

Asunto C-67/08

Margarete Block

contra

Finanzamt Kaufbeuren

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof)

«Libre circulación de capitales — Artículos 56 CE y 58 CE — Impuesto de sucesiones — Normativa nacional que no permite imputar en el impuesto de sucesiones devengado en el Estado miembro donde residía el propietario de los bienes en el momento de su fallecimiento el impuesto de sucesiones abonado por el heredero en otro Estado miembro cuando los bienes hereditarios son créditos de capital — Doble imposición — Restricción — Inexistencia»

Sumario de la sentencia

Libre circulación de capitales — Restricciones — Impuesto de sucesiones

(Arts. 56 CE y 58 CE)

Los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa de un Estado miembro que no prevé, en lo que respecta al cálculo del impuesto de sucesiones que corresponde abonar al heredero residente en dicho Estado miembro sobre créditos de capital contra una institución financiera situada en otro Estado miembro, que, cuando el causante residiera en el momento de su fallecimiento en el primer Estado miembro, se impute en el impuesto de sucesiones exigible en éste el impuesto de sucesiones abonado en el otro Estado miembro.

Esta desventaja fiscal se deriva del ejercicio paralelo por los dos Estados miembros de que se trata de su potestad tributaria, que se caracteriza por el hecho de que uno de ellos opta por someter los créditos de capital al impuesto de sucesiones nacional cuando el acreedor reside en dicho Estado miembro, mientras que el otro opta por someter ese tipo de créditos al impuesto de sucesiones nacional cuando el deudor está establecido en dicho Estado miembro. El Derecho comunitario, en su estado actual y en una situación relativa al pago del impuesto de sucesiones, no prescribe criterios generales para el reparto de competencias entre los Estados miembros en lo que se refiere a la eliminación de la doble imposición dentro de la Comunidad Europea. De ello se deduce que, en el estado actual del Derecho comunitario, los Estados miembros disponen, sin perjuicio del respeto del Derecho comunitario, de cierta autonomía en la materia y que, en consecuencia, no tienen la obligación de adaptar su sistema tributario a los diferentes sistemas de tributación de los otros Estados miembros para eliminar, en particular, la doble imposición que se deriva del ejercicio paralelo por dichos Estados de su potestad tributaria y permitir, en consecuencia, la deducción del impuesto de sucesiones abonado en un Estado miembro distinto de aquel en el que reside el heredero.

La circunstancia de que la normativa nacional prevea reglas de imputación más favorables para los casos en que el causante residiera, en el momento de su fallecimiento, en otro Estado miembro no pone en entredicho las consideraciones anteriores, puesto que esta diferencia de trato, en el caso de la herencia de un causante no residente en el momento de su fallecimiento, se

deriva igualmente de la decisión del Estado miembro en cuestión, comprendida en su potestad tributaria, de utilizar el lugar de la residencia del acreedor como punto de conexión para determinar el carácter «extranjero» de los bienes que forman la herencia y, por consiguiente, de imputar el impuesto de sucesiones abonado en otro Estado miembro.

(véanse los apartados 28, 30 a 32, 34 y 36 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 12 de febrero de 2009 (*)

«Libre circulación de capitales – Artículos 56 CE y 58 CE – Impuesto de sucesiones – Normativa nacional que no permite imputar en el impuesto de sucesiones devengado en el Estado miembro donde residía el propietario de los bienes en el momento de su fallecimiento el impuesto de sucesiones abonado por el heredero en otro Estado miembro cuando los bienes hereditarios son créditos de capital – Doble imposición – Restricción – Inexistencia»

En el asunto C-67/08,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 16 de enero de 2008, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de febrero de 2008, en el procedimiento entre

Margarete Block

y

Finanzamt Kaufbeuren,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

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

Abogado General: Sr. J. Mazák;

Secretario: Sr. B. Fülöp, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 27 de noviembre de 2008;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de la Sra. Block, por el Sr. S. Gorski, Rechtsanwalt;
- en nombre del Finanzamt Kaufbeuren, por el Sr. M. Stock, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma y C. Blaschke, en calidad de

agentes;

- en nombre del Gobierno español, por el Sr. M. Muñoz Pérez, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. C. Wissels y M. Noort, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. M. Dowgielewicz, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. S. Ossowski, en calidad de agente, asistido por la Sra. S. Ford, Barrister;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. R. Lyal y W. Mölls, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 56 CE y 58 CE, relativos a la libre circulación de capitales.

