



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 19 de julio de 2012*

«Libertad de establecimiento — Libre circulación de capitales — Fiscalidad directa — Impuesto de sucesiones — Modos de cálculo del impuesto — Adquisición mortis causa de una participación en una sociedad de capital con domicilio social en un país tercero — Disposición nacional que deniega ventajas fiscales a las participaciones en tales sociedades»

En el asunto C-31/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 15 de diciembre de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de enero de 2011, en el procedimiento entre

Marianne Scheunemann

y

Finanzamt Bremerhaven,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

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

Abogado General: Sra. V. Trstenjak;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Lyal y W. Mölls, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 20 de marzo de 2012;

dicta la siguiente

* Lengua de procedimiento: alemán.

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 63 TFUE, apartado 1, y 65 TFUE.
- 2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre la Sra. Scheunemann y el Finanzamt Bremerhaven (en lo sucesivo, «Finanzamt») sobre la liquidación en la que se determinó el importe del Impuesto de sucesiones aplicable a una herencia que incluía, entre otros bienes, una participación en una sociedad de capital establecida en un país tercero.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 A tenor del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado [artículo derogado por el Tratado de Ámsterdam] (DO L 178, p. 5):

«Los Estados miembros suprimirán las restricciones a los movimientos de capitales que tienen lugar entre las personas residentes en los Estados miembros, sin perjuicio de las disposiciones que se indican más adelante. Para facilitar la aplicación de la presente Directiva, los movimientos de capitales se clasificarán con arreglo a la nomenclatura que se establece en el Anexo I.»

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

Derecho alemán

- 5 El artículo 1, apartado 1, número 1, de la Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones (Erbchaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), en su versión publicada el 27 de febrero de 1997 (BGBl. 1997 I, p. 378), modificada en último lugar por la Ley de 10 de octubre de 2007 (BGBl. 2007 I, p. 2332; en lo sucesivo, «ErbStG»), dispone que «estarán sujetas al impuesto sobre sucesiones (o donaciones) [...] las transmisiones *mortis causa*».
- 6 En virtud del artículo 2, apartado 1, número 1, de la ErbStG, la obligación tributaria alcanza a la totalidad de los bienes que sean objeto de transmisión de un residente en el momento del fallecimiento. Se engloba en este concepto también el patrimonio situado en el extranjero.
- 7 El artículo 13a, apartados 1 y 2, de la ErbStG dispone:

«1. Los patrimonios de explotación, los patrimonios agrícolas y forestales y las participaciones en sociedades de capital en el sentido del apartado 4, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2, quedan exentos en conjunto hasta un importe de 225.000 [euros],

- 1) en caso de adquisición *mortis causa*; [...]
- 2) el resto del valor del patrimonio en el sentido del apartado 4, que exceda del importe a que se refiere el apartado 1, se valorará al 65 %.»

- 8 Con arreglo al artículo 13a, apartado 4, número 3, de la ErbStG, «la cuantía exenta y la valoración reducida se aplicarán a [...] participaciones en una sociedad de capital cuando la sociedad de capital, en el momento del devengo del impuesto, tenga su domicilio social o su centro de dirección en territorio nacional y en la que la participación directa del causante o del donante en dicha sociedad fuera superior a la cuarta parte del capital nominal».
- 9 Con arreglo al artículo 13a, apartado 5, número 4, de la ErbStG, la exención, total o parcial, y la valoración reducida se pierden con efectos retroactivos si el adquirente, en un plazo de cinco años desde la adquisición, enajena total o parcialmente participaciones en la sociedad de capital.
- 10 De los autos presentados al Tribunal de Justicia se desprende que la administración tributaria, a raíz de la sentencia de 17 de enero de 2008, Jäger, (C-256/06, Rec. p. I-123), decidió aplicar las ventajas del artículo 13a, apartados 1 y 2, de la ErbStG también a las participaciones en sociedades de capital que no cotizasen en bolsa y con domicilio social en un Estado miembro distinto de la República Federal de Alemania. Las participaciones en sociedades no residentes en la Unión Europea ni en Estados del Espacio Económico Europeo continúan excluidas de las ventajas.

