

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 15 de septiembre de 2011

Asunto: C- 132/10.

Partes: *Olivier Halley, Julie Halley, Marie Halley y Belgische Staat.*

Síntesis:

“Fiscalidad directa – Libre circulación de capitales – Artículo 63 TFUE – derechos de sucesión por las acciones nominativas – Plazo de prescripción para la valoración de las acciones de sociedades no residentes superior al aplicable a las sociedades residentes – Restricción – Justificación”.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

El pronunciamiento del Tribunal de Justicia en el presente asunto tiene por objeto esclarecer el plazo dentro del cual puede efectuarse la valoración de las acciones nominativas que se poseen en una sociedad, cuya dirección efectiva está establecida fuera del territorio belga, y que se transfieren mediante sucesión.

Remontándonos a los hechos, los demandantes heredaron de sus padres, fallecidos simultáneamente, determinadas acciones de Carrefour, S.A., con domicilio social en Francia. En la declaración de herederos -efectuada en Lovaina (Bélgica), al estar los causantes domiciliados en dicho territorio belga-, los demandantes valoraron los citados títulos en 28,31 euros por acción. Disconforme con tal valoración, la Tercera Oficina de Recaudación del Registro de Lovaina comunicó a los demandantes que la Administración Central de Bruselas había decidido atribuir a las acciones un valor de 43,55 euros por acción.

Los demandantes interpusieron un recurso ante el órgano jurisdiccional remitente en el que, en primer término, alegaban la prescripción de la acción de la Administración Tributaria belga para determinar que las acciones nominativas se habían valorado a la baja; y, con carácter subsidiario, impugnaban el valor asignado a tales títulos por parte de la Administración. En particular, la cuestión controvertida, en torno a la cual gira con posterioridad el razonamiento del Tribunal de Luxemburgo se concita en la previsión de un plazo diferente de prescripción para la valoración de las acciones, según que la sociedad de que se trate se halle o no establecida en territorio belga.

Consciente el Tribunal nacional de que tal previsión podía plantear dudas de interpretación del Derecho de la UE, decidió suspender el procedimiento y formular ante el Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

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

2. Fallo.

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

3. Comentario.

En los últimos tiempos el TJUE se ha pronunciado en diversas ocasiones⁴ sobre la aplicación de los impuestos sucesorios en los Estados miembros, a raíz de las cuestiones prejudiciales planteadas por éstos en torno a la interpretación de las distintas libertades contempladas y amparadas por el TFUE, con el objetivo de conocer si las respectivas normativas nacionales resultaban o no compatibles con el Derecho europeo. Al hilo de tales pronunciamientos, el Alto Tribunal ha profundizado en el significado que cabe atribuir a los artículos 49 (libertad de establecimiento) y 63 (libre circulación de capitales) del TFUE, ampliando la interpretación del artículo 18 TFUE, al prohibir cualquier tipo de discriminación no sólo por razón de la nacionalidad sino también atendiendo a la residencia. Esta jurisprudencia en materia de ISD cobra una relevancia incuestionable, por tratarse de la única doctrina consolidada en imposición directa sobre normas regionales.

El TJUE refuerza mediante estas sentencias el mandato de neutralidad en materia fiscal respecto de los Estados miembros, proscribiendo las normas de Derecho interno que puedan implicar una restricción a las libertades mencionadas y culminar, por ende, en una discriminación del no residente que, sin embargo, se encuentra en una situación análoga a la del residente del Estado miembro en cuestión. Adviértase que, tratándose de situaciones comparables, el TJUE no suele admitir justificación alguna a dicha falta de neutralidad por parte de la legislación doméstica, siendo muy estricta la interpretación de dicha justificación.

En la sentencia recaída sobre el presente caso, el TJUE recuerda de nuevo su competencia para conocer de asuntos relativos a sucesiones internacionales, en la medida en que la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, a las que hace expresa referencia el anexo I de la Directiva 88/361/CE, titulada “Movimientos de capitales de carácter personal”, constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 63 TFUE. En este ámbito, el Alto Tribunal sólo sería incompetente cuando los elementos constitutivos de dicha transmisión se encontraran situados en el interior de un único Estado miembro, lo que evidentemente no ocurre en la situación examinada, en la que un residente belga es titular de las acciones de una sociedad con sede de dirección efectiva en Francia.

4 STJCE de 11 de diciembre de 2003, Asunto *Barbier* (C-364/01); STJCE de 23 de febrero de 2006, Asunto *Van Hilten-van der Heijden* (C-513/03); STJCE de 25 de octubre de 2007, Asunto *Geurts y Votgen* (C-464/05); STJCE de 17 de enero de 2008, Asunto *Jäger* (C-256/06); STJCE de 11 de septiembre de 2008, Asunto *Arens-Sikken* (C-43/07); STJCE de 11 de septiembre de 2008, Asunto *Eckelkamp* (C-11/07); y STJCE de 12 de febrero de 2009, Asunto *Block* (C-67/08).

