



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 8 de junio de 2016*

«Procedimiento prejudicial — Libre circulación de capitales — Artículos 63 TFUE y 65 TFUE — Impuesto sobre donaciones — Donación de inmueble situado en el territorio nacional — Normativa nacional que establece una reducción superior para los residentes que para los no residentes — Existencia de un régimen opcional que permite que se aplique la reducción superior a cualquier persona domiciliada en un Estado miembro de la Unión»

En el asunto C-479/14,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributario de Düsseldorf, Alemania), mediante resolución de 22 de octubre de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 28 de octubre de 2014, en el procedimiento entre

Sabine Hünnebeck

y

Finanzamt Krefeld,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Presidenta de Sala, y los Sres. A. Arabadjiev, J.-C. Bonichot, S. Rodin y E. Regan (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 16 de diciembre de 2015;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de la Sra. Hünnebeck, por el Sr. M. Sarburg, Rechtsanwalt;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. M. Wasmeier, W. Roels y B.-R. Killmann, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 18 de febrero de 2016;

* Lengua de procedimiento: alemán.

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 63 TFUE, apartado 1, y 65 TFUE.
- 2 Esta petición se planteó en un litigio entre la Sra. Sabine Hünnebeck y el Finanzamt Krefeld (servicio tributario de Krefeld, Alemania) en relación con la liquidación del impuesto de sucesiones devengado como consecuencia de la donación de un terreno situado en Alemania del que la Sra. Hünnebeck era copropietaria.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 A tenor 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 [artículo derogado por el Tratado de Ámsterdam] (DO 1988, 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 dicha Directiva figuran, en particular, en su rúbrica XI, titulada «Movimientos de capitales de carácter personal», las donaciones y dotaciones.

Derecho alemán

- 5 La Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones), en su versión publicada el 27 de febrero de 1997 (BGBl. 1997 I, p. 378), tal como quedó modificada en último lugar por el artículo 11 de la Ley de 7 de diciembre de 2011 (BGBl. 2011 I, p. 2592) (en lo sucesivo, «ErbStG»), establece, en su artículo 1, titulado «Operaciones sujetas al impuesto»:

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

1. Las transmisiones *mortis causa*;
2. Las donaciones *inter vivos*;
3. Las donaciones modales;

[...]

(2) Salvo disposición en contrario, las disposiciones de la presente Ley relativas a la transmisión de bienes *mortis causa* serán aplicables asimismo a las donaciones simples y a las donaciones modales, al igual que las disposiciones relativas a las donaciones se aplicaran también a las donaciones modales *inter vivos*.»

6 El artículo 2 de la ErbStG, titulado «Obligación tributaria personal», dispone:

«(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 beneficiario, 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 habitualmente más de cinco años en el extranjero sin tener domicilio en Alemania,

[...]

3. En todos los demás casos, sin perjuicio del apartado 3, a los bienes adquiridos consistentes en bienes nacionales en el sentido del artículo 121 de la Bewertungsgesetz [Ley de Valoración; en lo sucesivo, “BewG”] (sujeción por obligación real).

[...]

(3) A solicitud del beneficiario, la transmisión patrimonial que incluya bienes nacionales en el sentido del artículo 121 de la [BewG] (apartado 1, punto 3) se considerará sometida en su conjunto al impuesto por obligación personal si el causante, en el momento del fallecimiento, el donante, en el momento en que realiza la donación, o el beneficiario, en el momento en que se produce el hecho imponible (artículo 9), están domiciliados en un Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado al que sea aplicable el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo [de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3; en lo sucesivo, “Acuerdo EEE”)]. En caso de transmisiones múltiples procedentes de la misma persona en un período que abarque los diez años anteriores y los diez posteriores a la transmisión de bienes, aquellas también se considerarán sometidas al impuesto por obligación personal [actual] y se sumarán con arreglo al artículo 14. [...]»

7 El artículo 14 de la ErbStG, titulado «Toma en consideración de las transmisiones anteriores», establece, en su apartado 1:

«En caso de transmisión de varios elementos patrimoniales por la misma persona al mismo beneficiario en el espacio de diez años, se sumarán añadiendo al último bien transmitido el valor que tenían los bienes transmitidos con anterioridad en la fecha de su transmisión. Del impuesto de transmisiones patrimoniales sobre el total se deducirán los impuestos a cuyo pago resulte obligado, en virtud de la situación personal del beneficiario y sobre la base de las disposiciones aplicables en la fecha de la última transmisión de bienes, sobre los bienes transmitidos con anterioridad. [...]»

