

Asunto C-256/06

Theodor Jäger

contra

Finanzamt Kusel-Landstuhl

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof)

«Libre circulación de capitales — Artículos 73 B y 73 D del Tratado CE (actualmente artículos 56 CE y 58 CE) — Impuesto de sucesiones — Valoración de los bienes comprendidos en la transmisión mortis causa — Bien agrícola y forestal situado en otro Estado miembro — Método menos favorable de valoración del bien y de cálculo del impuesto adeudado»

Sumario de la sentencia

Libre circulación de capitales — Restricciones — Impuesto de sucesiones

(Tratado CE, arts. 73 B, ap. 1, y 73 D (actualmente arts. 56 CE, ap. 1, y 58 CE))

El artículo 73 B, apartado 1, del Tratado (actualmente artículo 56 CE, apartado 1), en relación con el artículo 73 D del Tratado (actualmente artículo 58 CE), debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que, a efectos del cálculo del impuesto de sucesiones sobre una herencia formada por bienes situados en el territorio de dicho Estado y por un bien agrícola y forestal situado en otro Estado miembro,

- establece que se tomará en consideración el bien situado en ese otro Estado miembro por su valor venal, mientras que a un bien idéntico situado en el territorio nacional se aplicará un procedimiento especial de valoración cuyos resultados sólo corresponden, como media, al 10 % de ese valor venal, y
- reserva a los bienes agrícolas y forestales situados en el territorio nacional la aplicación de una exoneración fiscal concedida en función de tales bienes, así como la consideración de su valor residual únicamente en el 60 % de su importe.

En efecto, dicha normativa, en la medida en que da lugar a que una herencia que comprenda un bien agrícola y forestal situado en otro Estado miembro esté sujeta, en el primer Estado miembro, a un impuesto sobre sucesiones superior al que se devengaría si los bienes incluidos en la herencia estuvieran situados exclusivamente en el territorio de este último Estado miembro, produce el efecto de restringir los movimientos de capitales, disminuyendo el valor de una herencia que incluya tal bien situado fuera del territorio nacional.

Dicha normativa nacional no puede justificarse alegando que se refiere a situaciones que no son objetivamente comparables, dado que, en aplicación de dicha normativa, el cálculo del impuesto sobre sucesiones se halla directamente relacionado con el valor de los bienes incluidos en la herencia, por lo que no existe objetivamente ninguna diferencia de situación que pueda justificar una desigualdad de trato fiscal en lo que atañe al importe de la cuota del impuesto sobre sucesiones adeudado por un bien situado en el territorio nacional y un bien situado en otro Estado miembro, respectivamente.

Por otro lado, el objetivo de evitar que la carga del impuesto sobre sucesiones comprometa la continuidad de la actividad de las explotaciones agrícolas y forestales y, por lo tanto, el mantenimiento de la función social de éstas no puede justificar la normativa controvertida, dado que ningún elemento permite apreciar que las explotaciones establecidas en otros Estados miembros no se encuentren en una situación comparable a la de las explotaciones establecidas en el territorio nacional.

Lo mismo cabe señalar en relación con las posibles dificultades encontradas al determinar el valor de un bien situado en el territorio de otro Estado miembro según un procedimiento nacional especial, dado que dichas dificultades no pueden bastar para justificar la denegación categórica de la ventaja fiscal tal y como se deriva de la normativa controvertida, la cual, aparte de dicho procedimiento de valoración, reserva asimismo la aplicación de otras dos ventajas fiscales a los bienes situados en el territorio nacional.

(véanse los apartados 32, 43, 44, 52, 54, 55 y 57 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 17 de enero de 2008 (*)

«Libre circulación de capitales – Artículos 73 B y 73 D del Tratado CE (actualmente artículos 56 CE y 58 CE) – Impuesto de sucesiones – Valoración de los bienes comprendidos en la transmisión mortis causa – Bien agrícola y forestal situado en otro Estado miembro – Método menos favorable de valoración del bien y de cálculo del impuesto adeudado»

En el asunto C-256/06,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el le Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 11 de abril de 2006, recibida en el Tribunal de Justicia el 8 de junio de 2006, en el procedimiento entre

