



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 26 de mayo de 2016*

«Incumplimiento de Estado — Fiscalidad — Libre circulación de capitales — Artículo 63 TFUE — Artículo 40 del Acuerdo EEE — Impuesto de sucesiones — Normativa de un Estado miembro que establece una exención del impuesto de sucesiones relativo a la vivienda habitual a condición de que el heredero resida de modo permanente en ese Estado miembro — Restricción — Justificación»

En el asunto C-244/15,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 258 TFUE, el 27 de mayo de 2015,

Comisión Europea, representada por los Sres. D. Triantafyllou y W. Roels, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

República Helénica, representada por las Sras. M. Tassopoulou y V. Karrá, en calidad de agentes,

parte demandada,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por la Sra. C. Toader, Presidenta de Sala, y los Sres. A. Rosas y E. Jarašiūnas (Ponente),
Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

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

dicta la siguiente

* Lengua de procedimiento: griego.

Sentencia

- 1 En su demanda, la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Helénica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 63 TFUE y del artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3; en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»), al adoptar y mantener en vigor una normativa que exime del impuesto de sucesiones relativo a la vivienda habitual que resulta discriminatoria, dado que se aplica únicamente a los nacionales de la Unión Europea que residen en Grecia.

Marco jurídico

Derecho griego

- 2 El artículo 26 A, del Código del impuesto sobre sucesiones, que lleva por título «Exención de la vivienda habitual», establece en su punto 1:

«Las viviendas o terrenos que adquieran *mortis causa* el cónyuge o el hijo del causante en plena propiedad, en su totalidad o en una cuota indivisible, quedarán exentos de impuestos, si el heredero o el legatario o su cónyuge o cualesquiera de los hijos menores de éste no tiene derecho de plena propiedad o de usufructo o derecho a vivir en una vivienda o en una parte alícuota ideal de una vivienda que cubra las necesidades de vivienda de su familia o de un derecho de plena propiedad en un terreno edificable o en una parte alícuota de un terreno, a los que corresponda una superficie edificable que cubra sus necesidades de vivienda y se encuentre en un municipio con una población superior a 3 000 habitantes. Se considerarán cubiertas las necesidades de vivienda si la superficie total de los citados inmuebles y del resto de inmuebles objeto de la herencia asciende a 70 m², incrementados en 20 m² por cada uno de los dos primeros hijos y en 25 m² por el tercero y por cada uno de los posteriores hijos que estén a cargo del causahabiente. Podrán acogerse a la exención los griegos y los nacionales de los Estados miembros de la Unión Europea. Para poder acogerse a la exención será necesario residir permanentemente en Grecia.»

Procedimiento administrativo previo

- 3 Tras una serie de intercambios infructuosos entre la Comisión y la República Helénica en el marco del sistema «EU Pilot», la Comisión envió, el 25 de enero de 2013, un escrito de requerimiento a dicho Estado miembro, en el que llamaba la atención de éste acerca de una posible incompatibilidad del artículo 26 A, punto 1, del Código del impuesto sobre sucesiones con el artículo 63 TFUE y el artículo 40 del Acuerdo EEE.
- 4 En su respuesta de 26 de marzo de 2013, la República Helénica alegó que la disposición nacional controvertida era compatible con los artículos mencionados por la Comisión.
- 5 Al no quedar satisfecha con esa respuesta, la Comisión emitió, el 21 de noviembre de 2013, un dictamen motivado, al que la República Helénica respondió el 21 de marzo de 2014, reafirmando la compatibilidad de la citada disposición con el Derecho de la Unión y remitiéndose a su postura formulada en su respuesta al escrito de requerimiento de la Comisión.
- 6 En esas circunstancias, la Comisión decidió interponer el presente recurso.

