

Asunto C-670/21**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación**

9 de noviembre de 2021

Órgano jurisdiccional remitente:

Finanzgericht Köln (Tribunal de lo Tributario de Colonia, Alemania)

Fecha de la resolución de remisión:

2 de septiembre de 2021

Parte demandante:

BA

Parte demandada:

Finanzamt X

Objeto del procedimiento principal

Impuesto sobre sucesiones — Cálculo — Normativa nacional que computa un bien inmueble situado en un país tercero por su valor íntegro y un bien inmueble situado en territorio nacional, en un Estado miembro de la Unión europea o en un Estado del Espacio Económico Europeo solo por el 90 % de su valor — Compatibilidad con los artículos 63 TFUE y ss.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Interpretación del Derecho de la Unión, artículo 267 TFUE

Cuestión prejudicial

¿Deben interpretarse los artículos 63 TFUE, apartado 1, 64 TFUE y 65 TFUE en el sentido de que se oponen a una normativa nacional de un Estado miembro en materia de recaudación del impuesto sobre sucesiones que, a efectos del cálculo del

impuesto, establece que un terreno edificado perteneciente a un patrimonio privado, situado en un país tercero (en este caso, Canadá) y que se arrienda con fines residenciales, se computa por su valor íntegro, mientras que un bien inmueble perteneciente a un patrimonio privado, situado en el territorio nacional, en un Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado del Espacio Económico Europeo igualmente arrendado con fines residenciales, solo se computa por el 90 % de su valor a efectos de calcular el impuesto sobre sucesiones?

Disposiciones de Derecho internacional invocadas

Convenio entre la República Federal de Alemania y Canadá para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y otros impuestos, para prevenir la evasión fiscal y prestar asistencia en materia tributaria (en lo sucesivo, «CDI Canadá 2001»), en particular el artículo 26, apartado 4

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

TFUE, en particular los artículos 63, apartado 1, 64 y 65

Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado [CE] (este artículo ha sido derogado por el Tratado de Ámsterdam)

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones), en la versión 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 (en lo sucesivo, «ErbStG 2009»), en particular el artículo 13c

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 El causante, fallecido en 2016, legó al demandante, su hijo, entre otros, bienes inmuebles en Canadá. Los inmuebles situados en Canadá se arriendan con fines residenciales y forman parte de un patrimonio privado. En vida, el causante tenía su residencia en Alemania, donde también residía el demandante en el momento de la sucesión. Este aceptó el legado.
- 2 El demandante solicitó que los bienes inmuebles situados en Canadá solo tributaran por el 90 % de su valor, con arreglo al artículo 13c, apartado 1, de la ErbStG 2009. La oficina tributaria demandada rechazó esta petición. El recurso interpuesto ante el órgano jurisdiccional remitente se dirige contra dicha decisión.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 3 En virtud del artículo 13c, apartado 1, de la ErbStG 2009, en determinadas circunstancias los bienes inmuebles se valoran solo al 90 % de su valor a la hora de calcular el impuesto sobre sucesiones. Esta disposición no es aplicable a los bienes inmuebles situados en Canadá, ya que se aplica únicamente a los bienes inmuebles situados en el territorio nacional, en un Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado del Espacio Económico Europeo (artículo 13c, apartado 3, punto 2, de la ErbStG 2009). Por lo tanto, los inmuebles situados en un tercer país, aun cuando cumplan los demás requisitos del artículo 13c, deben tributar siempre por su valor íntegro.
- 4 Esto podría constituir una restricción a los movimientos de capitales prohibida por el artículo 63 TFUE, apartado 1.
- 5 El Tribunal de Justicia ya ha declarado 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», y que las sucesiones, incluidas las que afectan a bienes inmuebles, constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 63 TFUE (en relación con el artículo 56 CE: sentencia de 15 de octubre de 2009, Fernández, C-35/08, EU:C:2009:625, apartado 18; en relación con el artículo 63 TFUE: sentencia de 17 de octubre de 2013, Welte, C- 181/12, EU:C:2013:662, apartado 20).
- 6 Con arreglo al artículo 63 TFUE, apartado 1, se prohíben todas las medidas que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o en un país tercero, o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlo en otros Estados (véase la sentencia de 22 de enero de 2009, Steko Industriemontage, C- 377/07, EU:C:2009:29, apartado 23). Entre estas medidas figuran, según el órgano jurisdiccional remitente, las que pueden disuadir a los contribuyentes de conservar activos situados en otro Estado miembro o en un país tercero.
- 7 Por lo tanto, una medida que restringe la libre circulación de capitales, reduciendo el valor de la herencia por el hecho de que el impuesto sobre sucesiones es más elevado debido a que los activos están situados en un país tercero, parece constituir una restricción, en principio, prohibida.
- 8 Es dudoso que tal restricción a la libre circulación de capitales esté permitida en virtud de la cláusula de «standstill» del artículo 64 TFUE, apartado 1, o pueda justificarse en virtud del artículo 65 TFUE.
- 9 No parece que el artículo 64 TFUE, apartado 1, resulte de aplicación a la exención del artículo 13c de la ErbStG 2009, ya que esta no existía el 31 de diciembre de 1993. Se introdujo por primera vez en el ordenamiento jurídico alemán con efecto a partir del 1 de enero de 2009.