Theodor Jäger

y

Finanzamt Kusel-Landstuhl,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. C.W.A. Timmermans, Presidente de Sala, y los Sres. L. Bay Larsen (Ponente), K. Schiemann y J. Makarczyk, y la Sra. C. Toader, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Mazák;

Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Sr. Jäger, por la Sra. K. Cronauer, Rechtsanwältin;
- en nombre del Finanzamt Kusel-Landstuhl, por el Sr. M. Trauten, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma y U. Forsthoff, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. R. Lyal y W. Mölls, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 11 de septiembre de 2007;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 73 B y 73 D del Tratado CE (actualmente artículos 56 CE y 58 CE, respectivamente).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Sr. Jäger y el Finanzamt Kusel-Landstuhl (en lo sucesivo, «Finanzamt») en relación con el cálculo de la cuota del impuesto adeudado sobre una herencia integrada por bienes situados en Alemania y una finca agrícola y forestal situada en Francia y, en particular, con las normas relativas a la valoración de dichos bienes.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El anexo I 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 Amsterdam] (DO L 178, p. 5), titulado «Nomenclatura de los movimientos de capitales contemplados en el artículo 1 de la Directiva», comprende trece categorías de movimientos de capitales.

4 La undécima de esas categorías, dedicada a los «Movimientos de capitales de carácter personal», comprende, en particular, una rúbrica del siguiente tenor «Sucesiones y legados».

Normativa nacional

La aplicación del impuesto sobre sucesiones a los bienes situados en otro Estado miembro

5 En virtud del artículo 2, apartado 1, punto 1, de la Ley sobre el impuesto de sucesiones y donaciones (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), en su versión publicada en el BGBl. de 1997 I, p. 378 (en lo sucesivo, «ErbStG»), la totalidad de los bienes de una persona domiciliada en Alemania que sean objeto de transmisión *mortis causa* está sujeta al pago del impuesto sobre sucesiones en la fecha en la que se devenga el impuesto. Los bienes sitos en el extranjero igualmente estarán sujetos al pago de dicho impuesto.

6 Para liquidar el impuesto sobre sucesiones en Alemania, el artículo 21 del ErbStG regula la

imputación del impuesto sobre sucesiones abonado en otro Estado en caso de que no exista ningún convenio fiscal para evitar la doble imposición. Su apartado 1, primera frase, dispone:

«Cuando los adquirentes cuyos bienes sitos en el extranjero están sujetos, en un país extranjero, a un impuesto –extranjero– que se corresponda con el impuesto sobre sucesiones alemán, en los casos previstos en el artículo 2, apartado 1, punto 1, y en la medida en que no sea aplicable ningún convenio [fiscal] para evitar [la] doble imposición, si así se solicitare, se imputará el impuesto extranjero liquidado y adeudado por el adquirente, abonado y que no pueda ser objeto de reducción al impuesto sobre sucesiones alemán, en la medida en que los bienes existentes en el extranjero estén igualmente sujetos al impuesto de sucesiones alemán.»

7 La segunda frase de dicha disposición establece:

«En el supuesto de que el haber hereditario sólo en parte consistiera en bienes sitos en el extranjero, la parte del impuesto sobre sucesiones alemán correspondiente a tales bienes deberá calcularse de tal manera que el impuesto sobre sucesiones que resulte con respecto a la base imponible íntegra, incluidos los bienes objeto de gravamen sitos en el extranjero, se dividirá proporcionalmente según la relación que exista entre los bienes objeto de gravamen sitos en el extranjero y la base imponible íntegra.»

Reglas de valoración de los bienes agrícolas y forestales

8 A tenor del artículo 12, apartado 6, de la ErbStG, en relación con los artículos 9 y 31 de la Ley sobre valoraciones (Bewertungsgesetz, BGBl. 1991 I, p. 230; en lo sucesivo, «BewG»), los bienes agrícolas y forestales sitos en el extranjero deben valorarse por su valor venal. En virtud del artículo 9, apartado 2, de la BewG, éste se determina por el precio al que podría venderse ese bien mediante transacciones comerciales normales.

