

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. JEAN MISCHO
presentadas el 12 de diciembre de 2002¹

1. El Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Países Bajos) ha planteado al Tribunal de Justicia cinco cuestiones prejudiciales sobre la tributación de la herencia de un *de cuius* no residente.

artículo 67 del Tratado CEE (posteriormente artículo 67 del Tratado CE, derogado por el Tratado de Amsterdam), conforme a su desarrollo por la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado.³

I. Marco jurídico

3. Son también objeto de consideración los artículos 6 y 8 A del Tratado CE (actualmente artículos 12 CE y 18 CE, tras su modificación).

A. *El Derecho comunitario*

2. Los hechos del presente asunto sucedieron antes de la entrada en vigor del Tratado de Maastricht. Las disposiciones comunitarias aplicables son pues las del Tratado CEE. Más concretamente, en lo que atañe a la libre circulación de personas, se alegan los artículos 48 y 52 del Tratado CEE (posteriormente artículos 48 y 52 del Tratado CE; actualmente artículos 39 CE y 43 CE, tras su modificación) y la Directiva 90/364/CEE del Consejo, de 28 de junio de 1990, relativa al derecho de residencia.² En lo que se refiere a la libre circulación de capitales, es pertinente el

B. *La legislación nacional*

4. De los autos resultan los siguientes elementos:

5. En el Derecho neerlandés toda sucesión es objeto de imposición. El artículo 1, apartado 1, de la Successiewet 1956 (Ley sobre las sucesiones de 1956)⁴ distingue

1 — Lengua original: francés.

2 — DO L 180, p. 26.

3 — DO L 178, p. 5.

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

según el causante residiera en los Países Bajos o en el extranjero.

II. Hechos y procedimiento

1) Si residía en los Países Bajos, los bienes de la herencia están gravados por el impuesto de sucesiones según el valor del conjunto de los bienes transmitidos.

2) Si no residía en los Países Bajos, se perciben derechos reales sobre el valor de los «bienes interiores» (lo que, por cuanto aquí importa, comprende los bienes inmuebles situados en los Países Bajos), en su caso previa deducción de las deudas.

6. No obstante, en virtud del artículo 13 de la Wet op de vermogensbelasting 1964 (Ley del impuesto sobre el patrimonio de 1964),⁵ según su interpretación por los tribunales neerlandeses, al valorar la herencia de un causante no residente, para la determinación de la base imponible no es posible deducir deudas distintas de las garantizadas por hipoteca sobre un inmueble situado en los Países Bajos. Más concretamente, esta disposición se aplica cuando, antes de fallecer, el causante hubiera transmitido el interés económico inherente a ese bien a una persona jurídica mediante un acuerdo de compraventa. A diferencia del heredero de un causante residente, el de un causante no residente debe declarar el valor íntegro del bien inmueble a pesar de que el titular de su propiedad económica sea un tercero.

7. El Sr. Barbier, nacional neerlandés nacido en 1941, falleció el 24 de agosto de 1993 en Bélgica, su último lugar de residencia. Sus herederos son su esposa y su único hijo (en lo sucesivo, conjuntamente, «herederos»).

8. El Sr. Barbier adquirió durante el período de 1970 a 1988, cuando residía en Bélgica, varios bienes inmuebles situados en los Países Bajos de los que percibía un alquiler. En su mayoría esos bienes estaban destinados a fines comerciales, como tiendas, depósitos o bares.

9. En 1988 el Sr. Barbier efectuó una serie de operaciones de venta mediante las que transmitió la mayoría de sus bienes inmuebles a sociedades privadas neerlandesas controladas por él.

10. Al enajenar los inmuebles situados en los Países Bajos se había evitado la inscripción en los registros *ad hoc* mediante la limitación de la transmisión a la propiedad llamada «económica» de los inmuebles, lo que había permitido eludir el impuesto de transmisiones patrimoniales al tipo del 6 %. El Sr. Barbier había asumido la obligación de entregar los bienes vendidos (es decir, el derecho real) y, anticipándose a la entrega, renunciaba a todo derecho en la materia. Esa obligación no estaba sin embargo garantizada con hipoteca.

⁵ — Stbl. 1964, p. 520; en lo sucesivo, «WB de 1964».

11. Fallecido el Sr. Barbier, el notario declaró, a efectos de los derechos reales, el valor de otros tres inmuebles de plena propiedad del causante, minorado por las deudas hipotecarias contraídas para su adquisición. El valor de los bienes inmuebles cuya propiedad económica había sido transmitida a las sociedades privadas no se incluyó en esa declaración.

