

Asunto C-394/20

Petición de decisión prejudicial

Fecha de presentación:

18 de agosto de 2020

Órgano jurisdiccional remitente:

Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal de lo Tributario de Düsseldorf,
Alemania)

Fecha de la resolución de remisión:

20 de julio de 2020

Parte demandante:

XY

Parte demandada:

Finanzamt V (Oficina tributaria de V)

[omissis]

**FINANZGERICHT DÜSSELDORF (TRIBUNAL DE LO TRIBUTARIO DE
DÜSSELDORF, ALEMANIA)**

[omissis]

RESOLUCIÓN:

En el litigio entre

XY

— parte demandante —

[omissis]

y

Finanzamt V
[omissis]

— parte demandada —

en materia de impuesto sobre sucesiones

la Sala Cuarta [*omissis*]

ha resuelto el 20 de julio de 2020:

Suspender el procedimiento.

Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las siguientes cuestiones prejudiciales:

¿Deben interpretarse los artículos 63, apartado 1, y 65 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) en el sentido de que se oponen a la normativa nacional de un Estado miembro en materia de recaudación del impuesto sobre sucesiones que establece, en lo que respecta al cálculo del impuesto, que, en caso de adquisición de bienes inmuebles situados en el territorio nacional, si tanto el causante como el heredero estaban domiciliados o residían habitualmente en otro Estado miembro en el momento del fallecimiento del causante, la reducción de la base imponible será inferior a la que habría sido aplicable si al menos uno de ellos hubiera estado domiciliado o hubiera residido habitualmente en ese momento en el primer Estado miembro mencionado?

¿Deben interpretarse los artículos 63 TFUE, apartado 1, y 65 TFUE en el sentido de que se oponen a la normativa nacional de un Estado miembro en materia de recaudación del impuesto sobre sucesiones que establece, en lo que respecta al cálculo del impuesto, que, en caso de adquisición de bienes inmuebles situados en el territorio nacional, si tanto el causante como el heredero estaban domiciliados o residían habitualmente en otro Estado miembro en el momento del fallecimiento del causante, las deudas resultantes de las cuotas forzosas no son deducibles, mientras que, si al menos uno de ellos hubiera estado domiciliado o hubiera residido habitualmente en ese momento en el primer Estado miembro mencionado, dichas deudas se podrían deducir íntegramente del valor de la adquisición *mortis causa*?

Esta resolución no es recurrible.

Fundamentos:

I.

1. La demandante tiene la nacionalidad austriaca y vive en Austria desde 2014. Es la hija del causante E, que también era ciudadano austriaco y vivía en Austria.
2. El causante era propietario de tres solares edificadas en la ciudad F y uno no edificado en la ciudad G.

3. El causante había otorgado testamento, en el que designó a la demandante como su única heredera y dispuso que su esposa Ef[...] y su hijo S[...] percibirían la cuota forzosa («Pflichtteil»).¹ El causante falleció en Austria el 12 de agosto de 2018.
4. Tras la muerte del causante, la demandante, como heredera única, se obligó en un acuerdo sobre las cuotas forzosas a pagar a Ef y a S las cantidades de 1 700 000 euros y 2 850 000 euros, respectivamente, para satisfacer sus cuotas forzosas. En su declaración del impuesto sobre sucesiones presentada ante la Finanzamt (Oficina tributaria) demandada, solicitó que el 43 % de las deudas resultantes de las cuotas forzosas, es decir, un importe total de 1 956 500 euros, se dedujera del valor de su adquisición *mortis causa*, en concepto de deudas del caudal relicto. Llegó a esta cantidad calculando que los bienes inmuebles sitos en Alemania y sujetos al impuesto sobre sucesiones alemán, con un valor que ella misma cifró en 4 970 000 euros, representaban el 43 % del valor de la totalidad de los bienes comprendidos en el caudal relicto, que ascendía a 11 592 598,10 euros. Calculó que el valor de los bienes no sujetos al impuesto sobre sucesiones alemán (patrimonio financiero y un inmueble sito en España) ascendía a 6 622 598,10 euros.
5. La Finanzamt demandada liquidó el impuesto sobre sucesiones frente a la demandante con una cuota tributaria de 642 333 euros. A tal efecto, solo sometió a tributación los inmuebles sitos en Alemania. Denegó la deducción de las cuotas forzosas en concepto de deudas del caudal relicto porque, en su opinión, no guardan una relación económica con los inmuebles mencionados. Además, en lugar de la reducción de 400 000 euros prevista en principio para los hijos del causante con arreglo al artículo 16, apartado 1, punto 2, de la Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; en lo sucesivo, «ErbStG»), acogiéndose al artículo 16, apartado 2, de la ErbStG solo tuvo en cuenta una reducción de 171 489 euros, tras aplicar una minoración de 228 511 euros.
6. Con su recurso contencioso-administrativo, la demandante pretende que la cuota del impuesto sobre sucesiones se fije en 227 181 euros. Argumenta que tiene derecho a la cuantía íntegra de la reducción de 400 000 euros prevista en el artículo 16, apartado 1, punto 2, de la ErbStG, pues el artículo 16, apartado 2, de la ErbStG es contrario al Derecho de la Unión. Aduce que también es contrario al Derecho de la Unión no permitir la deducción, en concepto de deudas del caudal relicto, de las cuotas forzosas que debe pagar la demandante, ni siquiera proporcionalmente por el importe de 1 956 500 euros calculado por ella.