9 En cambio, los bienes agrícolas y forestales situados en Alemania se valorarán con arreglo al artículo 12, apartado 3, de la ErbStG según el procedimiento especial previsto en los artículos 140 a 144 de la BewG. La valoración realizada según dicho procedimiento sólo corresponde, como media, al 10 % del valor venal de los bienes de que se trate.

10 Las referidas disposiciones de la BewG, que se insertaron en dicha Ley en virtud del artículo 1, punto 36, de la Ley de Presupuestos para el año 1997 (Jahressteuergesetz 1997, BGBl. 1996 I, p. 2049), de 20 de diciembre de 1996, permiten valorar la unidad de explotación del patrimonio agrícola y forestal nacional según un procedimiento simplificado para calcular el valor de rendimiento que recurre a valores normalizados para los distintos tipos de explotaciones y que se basa, en particular, en los ingresos medios continuados de las explotaciones con fin lucrativo, en Alemania, a 1 de enero de 1996. Con carácter subsidiario, a petición del interesado, la BewG establece una valoración según el procedimiento de los ingresos individuales.

Reglas para el cálculo del impuesto de sucesiones sobre un bien agrícola y forestal

11 El artículo 13a, apartado 1, punto 1 de la ErbStG establece, en caso de adquisición por transmisión *mortis causa* de unos bienes agrícolas y forestales situados en Alemania, una «exoneración fiscal concedida en función de los bienes», de 500.000 DEM sobre el valor de tales bienes, la cual se agrega a la exoneración personal de 400.000 DEM concedida en virtud del artículo 16 de la misma Ley.

12 Además, en virtud del artículo 13a, apartado 2, de la ErbStG, para calcular el impuesto se tendrá en cuenta el valor restante de dichos bienes sólo al 60 %, tras deducir la exoneración fiscal otorgada en función de los bienes, en forma de «cálculo a un valor reducido».

13 Según el artículo 13a, apartado 4, de la misma Ley, no se aplicarán a los bienes agrícolas y forestales sitos en el extranjero la exoneración fiscal otorgada en función de los bienes ni el cálculo a un valor reducido.

El litigio principal y la cuestión prejudicial

14 El Sr. Jäger, que reside en Francia, es el único heredero de su madre, fallecida en 1998, cuyo último domicilio se encontraba en Alemania.

15 Formaba parte de la herencia, además de los bienes situados en Alemania, una heredad situada en Francia, explotada con fines agrícolas y forestales. El padre del Sr. Jäger, fallecido, a su vez, en 1994, había adquirido una parte de dicha heredad en agosto de 1988, y posteriormente, en enero de 1990 había adquirido algunos terrenos que integran la otra parte de dicha heredad.

16 Dado que su valor razonable de mercado se había fijado, en Francia, en 5.444.666 FRF (1.618.152 DEM), el impuesto sobre sucesiones que gravó esta misma heredad, en dicho Estado miembro, ascendió a 1.192.148 FRF (354.306 DEM).

17 Mediante resolución de 30 de enero de 2000, el Finanzamt liquidó el impuesto sobre sucesiones a cargo del Sr. Jäger.

18 Se liquidó dicho impuesto sobre sucesiones sobre un haber hereditario cuyo valor neto asciende a 1.737.167 DEM, que comprende el inmueble situado en Francia, por importe de 1.618.152 DEM, es decir, su valor razonable de mercado, y bienes sitos en Alemania, valorados en 119.015 DEM. Tras deducir la exoneración personal de 400.000 DEM, la base imponible se redondeó a la baja hasta 1.337.100 DEM. Sobre la base de dicho importe, el Finanzamt fijó el impuesto en la cantidad de 254.049 DEM.

19 Previa solicitud del Sr. Jäger, formulada al amparo del artículo 21, apartado 1, segunda frase, de la ErbStG, el Finanzamt imputó al importe referido en último lugar la cantidad de 236.644 DEM en concepto de impuesto sobre sucesiones ya abonado en Francia.

20 Sobre la base de dichos elementos, en su decisión antes mencionada de 3 de enero de 2000, el Finanzamt liquidó el impuesto sobre sucesiones a cargo del Sr. Jäger en la cantidad de 17.405 DEM.