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre la Sra. Block, heredera de una persona fallecida en Alemania, y el Finanzamt Kaufbeuren (en lo sucesivo, «Finanzamt»), relativo al cálculo del impuesto de sucesiones que corresponde abonar sobre los créditos de capital que el causante tenía frente a instituciones financieras situadas en España.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

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

«1. 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.

2. Las transferencias correspondientes a los movimientos de capitales se efectuarán en las mismas condiciones de cambio que las que se practican para los pagos relativos a las transacciones corrientes.»

4 Entre los movimientos de capitales enumerados en el anexo I de la Directiva 88/361 figuran, en la rúbrica XI de dicho anexo, los movimientos de capitales de carácter personal, que comprenden las sucesiones y legados.

Normativa nacional

5 El artículo 1, apartado 1, punto 1, de la Ley del impuesto de sucesiones y donaciones

(Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), en su versión aplicable en 1999 (BGBl. 1997 I, p. 378; en lo sucesivo «ErbStG»), establece que las sucesiones son operaciones imponibles a efectos de dicha Ley.

6 El artículo 2, apartado 1, punto 1, de la ErbStG establece, bajo el título «Obligación fiscal personal», lo siguiente:

«(1) La obligación fiscal recae:

1. en los casos contemplados en el artículo 1, apartado 1, puntos 1 a 3, sobre la totalidad de los bienes que sean objeto de transmisión cuando el causante, en el momento del fallecimiento, el donante, en el momento en que se realiza la donación, o el adquirente, en el momento en que se devenga el impuesto, tenga la condición de residente. Se considerarán residentes:

a) las personas físicas que tengan un domicilio o su residencia habitual en el territorio nacional, [...].»

7 Bajo el título «Imputación de los impuestos de sucesiones extranjeros», el artículo 21, apartados 1 y 2, de la ErbStG dispone:

«(1) En el caso de adquirentes cuyo patrimonio en el extranjero esté sujeto en otro país a un impuesto que se corresponda con el impuesto sobre sucesiones alemán, en los supuestos 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, se imputará, si así se solicita, el impuesto extranjero liquidado y adeudado por el adquirente, que haya sido abonado y no pueda ser objeto de reducción, al impuesto de sucesiones alemán, en la medida en que dicho patrimonio esté igualmente sujeto a este último impuesto. [...]

(2) Se considera patrimonio en el extranjero en el sentido del apartado 1,

1. si el causante tenía la condición de residente en el momento de su fallecimiento: la totalidad de los bienes situados en otro Estado, enumerados, según su naturaleza, en el artículo 121 de la [Ley de valoración (Bewertungsgesetz), en su versión aplicable en 1999 (BGBl. 1991 I, p. 230; en lo sucesivo, «BewG»)], y de los derechos de disfrute relativos a dichos bienes;

2. si el causante no tenía la condición de residente en el momento de su fallecimiento: la totalidad de los bienes, a excepción del patrimonio alemán en el sentido del artículo 121 de la [BewG], y de los derechos de disfrute relativos a dichos bienes.»

8 Bajo el título «Patrimonio situado en el territorio nacional», el artículo 121 de la BewG establece lo siguiente:

«El patrimonio situado en el territorio nacional comprende:

1. los bienes agrícolas y forestales situados en el territorio nacional;

2. los bienes inmuebles situados en el territorio nacional;

3. los bienes de explotación situados en el territorio nacional; se consideran como tales los bienes destinados a la realización de una actividad industrial o comercial en el territorio nacional cuando se mantiene, a dichos efectos, un establecimiento estable en el territorio nacional o cuando se ha designado un representante permanente;

4. las acciones de sociedades de capital, cuando la sociedad tenga su domicilio social o su dirección comercial en el territorio nacional y el socio, sólo o con personas a él vinculadas en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Ley de tributación de las relaciones internacionales [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)], posea, directa o indirectamente, al menos una décima parte del capital inicial o del capital social;
5. las invenciones, los modelos de utilidad y los planos no comprendidos en el punto 3 e inscritos en un libro o registro nacional;
6. los bienes económicos que no estén comprendidos en los puntos 1, 2 y 5 y se pongan a disposición de una explotación industrial o comercial nacional, en particular mediante alquiler o arrendamiento;
7. las hipotecas, garantías inmobiliarias por capital o por rentas y otros créditos o derechos cuando estén garantizados, directa o indirectamente, con bienes inmuebles situados en el territorio nacional, derechos asimilados a bienes inmuebles situados en el territorio nacional o buques inscritos en un registro nacional. Se excluyen los préstamos y créditos representados por bonos;
8. los créditos resultantes de la participación en una explotación comercial en calidad de socio de hecho y de préstamos participativos, cuando el deudor tenga su domicilio, su residencia habitual, su domicilio social o su dirección comercial en el territorio nacional;
9. los derechos de disfrute relativos a alguno de los activos mencionados en los puntos 1 a 8.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