- 8 El artículo 15 de la ErbStG, titulado «Clases impositivas», dispone, en su apartado 1:
- «En función de la relación personal entre el beneficiario y el causante o donante, se distinguen las tres siguientes clases impositivas:
- Clase I:
1. el cónyuge y la pareja de hecho,
 2. los hijos y los hijos del cónyuge,
- [...]»
- 9 El artículo 16, con la rúbrica «Reducciones», es del siguiente tenor:
- «(1) Quedaran exentas en los supuestos de obligación personal (artículo 2, apartados 1, punto 1, y 3), las transmisiones de bienes:
1. al cónyuge y a la pareja de hecho, por importe de 500 000 euros;
 2. a los hijos contemplados en la clase impositiva I, punto 2, y a los hijos de hijos fallecidos comprendidos en la clase I, punto 2, por importe de 400 000 euros;
- [...]
- (2) El importe de la reducción establecida en el apartado 1 será sustituido por el importe de 2 000 euros en los supuestos de obligación real contemplados en el artículo 2, apartado 1, punto 3.»
- 10 Bajo la rúbrica «Bienes nacionales», el artículo 121 de la BewG, en su versión publicada el 1 de febrero de 1991 (BGBl. 1991 I, p. 230), tal como quedó modificada en último lugar por el artículo 10 de la Ley de 7 de diciembre de 2011 (BGBl. 2011 I, p. 2592), tiene el siguiente tenor:
- «Los bienes nacionales comprenden:
1. los bienes agrícolas y forestales situados en el territorio nacional;
 2. los bienes inmuebles situados en el territorio nacional;
- [...]»

Litigio principal y cuestión prejudicial

- 11 La Sra. Hünnebeck y sus dos hijas son nacionales alemanas. Están domiciliadas en Gloucestershire, en el Reino Unido. La Sra. Hünnebeck no vive en Alemania desde el año 1996. Sus hijas nunca han vivido en Alemania.
- 12 La Sra. Hünnebeck era copropietaria, al 50 %, de una finca situada en Düsseldorf (Alemania). Mediante contrato otorgado ante notario el 20 de septiembre de 2011, donó esa parte por mitades a sus hijas. Se estipuló que asumiría los eventuales impuestos correspondientes a esa donación. El 12 de enero de 2012, un abogado, en su condición de representante de las hijas menores de edad de la Sra. Hünnebeck, dio su consentimiento a las declaraciones emitidas en el contrato de 20 de septiembre de 2011.

- 13 Mediante sendas liquidaciones de 31 de mayo de 2012, el servicio tributario de Krefeld fijó el importe del impuesto sobre donaciones devengado por la Sra. Hünnebeck por cada parte proporcional en 146 509 euros. Al liquidar dicho impuesto, ese servicio dedujo en cada ocasión del valor del bien transmitido la reducción personal concedida a los sujetos pasivos por obligación real, por importe de 2 000 euros.
- 14 La Sra. Hünnebeck recurrió en vía administrativa para solicitar la aplicación, a cada una de las partes donadas a sus dos hijas, de la reducción personal de 400 000 euros de que gozan los sujetos pasivos sometidos por obligación personal, de conformidad con el artículo 16, apartado 1, punto 2, de la ErbStG. Dicho recurso fue desestimado. A raíz de esta desestimación, la Sra. Hünnebeck interpuso ante el Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributario de Düsseldorf, Alemania) un recurso para que se le concediera tal reducción. La Sra. Hünnebeck sostiene ante dicho tribunal que no presentó a los servicios tributarios ninguna solicitud de reducción con arreglo al artículo 2, apartado 3, de la ErbStG, debido a que dicha disposición, que entró en vigor después de las donaciones, no le es aplicable y a que conlleva que se consideren las donaciones anteriores a la donación controvertida en el litigio principal.
- 15 El servicio tributario de Krefeld alega ante dicho tribunal que el artículo 2, apartado 3, de la ErbStG garantiza una perfecta igualdad de trato entre las personas sometidas por obligación personal y por obligación real.
- 16 El tribunal remitente alberga dudas en cuanto a la compatibilidad, con los artículos 63 TFUE, apartado 1, y 65 TFUE, del artículo 16, apartado 2, de la ErbStG, incluso cuando éste se pone en relación con el artículo 2, apartado 3, de dicha Ley.
- 17 Dicho órgano jurisdiccional observa que, en la sentencia de 22 de abril de 2010, *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216), el Tribunal de Justicia ya se pronunció acerca de la compatibilidad con el Derecho de la Unión del artículo 16, apartado 2, de la ErbStG, recogido en una versión redactada en términos prácticamente idénticos a los de la disposición controvertida en el litigio principal. Considera que, habida cuenta de esa única sentencia, habría que estimar el recurso de que conoce puesto que el Derecho de la Unión se opone a una aplicación combinada de los artículos 2, apartado 1, punto 3, y 16, apartado 2, de la ErbStG, que lleva a conceder a la Sra. Hünnebeck y a sus hijas una reducción de 2 000 euros por el hecho de que residían, en la fecha de la donación controvertida en el litigio principal, en el Reino Unido, mientras que dicha deducción habría ascendido a 400 000 euros, con arreglo a las disposiciones combinadas del artículo 2, apartado 1, punto 1, letra a), del artículo 15, apartado 1, y del artículo 16, apartado 1, punto 2, de la ErbStG, si la donante o las donatarias hubiesen residido en esa misma fecha en Alemania.
- 18 No obstante, el tribunal remitente se pregunta si es de otro modo a raíz de la adopción del artículo 2, apartado 3, de la ErbStG por el legislador alemán en respuesta a la sentencia de 22 de abril de 2010, *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216).
- 19 Basándose en la jurisprudencia resultante de las sentencias de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), apartado 162; de 18 de marzo de 2010, *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148), apartado 53, y de 28 de febrero de 2013, *Beker* (C-168/11, EU:C:2013:117), apartado 62, dicho tribunal señala que, aunque el Tribunal de Justicia no se ha pronunciado aún al respecto, ha considerado que una normativa nacional de aplicación facultativa puede ser contraria al Derecho de la Unión. En consecuencia, dicho órgano jurisdiccional considera probable que la adopción del artículo 2, apartado 3, de la ErbStG no pueda paliar la incompatibilidad del artículo 16, apartado 2, de la ErbStG con el Derecho de la Unión, en particular, debido a que esta última disposición se aplica sistemáticamente en defecto de solicitud del sujeto pasivo.
- 20 El órgano jurisdiccional remitente duda también de la compatibilidad con el Derecho de la Unión de la regla prevista en el artículo 2, apartado 3, de la ErbStG.

