

Downloaded via the EU tax law app / web

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 22 de noviembre de 2018 (*)

«Procedimiento prejudicial — Libre circulación de capitales — Restricciones — Legislación tributaria — Impuesto sobre sucesiones — Bosques gestionados de forma sostenible — Exención — Protección de la superficie forestal»

En el asunto C-679/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el hof van beroep te Antwerpen (Tribunal de Apelación de Amberes, Bélgica), mediante resolución de 21 de noviembre de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de diciembre de 2017, en el procedimiento entre

Vlaams Gewest, representada por el Vlaamse regering en la persona del Vlaamse Minister van Begroting, Financiën en Energie,

Vlaams Gewest, representada por el Vlaamse regering en la persona del Vlaamse Minister van Omgeving, Natuur en Landbouw,

y

Johannes Huijbrechts,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Vicepresidenta, en funciones de Presidente de la Sala Primera, y los Sres. J.-C. Bonichot (Ponente), A. Arabadjiev, C.G. Fernlund y S. Rodin, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Campos Sánchez-Bordona;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Sr. Huijbrechts, por la Sra. A. Visschers y el Sr. P. Heeren, advocaten;
- en nombre del Gobierno belga, por los Sres. P. Cottin y J.-C. Halleux y la Sra. C. Pochet, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. G. Van Calster, advocaat;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. A. Armenia y el Sr. W. Roels, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 63 TFUE.

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la Vlaamse Gewest (Región de Flandes, Bélgica), representada por el Vlaamse regering (Gobierno de Flandes, Bélgica) en la persona del Vlaamse Minister van Begroting, Financiën en Energie (Ministro de Presupuestos, Hacienda y Energía de Flandes, Bélgica) y en la persona del Vlaamse Minister van Omgeving, Natuur en Landbouw (Ministro de Medio Ambiente, Naturaleza y Agricultura de Flandes, Bélgica), y el Sr. Johannes Huijbrechts, en relación con la exención del impuesto sobre sucesiones a la que este desea acogerse respecto de unos bosques situados en los Países Bajos.

Marco jurídico

3 El artículo 15 del Vlaams wetboek der successierechten (Código de Sucesiones de la Región de Flandes; en lo sucesivo, «Código de Sucesiones») establece que el impuesto sobre sucesiones se fija sobre la base del valor imponible de todos los bienes del causante, dondequiera que estos se encuentren, previa deducción de las deudas.

4 El artículo 55 *quater* del Código de Sucesiones, que ha pasado a ser el artículo 2.7.6.0.3 del Vlaamse Codex Fiscaliteit (Código Tributario de la Región de Flandes), dispone que los inmuebles considerados «bosques» con arreglo a la normativa belga están exentos del impuesto sobre sucesiones si son objeto de un plan de gestión sostenible conforme con los criterios establecidos por la normativa flamenca y aprobado por la Administración forestal de Flandes.

5 El artículo 13 *bis* del Bosdecreet (Decreto sobre Bosques) de 13 de junio de 1990, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, establece lo siguiente:

«El impuesto sobre sucesiones que habría gravado el importe exento en virtud del artículo 2.7.6.0.3 del Código Tributario de la Región de Flandes se considerará concedido como subvención. Dicha subvención se entiende concedida durante treinta años, a prorrata de 1/30 por año, a partir de la fecha de apertura de la sucesión objeto de la exención.

La referida subvención se considerará concedida con las siguientes condiciones, que deben cumplirse durante el período de treinta años al que se hace referencia en el párrafo primero:

- 1) los bienes deberán conservar su naturaleza de bosques, de conformidad con el artículo 3 del presente Decreto;
- 2) los bienes deberán seguir cumpliendo los requisitos establecidos en el artículo 2.7.6.0.3, párrafo segundo, del Código Tributario de la Región de Flandes;
- 3) la gestión que se lleve a cabo de manera efectiva deberá ajustarse al plan de gestión aprobado.

En caso de incumplimiento de estas condiciones, el propietario o el usufructuario del bosque estará obligado a reembolsar la subvención correspondiente al resto del período por el cual se considera concedida [...]».