9 La Sra. Block, residente en Alemania, es heredera única de una persona fallecida en 1999 en ese mismo Estado miembro, lugar de su última residencia. La masa hereditaria estaba constituida esencialmente por capital mobiliario depositado en parte en Alemania, por un importe de 144.255 DEM, y en parte en instituciones financieras situadas en España, por un importe equivalente a 994.494 DEM. En lo que respecta a este último, la Sra. Block abonó en España el correspondiente impuesto de sucesiones, por un importe de 207.565 DEM.

10 En su liquidación tributaria de 14 de marzo de 2000, el Finanzamt determinó el impuesto de sucesiones exigible en Alemania a la Sra. Block sin tener en cuenta el impuesto de sucesiones abonado en España. La Sra. Block presentó una reclamación contra dicha liquidación solicitando que el impuesto de sucesiones abonado en España se imputara en el impuesto de sucesiones que le correspondía pagar en Alemania, y que, en consecuencia, el exceso le fuese devuelto.

11 Mediante decisión de 4 de julio de 2003, el Finanzamt, pronunciándose sobre dicha reclamación, autorizó que se dedujera la deuda fiscal española como pasivo de la herencia, es decir, que se minorara la base imponible del impuesto de sucesiones que le correspondía abonar en Alemania en la cuantía del impuesto de sucesiones abonado en España. En dicha decisión se determinó que la adquisición imponible, una vez deducidas las obligaciones derivadas de legados y una exención personal, ascendía a 579.000 DEM y se fijó el importe del impuesto de sucesiones correspondiente en 124.500 DEM (63.655,84 euros).

12 En el marco de un recurso interpuesto por la Sra. Block al objeto de que, en lugar de deducirse de la base imponible como pasivo de la herencia, el impuesto de sucesiones abonado en España se imputase en el impuesto de sucesiones exigible en Alemania, el Finanzgericht estimó que la imputación del impuesto de sucesiones español prevista en el artículo 21, apartado

2, de la ErbStG quedaba excluida por el apartado 2, punto 1, de dicho artículo, puesto que los créditos de capital frente a instituciones financieras situadas en España no están contemplados en el artículo 121 de la BewG. Estos créditos de capital no constituyen un «patrimonio en el extranjero» en el sentido del artículo 21, apartado 2, punto 1, de la ErbStG. Según el Finanzgericht, si bien es cierto que los créditos de capital litigiosos están sometidos a doble imposición, no corresponde a las autoridades fiscales alemanas subvencionar a otros Estados miembros.

13 El Bundesfinanzhof señala, en casación, que, dada la inexistencia de armonización comunitaria en lo que respecta al concepto de «patrimonio en el extranjero», la Sra. Block está sometida a doble imposición, puesto que para determinar la exacción del impuesto de sucesiones sobre los créditos de capital, la República Federal de Alemania utiliza el punto de conexión del domicilio del acreedor, mientras que el Reino de España utiliza el del domicilio del deudor.

14 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta si esta doble imposición es contraria al Derecho comunitario. Por un lado, si la totalidad del patrimonio del causante hubiese estado situada en Alemania, únicamente habría sido exigible el impuesto de sucesiones alemán. Por otro, en lo que respecta al punto de conexión para la tributación, el criterio del domicilio del acreedor no es menos lógico que el del domicilio del deudor, puesto que el patrimonio heredado pertenece al acreedor.

15 Por otra parte, en el caso de que dicha doble imposición constituya una restricción a la libre circulación de capitales, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si puede verse justificada por el artículo 73 D, apartado 1, letra a), del Tratado CE [actualmente artículo 58 CE, apartado 1, letra a)], tal como lo interpreta la Declaración nº 7 relativa al artículo 73 D del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, anexa al Tratado UE (DO 1992, C 191, p. 95), según la cual «la Conferencia afirma que el derecho de los Estados miembros a aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal a las que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo 73 D del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, se aplicará únicamente a sus disposiciones pertinentes existentes al término de 1993. Sin embargo, la presente declaración será solamente aplicable a los movimientos de capitales y a los pagos entre Estados miembros». Las disposiciones del artículo 21 de la ErbStG son, en opinión del Bundesfinanzhof, anteriores a 1993, puesto que la promulgación en 1997 de la nueva versión de dicha Ley no es un acto constitutivo del legislador equivalente a una nueva publicación.