Sobre el recurso

Alegaciones de las partes

- 7 La Comisión alega que el artículo 26 A, punto 1, del Código del impuesto sobre sucesiones es contrario a la libre circulación de los capitales, como se garantiza en el artículo 63 TFUE y en el artículo 40 del Acuerdo EEE.
- 8 La citada institución señala, en primer lugar, que, según la disposición controvertida, dos categorías distintas de nacionales de los Estados miembros de la Unión no pueden acogerse a la exención del impuesto de sucesiones relativo a la vivienda habitual, a saber, los nacionales de los Estados miembros de la Unión que no sean residentes permanentes en Grecia y los nacionales de los demás Estados partes en el Acuerdo EEE, con independencia de su lugar de residencia. De ello se desprende, según la Comisión, que el valor de un bien inmueble sito en Grecia y adquirido mediante herencia por los citados nacionales de los Estados miembros de la Unión o de los demás Estados partes en el Acuerdo EEE se reduce, toda vez que los herederos afectados soportan una imposición más elevada. Habida cuenta de la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia en el sentido de que las sucesiones constituyen movimientos de capital y las medidas que reducen el valor de la sucesión de un residente de un Estado miembro distinto de aquel en el que se encuentran los bienes de que se trata se consideran restricciones prohibidas a los movimientos de capital, debe considerarse que la citada disposición constituye una restricción de ese tipo.
- 9 La Comisión sostiene, a continuación, que los cónyuges y los hijos del causante que no disponen de otro bien inmueble se hallan en una situación objetivamente comparable, con independencia de si son residentes o no. Se refiere a la sentencia de 22 de abril de 2010, *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216, apartado 36), en la que el Tribunal de Justicia determinó que no existe ninguna diferencia objetiva que justifique una desigualdad de trato en materia fiscal entre los residentes y los no residentes, ya que el importe del impuesto relativo a las donaciones se calcula en función del valor del bien inmueble y del vínculo familiar que existe entre el donante y el donatario, y que ni uno ni otro de los criterios citados dependen del lugar de residencia del donante o del donatario. Del mismo modo, según la Comisión, el impuesto de sucesión previsto por la normativa griega controvertida se basa en el valor del bien inmueble objeto de la sucesión, en el vínculo familiar que existe entre el causante y los herederos y en el hecho de que los herederos dispongan o no de otro bien inmueble, sin que se tome en consideración si el bien de que se trata es o pasa a ser efectivamente la vivienda habitual de los herederos.
- 10 De ese modo, la disposición controvertida favorece, según la Comisión, exclusivamente a los herederos que ya residen en Grecia, tanto en el bien inmueble objeto de la sucesión, como en otra parte en ese Estado miembro, que generalmente son nacionales griegos. Esa disposición pone en desventaja a los herederos que no residen en el citado Estado miembro, que son generalmente extranjeros o nacionales griegos que han ejercido las libertades fundamentales previstas por el Tratado FUE, trabajando, estudiando o residiendo en el extranjero.
- 11 En respuesta a las alegaciones formuladas por la República Helénica, en el sentido de que la situación de los residentes y la de los no residentes no son comparables en cuanto a las necesidades de los interesados en materia de vivienda en Grecia, la Comisión sostiene que esas alegaciones se basan en la premisa errónea de que los residentes griegos carecen en general de vivienda y que los no residentes no carecen de ella.

