto de una imposición global eventualmente más favorable, en virtud de la aplicación de la legislación vigente en el nuevo Estado de residencia y en los Estados que graven los bienes sitos en su territorio. Consta, en efecto, que la normativa controvertida tiene como efecto la aplicación a dichos nacionales

32 — Actualmente artículo 18 CE, tras su modificación.

del mismo trato que si hubieran permanecido en los Países Bajos.³³

confiere su estatuto de ciudadanos de la Unión.³⁵

71. La normativa controvertida se ajusta por tanto a las exigencias actuales del Derecho comunitario, según resultan de la jurisprudencia mencionada por el tribunal remitente. Conforme a dicha jurisprudencia, los Estados miembros no deben aplicar a los nacionales que hacen uso de las libertades de circulación conferidas por el Derecho comunitario un trato menos favorable del que disfrutarían si no hubieran hecho uso de dichas libertades. En materia fiscal, se prohíbe a los Estados miembros aplicar a los contribuyentes que vayan a ejercer una actividad económica en otro Estado miembro, bien en el marco del trabajo por cuenta ajena, bien por cuenta propia para realizar prestaciones de servicios o en el contexto de la libertad de establecimiento, un trato desfavorable en relación con el que se les habría aplicado si hubieran ejercido sus actividades en el territorio nacional.³⁴ Dicha jurisprudencia puede aplicarse a la situación de los nacionales de un Estado miembro que hacen uso de los derechos de circulación y de residencia en otro Estado miembro que les

72. Sin embargo, el Derecho comunitario, en su estado actual, no obliga al Estado miembro de origen a conceder a los nacionales que hagan uso de las libertades de circulación y de residencia conferidas por el Tratado un trato más ventajoso que el que les habría correspondido si hubieran permanecido en el territorio nacional.³⁶ En el presente asunto, el Reino de los Países Bajos, al garantizar, por medio de convenios bilaterales o de su propia legislación, que el impuesto sobre sucesiones extranjero sea deducido del impuesto exigible por dicho Estado, respeta, a mi juicio, su obligación de asegurar que los nacionales que trasladan su domicilio a otro Estado miembro, en el marco del ejercicio de una libertad de circulación, o de su derecho a residir en otro Estado miembro en su calidad de ciudadanos de la Unión, no resulten desfavorecidos en relación con quienes hayan permanecido en el territorio nacional.

73. Conforme a dicha jurisprudencia, tampoco estimo que pueda censurarse la normativa neerlandesa por el hecho de no prever la devolución de la diferencia entre la cuota del impuesto sobre sucesiones exigible en los Países Bajos y la mayor cuota por tal impuesto que pueda ser exigible en el

33 — He señalado que la aplicación del artículo 3 de la SW, en relación con el Convenio celebrado por el Reino de los Países Bajos con la Confederación Suiza, o bien con la normativa neerlandesa en materia de doble imposición, tiene como consecuencia que la cuota del impuesto exigible en el Reino de los Países Bajos por la sucesión de dichos nacionales neerlandeses es idéntica a la que se exigiría si hubieran mantenido su domicilio en dicho Estado miembro.

34 — Véase, como un ejemplo reciente de un obstáculo a la «salida» en materia fiscal, la sentencia de 11 de marzo de 2004, De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Rec. p. I-2409), apartado 45, a propósito de una normativa nacional que obligaba a los contribuyentes que querían trasladar su domicilio fuera del Estado miembro del que se trataba al pago de un impuesto sobre las plusvalías aún no realizadas de determinados valores mobiliarios.

35 — Véanse, en ese sentido, las sentencias de 29 de abril de 2004, Pusa (C-224/02, Rec. p. I-5763), apartados 18 a 20, y de 15 de julio de 2004, Lindfors (C-365/02, Rec. p. I-7183), apartado 35.

36 — Dicha afirmación no reduce en absoluto la obligación a cargo del Estado de establecimiento o de residencia de conceder a los referidos nacionales las mismas ventajas que a sus propios nacionales, si se encuentran en igual situación.

extranjero. Si en dicho supuesto el traslado de domicilio puede efectivamente tener carácter desfavorable, la desventaja se debe en primer lugar a la falta de armonización de las legislaciones nacionales en materia de imposición sobre las sucesiones. Habida cuenta de tal falta de armonización, el Tratado no puede garantizar a un ciudadano de la Unión que el traslado de sus actividades, o solamente de su domicilio, a un Estado miembro que no sea aquel en el que residía hasta entonces sea completamente neutro en materia de tributación.³⁷

74. Por consiguiente, el hecho de que la sucesión de los nacionales neerlandeses que hayan trasladado su domicilio al extranjero menos de diez años antes de fallecer sea gravada en los Países Bajos como si hubieran permanecido domiciliados en dicho Estado no puede considerarse un obstáculo al ejercicio de las libertades de circulación y de residencia que les confiere el Tratado.