12. No obstante el jefe de la unidad Particulieren/Ondernemingen buitenland del Rijksbelastingdienst (en lo sucesivo, «inspector»), adicionó a la herencia declarada el valor del conjunto de inmuebles de cuya propiedad jurídica era titular el Sr. Barbier. Al hacerlo no efectuó deducción alguna correspondiente a la obligación de entrega.

13. Los herederos recurrieron contra la decisión del inspector ante el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, solicitando que el impuesto fuera reducido a cero, debido a que el inspector había denegado la deducción correspondiente a la obligación de entrega. El Gerechtshof te 's-Hertogenbosch planteó al Tribunal de Justicia las cinco cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Sigue estando actualmente el acceso al Derecho comunitario supeditado a la existencia de una actividad económica transfronteriza?

2) ¿Se opone el Derecho comunitario a que un Estado miembro (el Estado de situación) perciba, en caso de adquisición por herencia de un bien inmueble sito en el Estado de situación, un impuesto sobre el valor de dicho inmueble, autorizando la deducción del valor de la obligación de entrega de dicho inmueble si el causante (*de cuius*) residía, en la fecha del fallecimiento, en el Estado de situación, pero no si en la fecha del fallecimiento residía en otro Estado miembro (el Estado de residencia)?

3) ¿Resulta relevante para responder a la segunda cuestión el hecho de que, en el momento de adquisición de dicho inmueble, el *de cuius* ya no residiera en el Estado de situación?

4) ¿Tiene alguna importancia para responder a la segunda cuestión el hecho de que el capital del *de cuius* esté situado en parte en el Estado de situación, en parte en el Estado de residencia y eventualmente en otros Estados?

5) En caso de respuesta afirmativa, ¿en qué Estado procede considerar que está invertido el capital en el caso de un crédito en cuenta corriente contra una sociedad privada como la mencionada en el punto 2.4?»

III. Análisis

bienes inmuebles situados en los Países Bajos.

A. Sobre la primera cuestión

14. El órgano jurisdiccional remitente indica que se plantean ante él diversas cuestiones de Derecho comunitario. En el supuesto de que la existencia o no de una actividad económica transfronteriza sea aún relevante, habida cuenta de la adopción de la Directiva sobre el derecho de residencia⁶ y de las disposiciones del Tratado de Maastricht relativas a la ciudadanía europea, se suscita el problema de determinar cuál de las libertades fundamentales se halla afectada en el presente asunto.

15. Según el órgano jurisdiccional remitente, a ese respecto no puede afirmarse que esté afectada la libre circulación de personas, ya que la elección personal del lugar de residencia o de establecimiento del *de cuius* y de sus herederos no se ha visto obstaculizada. En efecto, vivían ya en Bélgica cuando el *de cuius* adquirió el primero de los inmuebles.

16. En cambio, el Gerechtshof considera que se ha producido un movimiento transfronterizo de capitales desde 1970, cuando el *de cuius* se trasladó de los Países Bajos a Bélgica. En efecto, el causante adquirió desde entonces, hallándose en Bélgica,

17. El Gobierno neerlandés mantiene sin embargo que la primera cuestión carece de pertinencia. Recuerda a este respecto que el artículo 18 CE no es aplicable *ratione temporis* y que la Directiva 90/364 pretende, entre otros fines, armonizar las disposiciones nacionales relativas a la residencia de los nacionales de los Estados miembros en otros Estados miembros distintos del suyo. Pues bien, en el presente asunto, las disposiciones de la SW de 1956 discutidas en el litigio principal carecen de relación alguna con los requisitos de entrada y residencia en el territorio de otro Estado miembro y no han restringido u obstaculizado en modo alguno el derecho de la familia Barbier a establecerse fuera de los Países Bajos.

18. Por su parte, tampoco las disposiciones relativas a la libre circulación de capitales son aplicables. En efecto, en el presente asunto no existe actividad económica transfronteriza que quede obstaculizada por el Derecho tributario neerlandés. En efecto, la adquisición de bienes inmuebles en los Países Bajos por el *de cuius* que residía en Bélgica no ha encontrado ningún obstáculo, al igual que la transmisión de la propiedad económica, a cuyos efectos el *de cuius* fue tratado de igual modo que un residente en los Países Bajos.

19. Por el contrario, la adquisición de inmuebles por herencia no constituye una actividad económica. Lo mismo sucede con la inversión en propiedades exclusivamente

⁶ — Supongo que el órgano jurisdiccional remitente se refiere a la Directiva 90/364.

jurídicas, sin titularidad de la propiedad económica. A este respecto, el Gobierno neerlandés destaca que el *de cuius* optó por las operaciones antes descritas por motivos fiscales. No es pues necesaria ninguna protección del Tratado.

apreciarse la situación según el Derecho comunitario vigente al tiempo de los hechos del asunto principal. Pues bien, el Sr. Barbier falleció antes de la entrada en vigor del Tratado de Maastricht.