21 El Sr. Jäger presentó una reclamación contra la decisión del Finanzamt, así como un recurso ante el Finanzgericht. Dado que éstos no fueron acogidos, el interesado interpuso un recurso de casación ante el Bundesfinanzhof. Al considerar que, a más tardar, a partir del pronunciamiento de la sentencia de 11 de diciembre de 2003, Barbier (C-364/01, Rec. p. I-15013), era dudoso que las disposiciones del Derecho alemán, en la medida en que establecen una diferenciación en función del lugar donde radican los bienes que son objeto de la herencia o de una parte de ésta, puedan ser compatibles con el principio de libre circulación de capitales, el Bundesfinanzhof decidió suspender el curso de las actuaciones y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Es compatible con el artículo 73 B [apartado 1] del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (actualmente artículo 56 CE, apartado 1) el hecho de que, a efectos del impuesto de

sucesiones,

- se valoren los bienes agrícolas y forestales (extranjeros) situados en otro Estado miembro por su valor venal (valor comercial), mientras que a los bienes agrícolas y forestales situados en territorio nacional se les aplica un procedimiento especial para su valoración, del que resulta, como media, tan sólo un valor equivalente al 10 % del valor venal, y que
- se aplique a la adquisición de bienes agrícolas y forestales situados en territorio alemán una exoneración fiscal especial y el valor residual se estime únicamente en el 60 %,

en la medida en que, si un heredero recibe una sucesión integrada por bienes situados en territorio nacional y bienes agrícolas y forestales situados en el extranjero, dicha normativa da lugar a que la adquisición de los bienes situados en territorio nacional esté sujeta, debido a la situación en el extranjero de los bienes agrícolas y forestales, a un impuesto sobre sucesiones superior al que gravaría la transmisión si esos mismos bienes agrícolas y forestales estuvieran situados en Alemania?»

Sobre la cuestión prejudicial

22 Mediante su cuestión, el Bundesfinanzhof pide esencialmente que se dilucide si el artículo 73 B, apartado 1, del Tratado se opone a una normativa de un Estado miembro como la controvertida en el asunto principal que, a efectos del cálculo del impuesto de sucesiones sobre una herencia formada por bienes situados en el territorio de dicho Estado y por un bien agrícola y forestal situado en otro Estado miembro,

- establece que se tomará en consideración el bien situado en ese otro Estado miembro por su valor venal, mientras que a un bien idéntico situado en el territorio nacional se aplicará un procedimiento especial de valoración cuyos resultados sólo corresponden, como media, al 10 % del valor venal de ese bien, y
- reserva a los bienes agrícolas y forestales situados en el territorio nacional la aplicación de una exoneración fiscal concedida en función de tales bienes, así como la consideración del valor residual únicamente en el 60 % de su cuantía.

23 Con carácter preliminar, debe recordarse que si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben sin embargo ejercerla respetando el Derecho comunitario (véanse, en particular, las sentencias de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C-319/02, Rec. p. I-7477, apartado 19; de 14 de septiembre 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Rec. p. I-8203, apartado 15, y de 29 de marzo de 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rec. p. I-2647, apartado 21).

24 Igualmente procede recordar que el Tratado CE no define el concepto de «movimientos de capitales». No obstante, es jurisprudencia reiterada que, en la medida en que el artículo 73 B del Tratado ha reproducido en lo fundamental el contenido del artículo 1 de la Directiva 88/361, y aunque ésta fuera adoptada sobre la base de los artículos 69 y 70, apartado 1, del Tratado CEE (los artículos 67 a 73 del Tratado CEE fueron sustituidos por los artículos 73 B a 73 G del Tratado CE, actualmente artículos 56 CE a 60 CE), la Nomenclatura de los «movimientos de capitales» que la acompaña como anexo mantiene el valor indicativo que le era propio para definir el concepto de «movimientos de capitales» (véanse, en particular, las sentencias de 23 de febrero de 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Rec. p. I-1957, apartado 39, y de 3 de octubre de 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Rec. p. I-9521, apartado 41).