75. En lo que respecta, a continuación, al carácter discriminatorio de la normativa controvertida, según el tribunal remitente éste se debe a que dicha normativa sólo se aplica a los nacionales neerlandeses. Estos últimos resultan así desfavorecidos en relación con los nacionales de otros Estados miembros que también hayan estado domiciliados en los Países Bajos y que después hayan trasladado su domicilio al extranjero.

Existe por tanto una discriminación por razón de la nacionalidad, contraria al artículo 6 del Tratado CE³⁸ y al artículo 8 A del Tratado, puesto que los nacionales neerlandeses son ciudadanos de la Unión, al igual que los nacionales de los demás Estados miembros, y dicho estatuto está destinado a ser su estatuto fundamental. Según el tribunal remitente, la jurisprudencia relativa al concepto de discriminación, elaborada en el marco de los artículos 6 y 8 A del Tratado, debe observarse en el marco de la aplicación del artículo 73 B del Tratado, que constituye una expresión específica del principio de no discriminación.

76. Al igual que los Gobiernos neerlandés y alemán así como la Comisión, no considero que pueda acogerse esa tesis. He expuesto que la fiscalidad directa sigue siendo competencia de los Estados miembros. Éstos conservan la potestad de fijar los criterios de reparto entre ellos de su poder tributario, con el fin de suprimir la doble imposición,³⁹ siempre que se respete el Derecho comunitario. Se ha declarado que, al no existir medidas de unificación o de armonización de la competencia de los Estados miembros con el fin de eliminar entre ellos la doble imposición, el criterio de la nacionalidad puede aceptarse como criterio de conexión fiscal, sin que por ello revista carácter discriminatorio.⁴⁰ La citada jurisprudencia debe aplicarse en el ámbito específico de la imposición sobre las sucesiones, que corresponde también a la competencia de los

37 — Véanse, en dicho sentido, las sentencias de 12 de mayo de 1998, Gilly (C-336/96, Rec. p. I-2793), apartado 47, y Lindfors, antes citada, apartado 34.

38 — Actualmente artículo 12 CE, tras su modificación.

39 — Sentencia Gilly, antes citada, apartado 30.

40 — *Idem*.

Estados miembros en materia de fiscalidad directa y que no ha sido objeto de medidas de unificación ni de armonización con el fin de eliminar la doble imposición.

77. Considerando dichos elementos, el Reino de los Países Bajos está facultado por tanto para establecer las reglas aplicables a sus propios nacionales en lo que respecta a la imposición de su sucesión, incluido el supuesto de los nacionales que abandonen el territorio nacional, siempre que la referida facultad se ejercite respetando el Derecho comunitario, es decir, como he señalado anteriormente, sin infringir las disposiciones del Tratado relativas a las libertades de circulación y de residencia en el territorio de los demás Estados miembros.

78. No considero que la ciudadanía de la Unión y la interpretación por el Tribunal de Justicia de los derechos que ésta confiere puedan poner en cuestión la referida competencia de un Estado miembro y los límites así establecidos. Es cierto, como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que el estatuto de ciudadano de la Unión está destinado a convertirse en el estatuto fundamental de los nacionales de los Estados miembros, y refuerza la prohibición de discriminaciones, puesto que permite a los nacionales que se encuentran en la misma situación obtener, en el ámbito de aplicación *ratione materiae* del Tratado, independientemente de su nacionalidad y sin perjuicio de las excepciones expresa-

mente previstas a este respecto, el mismo trato jurídico.⁴¹

79. Sin embargo, el citado estatuto no sustituye a la nacionalidad de los Estados miembros. Dado que la posesión de esta última es un requisito *sine qua non* de la condición de ciudadano de la Unión, dicha condición común a todos los nacionales de la Unión no hace desaparecer la conexión particular de cada uno de ellos con el Estado miembro cuya nacionalidad posee. Además, dicha condición de ciudadano de la Unión sólo puede conferir los derechos atinentes a la misma, tal como son enunciados por el Tratado. En el estado actual del Derecho comunitario, el estatuto de ciudadano de la Unión impone a los Estados miembros, respecto a sus propios nacionales, los mismos límites en materia de fiscalidad directa que los derivados de las libertades de circulación enunciadas en el Tratado. Dicho estatuto prohíbe, así pues, a los Estados miembros aplicar a los nacionales que hagan uso de las libertades de circulación y de residencia que les confiere el artículo 8 A del Tratado un trato más desfavorable que el que se les habría aplicado si no hubieran hecho uso de las referidas libertades.