20. Los demandantes en el procedimiento principal alegan en cambio que en este asunto están afectadas tanto la libre circulación de personas como la de capitales. En este sentido, mencionan en particular las sentencias Baars⁷ y Verkooijen.⁸ Según ellos, el Tribunal de Justicia consideró implícitamente en el asunto Baars, antes citado, que no se exige una actividad económica transfronteriza o que tal actividad se produce cuando, como en el presente asunto, se trata de inversiones transfronterizas en bienes inmuebles a través de una sociedad, inversiones que generan rendimientos en forma de intereses transfronterizos (comparables en sustancia a los dividendos transfronterizos de que se trataba en el asunto Verkooijen, antes citado).

23. En cuanto a la Directiva 90/364, opino que carece también de pertinencia, aunque sea por razones distintas de las alegadas por el Gobierno neerlandés. Dicha Directiva, basada en el artículo 235 del Tratado CE (actualmente artículo 308 CE), obliga en efecto a los Estados miembros a conceder, bajo determinados requisitos, el derecho de residencia a los nacionales de los demás Estados miembros que no disfruten de ese derecho «en virtud de otras disposiciones del Derecho comunitario». Esta última expresión alude en esencia a las reglas relativas a la libre circulación de los trabajadores y a la libertad de establecimiento.

21. ¿Qué juicio merecen estos diversos argumentos?

24. No puede excluirse que el derecho de residencia del Sr. Barbier se basara en realidad en esa Directiva y que así sea también respecto a sus herederos, pero, por lo que es sabido, tales derechos de residencia en Bélgica nunca fueron discutidos.

22. Comparto el análisis del Gobierno neerlandés sobre la inaplicabilidad *ratione temporis* del artículo 8 A del Tratado. En efecto, como recuerda ese Gobierno, debe

25. El problema suscitado en este asunto es otro. Se trata de determinar si los herederos del Sr. Barbier pueden afirmar frente a las autoridades neerlandesas, con fundamento en las disposiciones del Tratado relativas a

7 — Sentencia de 13 de abril de 2000 (C-251/98, Rec. p. I-2787).

8 — Sentencia de 6 de junio de 2000 (C-35/98, Rec. p. I-4071).

la libertad de establecimiento y a la libre circulación de capitales, el derecho a no soportar derechos reales diferentes del impuesto de sucesiones al que estarían sujetos si el *de cuius* hubiera residido siempre en los Países Bajos.

26. En efecto, no se discute que la administración tributaria neerlandesa trata de modo diferente en materia de impuesto de sucesiones o de los impuestos equiparables los bienes inmuebles situados en los Países Bajos, según el causante residiera o no en los Países Bajos al fallecer.

27. De ello se sigue que la herencia del Sr. Barbier está afectada por la residencia del causante en Bélgica. Pues bien, de la resolución de remisión resulta además que, después de trasladarse de los Países Bajos a Bélgica, el Sr. Barbier continuó su actividad como director de una sociedad establecida en los Países Bajos. La resolución no indica en cambio que hubiera cesado en ella posteriormente.

28. Debe aplicarse pues en el presente asunto la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la que «el alcance del artículo 52 del Tratado no puede interpretarse de manera que excluya del ámbito de aplicación del Derecho comunitario a los propios nacionales de un Estado miembro determinado cuando éstos, por su propio comportamiento, se encuentran, respecto del Estado miembro del que son originarios, en una situación equiparable a la de cualquier otro sujeto que goza de los

derechos y de las libertades que garantiza el Tratado».⁹

29. Merece además destacarse que las disposiciones neerlandesas discutidas pueden afectar a la libertad de un operador económico para establecerse en otro Estado miembro aun cuando, como ponen de relieve el órgano jurisdiccional remitente y el Gobierno neerlandés, no afectan directamente al derecho de entrada o de residencia en otro Estado miembro. En efecto, un operador que posea bienes inmuebles en los Países Bajos, o se proponga adquirirlos, puede verse disuadido de ejercer su derecho a la libre circulación ya que se arriesga a un trato fiscal desfavorable de su herencia.

30. Es cierto que, por definición, los efectos del ejercicio de una libertad de circulación en lo relativo al impuesto de sucesiones ya no afectan directamente al interesado. No lo es menos, como expone con razón la Comisión, que pueden constituir un obstáculo al ejercicio de las libertades antes mencionadas. Debe destacarse a este respecto que esos efectos forman parte de las consideraciones que necesariamente tiene presentes todo interesado cuando decide ejercer o no esa libertad de circulación.