6 El artículo 41, párrafo segundo, del Decreto sobre Bosques dispone que el Gobierno de Flandes fijará «los criterios de una gestión sostenible de los bosques» y determinará, con arreglo a

lo dispuesto en el artículo 7 de ese mismo Decreto, «los bosques que se registrarán por tales criterios».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

7 Mediante testamento de 24 de mayo de 2012, la Sra. Oyen, que residía en Bélgica, designó al Sr. Huijbrechts, residente en los Países Bajos, legatario de la propiedad de una serie de terrenos de la finca Klein Zundertse Heide, ubicada en Klein Zundert (Países Bajos). Esta finca, de unas 156 hectáreas, incluye una zona forestal sometida a la legislación neerlandesa en materia de protección de parajes naturales y a exigencias de gestión sostenible, de conformidad con el plan establecido a tal fin por las autoridades neerlandesas.

8 Tras el fallecimiento de la Sra. Oyen el 1 de abril de 2013, el Sr. Huijbrechts aceptó dicho legado. Consta que la liquidación de la sucesión se sometió al Derecho belga.

9 El Sr. Huijbrechts solicitó a la Administración belga que se le eximiese del impuesto sobre sucesiones correspondiente al bien en cuestión, con arreglo al artículo 55 *quater* del Código de Sucesiones, que exime del impuesto sobre sucesiones los «bosques» que sean objeto de un plan de gestión sostenible aprobado por la Administración forestal de la Región de Flandes.

10 Esta solicitud fue denegada debido a que el referido bien está situado en un Estado miembro distinto del Reino de Bélgica.

11 El Sr. Huijbrechts interpuso recurso ante el rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen (Tribunal de Primera Instancia de Amberes, Bélgica) contra la resolución desestimatoria de su solicitud, alegando que el artículo 55 *quater* del Código de Sucesiones no es conforme con la libre circulación de capitales, en la medida en que la disposición citada no se aplica a los bosques gestionados de manera sostenible si están ubicados en el territorio de un Estado miembro distinto del Reino de Bélgica.

12 El tribunal mencionado estimó el recurso tras haber apreciado, por una parte, que la finca en cuestión había sido objeto de un plan de gestión sostenible conforme con el exigido por el Derecho belga para disfrutar de la exención prevista en el artículo 55 *quater* del Código de Sucesiones y, por otra parte, que el Sr. Huijbrechts había aportado un certificado ajustado al exigido por dicha disposición. El referido órgano jurisdiccional estimó que la diferencia de trato fiscal aplicada a los bosques situados en el territorio de otros Estados miembros distintos del Reino de Bélgica constituía una restricción a la libre circulación de capitales y que no podía estar justificada, en la medida en que puede requerirse la asistencia de las autoridades neerlandesas para garantizar el control del cumplimiento de los criterios de gestión sostenible.

13 La Administración belga recurrió en apelación la resolución dictada por el mencionado órgano jurisdiccional ante el hof van beroep te Antwerpen (Tribunal de Apelación de Amberes, Bélgica), que decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Constituye una vulneración de la libre circulación de capitales reconocida en el artículo 63 TFUE una situación en la que [una persona] hereda una zona forestal ubicada en el extranjero y gestionada de forma sostenible que no está exenta del pago del impuesto sobre sucesiones en virtud del artículo 55 *quater* del [Código de Sucesiones], cuando [una persona] que hereda una zona forestal ubicada en el territorio nacional y gestionada de forma sostenible sí está exenta del pago del impuesto sobre sucesiones en virtud del artículo 55 *quater* del [Código de Sucesiones]?

2) ¿Constituye el interés de la superficie forestal de la Región de Flandes, en el sentido del artículo 55 *quater* del [Código de Sucesiones], una razón imperiosa de interés general que

justifica una normativa en la que la aplicación de la exención del impuesto sobre sucesiones se limita a las zonas forestales ubicadas en Flandes que son gestionadas de forma sostenible?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

14 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro como la controvertida en el litigio principal, que otorga una ventaja fiscal en el caso de los bosques recibidos por vía sucesoria, siempre que sean objeto de una gestión sostenible en los términos definidos por el Derecho nacional, pero que limita esta ventaja a los que están ubicados en el territorio de dicho Estado miembro.