Procedimiento principal y cuestión prejudicial

- 11 La Sra. Scheunemann, residente en Alemania, es heredera única de su padre, también residente en Alemania y que falleció en febrero de 2007. La herencia, de la que formaba parte, entre otras, una participación del padre, como socio único, en una sociedad de capital con domicilio social en Canadá, quedó íntegramente sometida al impuesto sobre sucesiones en Alemania.
- 12 Mediante resolución de 24 de noviembre de 2008, el Finanzamt fijó el impuesto sobre sucesiones que adeudaba la Sra. Scheunemann en 299 381,95 euros tomando como base un valor de la participación del *de cuius* en la sociedad de capital de que se trata de 1.142.115 euros. Dado que la sociedad de capital no tenía su domicilio social ni su centro de dirección en territorio nacional ni en ningún otro Estado miembro, no se concedieron ni la exención de 225.000 euros prevista en el artículo 13a, apartado 1, de la ErbStG ni la reducción en la valoración con arreglo al apartado 2 del mismo artículo.
- 13 Al entender que tenía derecho a estas dos ventajas, la Sra. Scheunemann interpuso un recurso administrativo contra la resolución del Finanzamt.
- 14 Toda vez que su recurso administrativo no prosperó, interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Finanzgericht Bremen, que no lo estimó por considerar que las ventajas fiscales que confiere el artículo 13^a, apartado 4, número 3, de la ErbStG no debían examinarse a la luz de la libre circulación de capitales, sino sólo a la luz de la libertad de establecimiento, puesto que la participación mínima del *de cuius* de más de una cuarta parte en el capital nominal de una sociedad de capital, como la prevista por esta disposición, le permite ejercer una influencia sobre esta sociedad. Pues bien, continúa dicho tribunal, la libertad de establecimiento no es aplicable a una participación en una sociedad establecida en un tercer Estado, como sucede en el procedimiento principal.
- 15 El Bundesfinanzhof, ante el que se ha interpuesto un recurso de casación contra la mencionada sentencia, considera que las disposiciones del TFUE relativas a la libertad de establecimiento no son aplicables al asunto objeto del procedimiento principal. A este respecto, dicho órgano jurisdiccional señala que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el régimen fiscal de las herencias, sea cual sea su naturaleza, está comprendido en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales. Por consiguiente, dicho órgano jurisdiccional se pregunta si estas disposiciones se oponen a la normativa controvertida en el procedimiento principal.

- 16 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo [63 TFUE), apartado 1, en relación con el artículo [65 TFUE], en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que, para el cálculo del impuesto sobre sucesiones de una herencia, dispone que la participación, como socio único, en una sociedad de capital con sede social y dirección comercial en Canadá, participación perteneciente al patrimonio privado, se computa por su valor íntegro, mientras que, en caso de adquisición de una participación de tales características en una sociedad de capital con domicilio social o centro de dirección en territorio nacional, se concede una franquicia fiscal en función de los bienes y el valor restante de dicho bien se tiene en cuenta sólo al 65 %?»

Sobre la cuestión prejudicial

- 17 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pregunta esencialmente si procede interpretar las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro que, para calcular el impuesto de sucesiones, deniega la aplicación de determinadas ventajas fiscales a una herencia en forma de participación en una sociedad de capital establecida en un país tercero, mientras que las confiere en caso de herencia de tal participación cuando el domicilio social está situado en un Estado miembro.
- 18 Con carácter liminar, tanto el Gobierno alemán como la Comisión Europea alegan que la normativa nacional controvertida en el procedimiento principal no se inscribe en el ámbito de la libre circulación de capitales, sino en el de la libertad de establecimiento, porque la participación de que se trata en el procedimiento principal permite ejercer una influencia efectiva en las decisiones de la sociedad de que se trate.
- 19 Por consiguiente, procede determinar en primer lugar si a dicha normativa le es aplicable el artículo 49 TFUE, relativo a la libertad de establecimiento, o el artículo 63 TFUE, relativo a la libre circulación de capitales.
- 20 A este respecto, se desprende de una jurisprudencia ya consolidada que, para determinar si una normativa nacional se inscribe en el ámbito de una u otra de las libertades de circulación, procede tomar en consideración el objeto de la legislación de que se trate (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de febrero de 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, C-436/08 y C-437/08, Rec. p. I-305, apartado 33, y de 15 de septiembre de 2011, Halley, C-132/10, Rec. p. I-8353, apartado 17).
- 21 En el procedimiento principal, el objeto de la medida controvertida es determinar el tratamiento fiscal de las sucesiones que incluyen, entre otros, una participación en sociedades de capital.
- 22 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende asimismo que al tratamiento fiscal de las sucesiones también le es aplicable, en principio, el artículo 63 TFUE, relativo a la libre circulación de capitales. En efecto, puesto que las sucesiones, que consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, están comprendidas en la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361, titulada «Movimientos de capitales de carácter personal», constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 63 TFUE (véanse, en particular, las sentencias de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp y otros, C-11/07, Rec. p. I-6845, apartado 39, y Arens-Sikken, C-43/07, Rec. p. I-6887, apartado 30; de 15 de octubre de 2009, Busley y Cibrian Fernandez, C-35/08, Rec. p. I-9807, apartado 18, y de 10 de febrero de 2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, Rec. p. I-497, apartado 16).