⁹ — Véanse, en este sentido, las sentencias de 7 de febrero de 1979, Knoors (115/78, Rec. p. 399), apartado 24; de 3 de octubre de 1990, Bouchoucha (C-61/89, Rec. p. I-3551), apartado 13; de 31 de marzo de 1993, Kraus (C-19/92, Rec. p. I-1663), apartado 15; de 23 de febrero de 1994, Scholz (C-419/92, Rec. p. I-505), y de 27 de junio de 1996, Asscher (C-107/94, Rec. p. I-3089), apartado 32.

31. Por otra parte, ello es válido tanto para la libre circulación de personas como para la de capitales, que considero, al igual que la Comisión, igualmente afectada en el presente asunto.

una realidad económica y, por otro, defiende en el presente asunto la imposición que grava al titular de la propiedad jurídica como si fuera el propietario económico.

32. En efecto, la Comisión menciona fundadamente la Directiva 88/361, aplicable en la época de los hechos del procedimiento principal, mediante la que se ejecuta el artículo 67 del Tratado relativo a la libre circulación de capitales. De ello resulta que esa Directiva se aplica a las inversiones inmobiliarias realizadas en el territorio nacional por no residentes. Pues bien, las adquisiciones de inmuebles en los Países Bajos realizadas por el Sr. Barbier cuando residía en Bélgica, como señala la resolución de remisión, forman sin duda parte de esa categoría.

35. Por las anteriores razones, propongo responder a la primera cuestión en los siguientes términos:

33. Merece señalarse a este respecto que esa calificación es puramente objetiva y no se vincula en absoluto a las motivaciones del autor de los movimientos de que se trata. El potencial motivo fiscal alegado por el Gobierno neerlandés no es pues apto para privar a la operación de su carácter de movimiento de capitales en el sentido del Derecho comunitario.

— El artículo 1 de la Directiva 88/361 debe ser interpretado en el sentido de que la libertad reconocida por esa norma está afectada en circunstancias como las del litigio principal, relativo a la herencia de un residente en un Estado miembro distinto de los Países Bajos que había adquirido un bien inmueble situado en los Países Bajos.

34. Por otra parte, está justificado preguntarse si no existe acaso una contradicción en la argumentación del Gobierno de los Países Bajos que, por un lado, afirma que las operaciones que tienen por objeto sólo la propiedad jurídica no corresponden a

— Los artículos 48 y 52 del Tratado deben ser interpretados en el sentido de que la libertad reconocida por esas normas está afectada en circunstancias como las del litigio principal, relativo a la herencia de un residente neerlandés que había trasladado su residencia a otro Estado miembro a la vez que continuaba sus actividades profesionales en los Países Bajos y que había adquirido posteriormente un bien inmueble en los Países Bajos.

B. Sobre la segunda cuestión

36. Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente trata de saber si el Derecho comunitario se opone a que la herencia de un *de cuius* no residente sea gravada de modo diferente a la de un *de cuius* residente.

37. El Gobierno neerlandés no niega la existencia de una diferencia de trato cuyo único fundamento es el criterio de la residencia. Reconoce en efecto que, cuando el *de cuius* era residente en los Países Bajos, es posible la deducción de la obligación de entrega, mientras que no lo es cuando el *de cuius* residía en otro Estado miembro.

38. Mantiene sin embargo que no existe en el presente asunto trato diferente de situaciones idénticas. Según ese Gobierno en efecto la situación de un *de cuius* que ha residido en los Países Bajos no es comparable con la de un *de cuius* que ha residido en otro Estado miembro.

39. A este respecto, alega, debe aplicarse el principio general de Derecho fiscal internacional relativo al reparto de la potestad de imposición entre los Estados, en virtud del cual las obligaciones reales corresponden a la competencia del Estado de situación del

bien y las obligaciones personales, como la de entrega discutida en este asunto, a la competencia del Estado de residencia.

40. Habida cuenta de este principio, la situación de un *de cuius* que ha residido en los Países Bajos es diferente de la de un *de cuius* que ha residido en otro Estado miembro. En el primer caso, la totalidad del patrimonio, incluidas las obligaciones personales, corresponde a la competencia de los Países Bajos como Estado de situación del bien y de residencia del causante.

41. En cambio, en el segundo caso únicamente las obligaciones reales han de ser tomadas en consideración por los Países Bajos, Estado de situación del bien, mientras que las obligaciones personales corresponden a la potestad tributaria del Estado de residencia.

42. Ha de observarse que el órgano jurisdiccional remitente refuta la existencia de este principio de reparto de la competencia fiscal.