¹ NdT: tanto el Derecho austriaco como el Derecho alemán prevén en materia de sucesiones la figura denominada «Pflichtteil» (literalmente, «cuota forzosa» o «parte obligatoria») a favor de determinadas personas (en particular, los hijos y el cónyuge del causante). A diferencia de la legítima en Derecho español, la cuota forzosa no implica la cualidad de heredero, sino que consiste habitualmente en una compensación económica que el beneficiario tiene que reclamar.

7. La Finanzamt demandada expone lo siguiente: Con arreglo al artículo 16, apartado 2, de la ErbStG, la reducción prevista en el artículo 16, apartado 1, punto 2, de la ErbStG debe minorarse parcialmente. Conforme al artículo 10, apartado 6, segunda frase, de la ErbStG, las cuotas forzosas que debe satisfacer la demandante no pueden deducirse en concepto de deudas del caudal relicto porque no guardan una relación económica con los bienes concretos que integran el caudal relicto.

II.

8. Para resolver la cuestión prejudicial son relevantes las siguientes disposiciones de la Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz alemana (ErbStG) (Ley alemana del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), en su versión publicada el 27 de febrero de 1997 [omissis], modificada por última vez mediante el artículo 4 de la Ley de 23 de junio de 2017 [omissis]:

9. Artículo 1. Operaciones sujetas al impuesto

1. Estarán sujetas al impuesto sobre sucesiones (o donaciones):

- 1) Las adquisiciones *mortis causa*;
- 2) Las donaciones *inter vivos*;

[...]

10. Artículo 2. Personas sujetas al impuesto

1. La obligación tributaria alcanzará:

- 1) En los casos contemplados en el artículo 1, apartado 1, puntos 1 a 3, a la totalidad de los bienes adquiridos (sujeción por obligación personal) cuando el causante, en el momento del fallecimiento, el donante, en el momento en que realiza la donación, o el adquirente, en el momento en que se produce el hecho imponible (artículo 9), tengan la condición de residentes. Se considerarán residentes:

- a) las personas físicas que tengan un domicilio o su residencia habitual en el territorio nacional,
- b) los nacionales alemanes que no hayan residido permanentemente más de cinco años en el extranjero sin tener domicilio en Alemania,

[...]

3. En todos los demás casos, a los bienes adquiridos que constituyan bienes nacionales en el sentido del artículo 121 de la Bewertungsgesetz (Ley de Valoración) (sujeción por obligación real).

[...]

11. Artículo 3 — Adquisición *mortis causa*

1. Se entenderá por adquisición *mortis causa*:

- 1) la adquisición por herencia [...], por legado [...] o a raíz de la reclamación de una cuota forzosa [artículos 2303 y siguientes del Bürgerliches Gesetzbuch (Código Civil alemán)];

12. Artículo 9 — Devengo del impuesto

1. El impuesto se devengará:

- 1) En las adquisiciones *mortis causa*, con el fallecimiento del causante, [...]

13. Artículo 10 — Adquisición sujeta al impuesto

1. Se entenderá por adquisición sujeta al impuesto el enriquecimiento del adquirente, a menos que dicho enriquecimiento esté exento del impuesto [...]. En los supuestos mencionados en el artículo 3, se considerará enriquecimiento la cantidad resultante de deducir del valor de la totalidad de los bienes adquiridos [...], en la medida en que estén sujetos a tributación en virtud de la presente ley, las deudas deducibles del caudal relicto de conformidad con los apartados 3 a 9 [...]. [...]

