

Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 19 de julio de 2012

Asunto: C-31/11

Partes: *Marianne Scheunemann y Finanzamt Bremerhaven*

Síntesis:

«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».

1. Comentario

En la Ley alemana del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aplicable (*Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, ErbStG*) se prevén beneficios fiscales (una exención -total o parcial- y una valoración reducida) en el supuesto de adquisición de participaciones en una sociedad de capital, cuando ésta, en el momento del devengo del impuesto, tenga su domicilio social o su centro de dirección en territorio nacional, y la participación directa del causante o del donante en dicha sociedad sea superior a la cuarta parte del capital nominal (ex artículo 13a, apartado 4, número 3 *ErbStG*). Estos beneficios 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 (ex artículo 13a, apartado 5, número 4 *ErbStG*).

Conviene indicar que, tras la Sentencia *Jäger*, de 17 de enero de 2008, la administración tributaria alemana decide aplicar estas ventajas también a las participaciones en sociedades de capital que no coticen en bolsa y con domicilio social en un Estado miembro distinto de la República Federal de Alemania. Sin embargo, las participaciones en sociedades no residentes en la Unión Europea ni en Estados del Espacio Económico Europeo continúan excluidas de las ventajas.

La cuestión clave estriba en saber si debe resolverse el asunto con base en el artículo 49 TFUE, relativo a la libertad de establecimiento, o en el artículo 63 TFUE, relativo a la libre circulación de capitales. Las conclusiones de la Abogado General, Sra. V. Trstenjak, fueron presentadas en audiencia pública el 20 de marzo de 2012.

Básicamente cabe apuntar que si se trata de 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, se han de examinar en relación con la libre circulación de capitales. Si la participación a la que se refiere la normativa alemana permite a su titular ejercer una influencia efectiva en las decisiones de la sociedad y determinar sus actividades, se han de examinar en relación con la libertad de establecimiento.

En el Derecho alemán poseer una participación directa superior al 25 % en el capital social proporciona al accionista una minoría de bloqueo en caso de decisiones importantes que determinen la marcha de la empresa. Se dice que las ventajas fiscales sirven para incitar al heredero de participaciones importantes a implicarse en la gestión, de manera que garantice la supervivencia de la empresa y el mantenimiento de los puestos de trabajo. Si el heredero cede sus participaciones en los cinco años siguientes a su adquisición se encontrará con la supresión retroactiva de tales ventajas.

En consecuencia, el caso atañe a la libertad de establecimiento, que no se aplica a las participaciones en la sociedad con domicilio social en Canadá, por ser un país tercero.

2. Antecedentes

Una heredera única, residente en Alemania, donde también residía el causante, hereda una participación de su padre, como socio único, en una sociedad de capital con domicilio social en Canadá. El Finanzamt fija el Impuesto sobre Sucesiones sin aplicar 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, porque dicha sociedad de capital no tenía su domicilio social ni su centro de dirección en territorio nacional, ni en ningún otro Estado miembro.

Se interpone recurso administrativo contra esta resolución y no prospera. Luego se interpone otro recurso contencioso-administrativo ante el Finanzgericht Bremen, que lo desestima por considerar que las ventajas fiscales que confiere el artículo 13^a, apartado 4, número 3, de la ErbStG deben examinarse a la luz de la libertad de establecimiento, puesto que la participación mínima del *de cujus* le permite ejercer una influencia sobre esta sociedad establecida en un tercer Estado.

Interpuesto recurso de casación ante el Bundesfinanzhof, éste señala que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el régimen fiscal de las herencias está comprendido en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales y presenta petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 267 TFUE.

3. Cuestiones planteadas

Se discute si el artículo 63.1 TFUE, en relación con el artículo 65 TFUE, se opone a una normativa de un Estado miembro que, para el cálculo del impuesto sobre sucesiones, dispone que la participación, como socio único, en una sociedad de capital con sede social y dirección comercial en Canadá, 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 %.

4. Fallo

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.”

5. Fundamentos de la sentencia

“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—0000, apartado 16)” (apartado 22).

“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)” (apartado 23).

“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” (apartado 31).

“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” (apartado 32).

“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” (apartado 33).