43. Hay que destacar además que las categorías del Derecho nacional, como la distinción entre obligaciones reales y personales, o incluso los principios de Derecho fiscal internacional alegados, no pueden justificar la vulneración del Derecho comunitario.

44. Es cierto que, en teoría, el heredero de un *de cuius* desfavorecido en virtud de la legislación neerlandesa podría lograr que se le reconociera una «ventaja compensatoria» en virtud de la legislación de su Estado de residencia, por supuesto siempre y cuando este Estado aplique los mismos criterios de competencia fiscal que los Países Bajos.

45. No obstante, es preciso observar que la legislación neerlandesa no tiene en absoluto en cuenta el trato aplicado por el Estado miembro de residencia. Pues bien, en el supuesto de que este Estado no tome en consideración el valor íntegro de las obligaciones personales de que se trata y no exista pues ninguna «ventaja compensatoria» de esa clase, el heredero de un *de cuius* que ha residido en el último Estado se halla en la misma situación que el heredero de un *de cuius* que ha residido en los Países Bajos, que tampoco puede conseguir que las autoridades de otro Estado miembro tengan en cuenta sus obligaciones personales. No hay pues razón alguna en este supuesto para tratarlo de modo diferente al heredero del *de cuius* que ha residido en los Países Bajos.

46. En contra de lo alegado por el Gobierno neerlandés, puede por tanto existir trato diferente de situaciones idénticas. La ley neerlandesa presupone la posibilidad de que el sujeto pasivo del impuesto practique la deducción en otro Estado miembro sin que exista certeza alguna de que es así y sin conferir al sujeto pasivo la facultad de demostrar que no existe esa posibilidad. Ello es tanto más grave cuanto que, como he señalado, hay dudas, como las manifestadas por el órgano jurisdiccio-

nal remitente, sobre el carácter universal del principio de reparto de la competencia fiscal aplicado por las autoridades neerlandesas.

47. La legislación nacional discutida merece pues, cuando menos, exactamente el mismo reproche que el formulado por el Tribunal de Justicia respecto a la legislación alemana en la sentencia Schumacker,¹⁰ a saber, el de excluir la posibilidad de que la autoridad fiscal tome en cuenta, a los efectos del impuesto de que se trate, el conjunto de las circunstancias personales del sujeto pasivo de ese impuesto, a diferencia de la legislación alemana de que se trataba en la sentencia Gschwind,¹¹ también citada por el Gobierno neerlandés.

48. Hay un segundo argumento que a mi parecer se opone de modo aún más concluyente a la tesis defendida por el Gobierno neerlandés.

49. En efecto, debe destacarse que el criterio de diferenciación establecido por los Países Bajos carece de conexión alguna con la realidad patrimonial y equivale a tratar de forma radicalmente diferente situaciones económicas similares.

10 — Sentencia de 6 de junio de 2000 (C-35/98, Rec. p. I-4071).

11 — Sentencia de 14 de septiembre de 1999 (C-391/97, Rec. p. I-5451).

50. En un caso como el presente, en efecto, el Derecho neerlandés permite que los herederos del *de cuius* residente tributen de modo adecuado a la realidad patrimonial, esto es, que el bien gravado con una obligación de entrega se excluya de la base imponible del impuesto de sucesiones. En cambio, los herederos del *de cuius* no residente, que se hallan exactamente en la misma situación patrimonial respecto al bien de que se trata, tributan como si ese bien hubiera seguido siendo plena propiedad del *de cuius*.

51. Ante esta identidad de situaciones patrimoniales, no puede atribuirse carácter determinante a la naturaleza real o personal de las obligaciones cuya deducción se discute. Lo que importa en efecto es que situaciones patrimoniales idénticas, a saber, la existencia de bienes gravados con una obligación de entrega, sean tratadas de igual modo, en lugar de que su trato respectivo dependa únicamente del lugar de residencia del *de cuius*.

52. Así ocurre especialmente en el presente asunto, puesto que la obligación personal de que se trata, esto es, la de entregar la propiedad económica del bien gravado por el impuesto, está muy estrechamente vinculada al bien de que se trata y tiene una incidencia decisiva en el valor que aquél representa para los herederos. Ese vínculo de conexión es tan estrecho como en el caso de una obligación real que grave el bien y no advierto que exista razón imperativa alguna para denegar la deducción de las obligaciones personales cuando se permite la de las obligaciones reales.

53. Además, y en cualquier caso, ha de observarse que, en contra de lo afirmado por el Gobierno neerlandés, su tesis no tiene apenas soporte en la jurisprudencia.

54. A este respecto, dicho Gobierno insiste en el hecho de que de la sentencia Gilly¹² resulta que un Estado miembro está facultado para definir los criterios de imposición que aplica y puede, en ese contexto, aplicar el modelo de Convenio elaborado por la OCDE. Puede también tener en cuenta el lugar de situación de un bien inmueble.