5. Salvo que se disponga otra cosa en los apartados 6 a 9, serán deducibles de la adquisición en concepto de deudas del caudal relicto:

- 1) las deudas originadas por el causante [...];
- 2) las deudas resultantes de legados, de cargas testamentarias y de la reclamación de cuotas forzosas o de derechos a indemnizaciones hereditarias («Erbersatzansprüche»); [...]

6. Las deudas y las cargas no serán deducibles si están relacionadas económicamente con bienes no sujetos al impuesto en virtud de esta Ley. Si la tributación se limita a bienes concretos (artículo 2, apartado 1, punto 3 [...]), solo serán deducibles las deudas y cargas relacionadas económicamente con dichos bienes.

14. Artículo 15 — Clases impositivas

1. En función de la relación personal entre el adquirente y el causante o donante, se distinguen las tres siguientes clases impositivas:

Clase impositiva I:

- 1) El cónyuge y la pareja de hecho,
- 2) los hijos y los hijos del cónyuge; [...]

15. Artículo 16 — Reducciones

1. Quedarán exentas, en los supuestos de sujeción por obligación personal (artículo 2, apartados 1, punto 1, y 3), las adquisiciones de bienes:

- 1) por el cónyuge y por la pareja de hecho, por importe de 500 000 euros;
- 2) por los hijos comprendidos en la clase impositiva I, punto 2, y por los hijos de hijos fallecidos comprendidos en la clase impositiva I, punto 2, por importe de 400 000 euros;

[...]

2. En los supuestos de sujeción por obligación real (artículo 2, apartado 1, punto 3), la reducción del apartado 1 será minorada parcialmente. Esta minoración parcial se corresponderá con la proporción entre, por un lado, la suma del valor del patrimonio adquirido en un mismo momento y que no esté sujeto por obligación real más el valor de las ventajas patrimoniales no sujetas por obligación real y que se hayan recibido de la misma persona en un plazo de diez años y, por otro, el valor del patrimonio total recibido de la misma persona en un plazo de diez años. Las adquisiciones anteriores deberán computarse por su valor anterior.

16. Artículo 37 — Aplicación de la ley

[...]

14) [...] El artículo 16, apartados 1 y 2, en su versión vigente el 25 de junio de 2017, se aplicará a las adquisiciones cuyo impuesto se devengó después del 24 de junio de 2017.

17. Asimismo, es de aplicación la siguiente disposición de la Bewertungsgesetz (Ley de Valoración; en lo sucesivo, «BewG»), en su versión publicada el 1 de febrero de 1991 [*omissis*], modificada por última vez por el artículo 2 de la Ley de 4 de noviembre de 2016 [*omissis*]:

Artículo 121 — Bienes nacionales

Los bienes nacionales comprenden:

- 1) los bienes agrícolas y forestales situados en el territorio nacional;
- 2) los bienes inmuebles situados en el territorio nacional; [...]

18. En materia de Derecho civil, son relevantes las siguientes disposiciones del Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch für die gesamten deutschen Erbländer der Österreichischen Monarchie [Código Civil General para todos los países hereditarios alemanes de la Monarquía Austriaca; en lo sucesivo, «Código civil

austriaco»] *[omissis]*, modificado por última vez por el artículo 6 de la ley federal austriaca promulgada el 13 de noviembre de 2017 *[omissis]*:

19. Artículo 756.

La cuota forzosa es la participación en el valor del patrimonio del difunto que deberá entregarse al titular de dicha cuota.

20. Artículo 757.

Son titulares de cuotas forzosas los descendientes y el cónyuge o la pareja registrada del difunto.

21. Artículo 759.

A cada titular de una cuota forzosa le corresponde, en concepto de dicha cuota, la mitad de lo que le habría correspondido en caso de sucesión intestada.

22. Artículo 761.

1. La cuota forzosa debe satisfacerse en dinero [...]

23. Artículo 764.

1. El derecho a la cuota forzosa debe ser satisfecho por el caudal relicto y, después de la adjudicación, por los herederos [...]

24. Artículo 765.

1. El titular de una cuota forzosa adquiere el derecho para sí mismo y para sus sucesores con el fallecimiento del difunto.

2. El titular de una cuota forzosa no podrá reclamar la cuota en dinero hasta que haya transcurrido un año desde el fallecimiento del difunto.

25. Artículo 778.

1. A petición del titular de una cuota forzosa, para determinar dicha cuota se describirá y valorará con exactitud la totalidad del caudal relicto.

2. La valoración deberá atender a la fecha de fallecimiento del difunto. Hasta que se satisfaga la cuota forzosa en dinero, el titular de dicha cuota tendrá derecho a los intereses legales.