- 21 Por una parte, con arreglo a esa disposición, el beneficiario sólo puede solicitar que se le aplique la reducción incrementada si el causante, el donante o el beneficiario tenían su domicilio, en la fecha de la transmisión patrimonial, en el territorio de un Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado al que sea aplicable el Acuerdo EEE, pese a que el Tribunal de Justicia, en su sentencia de 17 de octubre de 2013, *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662), declaró que las disposiciones del Derecho de la Unión se oponen a una normativa de un Estado miembro relativa al cálculo del impuesto sobre sucesiones que establece, en caso de adquisición *mortis causa* de un inmueble situado en el territorio de dicho Estado, que la reducción de la base imponible en el supuesto de que el causante y el causahabiente residan, en el momento del fallecimiento, en un tercer país, es inferior a la reducción que se habría aplicado si al menos uno de ellos hubiera residido, en ese mismo momento, en dicho Estado miembro.
- 22 Por otra parte, el tribunal remitente observa que el artículo 2, apartado 3, segunda frase, de la ErbStG obliga a someter al impuesto por obligación personal todas las transmisiones procedentes de la misma persona realizadas durante los diez años anteriores y los diez años posteriores a la patrimonial considerada, acumulándolas de conformidad con el artículo 14 de la ErbStG. Por consiguiente, pese a que, para los sujetos pasivos mencionados en el artículo 2, apartado 1, punto 1, de la ErbStG, la reducción se refiere a todo el patrimonio adquirido por una misma persona durante un período de diez años, el período considerado para los sujetos pasivos mencionados en dicho artículo 2, apartado 3, es de 20 años.
- 23 En esas circunstancias, el Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributario de Düsseldorf) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Debe interpretarse el artículo 63 TFUE, apartado 1, en relación con el artículo 65 TFUE, en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro que, a efectos del cálculo del impuesto sobre donaciones, establezca que la reducción de la base imponible en caso de donación de un inmueble situado en el territorio de dicho Estado sea inferior, cuando el donante y el donatario residiesen, en el momento en que se realizó la donación, en otro Estado miembro, a la reducción que se habría aplicado si al menos uno de ellos hubiera residido, en la misma fecha, en el primer Estado miembro, aun cuando esa normativa establezca, por otra parte, que esta última reducción (superior) se aplique a instancia del donatario (tomando en consideración todos los bienes recibidos del donante a título gratuito a lo largo de los diez años anteriores y posteriores a la donación)?»