55. No obstante, el Tribunal de Justicia ha destacado siempre¹³ que, en el ejercicio de dicha competencia, los Estados miembros no pueden liberarse de las obligaciones que para ellos nacen del Derecho comunitario.

56. El Gobierno neerlandés aduce también la jurisprudencia¹⁴ según la cual la situación de los contribuyentes residentes no es, en general, comparable con la de los no residentes. Es preciso observar sin embargo que esa consideración no ha impedido que el Tribunal de Justicia estimara en numerosos casos que los residentes y los no

12 — Sentencia de 12 de mayo de 1998 (C-336/96, Rec. p. I-2793).

13 — Por ejemplo, sentencia de 21 de septiembre de 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Rec. p. I-6161), apartado 58.

14 — Véase la sentencia Schumacker, antes citada.

residentes se hallaban en una situación comparable respecto a las normas nacionales de que se trataba.

57. En particular, es jurisprudencia reiterada¹⁵ que, cuando un Estado miembro sitúa a los residentes y a los no residentes en el mismo plano a los fines de un tributo determinado, también debe hacerlo para las deducciones relativas al mismo tributo.

58. En efecto, al tratarlos de modo idéntico a los fines del tributo, el legislador de dicho Estado ha reconocido que no existe entre los residentes y los no residentes, respecto a las formas y requisitos del tributo, ninguna diferencia objetiva apta para justificar una diferencia de trato.

59. A este respecto, el Gobierno neerlandés afirma que, en virtud del principio de territorialidad, la herencia de una persona que ha residido en los Países Bajos es gravada sobre la base de su patrimonio mundial, mientras que el gravamen sucesorio de los herederos de una persona que ha residido en otro Estado miembro se limita a la parte del patrimonio situada en los Países Bajos.

60. No es menos cierto que, a efectos del impuesto de sucesiones sobre los bienes inmuebles situados en los Países Bajos, las autoridades neerlandesas consideran a los residentes y a los no residentes como sujetos pasivos por igual concepto. No pueden por tanto, en el contexto de ese impuesto, denegar a los últimos deducciones que conceden a los primeros.

61. En este aspecto, la situación es de una semejanza sobresaliente con la del asunto Saint-Gobain ZN, antes citado, en el que el Gobierno alemán alegaba el hecho de que las sociedades establecidas en Alemania estaban gravadas por el impuesto sobre su patrimonio mundial, en tanto que las sociedades establecidas en otro Estado miembro sólo estaban sujetas a una obligación fiscal limitada a su patrimonio situado en Alemania. Esa consideración no impidió que el Tribunal de Justicia estimara que las dos categorías se encontraban en una situación comparable a los efectos de los impuestos controvertidos.

62. Existe pues, a mi juicio, una diferencia de trato en función de la residencia, criterio que es potencialmente desfavorable para los nacionales de los otros Estados miembros. El Gobierno neerlandés no ha expuesto ninguna justificación convincente de esa discriminación.

63. Es cierto que el citado Gobierno destaca las reformas legislativas realizadas en el año 2000, es decir, siete años después de fallecer el Sr. Barbier, en virtud de las cuales un litigio como el principal no podría

15 — Véanse las sentencias de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia (270/83, Rec. p. 273), y Saint-Gobain ZN, antes citada.

ya originarse actualmente. Sin embargo, dado que esas normas no son aplicables al litigio principal ni el Tribunal de Justicia conoce de ellas en este procedimiento prejudicial, no ha lugar a pronunciarse sobre tales normas.

64. El Gobierno neerlandés alega también que el vínculo entre la diferencia de trato de la herencia y las operaciones financieras realizadas por el *de cuius* es tan remoto que no puede afirmarse la existencia de una restricción de la libre circulación de capitales. Es preciso sin embargo observar que ello no desvirtúa en modo alguno el hecho de que existe un trato desfavorable, de consecuencias importantes, fundado únicamente en el criterio de la residencia.

65. Resulta además de la resolución de remisión que la administración tributaria, demandada en el litigio principal, ha alegado también otros argumentos en este contexto, argumentos que la Comisión examina.

66. Así, se ha expuesto que, en caso de deducción del valor de la obligación de entrega, no se percibiría impuesto alguno, ni por la transmisión inicial, ni por la sucesión. Comparto no obstante la opinión de la Comisión según la cual el impuesto de transmisiones patrimoniales y el impuesto de sucesiones son tributos carentes de vinculación entre sí.