16 En este contexto, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Permite lo dispuesto en el artículo 73 D, apartados 1, letra a), y 3, del Tratado CE [actualmente artículo 58 CE, apartados 1, letra a), y 3 CE] excluir, también en las sucesiones abiertas en 1999, la imputación del impuesto español de sucesiones en el impuesto alemán de sucesiones conforme al artículo 21, apartados 1 y 2, punto 1 de la [ErbStG], en relación con el artículo 121 de la [BewG] (limitación objetiva)?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 73 B, apartado 1, del Tratado CE (actualmente artículo 56 CE, apartado 1) en el sentido de que ha de imputarse en el impuesto alemán de sucesiones el impuesto de sucesiones que recauda otro Estado miembro de la Unión Europea con ocasión de la adquisición *mortis causa* por un heredero residente en Alemania de los créditos de capital que tuviera el causante, cuyo último domicilio también se encontrara en Alemania, contra una entidad de crédito domiciliada en ese otro Estado miembro?

3) Para decidir cuál de los Estados interesados debe evitar la doble imposición, ¿es relevante la idoneidad de los distintos puntos de conexión establecidos en las normativas tributarias

nacionales, y, de ser así, es el punto de conexión de la residencia del acreedor más adecuado que el punto de conexión del domicilio del deudor?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

17 Mediante sus cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta, en esencia, si los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro que, como la controvertida en el litigio principal, no prevé, en lo que respecta al cálculo del impuesto de sucesiones que corresponde abonar al heredero residente en dicho Estado miembro sobre los créditos de capital contra una institución financiera situada en otro Estado miembro, que, cuando el causante residiera en el momento de su fallecimiento en el primer Estado miembro, se impute en el impuesto de sucesiones exigible en éste el impuesto de sucesiones abonado en el otro Estado miembro.

18 Según reiterada jurisprudencia, el artículo 56 CE, apartado 1, prohíbe de manera general las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros (sentencia de 6 de diciembre de 2007, *Federconsumatori y otros*, C-463/04 y C-464/04, Rec. p. I-10419, apartado 19 y jurisprudencia citada).

19 Al no existir en el Tratado una definición del concepto de «movimientos de capitales» en el sentido del artículo 56 CE, apartado 1, el Tribunal de Justicia ha reconocido anteriormente un valor indicativo a la nomenclatura que figura en el anexo I de la Directiva 88/361, aunque ésta fuera adoptada sobre la base de los artículos 69 y 70, apartado 1, del Tratado CEE (posteriormente artículos 69 y 70, apartado 1, del Tratado CE, derogados por el Tratado de Ámsterdam), entendiéndose que, en virtud del párrafo tercero de la introducción de dicho anexo, la nomenclatura que contiene no es restrictiva del 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 17 de enero de 2008, *Jäger*, C-256/06, Rec. p. I-123, apartado 24).

20 A este respecto, el Tribunal de Justicia, tras recordar 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», ha declarado que las sucesiones constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 56 CE, tanto si se refieren a sumas de dinero, a bienes inmuebles o a bienes muebles, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro (véanse, en particular, las sentencias de 11 de diciembre de 2003, *Barbier*, C-364/01, Rec. p. I-15013, apartado 58; de 11 de septiembre de 2008, *Arens-Sikken*, C-43/07, Rec. p. I-0000, apartado 30, y *Eckelkamp*, C-11/07, Rec. p. I-0000, apartado 39, y de 27 de enero de 2009, *Persche*, C-318/07, Rec. p. I-0000, apartados 30 y 31).

21 Una situación en la que una persona residente en Alemania en el momento de su fallecimiento deja en herencia a otra, también residente en dicho Estado miembro, créditos de capital frente a una institución financiera situada en España que han sido gravados por el impuesto de sucesiones tanto en Alemania como en España no es, en modo alguno, una situación puramente interna.

22 En consecuencia, la sucesión de la que se trata en el litigio principal constituye un movimiento de capitales en el sentido del artículo 56 CE, apartado 1.

