



## Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 17 de octubre de 2013\*

«Libre circulación de capitales — Artículos 56 CE a 58 CE — Impuesto sobre sucesiones — De cuius y heredero residentes en un país tercero — Haber hereditario — Bien inmobiliario situado en un Estado miembro — Derecho a una reducción de la base imponible — Trato diferente de residentes y no residentes»

En el asunto C-181/12,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Finanzgericht Düsseldorf (Alemania), mediante resolución de 2 de abril de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 18 de abril de 2012, en el procedimiento entre

**Yvon Welte**

y

**Finanzamt Velbert,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. M. Ilešič, Presidente de Sala, y los Sres. C.G. Fernlund y A.Ó Caoimh (Ponente), la Sra. C. Toader y el Sr. E. Jarašiūnas, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 13 de marzo de 2013;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Sr. Welte, por el Sr. M. Duffner, Rechtsanwalt;
- en nombre del Finanzamt Velbert, por el Sr. A. Ludwig, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno alemán, por la Sra. A. Wiedmann y el Sr. T. Henze, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno belga, por la Sra. M. Jacobs y el Sr. J.-C. Halleux, en calidad de agentes, asistidos por M<sup>e</sup> A. Lepièce, avocate;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. W. Mölls y W. Roels, en calidad de agentes;

\* Lengua de procedimiento: alemán.

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 12 de junio de 2013;  
dicta la siguiente

### Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 56 CE y 58 CE.
- 2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Sr. Welte, viudo de una nacional suiza fallecida en Suiza, y el Finanzamt Velbert (en lo sucesivo, «Finanzamt») referente al cálculo del impuesto sobre sucesiones en relación con un terreno edificado situado en Alemania y propiedad de la difunta.

### 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 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 mencionados en el anexo I de la Directiva 88/361 figuran, en la rúbrica I, las «Inversiones directas», en la rúbrica II, las «Inversiones inmobiliarias (no incluidas en la categoría I)», y en la rúbrica XI, los «Movimientos de capitales de carácter personal», que comprenden, en concreto, las sucesiones y los legados.

#### *Derecho alemán*

- 5 La Ley alemana del impuesto sobre sucesiones y donaciones (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), en su versión publicada el 27 de febrero de 1997 (BGBl. 1997 I, p. 378), modificada por el artículo 1 de la Ley de Reforma del Impuesto sobre Sucesiones y de las normas de valoración (Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts), de 24 de diciembre de 2008 (BGBl. 2008 I, p. 3018; en lo sucesivo, «ErbStG»), incluye las siguientes disposiciones:

#### *«Artículo 1 — Operaciones sujetas al impuesto*

- 1) Estarán sujetas al impuesto sobre sucesiones (o donaciones):
  1. Las transmisiones *mortis causa*.
  2. Las donaciones *inter vivos*.

[...]

### *Artículo 2 – Obligación tributaria personal*

1) La obligación tributaria alcanzará:

1. En los casos contemplados en el artículo 1, apartado 1, números 1 a 3, a 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 realiza la donación, o el adquirente, en el momento en que se produce el hecho imponible, 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, a los bienes transmitidos consistentes en bienes nacionales en el sentido del artículo 121 de la [Ley de valoración (Bewertungsgesetz); en lo sucesivo, «BewG»].

[...]

### *Artículo 3 – Adquisición mortis causa*

1. La adquisición *mortis causa* se refiere a:

- 1) La adquisición hereditaria [...]

[...]

### *Artículo 15 – Clases impositivas*

1. En función de la relación personal entre el beneficiario y el causante o donante, se distinguen las siguientes clases impositivas:

Clase I:

1. El cónyuge.

[...]

### *Artículo 16 – Reducciones*

1. Quedarán exentas en los supuestos contemplados en el artículo 2, apartado 1, número 1, las transmisiones de bienes

- 1) al cónyuge, por importe de 500.000 euros [...]

[...]