67. Es más, el mismo problema de no sujeción a gravamen surgiría en el caso de un *de cuius* que hubiera residido en los Países Bajos y hubiera realizado las mismas transmisiones de propiedad económica sin inscripción de hipoteca que el Sr. Barbier.

68. En último lugar, el argumento es tanto menos plausible cuanto que los herederos alegaron en la vista, sin que ello fuera refutado, que el impuesto de transmisiones patrimoniales sería exigible cuando la propiedad jurídica fuera finalmente transmitida.

69. Según el órgano jurisdiccional remitente, la administración tributaria, demandada en el litigio principal, ha argüido también que, desde el punto de vista del control, es lícito tomar únicamente en consideración la transmisión de la propiedad jurídica, y no los acuerdos vinculantes que prevén una obligación de entrega de esa propiedad.

70. También en este aspecto comparto la opinión de la Comisión según la cual no se pone de manifiesto de qué modo variaría ese problema de control según el lugar de residencia del *de cuius*. Ahora bien, en el caso de que ésta se hallara en los Países Bajos, las autoridades competentes sí consideran suficientes los acuerdos obligatorios.

71. De lo anterior resulta que la legislación nacional discutida practica una discriminación indirecta semejante a una discriminación en función de la nacionalidad y que no puede advertirse ninguna razón imperativa apta para justificarla.

72. La invocación del artículo 73 D del Tratado CE (actualmente artículo 58 CE) no puede tampoco dar soporte a la tesis del Gobierno neerlandés. En efecto, no sólo esa regla no estaba en vigor en la época que importa en el presente asunto, como el propio Gobierno neerlandés recuerda por lo demás, sino que además de la misma regla resulta expresamente que no puede amparar una discriminación arbitraria.¹⁶

73. Se ha de responder pues al órgano jurisdiccional remitente que el Tratado se opone a la aplicación de la legislación nacional discutida.

C. Sobre la tercera cuestión

74. Mediante esta cuestión el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de

Justicia si, en el marco de la respuesta a la segunda cuestión, es relevante el hecho de que el *de cuius* ya no residiera en el Estado de situación cuando adquirió el bien inmueble de que se trata.

75. Según el Gobierno neerlandés, la única de las partes que han presentado observaciones que examina específicamente este problema, no ha lugar a distinguir entre ambas situaciones. En efecto, el impuesto controvertido no grava la propia adquisición del bien, sino la sucesión. Sólo si el *de cuius* residiera fuera de los Países Bajos al fallecer y en ese momento las propiedades jurídica y económica se hallaran separadas podría producirse una diferencia de trato.

76. A mi juicio, de la respuesta a la segunda cuestión resulta con claridad que ésta no se ve afectada en el caso de que el *de cuius* residiera en el Estado de situación cuando adquirió el bien inmueble imponible. En efecto, la diferencia de trato no depende de esa circunstancia sino tan sólo del lugar de residencia del *de cuius* al fallecer, y en ello me adhiero a las observaciones del Gobierno neerlandés. Además y sobre todo, la falta de justificación de la diferencia de trato tampoco está vinculada al lugar de residencia del *de cuius* cuando adquirió el bien.

77. En efecto, el razonamiento expuesto antes sobre la segunda cuestión prejudicial,

¹⁶ — En el mismo sentido véase la sentencia Verkooijen, antes citada.

del que resulta que existe una diferencia de trato carente de justificación objetiva, es válido cualquiera que fuera el lugar de residencia del *de cuius* cuando adquirió el bien inmueble de que se trata.

78. Si bien la determinación del lugar de residencia del *de cuius* cuando adquirió el inmueble no puede ser relevante en el contexto de la segunda cuestión, como piensa el órgano jurisdiccional remitente, debe no obstante observarse que no sucede exactamente así respecto a la primera cuestión.

79. Considero en efecto que de mis observaciones sobre la primera cuestión se deduce que, en el supuesto de que el impuesto discutido gravara un inmueble adquirido por el *de cuius* cuando aún residía en los Países Bajos, lo que al parecer no ocurre en este asunto, ya que la resolución de remisión sólo alude a bienes adquiridos tras el cambio de residencia del Sr. Barbier, no existiría, *a priori*, una medida que afectara a la libre circulación de capitales, ya que en ese caso la adquisición del bien no habría estado unida a un movimiento de capitales en el sentido de la Directiva 88/361. Tampoco se alega que exista obstáculo alguno a la percepción de los rendimientos generados por ese bien.

80. Sin embargo, de mis observaciones sobre la primera cuestión resulta que, en ese supuesto, las disposiciones relativas a la libre circulación de las personas seguirían siendo aplicables.