- 23 No obstante, procede recordar que, según jurisprudencia reiterada, una normativa nacional destinada a aplicarse únicamente a las participaciones que permitan ejercer una influencia efectiva en las decisiones de una sociedad y determinar las actividades de ésta está comprendida en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento. En cambio, las disposiciones nacionales aplicables a participaciones adquiridas con el único objetivo de realizar una inversión de capital sin intención de influir en la gestión y en el control de la empresa deben examinarse exclusivamente en relación con la libre circulación de capitales (sentencia Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, antes citada, apartado 35 y jurisprudencia citada).
- 24 De ello se desprende que, para determinar en qué libertad se inscribe la normativa nacional controvertida en el procedimiento principal, procede examinar si la participación a que se refiere dicha normativa permite a su titular ejercer una influencia efectiva en las decisiones de la sociedad y determinar las actividades de ésta.
- 25 En el presente asunto, del tenor del artículo 13a, apartados 1 y 2, de la ErbStG en relación con el apartado 4, número 3, del mismo artículo, se infiere que la posibilidad de acogerse a las ventajas fiscales de que se trata está supeditada al requisito de poseer una participación directa superior al 25 % en el capital social.
- 26 El Gobierno alemán alega que, en virtud del Derecho alemán, tal participación en el capital de una sociedad permite ejercer una influencia efectiva en las decisiones de ésta y determinar sus actividades, pues proporciona al accionista una minoría de bloqueo en caso de decisiones importantes que determinen la marcha de la empresa.
- 27 Afirma que la finalidad de las ventajas fiscales previstas por la normativa nacional controvertida en el procedimiento principal consiste especialmente en incitar al heredero de participaciones importantes en una sociedad a implicarse en la gestión de ésta para garantizar, en definitiva, la supervivencia de la empresa y el mantenimiento de los puestos de trabajo.
- 28 Añade que la consecución de este objetivo queda garantizada con la supresión retroactiva de las ventajas fiscales controvertidas, prevista en el artículo 13a, apartado 5, de la ErbStG para el supuesto de que el heredero ceda todas o parte de sus participaciones en la sociedad en los cinco años siguientes a su adquisición.
- 29 Procede señalar asimismo que, para la concesión de las ventajas fiscales de que se trata en el procedimiento principal, el legislador alemán ha fijado un umbral de participación que permite al titular de las participaciones en una sociedad de capital influir en la gestión y el control de ésta y ha impuesto requisitos destinados a garantizar que la actividad de dicho titular no tenga como único objeto llevar a cabo una inversión económica.
- 30 Por consiguiente, procede considerar que la normativa controvertida en el asunto principal afecta principalmente a la libertad de establecimiento y está comprendida, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a dicha libertad. Suponiendo que tal medida nacional tenga efectos restrictivos sobre la libre circulación de capitales, dichos efectos serían la consecuencia ineludible de un eventual obstáculo a la libertad de establecimiento y no justifican un examen de la citada medida a la luz de las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de octubre de 2007, Geurts y Vogten, C-464/05, Rec. p. I-9325, apartado 16 y jurisprudencia citada).
- 31 En cualquier caso, en lo que atañe a los hechos en el procedimiento principal, consta que el *de cuius* poseía una participación del 100 % en el capital de la sociedad de que se trata, por lo que indudablemente podía ejercer una influencia efectiva en las decisiones de ésta y determinar sus actividades.

- 32 Por consiguiente, no procede examinar la medida nacional controvertida en el procedimiento principal a la luz de las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales.
- 33 Por lo que atañe al capítulo del Tratado relativo a la libertad de establecimiento, éste no contiene disposición alguna que amplíe el ámbito de aplicación de sus disposiciones a las situaciones relativas a la participación que se posea en una sociedad cuyo domicilio social se encuentre en un país tercero (véanse, en este sentido, el auto de 10 de mayo de 2007, A y B, C-102/05, Rec. p. I-3871, apartado 29, y la sentencia de 24 de mayo de 2007, Holböck, C-157/05, Rec. p. I-4051, apartado 28). Pues bien, en el procedimiento principal se trata de una participación en una sociedad de capital con domicilio social en Canadá.
- 34 Por consiguiente, los artículos 49 TFUE y siguientes no se aplican en una situación como la controvertida en el procedimiento principal.
- 35 Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder a la cuestión planteada que una normativa de un Estado miembro como la controvertida en el procedimiento principal, que, para calcular el impuesto de sucesiones, deniega determinadas ventajas fiscales a una herencia en forma de participación en una sociedad de capital establecida en un país tercero, mientras que las confiere en caso de herencia de tal participación si el domicilio social está situado en un Estado miembro, afecta principalmente a la libertad de establecimiento en el sentido de los artículos 49 TFUE y siguientes, puesto que dicha participación permite a su poseedor ejercer una influencia efectiva en las decisiones de dicha sociedad y determinar sus actividades. Dichos artículos no se aplican a los supuestos relativos a participaciones en sociedades cuyo domicilio social se encuentre en un país tercero.

Costas

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

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

Una normativa de un Estado miembro como la controvertida en el procedimiento principal, que, para calcular el impuesto de sucesiones, deniega determinadas ventajas fiscales a una herencia en forma de participación en una sociedad de capital establecida en un país tercero, mientras que las confiere en caso de herencia de tal participación si el domicilio social está situado en un Estado miembro, afecta principalmente a la libertad de establecimiento en el sentido de los artículos 49 TFUE y siguientes, puesto que dicha participación permite a su poseedor ejercer una influencia efectiva en las decisiones de dicha sociedad y determinar sus actividades. Dichos artículos no se aplican a los supuestos relativos a participaciones en sociedades cuyo domicilio social se encuentre en un país tercero.

Firmas