26. Además, son relevantes las siguientes disposiciones del Bürgerliches Gesetzbuch (Código Civil, Alemania; en lo sucesivo, «Código Civil alemán»), en su versión publicada el 2 de enero de 2002 *[omissis]*:

27. Artículo 2303 — Titularidad y cuantía de las cuotas forzosas

1. Cuando por disposición *mortis causa* un descendiente del difunto sea excluido de la sucesión, podrá exigir la cuota forzosa al heredero. La cuota forzosa equivale a la mitad del valor de la cuota hereditaria en caso de sucesión intestada [...]

28. Artículo 2311 — Valor del caudal relicto

1. El cálculo de la cuota forzosa se fundamentará en la composición y el valor del caudal relicto en el momento del fallecimiento del causante [...]

2. Cuando sea necesario, el valor deberá determinarse mediante una estimación. El valor establecido por el causante no será determinante.

III.

29. Esta Sala suspende el procedimiento contencioso-administrativo pendiente [*omissis*] y somete al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en virtud del artículo 267, párrafo segundo, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), las cuestiones prejudiciales formuladas en la parte dispositiva. La resolución del asunto requiere que se diluciden dichas cuestiones.

30. La Sala duda si el artículo 16, apartado 2, de la ErbStG es compatible con el artículo 63 TFUE, apartado 1, en relación con el artículo 65 TFUE.

31. En respuesta a la sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de junio de 2016 en el asunto C-479/14 (EU:C:2016:412), el legislador alemán introdujo una reforma en el artículo 16, apartado 2, de la ErbStG. En su virtud, en las adquisiciones cuyo impuesto se devengue después del 24 de junio de 2017 (artículo 37, apartado 14, de la ErbStG), la reducción prevista en el artículo 16, apartado 1, de la ErbStG se minorará en una cantidad parcial calculada de acuerdo con el artículo 16, apartado 2, frases segunda y tercera, de la ErbStG.

32. La Sala duda de que esta nueva normativa sea compatible con los artículos 63 TFUE y 65 TFUE, tal como los interpreta el Tribunal de Justicia. El Tribunal de Justicia ya ha resuelto que la desventaja sufrida por el adquirente como consecuencia de la menor reducción en los casos de sujeción por obligación real (artículo 2, apartado 1, punto 3, de la ErbStG), que en aquel momento se cifraba en solo 2 000 euros con arreglo al artículo 16, apartado 2, de la ErbStG en su versión resultante del artículo 1 de la Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Ley de Reforma del Impuesto sobre Sucesiones y de las normas de valoración), de 24 de diciembre de 2008 (Bundesgesetzblatt parte I, página 3018), no puede justificarse por la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario alemán (sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de octubre de 2013, asunto C-181/12, EU:C:2013:662, apartado 61). Además, en un procedimiento por incumplimiento de Estado relativo al artículo 16, apartado 2, de la ErbStG en su versión antigua, el Tribunal de Justicia decidió que no existe una causa de justificación para un trato diferente de los adquirentes en los casos de sujeción por obligación personal y por obligación real (sentencia del Tribunal de

Justicia de 4 de septiembre de 2014, asunto C-211/13, EU:C:2014:2148, apartados 49 y ss.). Asimismo, el Abogado General Mengozzi expuso en sus conclusiones presentadas el 12 de junio de 2013 en el asunto C-181/12 (EU:C:2013:384), en los puntos 84 y 85, que, en los casos de sujeción por obligación real, debe reconocerse al adquirente la reducción íntegra del artículo 16, apartado 1, punto 1, de la ErbStG. El Abogado General Mengozzi se negó a minorar esta reducción a pesar de que, según las observaciones de la Sala en el apartado 16 de su resolución de remisión de 2 de abril de 2012, subyacente al asunto C-181/12, también habría existido la posibilidad de conceder la reducción en aproximadamente un 62 %.