Nótese, por otro lado, que según el Tribunal de Justicia, en este caso únicamente procede alegar las disposiciones europeas sobre la libre circulación de capitales, o lo que es igual, que frente a los restantes artículos a los que alude el Tribunal nacional en su cuestión prejudicial, sólo resulta pertinente analizar la adecuación de la legislación belga al Derecho de la UE a la luz del artículo 63 TFUE.

De acuerdo con ello y en línea con su constante jurisprudencia en la materia, el TJUE subraya una vez más que las medidas constitutivas de restricción a los movimientos de capitales comprenden, en especial, aquellas que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o de mantener tales inversiones. Ciñéndonos al presente caso, resulta innegable que la aplicación de un plazo de prescripción superior a los herederos titulares de acciones de una sociedad cuya dirección efectiva está establecida en otro Estado miembro, puede tener como consecuencia un efecto disuasorio sobre los residentes belgas a la hora de invertir o de mantener las inversiones en activos situados fuera de dicho Estado miembro, puesto que sus herederos habrán de soportar durante más tiempo la incertidumbre de poder ser objeto de una liquidación tributaria complementaria (parágrafo 24). En base a esta constatación, el Tribunal de Justicia considera que la disposición belga aludida entraña una restricción a la libre circulación de capitales, en el sentido del artículo 63, apartado 1 TFUE.

Es importante resaltar, no obstante, que dicha restricción podría estar justificada en virtud de un motivo válido, tal y como en ocasiones ha reconocido el propio Tribunal de Luxemburgo. Los argumentos del Gobierno belga se orientan, señaladamente, a este fin, por cuanto se pretende demostrar que tal restricción a los movimientos de capitales se fundamenta, de una parte, en la conveniencia de garantizar la eficacia de los controles fiscales y, de otra parte, en la necesidad de luchar contra el fraude fiscal.

En respuesta a tales argumentaciones, el Alto Tribunal recuerda que aun en la hipótesis de que la legislación nacional controvertida sea adecuada para alcanzar los objetivos mencionados, se evidencia que tal legislación va más allá de lo necesario para lograrlos. Concretamente, el Tribunal de Justicia descarta la posible justificación de un plazo de prescripción más amplio en el supuesto que nos ocupa en base a una ocultación de los elementos imponibles. La inclusión de las acciones por parte de los herederos en la declaración del Impuesto sobre sucesiones pone de manifiesto que no existió ocultación.

De igual forma, cuando las autoridades tributarias de un Estado miembro disponen de indicios que les permiten dirigirse a las autoridades competentes de otros Estados miembros, para que mediante la asistencia mutua estas últimas les proporcionen la información necesaria a efectos de liquidar el impuesto, “el simple hecho de que los elementos imponibles de que se trate se encuentren en otro Estado miembro no justifica la aplicación general de un plazo suplementario para la liquidación complementaria, que no depende en modo alguno del lapso de tiempo necesario para recurrir eficazmente a estos mecanismos de asistencia mutua” (parágrafo 36).

Conviene añadir, en este orden de ideas, que aunque en el presente caso no es posible el recurso a la Directiva de asistencia mutua, dado que la misma no despliega su eficacia sobre los derechos sucesorios, no es menos cierto que la Administración belga podría haber hecho uso de otros instrumentos de cooperación inter-administrativa como, por ejemplo, la cláusula de asistencia mutua prevista en el Convenio suscrito entre Francia y Bélgica para evitar la doble imposición en materia sucesoria y de derechos de registro. En definitiva, el establecimiento de un plazo de diez años, frente al de dos años aplicable con carácter general, para valorar las acciones que se detentan en una sociedad cuya sede de

dirección efectiva se halla en un Estado miembro distinto al Reino de Bélgica no está justificada, toda vez que la aplicación de dicho plazo no depende en absoluto del lapso de tiempo necesario para recurrir a mecanismos de asistencia mutua que posibiliten la averiguación del valor de tales acciones.

A modo de reflexión final, cabe plantearse cuál es la incidencia que puede tener la presente sentencia sobre el ordenamiento español. La previsión de un único plazo de prescripción tributaria (cuatro años) en nuestro Derecho, que opera con carácter general para todos los supuestos, sin distinguir entre sociedades domiciliadas en territorio español o fuera de él, permite afirmar que en la actualidad no existe contravención alguna de la normativa europea en este punto. Debe significarse, por otro lado, que tal competencia normativa no ha sido cedida a las Comunidades Autónomas, por lo que no existe tampoco el riesgo de que los legisladores autonómicos puedan lesionar el Derecho de la UE mediante la fijación de distintos plazos de prescripción en función del lugar en el que se encuentre domiciliada la sociedad.