23 Procede, por tanto, examinar si, como alega la Sra. Block, una normativa nacional como la controvertida en el procedimiento principal constituye una restricción a los movimientos de

capitales.

24 En lo que respecta a las sucesiones, se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que las medidas prohibidas por el artículo 56 CE, 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 los citados bienes (sentencias, antes citadas, van Hilten-van der Heijden, apartado 44; Jäger, apartado 31; Arens-Sikken, apartado 37, y Eckelkamp, apartado 44).

25 Sin embargo, consta que la normativa nacional de que se trata en el procedimiento principal prevé, en lo que respecta al cálculo del impuesto que debe abonar el heredero residente en Alemania sobre los créditos de capital propiedad de una persona que, en el momento de su fallecimiento, residía también en Alemania, normas idénticas para la imposición de las sucesiones tanto en el caso de que la institución financiera deudora de dichos créditos esté situada en Alemania como si se encuentra en otro Estado miembro.

26 La Sra. Block sostiene, no obstante, que dicha normativa nacional restringe la libre circulación de capitales, puesto que no todos los bienes hereditarios de una persona situados en un Estado miembro distinto del Estado en el que residía el causante en el momento de su fallecimiento dan lugar necesariamente a un derecho a la imputación del impuesto de sucesión abonado en aquel Estado miembro. En efecto, cuando, como es el caso en el litigio principal, el propietario de dichos bienes residía en Alemania en el momento de su fallecimiento, el concepto de «patrimonio en el extranjero» en el sentido del artículo 21 de la ErbStG, que da derecho a la imputación, no incluye, a tenor de lo establecido en el apartado 2, punto 1, de dicho artículo, algunos elementos patrimoniales, tales como los créditos de capital, aun cuando, desde un punto de vista económico, éstos estén manifiestamente situados en el extranjero. Esto da lugar, a su parecer, a una restricción contraria al artículo 56 CE, apartado 1, puesto que el riesgo de doble imposición podría disuadir a los propietarios y a sus herederos de invertir en determinados Estados miembros.

27 A este respecto, debe señalarse que, como pone de manifiesto la Sra. Block, el hecho de que algunos bienes hereditarios, tales como los créditos de capital, estén excluidos en Alemania del concepto de «patrimonio en el extranjero», que da derecho, según la normativa nacional, a la imputación en el impuesto de sucesiones exigible en dicho Estado miembro del impuesto de sucesiones abonado en otro Estado, da lugar, en el caso de que los créditos se tengan frente a una institución financiera situada en otro Estado miembro que haya recaudado el impuesto de sucesiones sobre dichos créditos, en el presente caso, el Reino de España, a una carga fiscal superior a la que habría que soportar si dichos créditos se tuviesen contra una institución financiera situada en Alemania.

28 No obstante, como han defendido acertadamente los Gobiernos que han presentado observaciones escritas ante el Tribunal de Justicia y la Comisión de las Comunidades Europeas, esta desventaja fiscal se deriva del ejercicio paralelo por los dos Estados miembros de que se trata de su potestad tributaria, que se caracteriza por el hecho de que uno de ellos, en concreto, la República Federal de Alemania, opta por someter los créditos de capital al impuesto de sucesiones alemán cuando el acreedor reside en dicho Estado miembro, mientras que el otro Estado miembro, a saber, el Reino de España, opta por someter ese tipo de créditos al impuesto de sucesiones español cuando el deudor está establecido en dicho Estado miembro (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de noviembre de 2006, Kerckhaert y Morres, C-513/04, Rec. p. I-10967, apartado 20, y de 6 de diciembre 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Rec. p. I-10451, apartado 43).

29 Debe señalarse, a este respecto, que los convenios para evitar la doble imposición, como los previstos en el artículo 293 CE, sirven para eliminar o atenuar los efectos negativos para el funcionamiento del mercado interior que se derivan de la coexistencia de sistemas tributarios nacionales evocada en el apartado anterior (sentencias, antes citadas, Kerckhaert y Morres, apartado 21, y Columbus Container Services, apartado 44).

30 Ahora bien, el Derecho comunitario, en su estado actual y en una situación como la del procedimiento principal, no prescribe criterios generales para el reparto de competencias entre los Estados miembros en lo que se refiere a la eliminación de la doble imposición dentro de la Comunidad Europea. Exceptuando la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO L 225, p. 6), el Convenio de 23 de julio de 1990 relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (DO L 225, p. 10) y la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DO L 157, p. 38), no se ha adoptado hasta la fecha, en el marco del Derecho comunitario, ninguna medida de unificación o de armonización tendente a eliminar las situaciones de doble imposición (véanse las sentencias, antes citadas, Kerckhaert y Morres, apartado 22, y Columbus Container Services, apartado 45).