25 A este respecto, recordando, en particular, que las sucesiones, que suponen la transmisión

a una o varias personas del caudal relicto del causante, están comprendidas en el ámbito de aplicación de la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361, «Movimientos de capitales de carácter personal», el Tribunal de Justicia declaró en el apartado 42 de la sentencia van Hilten-van der Heijden, antes citada, que la sucesiones constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 73 B del Tratado (véase también, en este sentido, la sentencia Barbier, antes citada, apartado 58), salvo en los casos en que sus elementos constitutivos se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro.

26 Pues bien, como ha señalado acertadamente la Comisión de las Comunidades Europeas, una situación en la que una persona residente en Alemania en el momento de su fallecimiento deja en herencia a otra persona residente en Francia bienes situados en estos dos Estados miembros y que son objeto de liquidación conjunta del impuesto de sucesiones en Alemania, en modo alguno constituye una situación puramente interna.

27 Por consiguiente, la sucesión controvertida en el asunto principal constituye un movimiento de capitales en el sentido del artículo 73 B, apartado 1, del Tratado.

28 En consecuencia, procede examinar, en primer lugar, si, como sostienen el Sr. Jäger y la Comisión, una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal restringe los movimientos de capitales.

29 El Gobierno alemán sostiene que la normativa nacional controvertida en el asunto principal no restringe los movimientos de capitales. Por una parte, alega que, dado que el padre del Sr. Jäger adquirió inicialmente el bien situado en Francia antes del 1 de junio de 1990, fecha en la que debía adaptarse el Derecho nacional a la Directiva 88/361, el adquirente del bien de que se trata no podía invocar directamente los derechos que confiere dicha Directiva o el Tratado. Por otra parte, según dicho Gobierno, no pueden disuadir a tal adquirente los efectos de una normativa como la controvertida en el asunto principal que, en efecto, en modo alguno recaen sobre el propio interesado, sino a lo sumo sobre sus herederos. Afirma que, por este motivo, los efectos de tal normativa son demasiado indirectos para que puedan restringir los movimientos de capitales.

30 A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que las disposiciones nacionales que determinan el valor de un bien inmueble a efectos de la fijación de la cuota tributaria exigible en caso de adquisición por herencia pueden no sólo disuadir de la compra de bienes inmuebles situados en el Estado miembro en cuestión, tanto como la enajenación de tales bienes a favor de otra persona por un residente en otro Estado miembro, sino que pueden asimismo provocar la disminución del valor de la herencia de un residente en un Estado miembro distinto de aquél en el que se encuentran tales bienes (véase, en este sentido, la sentencia Barbier, antes citada, apartado 62).

31 Además, en lo que atañe a las sucesiones, la jurisprudencia ha confirmado que las medidas prohibidas por el artículo 73 B, apartado 1, del Tratado, 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 aquél en el que se sitúan los bienes afectados y que somete a tributación la adquisición por vía sucesoria de tales bienes (sentencia van Hilten-van der Heijden, antes citada, apartado 44).

32 En el caso de autos, en la medida en que dan lugar a que una herencia que comprenda un bien agrícola y forestal situado en otro Estado miembro esté sujeta, en Alemania, a un impuesto sobre sucesiones superior al que se devengaría si los bienes incluidos en la herencia estuvieran situados exclusivamente en el territorio de este último Estado miembro, las disposiciones nacionales controvertidas en el asunto principal producen el efecto de restringir los movimientos

de capitales, disminuyendo el valor de una herencia que incluya tal bien situado fuera del territorio alemán.

33 Las alegaciones formuladas por el Gobierno alemán, recordadas en el apartado 29 de la presente sentencia, no pueden poner en duda dicha conclusión, en la medida en que carecen de pertinencia a la luz de los criterios que se derivan de la jurisprudencia citada en los apartados 30 y 31 de ésta. En el caso de autos, la normativa nacional controvertida en asunto principal produjo efectos sobre el valor de la sucesión con posterioridad al 1 de junio de 1990 y manifiestamente no son demasiado indirectos para poder constituir una restricción a los movimientos de capitales.

34 Lo mismo cabe afirmar de la alegación del Gobierno alemán de que no puede haber restricción alguna que resulte de una disminución del valor de la herencia, dado que la incidencia de una normativa como la controvertida en el asunto principal es únicamente la consecuencia inevitable de la coexistencia entre sistemas fiscales nacionales. Esta circunstancia carece, en efecto, de pertinencia en relación con los criterios que se derivan de la jurisprudencia citada en los apartados 30 y 31 de la presente sentencia. Además, debe observarse que, en todo caso, la disminución del valor de la herencia resulta únicamente de la aplicación de la normativa alemana de que se trata.