15 En virtud del artículo 63 TFUE, apartado 1, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

16 Según reiterada jurisprudencia, el trato fiscal dispensado a las sucesiones está comprendido en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado FUE relativas a los movimientos de capitales, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro (sentencias de 17 de enero de 2008, Jäger, C?256/06, EU:C:2008:20, apartado 25, y de 27 de enero de 2009, Persche, C?318/07, EU:C:2009:33, apartado 27).

17 En el presente asunto, de los autos remitidos al Tribunal de Justicia se desprende que el legado al que se refiere el litigio principal fue realizado por una persona residente en Bélgica en favor de un contribuyente residente en los Países Bajos y que tiene por objeto una finca, formada por bosques, ubicada en el territorio de este último Estado miembro.

18 Por tanto, una situación así está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 63 TFUE, apartado 1.

19 En lo que concierne al impuesto sobre sucesiones, según jurisprudencia reiterada, el hecho de supeditar la concesión de ventajas fiscales al requisito de que el bien transmitido esté situado en el territorio nacional constituye una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 63 TFUE, apartado 1 (sentencias de 17 de enero de 2008, Jäger, C?256/06, EU:C:2008:20, apartado 35, y de 18 de diciembre de 2014, Q, C?133/13, EU:C:2014:2460, apartado 20).

20 Por otra parte, debe recordarse que, de acuerdo con el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), «lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a [...] aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera [...] con respecto a los lugares donde esté invertido su capital». Ahora bien, el artículo 65 TFUE, apartado 3, establece que las disposiciones nacionales a que se hace referencia en el apartado 1 no deben 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 [63 TFUE]».

21 Así pues, procede distinguir entre los tratos desiguales permitidos en virtud del artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), y las discriminaciones arbitrarias prohibidas con arreglo al apartado 3 de ese mismo artículo. Pues bien, de la jurisprudencia se desprende que, para que una normativa fiscal nacional como la controvertida en el litigio principal, que, a los efectos de calcular el impuesto sobre sucesiones, distingue entre los bienes situados en otro Estado miembro y los ubicados en el territorio de una región del Reino de Bélgica, sea compatible con las disposiciones

del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o que resulte justificada por una razón imperiosa de interés general (sentencia de 17 de enero de 2008, Jäger, C?256/06, EU:C:2008:20, apartado 42) y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido por la medida controvertida (sentencias de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C?386/04, EU:C:2006:568, apartado 32; de 17 de enero de 2008, Jäger, C?256/06, EU:C:2008:20, apartado 41, y de 27 de enero de 2009, Persche, C?318/07, EU:C:2009:33, apartado 41).

22 Para apreciar si la diferencia de trato afecta a situaciones que no son objetivamente comparables, es preciso tener en cuenta el objetivo y el contenido de las disposiciones nacionales controvertidas en el litigio principal (sentencia de 18 de diciembre de 2014, Q, C?133/13, EU:C:2014:2460, apartado 22 y jurisprudencia citada).

23 En el presente asunto, de la redacción del artículo 55 *quater* del Código de Sucesiones, que ha pasado a ser el artículo 2.7.6.0.3 del Código Tributario de la Región de Flandes, y de la resolución de remisión se desprende expresamente que la exención fiscal que establece la referida disposición persigue un objetivo de carácter medioambiental, esto es, la gestión sostenible de los bosques y de los terrenos forestales situados en el territorio de la región flamenca del Reino de Bélgica.

24 Por otra parte, según el Gobierno belga, el objeto de la exención es evitar la fragmentación de los bosques que podría derivarse de las ventas realizadas para pagar el impuesto sobre sucesiones.

25 Un objetivo medioambiental de este tipo, consistente en la gestión sostenible de los bosques y de los terrenos forestales, no puede limitarse únicamente, por principio, al territorio de una región de un Estado miembro o al territorio nacional de un Estado miembro, en la medida en que una zona forestal puede conformar un solo macizo o conjunto forestal aunque esa zona se extienda a lo largo del territorio de varios Estados miembros y aunque, desde el punto de vista jurídico y administrativo, esté sujeta a la jurisdicción de estos.

26 En efecto, la protección eficaz y la gestión sostenible de los bosques constituyen un problema medioambiental típicamente trasfronterizo que implica responsabilidades comunes de los Estados miembros (véanse, por analogía, las sentencias de 12 de julio de 2007, Comisión/Austria, C?507/04, EU:C:2007:427, apartado 87, y de 26 de enero de 2012, Comisión/Polonia, C?192/11, no publicada, EU:C:2012:44, apartado 23).