- 12 Por último, por lo que respecta a la justificación de la restricción a la libre circulación de capitales alegada por la República Helénica, la Comisión considera que la exención del impuesto de sucesiones de que se trata constituye una mera «facilidad general», que no se justifica por razones de política de vivienda o de política social, ya que no se supedita a que los herederos ocupen el inmueble recibido en herencia.
- 13 La República Helénica considera que las alegaciones de la Comisión carecen de fundamento y que la disposición controvertida es compatible con el principio de la libre circulación de capitales.
- 14 Con carácter preliminar, ese Estado miembro sostiene que los nacionales de los demás Estados partes en el Acuerdo EEE no están excluidos de la aplicación del artículo 26 A, punto 1, del Código del impuesto sobre sucesiones. No figuran en él debido a un error que se compromete a rectificar, ya que no existe ninguna razón para excluirlos o darles un trato distinto respecto de los nacionales de los Estados miembros de la Unión.
- 15 En primer lugar, la República Helénica sostiene que la disposición controvertida no constituye una restricción a la libre circulación de capitales.
- 16 Tras señalar, a este respecto, que el artículo 26 A, punto 1, del Código del impuesto sobre sucesiones se refiere a un modo de liquidación de las sucesiones muy particular y a una exención muy limitada y específica del impuesto de sucesiones, la República Helénica alega, en esencia, que una sucesión recibida por herederos forzosos en aplicación de la ley no implica, a falta de libertad de nombrar herederos y, en consecuencia, con independencia de la voluntad del causante y del adquirente, un movimiento de capitales. Considera, en efecto, que el concepto de libre circulación de capitales se refiere más bien a la facultad de invertir que a una transmisión de patrimonio, *mortis causa*, a miembros de la familia próxima del causante, regulada por la ley.
- 17 La República Helénica sostiene, a este respecto, que, si los herederos forzosos no residen de modo permanente en Grecia, ninguna otra persona podrá acogerse a la exención del impuesto de sucesiones, que el sistema fiscal griego contiene baremos únicos, de aplicación tanto a los nacionales griegos como a los nacionales de los demás Estados miembros, por lo que no existe discriminación alguna en el cálculo del impuesto de sucesiones ni en el importe de la exención de que se trata. Añade que el pago del impuesto de sucesiones sin la aplicación de la exención no representa una «sobreimposición», sino una imposición ordinaria, que, para acogerse a esa exención, los nacionales griegos y los de los demás Estados miembros de la Unión deben cumplir los mismos requisitos y que el hecho de no conceder exención a los herederos no residentes no puede disuadir a una persona a invertir en un bien inmueble situado en Grecia.
- 18 En segundo lugar, la República Helénica subraya, en relación con el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de fiscalidad directa, en particular las sentencias de 6 de junio de 2000, Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, apartado 43), de 7 de septiembre de 2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, apartados 28 y 29), y de 25 de octubre de 2012, Comisión/Bélgica (C-387/11, EU:C:2012:670, apartado 45), que, por lo que atañe a la exención del impuesto de sucesiones relativo al bien inmueble considerado vivienda habitual, la situación de los herederos que residen de forma permanente en Grecia no es objetivamente comparable con la de los herederos que no residen de modo permanente en ese Estado miembro. Así pues, sostiene que, mientras que los herederos residentes no disponen de un bien inmueble adecuado en Grecia y tienen necesidades en materia de vivienda en el citado Estado miembro, que el inmueble adquirido por herencia puede cubrir o completar, los herederos no residentes disponen, por regla general, de una vivienda habitual en el extranjero y no cuentan con un inmueble recibido por vía sucesoria situado en Grecia para poder vivir en él.