Sobre la cuestión prejudicial

Observaciones preliminares

- 24 En primer lugar, procede recordar que el mecanismo establecido por el legislador alemán, según el cual, para calcular la liquidación del impuesto sobre donaciones, la reducción sobre la base imponible en caso de donación de un inmueble situado en el territorio de dicho Estado es inferior, si el donante y el donatario residían en otro Estado miembro en la fecha en que se realizó la donación, a la reducción que se habría aplicado si al menos uno de ellos hubiera residido, en esa misma fecha, en el primer Estado miembro, fue calificada por el Tribunal de Justicia como restricción injustificada a la libre circulación de capitales en la sentencia de 22 de abril de 2010, *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216) y dio también lugar a la sentencia declarativa de incumplimiento de 4 de septiembre de 2014, *Comisión/Alemania* (C-211/13, EU:C:2014:2148).
- 25 En el caso de autos, consta que este mecanismo tributario se aplica siempre —si el donatario no solicita que se le aplique la reducción incrementada— en el caso de donaciones entre no residentes. Ningún dato de los autos de que dispone el Tribunal de Justicia permite declarar que proceda analizar dicho mecanismo tributario de modo distinto en la presente remisión prejudicial.

- 26 Pues bien, si bien mantuvo este mismo mecanismo tributario, el legislador nacional modificó el artículo 2 de la ErbStG añadiendo un apartado 3 en virtud del cual, en caso de donación entre no residentes, el donatario puede solicitar que se le aplique la reducción incrementada prevista en caso de donaciones en las que interviene al menos un residente.
- 27 En segundo lugar, ha de precisarse el objeto de la presente petición de decisión prejudicial.
- 28 En primer término, hay que señalar que la Comisión sostiene que el requisito, establecido por la ErbStG, de que los beneficiario no residentes sólo puedan solicitar la aplicación de la reducción incrementada si el beneficiario o el donante tienen su domicilio en un Estado miembro de la Unión o en un Estado al que sea aplicable el Acuerdo EEE es contrario a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resultante de la sentencia de 17 de octubre de 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), puesto que tal reducción no se aplica a las transmisiones entre donantes y donatarios residentes en Estados terceros.
- 29 Aunque el tenor de la cuestión prejudicial no se refiere expresamente a este aspecto de la normativa nacional controvertida, de dicha petición de decisión prejudicial resulta que el tribunal remitente alberga también dudas a este respecto acerca de la compatibilidad con el Derecho de la Unión de la normativa nacional.
- 30 No obstante, debe recordarse que, si bien las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión planteadas por el juez nacional en el marco fáctico y normativo definido bajo su responsabilidad, y cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia, disfrutan de una presunción de pertinencia, el Tribunal de Justicia puede negarse a pronunciarse sobre una cuestión planteada por un órgano jurisdiccional nacional cuando resulta evidente que la interpretación solicitada del Derecho de la Unión no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de febrero de 2013, Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, apartado 19 y jurisprudencia citada).
- 31 En el caso de autos, es pacífico que la Sra. Hünnebeck y sus dos hijas, beneficiarias de la donación de que se trata, tenían todas ellas su domicilio en el Reino Unido en la fecha en la que se realizó dicha donación.
- 32 En estas condiciones, sin remitirse a las circunstancias del litigio principal, el problema de la incompatibilidad alegada que se ha puesto de manifiesto en el apartado 28 de la presente sentencia es hipotético y, por lo tanto, no exige respuesta del Tribunal de Justicia en el presente procedimiento.
- 33 En segundo término, existen discrepancias acerca de la interpretación de la normativa nacional controvertida en lo relativo al período que debe considerarse en cuanto a la suma de las donaciones en el supuesto mencionado en el artículo 2, apartado 3, de la ErbStG.
- 34 Así, el tribunal remitente considera que, en dicho supuesto, la base imponible a la que se imputa la reducción concedida es igual a la suma de las donaciones realizadas durante un período de 20 años, mientras que, en caso de que el donante o el beneficiario residan en Alemania, dicha base imponible será igual a la suma de las donaciones realizadas durante un período de diez años.
- 35 Por el contrario, el Gobierno alemán refuta esta interpretación de los artículos 2, apartado 3, y 14, de la ErbStG. A su entender, tanto en el caso de una donación entre no residentes como en el de una donación en la que sea parte al menos un residente, se acumulan las donaciones realizadas durante el período de los diez años anteriores a la última donación. En cambio, según dicho Gobierno, la aplicación de estas disposiciones a instancia del beneficiario conlleva la sujeción por obligación personal de todos los bienes transmitidos durante un período de 20 años.