27 A este respecto, distinguir entre partes limítrofes de un mismo bosque en función de que estén ubicadas en el territorio de la región flamenca del Reino de Bélgica o en el del Reino de los Países Bajos es artificial y no obedece a ninguna diferencia objetiva.

28 Por consiguiente, un contribuyente que reciba por vía sucesoria bosques situados en el territorio de un Estado miembro limítrofe con la región flamenca del Reino de Bélgica y que pueda demostrar que tales bosques son objeto de una gestión sostenible que cumple requisitos como los exigidos por el artículo 55 *quater* del Código de Sucesiones, que ha pasado a ser el artículo 2.7.6.0.3 del Código Tributario de la Región de Flandes, se encuentra, respecto de la exención fiscal controvertida en el litigio principal, en una situación comparable a la de un contribuyente que reciba por vía sucesoria bosques que sean objeto de un plan de gestión sostenible conforme con la referida disposición y que estén ubicados en el territorio de dicha región (véanse, por analogía, las sentencias de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, apartado 40, y de 27 de enero de 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, apartados 48 a 50).

29 De lo anterior resulta que la diferencia de trato fiscal así apreciada crea una restricción a los movimientos de capitales en el sentido del artículo 63 TFUE, apartado 1.

30 Ahora bien, tal restricción puede admitirse si está justificada por una razón imperiosa de interés general y respeta el principio de proporcionalidad, en el sentido de que debe ser idónea para garantizar la realización del objetivo que persigue y no ir más allá de lo necesario para alcanzarlo (sentencia de 27 de enero de 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, apartado 52).

31 A este respecto, el Gobierno belga sostiene que la limitación del disfrute de la exención a los bosques ubicados en la región de Flandes se justifica por consideraciones relacionadas con la protección del medio ambiente, en particular por la necesidad de una gestión sostenible de los bosques y de la naturaleza en la región flamenca del Reino de Bélgica, donde el macizo forestal es objeto de un intenso uso debido, en particular, a la densidad de la población, a la industrialización y a la presencia de buen suelo cultivable.

32 Conviene recordar, además, que la protección del medio ambiente constituye uno de los objetivos esenciales de la Unión Europea (sentencia de 11 de diciembre de 2008, Comisión/Austria, C-524/07, no publicada, EU:C:2008:717, apartado 58 y jurisprudencia citada).

33 En el presente asunto, la concesión y el mantenimiento de la exención fiscal prevista en el artículo 55 *quater* del Código de Sucesiones, que ha pasado a ser el artículo 2.7.6.0.3 del Código Tributario de la Región de Flandes, están supeditados de manera efectiva al cumplimiento de exigencias medioambientales durante un período de treinta años.

34 No obstante, es preciso señalar que, en la medida en que el disfrute de esta exención fiscal está supeditado también al requisito de que el bosque transmitido por vía sucesoria esté situado en el territorio de la región flamenca del Reino de Bélgica, dicha exención no constituye una medida adecuada para alcanzar los objetivos que persigue, ya que la gestión sostenible de una zona forestal situada en el territorio limítrofe de dos Estados miembros, como la que es objeto del litigio principal, constituye un problema medioambiental transfronterizo que no puede limitarse únicamente al territorio de uno de dichos Estados miembros o a una parte de este.

35 El Gobierno belga alega asimismo que la limitación del disfrute de la exención a los bosques ubicados en la Región de Flandes se justifica por la dificultad de comprobar, en otros Estados miembros distintos del Reino de Bélgica, si los bosques cumplen efectivamente los requisitos exigidos por la legislación nacional para su concesión y su mantenimiento, y por la imposibilidad de garantizar el control del cumplimiento efectivo de dichos requisitos durante treinta años, como exige esta normativa.

36 Es cierto que la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales constituye una

razón imperiosa de interés general que puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por el Tratado. No obstante, una medida restrictiva de este tipo debe respetar el principio de proporcionalidad, en el sentido de que debe ser idónea para garantizar la realización del objetivo que persigue y de que no debe ir más allá de lo necesario para alcanzarlo (sentencia de 27 de enero de 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, apartado 52).