- 19 Según la República Helénica, la Comisión, al considerar que son comparables la situación de los residentes y la de los no residentes, no tiene en cuenta los objetivos perseguidos por la exención de que se trata. Ésta se refiere de modo limitativo a la adquisición, por un residente permanente, de una vivienda habitual en Grecia, por vía sucesoria. Las personas que no residen en ese Estado miembro y que heredan un inmueble situado en el mismo ocupan aquél durante períodos limitados o lo explotan para un fin que no es el de residir en él. La Comisión tampoco tiene en cuenta el hecho de que resulta prácticamente imposible controlar un inmueble situado en el extranjero. En consecuencia, el no residente que hereda un inmueble sito en Grecia se encuentra en una situación más ventajosa que la de un residente.
- 20 En tercer lugar, la República Helénica alega que la eventual restricción a la libre circulación de capitales se justifica por razones imperativas de interés general, de índole social y financiera.
- 21 De ese modo, mediante la exención especial y limitada del impuesto de sucesiones relativo a la vivienda habitual, prevista en el artículo 26 A, punto 1, del Código del impuesto sobre sucesiones y concedida en el marco de la política social puesta en marcha por el Estado, el legislador pretendía ayudar a los miembros de la familia próxima del causante, que no disponen de un bien inmueble adecuado en Grecia, donde residen de manera permanente en el momento en que se genera la obligación fiscal, a adquirir, en ese Estado miembro, un bien de ese tipo como vivienda habitual, concediéndoles un beneficio fiscal. En consecuencia, se trata de una ventaja social acordada en función del vínculo de unión con la sociedad griega y del grado de integración en ella.
- 22 El citado artículo 26 A, punto 1, no obliga al heredero beneficiario de la exención de que se trata a utilizar el inmueble recibido por herencia como vivienda habitual, aunque es lo que sucede generalmente, toda vez que, por un lado, esa obligación constituye una restricción desproporcionada a la libertad del beneficiario, contraria a la Constitución helénica, y, por otro lado, el legislador prefirió abordar el tema desde un punto de vista realista, tomando en consideración los eventuales cambios de la situación profesional o familiar del heredero.
- 23 Una eventual restricción a la libre circulación de capitales también se justifica por una segunda razón imperativa de interés general, que pretende evitar la reducción de los ingresos tributarios, en cuanto la exención del impuesto de sucesiones por la adquisición de una vivienda habitual a los no residentes tendría como consecuencia inevitable dicha reducción y desnaturalizaría el objetivo perseguido al establecer esa exención.
- 24 Por último, la República Helénica sostiene que el artículo 26 A, punto 1, del Código del impuesto sobre sucesiones no va más allá de lo necesario para mantener un reparto equilibrado de la competencia fiscal entre los Estados miembros y evitar eventuales maniobras con el fin exclusivo de obtener una ventaja fiscal injustificada.

Apreciación del Tribunal de Justicia

Sobre la libertad en cuestión

- 25 Procede recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el impuesto que grava las sucesiones, que consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, está comprendido en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado FUE relativas a los movimientos de capitales, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos estén circunscritos al interior de un solo Estado miembro (sentencias de 23 de febrero de 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, apartado 42; de 17 de enero de 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, apartado 25; de 17 de octubre de 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, apartado 20, y de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España, C-127/12, no publicada, EU:C:2014:2130, apartado 53 y jurisprudencia citada).

- 26 En el presente asunto, el artículo 26 A, punto 1, del Código del impuesto sobre sucesiones establece una exención del impuesto de sucesiones relativo a un bien inmueble recibido por herencia por el cónyuge o el hijo de un causante si éstos son griegos o nacionales de otro Estado miembro de la Unión y residen permanentemente en Grecia.
- 27 Esa disposición se refiere al impuesto sobre las sucesiones, se aplica a supuestos cuyos elementos constitutivos, en su totalidad, no se circunscriben al interior de un único Estado miembro y atañe, en consecuencia, a la libre circulación de capitales.

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

- 28 De reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que, en lo referente a las sucesiones, las medidas prohibidas por el artículo 63 TFUE, 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 distinto de aquel en cuyo territorio se sitúan los bienes afectados y que somete a tributación la adquisición por vía sucesoria de éstos (véanse, en particular, las sentencias de 11 de diciembre de 2003, Barbier, C-364/01, EU:C:2003:665, apartado 62, y de 17 de octubre de 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, apartado 23 y jurisprudencia citada).
- 29 En efecto, la normativa de un Estado miembro que supedita la aplicación de una exención del impuesto de sucesiones al lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, cuando da lugar a que las sucesiones entre no residentes soporten una mayor carga fiscal que las sucesiones en las que sólo intervienen residentes, constituye una restricción de la libre circulación de capitales (véanse, en ese sentido, las sentencias de 17 de octubre de 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, apartados 25 y 26, y de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España, C-127/12, no publicada, EU:C:2014:2130, apartado 58).
- 30 En el presente asunto, el artículo 26 A, punto 1, del Código del impuesto sobre sucesiones exime del impuesto de sucesiones relativo a una vivienda o a un terreno, hasta un importe determinado, al cónyuge o al hijo del causante, si éstos no disponen de un derecho de plena propiedad o de usufructo o de habitación sobre otro bien inmueble que satisfaga las necesidades de vivienda de su familia, son nacionales de un Estado miembro de la Unión y residen de modo permanente en Grecia.
- 31 Esa disposición tiene como efecto reducir el valor de la sucesión para el heredero que cumpla todos esos requisitos exigidos salvo el relativo a la obligación de residir de manera permanente en Grecia, privando al interesado de la exención del impuesto de sucesiones y conduciendo de ese modo a que éste se someta a una carga fiscal más elevada que la que soporta un heredero que resida de manera permanente en Grecia.
- 32 De ello se desprende que la normativa controvertida constituye una restricción a la libre circulación de capitales, prohibida, en principio, por el artículo 63 TFUE.