- 36 A este respecto, procede recordar que el órgano jurisdiccional remitente es el único competente para esclarecer y apreciar los hechos del litigio de que conoce, así como para interpretar y aplicar el Derecho nacional (véase la sentencia de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp y otros, C-11/07, EU:C:2008:489, apartado 32 y jurisprudencia citada). Ha de recordarse también que el Tribunal de Justicia debe limitar su examen, en principio, a los elementos de apreciación que el órgano jurisdiccional remitente decidió someterle. Por tanto, respecto a la aplicación de la normativa nacional pertinente, el Tribunal de Justicia debe atenerse a la situación que dicho órgano jurisdiccional considera probada y no puede estar vinculado por las hipótesis planteadas por una de las partes en el litigio principal (sentencia de 6 de marzo de 2003, Kaba, C-466/00, EU:C:2003:127, apartado 41). Por lo tanto, corresponde al tribunal remitente y no al Tribunal de Justicia determinar el alcance y la eficacia en Derecho alemán de la normativa nacional controvertida y, en particular, las consecuencias jurídicas para los beneficiarios no residentes de la aplicación, a instancia suya, de la reducción incrementada.
- 37 En estas circunstancias, procede considerar que, mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si los artículos 63 TFUE y 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que recurre, para las donaciones entre no residentes, por una parte, si el beneficiario no lo solicita expresamente, a un método de cálculo del impuesto que aplica una reducción fiscal reducida y, por otra parte, a instancia de ese beneficiario, a un método de cálculo del impuesto que aplica la reducción incrementada que predomina para las donaciones en las que es parte al menos un residente, opción que supone para el beneficiario no residente que, a efectos del cálculo del impuesto devengado como consecuencia de la donación en cuestión, se acumulen todas las donaciones que dicho donatario haya recibido de la misma persona durante los diez años anteriores y los diez años posteriores a dicha donación.

Sobre la existencia de una restricción a la libre circulación de capitales

- 38 Según reiterada jurisprudencia, el artículo 63 TFUE, apartado 1, prohíbe con carácter general las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros (véase la sentencia de 17 de septiembre de 2015, F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, EU:C:2015:612, apartado 35 y jurisprudencia citada).
- 39 En el caso de autos, consta que la donación controvertida en el litigio principal es una operación a la que se aplica el artículo 63 TFUE, apartado 1.
- 40 En cuanto a si la normativa controvertida constituye una restricción en el sentido de dicha disposición, procede recordar 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 mediante donación pueden no sólo disuadir de la compra de bienes inmuebles situados en el Estado miembro en cuestión, sino que pueden asimismo provocar la disminución del valor de la donación realizada por un residente en un Estado miembro distinto de aquel en cuyo territorio se encuentran tales bienes (véase, la sentencia de 22 de abril de 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, apartado 25).
- 41 En el presente asunto, de la petición de decisión prejudicial resulta, por una parte, que el mecanismo tributario introducido con la adopción del artículo 2, apartado 3, de la ErbStG, que permite al beneficiario de una donación entre no residentes disfrutar de la reducción incrementada prevista en caso de donaciones en las que intervenga al menos un residente, es de aplicación facultativa y, por otra parte, que el ejercicio de esta opción por parte del beneficiario no residente conlleva que, a efectos de la liquidación del impuesto devengado como consecuencia de la donación de que se trata, se acumulen todas las donaciones que dicho donatario haya recibido de la misma persona durante los diez años anteriores y los diez años posteriores a dicha donación, pese a que en las donaciones en las que interviene al menos un residente sólo se acumulan las donaciones realizadas durante un período de diez años.