81. Por las anteriores razones, propongo responder a la tercera cuestión prejudicial que la cuestión de si, en el momento en que adquirió el bien inmueble, el *de cuius* ya no residía en el Estado de situación resulta irrelevante para responder a la segunda cuestión.

D. Sobre la cuarta cuestión

82. Mediante esta cuestión el órgano jurisdiccional remitente trata de saber si el hecho de que el capital del *de cuius* esté situado en parte en el Estado de residencia, en parte en el Estado de situación y eventualmente en otros Estados tiene incidencia en la respuesta a la segunda cuestión prejudicial.

83. Según el Gobierno neerlandés ha de responderse afirmativamente, pues el criterio es que, cuando el patrimonio del *de cuius* se hallaba exclusivamente, o casi, en un Estado distinto del Estado de residencia, el Estado de situación debe tener en cuenta,

a efectos impositivos, las obligaciones personales, entre otras. Interesa observar que de los autos no resulta que ese criterio haya sido previsto por la normativa nacional aplicable al litigio principal.

residentes en otro Estado miembro, invocar la necesidad de compensar una ventaja de la que aquéllos se benefician en este último.¹⁷

84. En cualquier caso, no comparto la tesis del Gobierno neerlandés. En efecto, el factor determinante en este asunto es la coherencia que debe existir entre la sujeción al impuesto y las posibilidades de deducción. Dado que los inmuebles pertenecientes a los no residentes son imponibles por igual concepto que los pertenecientes a los residentes, las deducciones correspondientes deben también beneficiar a los no residentes al igual que a los residentes, como ya he manifestado.

87. Debe responderse pues negativamente a la cuarta cuestión.

E. Sobre la quinta cuestión

85. No hay por tanto razón alguna para establecer diferencias según la situación del patrimonio de los no residentes, denegando la deducción a algunos de ellos mientras que aquélla se aplica a la totalidad de los residentes.

88. Según reiterada jurisprudencia¹⁸ incumbe al tribunal remitente apreciar la necesidad y la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Pues bien, la quinta cuestión sólo ha sido formulada para el supuesto de respuesta afirmativa a la cuarta.

86. El hecho de que algunos no residentes puedan acaso beneficiarse de deducciones en el Estado de residencia no enerva en absoluto lo que he expuesto antes. En efecto, de la jurisprudencia resulta que un Estado miembro no puede, para justificar un trato discriminatorio impuesto a los

89. De lo que he expuesto anteriormente se sigue que este supuesto no se da en el presente asunto. No ha lugar por tanto a responder a esta cuestión.

17 — Véanse la sentencia de 26 de octubre de 1999, *Eurowings Luftverkehr* (C-294/97, Rec. p. I-7447), apartado 44, y las sentencias citadas en ella.

18 — Véase como ejemplo la sentencia de 26 de noviembre de 1998, *Bronner* (C-7/97, Rec. p. I-7791), apartado 16.

IV. Conclusión

90. Por las razones antes expresadas, propongo las siguientes respuestas al *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch*:

A la primera cuestión:

- «El artículo 1 de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado, debe ser interpretado en el sentido de que la libertad reconocida por esa norma queda afectada en circunstancias como las del litigio principal, relativo a la herencia de un residente en un Estado miembro distinto de los Países Bajos que había adquirido un bien inmueble situado en los Países Bajos.

- Los artículos 48 y 52 del Tratado CEE (posteriormente artículos 48 y 52 del Tratado CE; actualmente artículos 39 CE y 43 CE, tras su modificación) deben ser interpretados en el sentido de que la libertad reconocida por esas normas queda afectada en circunstancias como las del litigio principal, relativo a la herencia de un residente neerlandés que había trasladado su residencia a otro Estado miembro a la vez que continuaba sus actividades profesionales en los Países Bajos y que había adquirido posteriormente un bien inmueble en los Países Bajos.»

A la segunda cuestión:

«El Derecho comunitario se opone a que un Estado miembro (el Estado de situación) grave con un impuesto, en caso de adquisición por herencia de un bien

inmueble sito en el Estado de situación, el valor de ese bien inmueble, autorizando la deducción del valor de la obligación de entrega de ese bien si el *de cuius* residía al fallecer en el Estado de situación y no en otro Estado miembro (el Estado de residencia).»

A la tercera cuestión:

«La cuestión de si, en el momento en que adquirió el bien inmueble, el *de cuius* ya no residía en el Estado de situación resulta irrelevante para responder a la segunda cuestión.»

A la cuarta cuestión:

«El hecho de que el capital del *de cuius* esté repartido entre el Estado de situación, el Estado de residencia y, eventualmente, otros Estados resulta irrelevante para responder a la segunda cuestión.»

A la quinta cuestión:

«No ha lugar a responder a esta cuestión.»