31 De ello se deduce que, en el estado actual del Derecho comunitario, los Estados miembros disponen, sin perjuicio del respeto del Derecho comunitario, de cierta autonomía en la materia y que, en consecuencia, no tienen la obligación de adaptar su sistema tributario a los diferentes sistemas de tributación de los otros Estados miembros para eliminar, en particular, la doble imposición que se deriva del ejercicio paralelo por dichos Estados de su potestad tributaria y permitir, en consecuencia, la deducción, en un asunto como el principal, del impuesto de sucesiones abonado en un Estado miembro distinto de aquel en el que reside el heredero (véase, en este sentido, la sentencia Columbus Container Services, antes citada, apartado 51).

32 La circunstancia, alegada por la Sra. Block en sus observaciones escritas, de que el artículo 21 de la ErbStG prevea reglas de imputación más favorables para los casos en que el causante residiera, en el momento de su fallecimiento, en un Estado miembro que no sea la República Federal de Alemania no pone en entredicho las consideraciones anteriores, puesto que el apartado 2, punto 2, de dicho artículo define, en tal caso, el concepto de «patrimonio en el extranjero» de manera mucho más amplia que la aplicable a una situación como la de la recurrente en el litigio principal.

33 Es cierto que, tal como confirmaron el Gobierno alemán y la Comisión durante la vista, para los casos en que el causante residiera, en el momento de su fallecimiento, en un Estado miembro que no sea la República Federal de Alemania, la normativa nacional prevé, en lo que respecta al cálculo del impuesto de sucesiones que corresponde abonar en Alemania a un heredero residente

sobre los créditos de capital que el causante tuviera frente a una institución financiera situada en ese otro Estado miembro, la imputación del impuesto de sucesiones abonado en dicho Estado sobre esos mismos créditos, puesto que en tal caso dichos créditos responden al concepto de «patrimonio en el extranjero» conforme al artículo 21, apartado 2, punto 2, de la ErbStG.

34 No obstante, esta diferencia de trato, en el caso de la herencia de un causante no residente en el momento de su fallecimiento, se deriva igualmente de la decisión del Estado miembro en cuestión, comprendida, conforme a la jurisprudencia citada en los apartados 28 a 31 de la presente sentencia, en su potestad tributaria, de utilizar el lugar de la residencia del acreedor como punto de conexión para determinar el carácter «extranjero» de los bienes que forman la herencia y, por consiguiente, de imputar en Alemania el impuesto de sucesiones abonado en otro Estado miembro.

35 Por otro lado, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el Tratado no garantiza a un ciudadano de la Unión que el traslado de su residencia a un Estado miembro que no sea aquel en el que residía hasta entonces sea neutro en materia de tributación. Habida cuenta de las disparidades de las legislaciones de los Estados miembros en esta materia, tal traslado puede, según los casos, ser más o menos ventajoso para el ciudadano (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de julio de 2004, Lindfors, C?365/02, Rec. p. I?7183, apartado 34, y de 12 de julio de 2005, Schempp, C?403/03, Rec. p. I?6421, apartado 45).

36 En consecuencia, procede responder a las cuestiones planteadas que los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa de un Estado miembro que, como la controvertida en el litigio principal, no prevé, en lo que respecta al cálculo del impuesto de sucesiones que corresponde abonar al heredero residente en dicho Estado miembro sobre créditos de capital contra una institución financiera situada en otro Estado miembro, que, cuando el causante residiera en el momento de su fallecimiento en el primer Estado miembro, se impute en el impuesto de sucesiones exigible en éste el impuesto de sucesiones abonado en el otro Estado miembro.

Costas

37 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 Tercera) declara:

Los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa de un Estado miembro que, como la controvertida en el litigio principal, no prevé, en lo que respecta al cálculo del impuesto de sucesiones que corresponde abonar al heredero residente en dicho Estado miembro sobre créditos de capital contra una institución financiera situada en otro Estado miembro, que, cuando el causante residiera en el momento de su fallecimiento en el primer Estado miembro, se impute en el impuesto de sucesiones exigible en éste el impuesto de sucesiones abonado en el otro Estado miembro.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.