- 42 En cuanto al carácter facultativo de dicho mecanismo tributario, hay que poner de relieve que, suponiendo incluso que este mecanismo fuera compatible con el Derecho de la Unión, según jurisprudencia reiterada, un régimen nacional restrictivo de las libertades de circulación puede seguir siendo incompatible con el Derecho de la Unión, aun cuando su aplicación sea facultativa. La existencia de una opción que permita en su caso hacer que una situación sea compatible con el Derecho de la Unión no tiene por efecto paliar, por sí sola, el carácter ilegal de un sistema, como el controvertido, que sigue conteniendo un mecanismo tributario no compatible con ese Derecho. Debe añadirse que es así, máxime en el caso de que, como en el presente asunto, el mecanismo incompatible con el Derecho de la Unión sea el automáticamente aplicado a falta de elección por parte del contribuyente (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de febrero de 2013, Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, apartado 62 y jurisprudencia citada).
- 43 Pues bien, para dar una respuesta útil al tribunal remitente en el presente litigio, hay que analizar la cuestión de la compatibilidad de un mecanismo tributario, como el introducido mediante la adopción del artículo 2, apartado 3, de la ErbStG, con las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libre circulación de capitales.
- 44 A este respecto, en lo relativo a la duración del período de acumulación de las donaciones considerado para aplicar la reducción incrementada, si bien la reducción incrementada aplicada a las donaciones entre no residentes a instancia de los beneficiarios tiene un importe idéntico a la reducción aplicada a las donaciones en las que es parte al menos un residente, no es menos cierto que el período elegido para computar las donaciones varía según se trate de donaciones incluidas en la primera o en la segunda de dichas categorías.
- 45 En tal supuesto, que corresponde confirmar al tribunal remitente, hay que señalar, sin que sea preciso pronunciarse sobre la compatibilidad de un mecanismo como el previsto en el artículo 2, apartado 3, de la ErbStG, en la medida en que grava por obligación personal todas las adquisiciones de un no residente, que el hecho de elegir un período de cómputo más amplio para las donaciones entre no residentes que para las donaciones en las que es parte al menos un residente puede conducir, en su caso, a que la reducción se aplique, en la primera categoría de donaciones, a una base imponible mayor que en la segunda y que, por tanto, esa primera categoría de donaciones esté sometida a un impuesto sobre donaciones superior al exigible en la segunda categoría de donaciones. Tal mecanismo produce el efecto de restringir los movimientos de capitales puesto que puede disminuir el valor de la donación que incluya tal bien (véase, por analogía, la sentencia de 22 de abril de 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, apartado 27).
- 46 Ha de observarse también que tal situación se agrava aún más por el hecho de que, a diferencia de las donaciones en las que es parte al menos un residente, en las que para el cálculo del impuesto sólo pueden sumarse las donaciones anteriores, lo que permite, por lo tanto, al sujeto pasivo prever el importe del impuesto exigible, en el caso de las donaciones entre no residentes, la suma de las transmisiones se refiere también a las que tendrán lugar en los diez años posteriores a la donación considerada, lo que impide a los beneficiarios conocer el impuesto de sucesiones posteriormente exigible. A este respecto, la Sra. Hünnebeck declara no haber solicitado que se le aplicara la reducción incrementada con arreglo al artículo 2, apartado 3, de la ErbStG, en particular, como consecuencia de esa imprevisibilidad.
- 47 Hay que señalar que esa falta de previsibilidad puede disuadir a los no residentes de adquirir o conservar bienes situados en Alemania, puesto que su posterior transferencia a otros no residentes dejará a éstos durante más tiempo con la incertidumbre respecto a los futuros impuestos que dicho Estado miembro pudiera exigir (véase, por analogía, la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, apartados 22 a 25).

- 48 En estas circunstancias, sin perjuicio de las comprobaciones que ha de realizar el tribunal remitente en relación con la duración del período elegido para aplicar, a instancia de los beneficiarios no residentes, la reducción incrementada, comprobaciones relativas a la interpretación y a la aplicación del Derecho alemán, procede declarar que, por lo que se refiere a la duración del período de acumulación de las donaciones considerado a efectos de aplicar la reducción incrementada, el trato fiscal de las donaciones entre no residentes, menos favorable que el reservado a las donaciones en las que es parte al menos un residente, constituye una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 63 TFUE, apartado 1.
- 49 Por otra parte, es necesario señalar que, contrariamente a lo que sostiene el Gobierno alemán, esta diferencia de trato no puede considerarse compatible con las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libre circulación de capitales debido a que se refiere a situaciones que no son objetivamente comparables. En particular, ese Gobierno sostiene que la situación de los residentes y la de los no residentes no son comparables en cuanto a sus bases imponibles. Sostiene que ambas categorías de sujetos pasivos no pueden recibir exactamente el mismo trato como consecuencia del principio de territorialidad.
- 50 A este respecto, hay que recordar que, a tenor del artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), 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».
- 51 Esta disposición del artículo 65 TFUE debe interpretarse en sentido estricto, en la medida en que constituye una excepción al principio fundamental de 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 el que residen o del Estado miembro en el que invierten sus capitales es automáticamente compatible con el Tratado (véase la sentencia de 17 de octubre de 2013, *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, apartado 42 y jurisprudencia citada).
- 52 En efecto, 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» (véase la sentencia de 17 de octubre de 2013, *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, apartado 43 y jurisprudencia citada).
- 53 Por lo tanto, procede distinguir entre los diferentes tratos permitidos en virtud del artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), y las discriminaciones arbitrarias prohibidas en virtud del apartado 3 de este mismo artículo. Pues bien, de reiterada jurisprudencia se desprende que, para que pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales una normativa fiscal de un Estado miembro como la controvertida en el litigio principal, que, a efectos de calcular el impuesto sobre donaciones, hace una distinción por lo que respecta al período elegido para aplicar la reducción a la base imponible en el caso de un bien inmueble situado en ese Estado en función de que el donante o el donatario residan en dicho Estado o que residan ambos en otro Estado miembro, es preciso que esa diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general. Además, para estar justificada, la diferencia de trato entre esas dos clases de donaciones no debe ir más allá de lo necesario para que se alcance el objetivo perseguido por la normativa controvertida (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de octubre de 2013, *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, apartado 44 y jurisprudencia citada).
- 54 Por lo que respecta a la normativa controvertida en el litigio principal, de los autos de que dispone el Tribunal de Justicia se desprende que el importe del impuesto sobre donaciones correspondiente a un inmueble situado en Alemania se calcula con arreglo a la *ErbStG*, en función al mismo tiempo del