Sobre las justificaciones de una restricción a la libre circulación de capitales

- 33 Por lo que atañe a una eventual justificación de la restricción a la libre circulación de capitales basada en el artículo 65 TFUE, procede recordar que, en virtud del apartado 1, letra a), de ese artículo 65, «lo dispuesto en el artículo 63 [TFUE] se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a [...] aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital».

- 34 Esa disposición, como excepción al principio fundamental de la libre circulación de capitales, debe interpretarse en sentido estricto. Así pues, no cabe interpretarla en el sentido de que toda legislación fiscal que distinga entre los contribuyentes en función de su lugar de residencia o del Estado miembro en el que hayan invertido su capital resulte automáticamente compatible con el Tratado FUE. En efecto, esa propia excepción está circunscrita por el artículo 65 TFUE, apartado 3, que establece que las disposiciones nacionales contempladas en el artículo 65 TFUE, apartado 1, «no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63 [TFUE]». Por tanto, procede distinguir los tratos desiguales permitidos con arreglo al artículo 65 TFUE de las discriminaciones arbitrarias prohibidas en virtud del apartado 3 de ese artículo (sentencia de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España, C-127/12, no publicada, EU:C:2014:2130, apartados 71 a 73).
- 35 A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, para que una normativa fiscal nacional que, a efectos del cálculo del impuesto de sucesiones, efectúa una diferencia de trato entre los residentes y los no residentes pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libre circulación de capitales, es necesario que esa diferencia de trato se refiera a situaciones que no sean objetivamente comparables o que esté justificada por una razón imperativa de interés general. Una normativa nacional de ese tipo debe ser adecuada para garantizar que se cumpla el objetivo perseguido y no ir más allá de lo necesario para alcanzarlo (véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de octubre de 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, apartado 44 y jurisprudencia citada; de 3 de abril de 2014, Comisión/España, C-428/12, no publicada, EU:C:2014:218, apartado 34, y de 4 de septiembre de 2014, Comisión/Alemania, C-211/13, no publicada, EU:C:2014:2148, apartado 47). Además, una normativa nacional sólo es adecuada para garantizar la consecución del objetivo alegado si responde verdaderamente al empeño por hacerlo de forma congruente y sistemática (sentencia de 4 de septiembre de 2014, API y otros, C-184/13 a C-187/13, C-194/13, C-195/13 y C-208/13, EU:C:2014:2147, apartado 53 y jurisprudencia citada).
- 36 Por lo que respecta, en primer lugar, a la comparabilidad de las situaciones de que se trata, procede recordar que, cuando, a efectos de la tributación de un bien inmueble adquirido *mortis causa* y situado en el Estado miembro de que se trate, una normativa nacional pone en el mismo plano a los herederos no residentes y a los herederos residentes, dicha normativa no puede, sin infringir las exigencias del Derecho de la Unión, tratar a estos herederos de manera diferente, dentro del marco de esa misma tributación, por lo que respecta a la aplicación de una exención del impuesto de sucesiones relativo a ese bien inmueble. Al tratar de manera idéntica, salvo en cuanto atañe a la exención de la que puede gozar el heredero, las sucesiones realizadas en beneficio de esas dos categorías de personas, el legislador nacional admite, en efecto, que entre estas últimas no existe, a efectos de las modalidades y condiciones de la percepción del impuesto sobre sucesiones, disparidad alguna objetiva que pudiera justificar un tratamiento diferente (véase, en ese sentido, la sentencia de 17 de octubre de 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, apartado 51 y jurisprudencia citada).
- 37 En el presente asunto, la República Helénica alega, invocando los razonamientos expuestos en los apartados 18 y 19 de la presente sentencia, que existe una diferencia objetiva entre la situación de los herederos que residen de modo permanente en Grecia y la de los herederos que no cumplen dicho requisito, por lo que respecta a la exención del impuesto de sucesiones relativo a la vivienda habitual. No obstante, ese Estado miembro señala que el sistema fiscal griego incluye baremos únicos, que son de aplicación tanto a los nacionales griegos como a los nacionales de los demás Estados miembros por lo que respecta al importe del impuesto de sucesiones relativo a un inmueble situado en Grecia. La única diferencia de trato entre las sucesiones relativas a un heredero residente de modo permanente en Grecia y las relativas a un no residente tiene por objeto la exención del impuesto de sucesiones correspondiente a la vivienda habitual.
- 38 De ello se desprende que la situación de un heredero que reside permanentemente en Grecia y la de un no residente son comparables a efectos de la concesión de la exención del impuesto de sucesiones de que se trata.