37 A este respecto, de reiterada jurisprudencia se desprende que la existencia de dificultades prácticas para determinar si se cumplen los requisitos exigidos para obtener una ventaja fiscal no puede justificar la negativa pura y simple a concederla. En efecto, las autoridades fiscales competentes de un Estado miembro pueden solicitar al contribuyente afectado que aporte los justificantes pertinentes que les permitan comprobar si se cumplen los requisitos relativos a la gestión sostenible de bosques ubicados en el territorio de otro Estado miembro, para apreciar si se cumplen los requisitos de aplicación de la exención fiscal de que se trate (véanse, en particular, por analogía, las sentencias de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, apartado 48; de 25 de octubre de 2007, Geurts y Vogten, C-464/05, EU:C:2007:631, apartado 28; de 17 de enero de 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, apartados 54 y 55, y de 27 de enero de 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, apartados 53 a 55).

38 Así, una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que impide absolutamente al contribuyente aportar la prueba de que los bosques recibidos por vía sucesoria están sujetos a un plan de gestión sostenible, elaborado conforme a la legislación del Estado miembro en el que están situados y que responde a requisitos idénticos a los establecidos en el artículo 55 *quater* del Código de Sucesiones, no puede estar justificada por la eficacia de los controles fiscales (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de marzo de 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, EU:C:2005:161, apartado 25; de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, apartado 48, y de 27 de enero de 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, apartado 60).

39 En cuanto a la imposibilidad alegada por el Gobierno belga de verificar el cumplimiento, en un Estado miembro distinto del Reino de Bélgica, de un plan de este tipo a lo largo de un período de treinta años, como exige la normativa controvertida en el litigio principal, en el caso de los bosques ubicados en el territorio de la Región de Flandes, de cuanto antecede resulta, no obstante, que esta alegación no puede oponerse válidamente en abstracto y que requiere que las autoridades fiscales del Estado miembro de tributación demuestren que no tienen posibilidad efectiva de obtener, durante tal período, la información solicitada por las autoridades competentes del Estado miembro en el que se encuentran los bosques.

40 A este respecto, en caso de que el Estado miembro en el que están situados los bosques conceda una ventaja fiscal del mismo tipo que la que es objeto del litigio principal, supeditada a requisitos equivalentes y, en particular, a un plan de gestión comparable al que establece la normativa belga, nada permite excluir de entrada que el Estado miembro de tributación pueda recibir, en el contexto de la asistencia mutua establecida por el Derecho de la Unión, la información necesaria para comprobar si se cumplen los requisitos de concesión y de mantenimiento de la ventaja fiscal prevista en dicha normativa (véase, en particular, en este sentido, la sentencia de 27 de enero de 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, apartado 68).

41 En cualquier caso, nada impide que las autoridades fiscales interesadas denieguen la exención controvertida en el litigio principal si no se aportan las pruebas que consideren necesarias para la correcta liquidación del impuesto (véase, en particular, en este sentido, la sentencia de 27 de enero de 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, apartado 69 y

jurisprudencia citada).

42 En cuanto a la cuestión, planteada por el Gobierno belga en sus observaciones escritas, de si este análisis es válido también para los bosques ubicados en el territorio de países terceros, no solo es importante precisar que la respuesta a dicha cuestión no es necesaria para la resolución del litigio principal, sino también que, en cualquier caso, es legítimo que un Estado miembro deniegue la concesión de una ventaja fiscal si, en particular debido a la inexistencia de una obligación convencional de ese país tercero de aportar información, resulta imposible obtener de este los datos necesarios (sentencias de 18 de diciembre de 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, apartado 63, y de 27 de enero de 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, apartado 70).

43 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro como la controvertida en el litigio principal, que otorga una ventaja fiscal en el caso de los bosques recibidos por vía sucesoria, siempre que estos sean objeto de una gestión sostenible en los términos definidos por el Derecho nacional, pero que limita esta ventaja a los que están ubicados en el territorio de dicho Estado miembro.

Costas

44 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro como la controvertida en el litigio principal, que otorga una ventaja fiscal en el caso de los bosques recibidos por vía sucesoria, siempre que estos sean objeto de una gestión sostenible en los términos definidos por el Derecho nacional, pero que limita esta ventaja a los que están ubicados en el territorio de dicho Estado miembro.

Firmas

* Lengua de procedimiento: neerlandés.