valor de dicho bien inmueble y del vínculo familiar que exista eventualmente entre el donante y el donatario. Pues bien, ninguno de estos dos criterios depende del lugar de residencia del donante o del donatario. Por consiguiente, como puso de relieve el Abogado General en el punto 62 de sus conclusiones, por lo que respecta al impuesto de donaciones devengado por un bien inmueble situado en Alemania objeto de donación, no existe ninguna diferencia objetiva que justifique una desigualdad de trato fiscal entre, respectivamente, la situación en la que ninguna de las partes de la donación reside en dicho Estado miembro y aquella en la que al menos una de ellas reside en dicho Estado. Por lo tanto, la situación de las hijas de la Sra. Hünnebeck es comparable a la de cualquier donatario que adquiere mediante donación un bien inmueble situado en Alemania de una persona residente en el territorio alemán con la que tiene un vínculo paternofilial y a la de cualquier donatario residente en dicho territorio que reciba una donación de una persona que no resida allí (véase, por analogía, la sentencia de 22 de abril de 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, apartado 36).

- 55 La normativa alemana considera, en principio, sujetos pasivos a los efectos de la percepción del impuesto de donaciones de bienes inmuebles situados en Alemania tanto al beneficiario de una donación entre no residentes como al de una donación en que sea parte al menos un residente. Únicamente, por lo que se refiere al período considerado para aplicar la reducción a la base imponible, realiza dicha normativa, a efectos del cálculo de dicho impuesto, una diferencia de trato entre las donaciones realizadas entre no residentes y aquellas en las que es parte al menos un residente. En cambio, no se discute que la determinación de la clase y del tipo impositivo se lleve a cabo según las mismas normas para ambas clases de donaciones (véase, por analogía, la sentencia de 22 de abril de 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, apartado 37).
- 56 Cuando, a efectos de la tributación de la transmisión por donación de un bien inmueble situado en el Estado miembro de que se trate, una normativa nacional pone en el mismo plano por un lado, a los donatarios no residentes que adquirieron dicho bien de una persona no residente y, por otro lado, a los donatarios no residentes o residentes que adquirieron tal bien de un donante residente y a los donatarios residentes que adquirieron ese mismo bien de un donante no residente, dicha normativa no puede, sin infringir las exigencias del Derecho de la Unión, tratar a esos donatarios de manera diferente, dentro del marco de esa misma tributación, por lo que respecta a la aplicación de una reducción sobre la base imponible del referido bien inmueble. Al tratar de manera idéntica, salvo en cuanto atañe al período considerado para aplicar la reducción que puede practicar el donatario, las donaciones realizadas en beneficio de esas dos categorías de personas, el legislador nacional admitió, en efecto, que entre estas últimas no existe, a efectos de las modalidades y condiciones de la percepción del impuesto sobre donaciones, disparidad alguna objetiva que pueda justificar una diferencia de trato (véase, por analogía, la sentencia de 22 de abril de 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, apartado 38).
- 57 Ciertamente, es preciso admitir que, como alega, en esencia, el Gobierno alemán, la base imponible de la donación de un donatario no residente, cuando está sujeto al impuesto por obligación real en Alemania, es, en principio, inferior a la de un donatario, residente o no residente, que está sujeto por obligación personal a dicho impuesto en el referido Estado miembro (véase, por analogía, la sentencia de 17 de octubre de 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, apartado 52).
- 58 Sin embargo, este hecho no puede desvirtuar las apreciaciones anteriores, como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véase, en particular, la sentencia de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España, C-127/12, no publicada, EU:C:2014:2130, apartados 77 y 78), tanto más por cuanto el período elegido para aplicar la reducción a la base imponible establecida en la normativa de que se trata en el litigio principal no varía en absoluto en función del importe de la base imponible de la donación, que sigue, no obstante, siendo idéntica cualquiera que sea dicho importe.
- 59 De lo anterior se desprende que, al no estar el período pertinente considerado para aplicar la reducción en función del importe de la base imponible, sino que se aplica al donatario por su condición de sujeto pasivo, las características propias de la base imponible del donatario no residente que recibe una

donación de un donante no residente no pueden convertir en objetivamente diferente, desde el punto de vista de dicho período, la situación de dicho donatario respecto de la del donatario no residente que recibe una donación de un donante residente o de la del donatario residente que recibe una donación de un donante no residente (véase, por analogía, la sentencia de 17 de octubre de 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, apartado 55).

- 60 Por consiguiente, es preciso examinar si una restricción a los movimientos de capitales como la declarada en el apartado 48 de la presente sentencia puede resultar objetivamente justificada por una razón imperiosa de interés general.