35 De ello se desprende que el hecho de sujetar la concesión de ventajas fiscales en materia de impuesto sobre sucesiones al requisito de que el bien adquirido por transmisión *mortis causa* se halle situado en el territorio nacional constituye una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 73 B, apartado 1, del Tratado.

36 A renglón seguido, debe examinarse si la restricción a la libre circulación de capitales así declarada puede estar justificada en virtud de las disposiciones del Tratado.

37 A este respecto, debe recordarse que, con arreglo al artículo 73 D, apartado 1, letra a), del Tratado, «lo dispuesto en el artículo 73 B 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».

38 Según el Finanzamt y el Gobierno alemán, de dicha disposición se desprende que la República Federal de Alemania puede reservar la ventaja consistente en la valoración según el procedimiento especial únicamente a los bienes situados en su territorio. El Finanzamt añade que el artículo 31 de la BewG está justificado por el artículo 73 D, apartado 1, letra a), del Tratado, interpretado a la luz de la Declaración nº 7 anexa al acta final del Tratado sobre la Unión Europea, ya que el régimen de valoración de los bienes situados en el extranjero, controvertido en el asunto principal, existía a finales de 1993, en el sentido de dicha declaración.

39 Sin que sea preciso pronunciarse sobre si dicho régimen de valoración de bienes situados en el extranjero existía o no a 31 de diciembre de 1993, procede recordar que en la sentencia de 6 de junio de 2000, Verkooijen (C-35/98, Rec. p. I-4071), el Tribunal de Justicia respondió a una argumentación basada en el artículo 73 D, apartado 1, letra a), del Tratado, aunque los hechos del asunto principal fueran anteriores a la entrada en vigor de dicha disposición. Señaló que, desde antes de la entrada en vigor del artículo 73 D, apartado 1, letra a), del Tratado, unas disposiciones fiscales nacionales como las previstas en dicho artículo, toda vez que establecían determinadas distinciones, podían ser compatibles con el Derecho comunitario, siempre que se aplicaran a situaciones que no fueran objetivamente comparables (apartado 43).

40 Precisado lo anterior, debe destacarse que el artículo 73 D, apartado 1, letra a), del Tratado, como excepción al principio fundamental de libre circulación de capitales, debe

interpretarse en sentido estricto. Por lo tanto, no puede interpretarse dicha disposición en el sentido de que toda normativa fiscal que distinga entre los contribuyentes en función del lugar en que residen o del Estado miembro en el que invierten sus capitales es automáticamente compatible con el Tratado.

41 En efecto, como ha señalado el Gobierno alemán, la excepción establecida en el artículo 73 D, apartado 1, letra a), del Tratado está limitada, a su vez, por el artículo 73 D, apartado 3, del Tratado, el cual prescribe que las disposiciones nacionales a que se refiere el apartado 1 de dicho artículo «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 73 B» (véanse las sentencias Verkooijen, antes citadas, apartado 44, y Manninen, antes citada, apartado 28). Además, para estar justificada, la diferencia de trato entre los bienes agrícolas y forestales situados en Alemania y los situados en los demás Estados miembros no debe ir más allá de lo necesario para que se alcance el objetivo perseguido por la normativa controvertida.

42 Por consiguiente, procede distinguir entre los tratos desiguales permitidos en virtud del artículo 73 D, apartado 1, letra a), del Tratado y las discriminaciones arbitrarias prohibidas en virtud del apartado 3 de este 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 efectos de calcular el impuesto sobre sucesiones, distingue entre los bienes situados en otro Estado miembro y los situados en el territorio alemán, pueda considerarse 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 resulte justificada por razones imperiosas de interés general (véanse las sentencias, antes citadas Verkooijen, apartado 43, Manninen, apartado 29, y de 11 de octubre de 2007, Hollmann, C-443/06, Rec. p. I-0000, apartado 45).