- 10 Con arreglo al artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), lo dispuesto en el artículo 63 TFUE 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 su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital.
- 11 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, esta disposición debe interpretarse en sentido estricto en la medida en que constituye una excepción al principio fundamental de la libre circulación de capitales. Por lo tanto, no puede interpretarse en el sentido de que toda normativa fiscal que distinga entre los contribuyentes en función del lugar en que residen o del Estado en el que invierten sus capitales es automáticamente compatible con el Tratado (sentencias de 17 de enero de 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, apartado 40; de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp, C-11/07, EU:C:2008:489, apartado 57; de 11 de septiembre de 2008, Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, apartado 51, y de 22 de abril de 2010, Mattern, C-510/08, EU:C:2010:216, apartado 32). La excepción establecida en el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), está limitada, a su vez, por el apartado 3 del mismo artículo, el cual prescribe que las disposiciones nacionales a que se refiere dicho apartado 1 no deberán 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 (sentencias de 17 de enero de 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, apartado 41; de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp, C-11/07, EU:C:2008:489, apartado 58, y de 22 de abril de 2010, Mattern, C-510/08, EU:C:2010:216, apartado 33).
- 12 Una normativa fiscal nacional que, a efectos de la liquidación del impuesto sobre sucesiones, efectúa una distinción en función de que los bienes estén situados en el territorio nacional, en un Estado miembro de la Unión Europea, en un Estado del Espacio Económico Europeo o en un país tercero, solo puede ser compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales si la diferencia de trato afecta a situaciones que no son objetivamente comparables, o si está justificada por razones imperiosas de interés general (reiterada jurisprudencia; véanse las sentencias de 30 de junio de 2016, Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, y de 17 de octubre de 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662).
- 13 El órgano jurisdiccional remitente considera que los hechos del presente caso, que se refieren a un inmueble situado en un país tercero, son objetivamente comparables con una situación en la que el bien está situado en el territorio nacional o en un Estado miembro de la Unión Europea. Las situaciones solo difieren en cuanto a la ubicación del inmueble. Sin embargo, el mero hecho de que los inmuebles estén situados en el extranjero no parece justificar un trato fiscal menos favorable (véase, por analogía, la sentencia de 22 de abril de 2010, Mattern, C-510/08, EU:C:2010:216, apartado 38). Ello es tanto más cierto cuanto que, en caso de sujeción tributaria por obligación personal, los inmuebles situados fuera del EEE en países terceros son valorados del mismo modo en el momento de la adquisición sujeta al impuesto en virtud del artículo 10, apartado 1, de la ErbStG 2009. Según el órgano jurisdiccional remitente, si el legislador equipara a

los adquirentes de estos activos con los adquirentes de bienes nacionales y/o del EEE, no debe tratar de forma diferente, en el marco de dicha tributación, a los adquirentes por lo que respecta a la valoración reducida de los inmuebles.

- 14 Una justificación de la restricción prevista en el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra b), en particular en lo que se refiere a impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales en materia fiscal, también parece dudosa, ya que el artículo 26, apartado 4, del CDI Canadá 2001 establece que el intercambio de información entre Alemania y Canadá puede invocarse respecto de todos los impuestos recaudados en un Estado contratante. El órgano jurisdiccional remitente no considera que puedan surgir dificultades en este intercambio de información.
- 15 Tampoco aprecia razones imperiosas de interés general en el sentido del artículo 65 TFUE, apartado 2, que justifiquen objetivamente una restricción.

DOCUMENTO DE TRABAJO