Sobre la justificación de la restricción por una razón imperiosa de interés general

- 61 Por lo que respecta a la existencia de una eventual justificación, basada en una razón imperiosa de interés general, de la restricción que constituye el trato menos favorable de los no residentes en cuanto al período de acumulación de las donaciones considerado para aplicar la reducción incrementada, los motivos formulados por el Gobierno alemán no están fundados.
- 62 En primer lugar, hay que recordar que es cierto que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el motivo basado en la necesidad de salvaguardar la coherencia del sistema tributario alemán puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales que garantiza el Tratado. Sin embargo, para que pueda admitirse tal justificación, es necesario que se demuestre la existencia de una relación directa entre la concesión de la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de esa ventaja con un gravamen fiscal determinado (véase la sentencia de 22 de abril de 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, apartado 53 y jurisprudencia citada).
- 63 Pues bien, en el caso de autos, basta señalar que, aunque el Gobierno alemán se limita a sostener, en términos totalmente genéricos, que el artículo 2, apartado 3, de la ErbStG conllevó «una modificación completa» del régimen de sujeción por obligación personal de los donatarios no residentes y que todas las ventajas e inconvenientes derivados de la aplicación de cualquiera de los dos regímenes fiscales personales por los que el beneficiario no residente puede optar «se compensan», no demuestra de qué modo la acumulación de las donaciones en un período de 20 años, cuando el beneficiario solicita que se le aplique la reducción incrementada, puede considerarse un medio adecuado para alcanzar el objetivo de salvaguarda de la coherencia del sistema tributario alemán. A este respecto, procede señalar que la ventaja fiscal resultante de que, para aplicar la reducción incrementada, se considere el período de diez años anterior a la donación en la que es parte al menos un residente alemán no está compensada con ningún gravamen fiscal determinado en virtud del impuesto sobre donaciones (véanse, por analogía, las sentencias de 22 de abril de 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, apartado 54, y de 17 de octubre de 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, apartado 60).
- 64 De lo anterior se infiere que no cabe justificar una restricción como la señalada en el apartado 48 de la presente sentencia por la necesidad de mantener la coherencia del sistema tributario alemán.
- 65 Por lo que respecta, en segundo lugar, a la justificación basada en el principio de territorialidad y en la necesidad alegada de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, procede recordar que se trata de un objetivo legítimo reconocido por el Tribunal de Justicia (sentencia de 7 de noviembre de 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, apartado 50 y jurisprudencia citada).
- 66 No obstante, debe señalarse que, en el caso de autos, la diferencia de trato referida al período elegido para aplicar la reducción incrementada resulta de la aplicación exclusiva de la normativa alemana (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de septiembre de 2008, Arens-Sikken, C-43/07,

EU:C:2008:490, apartado 41). Además, el Gobierno alemán no demuestra que dicha diferencia de trato sea necesaria para garantizar la potestad tributaria de la República Federal Alemana. Por consiguiente, el Gobierno alemán invoca tal justificación erróneamente.

- 67 Así pues, hay que indicar que, en el caso de autos, no se ha acreditado que una restricción como la señalada en el apartado 48 de la presente sentencia permita alcanzar los objetivos de interés general que el Gobierno alemán afirma perseguir.
- 68 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que los artículos 63 TFUE y 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que recurre, para las donaciones entre no residentes, si el beneficiario no lo solicita expresamente, a un método de cálculo del impuesto que aplica una reducción fiscal reducida. Estos artículos se oponen también, en cualquier caso, a una normativa nacional que recurre, a instancia de dicho beneficiario, a un método de cálculo del impuesto que aplica la reducción incrementada que predomina para las donaciones en las que es parte al menos un residente, opción que supone para el beneficiario no residente que, a efectos de la liquidación del impuesto devengado como consecuencia de la donación en cuestión, se acumulen todas las donaciones que dicho donatario haya recibido de la misma persona durante los diez años anteriores y los diez años posteriores a dicha donación.

Costas

- 69 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 Primera) declara:

Los artículos 63 TFUE y 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que recurre, para las donaciones entre no residentes, si el beneficiario no lo solicita expresamente, a un método de cálculo del impuesto que aplica una reducción fiscal reducida. Estos artículos se oponen también, en cualquier caso, a una normativa nacional que recurre, a instancia de dicho beneficiario, a un método de cálculo del impuesto que aplica la reducción incrementada que predomina para las donaciones en las que es parte al menos un residente, opción que supone para el beneficiario no residente que, a efectos de la liquidación del impuesto devengado como consecuencia de la donación en cuestión, se acumulen todas las donaciones que dicho donatario haya recibido de la misma persona durante los diez años anteriores y los diez años posteriores a dicha donación.

Firmas