43 A este respecto, debe señalarse, en primer lugar, que no puede justificarse la diferencia de cuota del impuesto abonado según que la herencia contenga únicamente un bien agrícola y forestal situado en Alemania o que incluya asimismo un bien de esta naturaleza situado en otro Estado miembro alegando que se refiere a situaciones que no son objetivamente comparables.

44 En efecto, con arreglo a la normativa nacional controvertida en el asunto principal, el cálculo del impuesto se halla directamente relacionado con el valor de los bienes incluidos en la herencia, por lo que no existe objetivamente ninguna diferencia de situación que pueda justificar una desigualdad de trato fiscal en lo que atañe al importe de la cuota del impuesto sobre sucesiones adeudado por un bien situado en Alemania y un bien situado en otro Estado miembro, respectivamente. Por lo tanto, una situación como la del Sr. Jäger es comparable a la de cualquier otro heredero, que reciba una herencia integrada únicamente por un bien agrícola y forestal sito en Alemania, transmitido por una persona domiciliada en ese mismo Estado.

45 En consecuencia, debe analizarse, por último, si la restricción a los movimientos de capitales que resulta de una normativa como la controvertida en el asunto principal puede justificarse objetivamente por razones imperiosas de interés general.

46 Según el Gobierno alemán, una razón imperiosa de interés general justifica dicha normativa.

47 En primer lugar, señala que el objetivo de dicha normativa es compensar las cargas particulares que genera el mantenimiento de la función social que cumplen las explotaciones agrícolas y forestales. Afirma que dicha normativa permite evitar, por una parte, que el heredero de una sociedad agrícola se vea obligado a venderla o a abandonarla para poder pagar el impuesto sobre sucesiones y, por otra, el desmembramiento de tales explotaciones, que

garantizan productividad y empleo y que, además, deben cumplir las obligaciones que les incumben en virtud del ordenamiento jurídico nacional.

48 Según el Gobierno alemán, se puede considerar esta razón imperiosa de interés general del mismo modo que, por lo demás, la necesidad de salvaguardar la coherencia del régimen fiscal. Señala que, en efecto, existe un vínculo directo entre las obligaciones particulares que resultan de la subordinación de dichas explotaciones al interés general y el tipo especial de valoración aplicado a éstas con motivo de las sucesiones.

49 En segundo lugar, el Finanzamt y el Gobierno alemán sostienen que la normativa controvertida en el asunto principal está justificada por el hecho de que las autoridades alemanas no están obligadas a tener en cuenta la existencia de un interés general comparable en otros Estados miembros. Afirman que es así puesto que las obligaciones y las cargas especiales que gravan un bien agrícola y forestal situado en Alemania no recaen necesariamente de la misma forma sobre los bienes de idéntica naturaleza situados en otros Estados miembros. A este respecto, el Finanzamt agrega que, aunque en otros Estados miembros se impusieran a dicho tipo de bienes obligaciones y cargas comparables, a su juicio, la República Federal de Alemania no estaría obligada a garantizar su compensación.

50 Es cierto que no puede descartarse que algunos objetivos relacionados con la prosecución de la actividad de las explotaciones agrícolas y forestales, así como con el mantenimiento del empleo en éstas en caso de transmisión *mortis causa* puedan tener, en sí mismos, en algunas circunstancias y con determinadas condiciones, carácter de interés general y justificar restricciones a la libertad de los movimientos de capitales (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de enero de 2007, Festersen, C?370/05, Rec. p. I?1129, apartado 28).

51 No obstante, en relación con las consideraciones manifestadas por el Finanzamt y el Gobierno alemán, debe señalarse que éstos no han podido demostrar la necesidad de denegar una valoración favorable, así como otras ventajas fiscales a todo heredero que, a través de una sucesión, adquiriera una explotación agrícola y forestal que no esté situada en el territorio alemán (véanse, en este sentido, en relación con una ventaja fiscal limitada a operaciones de investigación realizadas en el Estado miembro interesado, la sentencia de 10 de marzo de 2005, Laboratoires Fournier, C?39/04, Rec. p. I?2057, apartado 23, y, en relación con una exención del impuesto sobre sucesiones reservada a determinadas empresas que mantienen los puestos de trabajo en el territorio del Estado miembro interesado, la sentencia de 25 de octubre de 2007, C?464/05, Geurts y Vogten, Rec. p. I?0000, apartado 27).