- 39 En consecuencia, procede examinar, en segundo lugar, si la normativa controvertida puede justificarse objetivamente por una razón imperativa de interés general.
- 40 De entrada, procede señalar que, a diferencia de las exigencias que resultan de la jurisprudencia citada en el apartado 35 de la presente sentencia, el artículo 26 A, punto 1, del Código del impuesto sobre sucesiones no es adecuado para poder alcanzar, de un modo congruente y sistemático, el objetivo de interés general de orden social invocado por la República Helénica, que consiste en hacer frente a las necesidades en materia de vivienda en Grecia, toda vez que la exención prevista en la citada disposición no se supedita a la obligación, para el heredero, de establecer su vivienda habitual en el inmueble objeto de la sucesión, ni siquiera a ocupar el citado inmueble.
- 41 Al no existir esa obligación, carece de pertinencia la alegación de la República Helénica de que los herederos no residentes en ese Estado miembro sólo ocuparían un inmueble adquirido por herencia durante períodos limitados o lo explotarían para fines distintos de la residencia. Tampoco resulta convincente la alegación de que la disposición controvertida pretende supeditar la concesión de la citada exención al vínculo que el heredero mantiene con la sociedad griega y a su grado de integración en ella, ya que un heredero que no reside de modo permanente en Grecia en el momento de la apertura de la sucesión y que no posee ningún inmueble puede, al igual que un heredero que reside en ese Estado miembro, mantener un vínculo estrecho con la sociedad griega y pretender adquirir, en el citado Estado, el inmueble objeto de la sucesión, para establecer en él su residencia habitual.
- 42 A este respecto, también debe desestimarse la alegación de la República Helénica expuesta en los apartados 19 y 22 de la presente sentencia. En efecto, procede recordar que las razones justificativas que puede invocar un Estado miembro deben ir acompañadas de las pruebas adecuadas o de un análisis de la aptitud y de la proporcionalidad de la medida restrictiva adoptada por ese Estado, así como de elementos precisos que permitan sustentar su alegación (sentencia de 21 de enero de 2016, Comisión/Chipre, C-515/14, EU:C:2016:30, apartado 54 y jurisprudencia citada). Pues bien, la República Helénica no ha fundamentado las alegaciones que ha invocado, ni tampoco ha demostrado que resulte imposible controlar que el heredero no residente cumple los requisitos para acogerse a la exención de que se trata.
- 43 A continuación, a diferencia de lo que alega la República Helénica, la normativa nacional controvertida no puede justificarse por la necesidad de evitar la reducción de ingresos fiscales que se produciría, en opinión del citado Estado miembro, si la exención del impuesto de sucesiones se ampliara a los no residentes. En efecto, de reiterada jurisprudencia se desprende que una necesidad de ese tipo no figura entre los objetivos enunciados en el artículo 65 TFUE, ni entre las razones imperativas de interés general que pueden justificar una restricción a la libertad instituida por el Tratado FUE (véanse, en particular, las sentencias de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, apartado 49; de 27 de enero de 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, apartado 46, y de 10 de febrero de 2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, EU:C:2011:65, apartado 31).
- 44 Por último, la República Helénica no ha demostrado en absoluto que la exclusión de los herederos que no residan de modo permanente en Grecia de la exención prevista en el artículo 26 A, punto 1, del Código del impuesto sobre sucesiones proceda del reparto de competencias fiscales entre los Estados miembros y resulte necesaria para evitar abusos.
- 45 De ello se desprende que la República Helénica no ha invocado ante el Tribunal de Justicia ninguna razón imperativa de interés general que pueda justificar, en el presente asunto, una restricción a la libre circulación de capitales, en el sentido del artículo 63 TFUE.