80. Como he expuesto anteriormente, el estatuto de ciudadano de la Unión no conduce a reconocer a los nacionales neerlandeses que hayan trasladado su domicilio a

41 — Véanse, en especial, las sentencias de 20 de septiembre de 2001, Grzelczyk (C-184/99, Rec. p. I-6193), apartado 31; de 11 de julio de 2002, D'Hoop (C-224/98, Rec. p. I-6191), apartado 28; de 2 de octubre de 2003, García Avello (C-148/02, Rec. p. I-11613), apartados 22 y 23, y Pusa, antes citada, apartado 16.

otro Estado miembro el derecho a que su sucesión se grave únicamente en aplicación de la ley, eventualmente más favorable, de su nuevo Estado de residencia.

81. Se desprende de ello que la ciudadanía de la Unión no pone en cuestión la potestad del Reino de los Países Bajos para establecer los puntos de conexión con su legislación nacional en materia de imposición sobre las sucesiones. La circunstancia de que la normativa controvertida sólo se aplique a los nacionales neerlandeses que hayan estado domiciliados en los Países Bajos, y no a los nacionales de otros Estados miembros que también hayan estado domiciliados en los Países Bajos, no constituye por consiguiente una discriminación por razón de la nacionalidad, en el sentido del artículo 6 del Tratado.

82. Por último, se ha reconocido también que, en el marco del ejercicio de su competencia en el ámbito 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).⁴² Observo que la normativa neerlandesa corresponde al sistema descrito en los comentarios a los artículos del modelo de convenio para evitar la doble imposición en materia de sucesiones y

donaciones, de 1982, redactados por el Comité de asuntos fiscales de la OCDE.⁴³

83. En virtud de estas consideraciones, propongo responder al Tribunal remitente que el artículo 73 B, apartado 1, del Tratado debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual la sucesión de un nacional de dicho Estado, que haya trasladado al extranjero el domicilio que tenía en el mismo Estado menos de diez años antes de su fallecimiento, es objeto de imposición como si el citado nacional hubiera permanecido domiciliado en dicho Estado.

84. En la medida en que la normativa controvertida no constituye, a mi juicio, una restricción a los movimientos de capital, no procede examinar si la misma puede justificarse en aplicación de las disposiciones de los artículos 73 C y 73 D del Tratado. Dichas cuestiones no son de utilidad para la solución del litigio principal. Considero por tanto que no es necesario examinar las cuestiones prejudiciales planteadas por el tribunal remitente.

43 — De dichos comentarios resulta que el sistema según el cual los Estados, con objeto de evitar que algunos de sus nacionales, en previsión de su fallecimiento, trasladen su domicilio a otro Estado, con la única finalidad de eludir el impuesto sobre sucesiones de su Estado de origen, prevén la imposición del conjunto de la herencia de sus nacionales, incluso si están domiciliados en el extranjero, se manifiesta justificado con el fin de prevenir la evasión fiscal. No obstante, es necesario prever un plazo máximo de diez años entre el traslado de domicilio al extranjero y el fallecimiento. Además, en tal supuesto, el Estado que recauda el impuesto en virtud de la nacionalidad debe conceder la deducción en la cuota impositiva que percibe de la cuota recaudada en el Estado donde el causante estableció su residencia y en los Estados que graven los bienes sitos en su territorio (*Modelo de convenio para evitar la doble imposición en materia de sucesiones y donaciones*, OCDE, París, 1983, comentarios a los artículos 4, 7, 9 A y 9 B).

42 — Sentencia Gilly, antes citada, apartado 31.

IV. Conclusión

85. En virtud de las anteriores consideraciones, propongo al Tribunal de Justicia responder a las cuestiones planteadas por el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch como sigue:

«El artículo 73 B, apartado 1, del Tratado CE (actualmente artículo 56 CE, apartado 1), debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual la sucesión de un nacional de dicho Estado, que haya trasladado al extranjero el domicilio que tenía en el mismo Estado menos de diez años antes de su fallecimiento, es objeto de imposición como si el citado nacional hubiera permanecido domiciliado en dicho Estado.»