52 En efecto, procede señalar que, en relación con el objetivo de evitar que la carga del impuesto sobre sucesiones comprometa la continuidad de la actividad de las explotaciones agrícolas y forestales y, por lo tanto, el mantenimiento de la función social de éstas, ningún elemento del asunto principal permite apreciar que las explotaciones establecidas en otros Estados miembros no se encuentren en una situación comparable a la de las explotaciones establecidas en Alemania.

53 Por último, para justificar la normativa nacional controvertida en el asunto principal, el Gobierno alemán menciona obstáculos prácticos que, a su juicio, se oponen a la transpolación de los criterios de valoración previstos en dicha normativa a los bienes agrícolas y forestales situados en otros Estados miembros. Explica que dicho procedimiento de valoración se basa en valores de rendimiento normalizados para los distintos tipos de explotaciones afectadas y que tales valores se han extraído de estadísticas elaboradas por la administración alemana. Alega que no puede disponerse de datos similares en lo tocante a los bienes agrícolas y forestales situados en otros Estados miembros.

54 A este respecto, debe señalarse que, si bien puede en efecto resultar difícil a las autoridades nacionales aplicar el procedimiento de valoración previsto en los artículos 140 a 144 de la BewG a un bien agrícola y forestal situado en otro Estado miembro, esta dificultad no puede justificar la denegación categórica de la ventaja fiscal controvertida, toda vez que podría pedirse a los contribuyentes interesados que proporcionaran directamente a dichas autoridades los datos que éstas consideren necesarios para garantizar la aplicación de dicho procedimiento de una manera adaptada a las explotaciones situadas en otros Estados miembros.

55 Procede agregar que en ningún caso las posibles dificultades encontradas al determinar el valor de un bien situado en el territorio de otro Estado miembro según un procedimiento nacional especial pueden bastar para justificar obstáculos a la libre circulación de capitales como los que se derivan de la normativa controvertida en el asunto principal, la cual, aparte de dicho procedimiento de valoración, reserva asimismo la aplicación de otras dos ventajas fiscales a los bienes situados en el territorio alemán (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia, C-334/02, Rec. p. I-2229, apartado 29).

56 Por consiguiente, se debe concluir que, dado que no se ha demostrado que la normativa nacional controvertida en el procedimiento principal esté justificada por razones imperiosas de interés general, el artículo 73 B, apartado 1, del Tratado se opone a tal normativa.

57 En estas circunstancias, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 73 B, apartado 1, del Tratado, en relación con el artículo 73 D de éste, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que, a efectos del cálculo del impuesto de sucesiones sobre una herencia formada por bienes situados en el territorio de dicho Estado y por un bien agrícola y forestal situado en otro Estado miembro,

– establece que se tomará en consideración el bien situado en ese otro Estado miembro por su valor venal, mientras que a bien idéntico situado en el territorio nacional se aplicará un procedimiento especial de valoración cuyos resultados sólo corresponden, como media, al 10 % de ese valor venal, y

– reserva a los bienes agrícolas y forestales situados en el territorio nacional la aplicación de una exoneración fiscal concedida en función de tales bienes, así como la consideración de su valor residual únicamente en el 60 % de su importe.

Costas

58 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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:

El artículo 73 B, apartado 1, del Tratado CE (actualmente artículo 56 CE, apartado 1), en relación con el artículo 73 D del Tratado CE (actualmente artículo 58 CE), debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que, a efectos del cálculo del impuesto de sucesiones sobre una herencia formada por bienes situados en el territorio de dicho Estado y por un bien agrícola y forestal situado en otro Estado miembro,

- **establece que se tomará en consideración el bien situado en ese otro Estado miembro por su valor venal, mientras que a un bien idéntico situado en el territorio nacional se aplicará un procedimiento especial de valoración cuyos resultados sólo corresponden, como media, al 10 % de ese valor venal, y**
- **reserva a los bienes agrícolas y forestales situados en el territorio nacional la aplicación de una exoneración fiscal concedida en función de tales bienes, así como la consideración de su valor residual únicamente en el 60 % de su importe.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.