Sobre el incumplimiento del artículo 40 del Acuerdo EEE

- 46 Por lo que respecta al menoscabo del artículo 40 del Acuerdo EEE por parte de la normativa controvertida, invocado por la Comisión, la República Helénica alega que los nacionales de los demás Estados partes en el Acuerdo EEE no fueron mencionados en el artículo 26 A, punto 1, del Código del impuesto sobre sucesiones, debido a un error que se compromete a corregir.
- 47 Sobre este particular, basta recordar la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en el sentido de que la existencia de un incumplimiento debe apreciarse en función de la situación del Estado miembro tal como ésta se presentaba al final del plazo señalado en el dictamen motivado y que los cambios ocurridos posteriormente no pueden ser tomados en cuenta por el Tribunal de Justicia (véanse, en particular, las sentencias de 4 de septiembre de 2014, Comisión/Grecia, C-351/13, no publicada, EU:C:2014:2150, apartado 20; de 5 de febrero de 2015, Comisión/Bélgica, C-317/14, EU:C:2015:63, apartado 34, y de 14 de enero de 2016, Comisión/Grecia, C-66/15, no publicada, EU:C:2016:5, apartado 36).
- 48 Con independencia de la citada omisión, procede señalar que, en la medida en que lo establecido en el artículo 40 del Acuerdo EEE tiene el mismo alcance jurídico que las disposiciones, sustancialmente idénticas, del artículo 63 TFUE, la totalidad de las consideraciones anteriores, relativas a la existencia de una restricción sobre la base del artículo 63 TFUE, son, en circunstancias como las del presente recurso, aplicables *mutatis mutandis* al citado artículo 40 (véase, por analogía, la sentencia de 1 de diciembre de 2011, Comisión/Bélgica, C-250/08, EU:C:2011:793, apartado 83 y jurisprudencia citada).
- 49 A la vista de todo lo anterior, el recurso de la Comisión debe considerarse fundado.
- 50 En consecuencia, procede declarar que la República Helénica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 63 TFUE y del artículo 40 del Acuerdo EEE, al adoptar y mantener en vigor una normativa que establece una exención del impuesto de sucesiones relativo a la vivienda habitual que se aplica únicamente a los nacionales de los Estados miembros de la Unión que residen en Grecia.

Costas

- 51 Con arreglo al artículo 138, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, la parte que haya visto desestimadas sus pretensiones será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Dado que la Comisión ha pedido que se condene en costas a la República Helénica y al haber sido desestimados los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Séptima) decide:

- 1) **La República Helénica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 63 TFUE y del artículo 40 del Acuerdo del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, al adoptar y mantener en vigor una normativa que establece una exención del impuesto de sucesiones relativo a la vivienda habitual que se aplica únicamente a los nacionales de los Estados miembros de la Unión que residen en Grecia.**
- 2) **Condenar en costas a la República Helénica.**

Firmas