33. La Sala también duda si el artículo 10, apartado 6, segunda frase, de la ErbStG es compatible con el artículo 63 TFUE, apartado 1, en relación con el artículo 65 TFUE.
34. El caso de autos trata de un supuesto de sujeción por obligación real, pues ni el causante ni la demandante tenían un domicilio o su residencia habitual en Alemania en el momento del fallecimiento del causante (artículo 2, apartado 1, punto 3, primera frase, de la ErbStG). Por ello, la Finanzamt demandada solo sometió a tributación los bienes inmuebles nacionales (artículo 121, punto 2, de la BewG).
35. En el presente litigio, el artículo 10, apartado 6, segunda frase, de la ErbStG tiene como consecuencia que la demandante no puede deducir en absoluto de su adquisición *mortis causa*, en concepto de deudas del caudal relicto conforme al artículo 10, apartado 5, punto 2, de la ErbStG, las deudas resultantes de las cuotas forzosas de su madre y de su hermano, que debe satisfacer. En efecto, con arreglo al artículo 10, apartado 6, segunda frase, de la ErbStG, en los casos de sujeción por obligación real, en los que la tributación se limita a bienes concretos (artículo 2, apartado 1, punto 3, de la ErbStG), solo son deducibles las deudas y cargas relacionadas económicamente con dichos bienes.
36. Según la jurisprudencia del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), la relación económica que exige el artículo 10, apartado 6, frases primera y segunda, de la ErbStG solo concurre si las deudas o cargas pueden atribuirse a determinados bienes pertenecientes al caudal relicto. Según dicha jurisprudencia, la cuantificación de la cuota forzosa en función del valor del caudal relicto (artículo 2311 del Código Civil alemán) no da lugar a una relación económica, sino en todo caso a una relación jurídica entre la deuda resultante de la cuota forzosa y los bienes pertenecientes al caudal relicto [*omissis*].
37. A juicio de la Sala, lo mismo sucede en el presente litigio con las cuotas forzosas a las que la madre y el hermano de la demandante tienen derecho según la legislación austriaca. Estos derechos tampoco pueden atribuirse a ningún bien específico que pertenezca al caudal relicto. Bien al contrario, según el artículo 756 del Código Civil austriaco, la cuota forzosa es solamente una participación en el valor del patrimonio del difunto que deberá entregarse al titular de dicha cuota. A tenor del artículo 759 del Código Civil austriaco, la cuantía que corresponde al

titular de una cuota forzosa equivale a la mitad de lo que le habría correspondido a esa persona en caso de sucesión intestada. Con arreglo al artículo 761, apartado 1, primera frase, del Código Civil austriaco, en principio la cuota forzosa debe satisfacerse en dinero.

38. Por consiguiente, en el presente litigio, el artículo 10, apartado 6, segunda frase, de la ErbStG conduce a que la demandante no pueda deducir, en concepto de deudas del caudal relicto conforme al artículo 10, apartado 5, punto 2, de la ErbStG, ni siquiera una cantidad parcial de las cuotas forzosas de su madre y de su hermano que debe satisfacer. Si el causante o la demandante hubieran tenido un domicilio o una residencia habitual en Alemania en el momento del fallecimiento del causante y si, en consecuencia, estuviéramos ante un supuesto de sujeción por obligación personal [artículo 2, apartado 1, punto 1, segunda frase, letra a), de la ErbStG], la demandante podría deducir ilimitadamente de sus adquisiciones *mortis causa*, en concepto de deudas del caudal relicto conforme al artículo 10, apartado 5, punto 2, de la ErbStG, las cuotas forzosas de su madre y su hermano.
39. En opinión de la Sala, es dudoso que esta diferencia de trato entre residentes y no residentes en Alemania que establece el artículo 10, apartado 6, segunda frase, de la ErbStG pueda conciliarse con el artículo 63 TFUE, apartado 1, en relación con el artículo 65 TFUE. En materia de sucesiones, el Tribunal de Justicia ya ha resuelto que las medidas prohibidas por el artículo 63 TFUE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen las que provocan una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado miembro distinto de aquel en el que se sitúan los bienes afectados y que somete a tributación la adquisición por vía sucesoria de tales bienes (sentencias del Tribunal de Justicia de 23 de febrero de 2006, asunto C-513/03, EU:C:2006:131, apartado 44; de 17 de octubre de 2013, asunto C-181/12, EU:C:2013:662, apartado 23, y de 26 de mayo de 2016, asunto C-244/15, EU:C:2016:359, apartado 28). De ello se deduce que es inadmisibles distinguir, a efectos de la tributación de una adquisición *mortis causa*, entre las personas que en el momento de su fallecimiento eran residentes y aquellas otras que, en ese mismo momento, no eran residentes, como, por ejemplo, mediante disposiciones relativas a la deducción limitada de las deudas (sentencias del Tribunal de Justicia de 11 de diciembre de 2003, asunto C-364/01, EU:C:2003:665, apartado 76; de 11 de septiembre de 2008, asunto C-11/07, EU:C:2008:489, apartado 46, y de 11 de septiembre de 2008, asunto C-43/07, EU:C:2008:490, apartado 38).

[omissis]