2. El importe de la reducción establecida en el apartado 1 será sustituido por el importe de 2.000 euros en los supuestos contemplados en el artículo 2, apartado 1, número 3.

[...]

#### Artículo 19 — Tipos impositivos

1 Los tipos aplicables al impuesto serán los siguientes:

Valor del bien transmitido sujeto a imposición (artículo 10) Hasta (en euros)	Porcentaje de la clase impositiva		
	I	II	III
75.000	7	30	30
300.000	11	30	30
600.000	15	30	30

[...]»

- 6 El artículo 121 del BewG, en su versión modificada por el artículo 2 de la Ley de Reforma del Impuesto sobre Sucesiones y de las normas de valoración, de 24 de diciembre de 2008, titulado «Patrimonio situado en el territorio nacional», dispone lo siguiente:

«El patrimonio situado en el territorio nacional comprende:

[...]

2. Los inmuebles situados en Alemania.

[...]»

#### Litigio principal y cuestión prejudicial

- 7 La Sra. Welte-Schenkel, nacida en Alemania, pero que devino nacional suiza tras casarse con el Sr. Welte, nacional suizo, falleció el 27 de marzo de 2009 en Suiza, donde residía con su marido. Este último es su heredero universal.
- 8 La causante era propietaria de una finca en Düsseldorf, cuyo valor a fecha del fallecimiento de la causante fijó el Finanzamt Düsseldorf-Süd en 329.200 euros. De los elementos facilitados al Tribunal de Justicia, se desprende que dicha finca se refiere a la casa de los padres de la causante, que ésta heredó cuando falleció su madre. La causante también era titular de cuentas bancarias en dos bancos en Alemania, las cuales, conjuntamente, arrojaban un saldo de 33 689,72 euros. Además, era titular de cuentas abiertas en bancos suizos, cuyo saldo conjunto equivalía a 169.508,04 euros.
- 9 Mediante liquidación de 31 de octubre de 2011, el Finanzamt reclamó al Sr. Welte 41.450 euros en concepto de impuesto sobre sucesiones. Para calcular ese importe se aplicó una reducción de 2.000 euros –prevista en el artículo 16, apartado 2, de la ErbStG en el supuesto de sucesiones entre

no residentes– a la base imponible calculada a partir del valor del único inmueble situado en Düsseldorf y minorada en una cantidad a tanto alzado de 10.300 euros en concepto de gastos deducibles.

- 10 Mediante resolución de 23 de enero de 2012, el Finanzamt desestimó la reclamación presentada por el Sr. Welte en la que solicitaba que se le aplicase una reducción de la base imponible de 500.000 euros, prevista en el artículo 16, apartado 1, de la ErbStG a favor del cónyuge cuando la sucesión implica al menos a un residente.
- 11 El Sr. Welte interpuso un recurso contra dicha resolución ante el Finanzgericht Düsseldorf, alegando que la desigualdad de trato entre residentes y no residentes en cuanto al pago del impuesto de sucesiones vulnera la libre circulación de capitales garantizada por el Tratado CE.
- 12 Según el órgano jurisdiccional remitente, es dudoso que el artículo 16, apartado 2, de la ErbStG sea compatible con los artículos 56 CE, apartado 1, y 58 CE. Manifiesta que, a tenor de la primera disposición citada, el Sr. Welte, como persona sujeta al impuesto por obligación real, sólo tiene derecho a que se le aplique una reducción de 2.000 euros sobre la base imponible. Ahora bien, si la causante o él mismo hubieran estado residiendo en Alemania en el momento del fallecimiento, el Sr. Welte habría tenido derecho a la reducción de 500.000 euros prevista en el artículo 16, apartado 1, de la ErbStG y, por lo tanto, no habría tenido que abonar nada por el impuesto sobre sucesiones.
- 13 El órgano jurisdiccional remitente señala que, en la sentencia de 22 de abril de 2011, Mattner (C-510/08, Rec. p. I-3553, apartado 56), el Tribunal de Justicia declaró que los artículos 56 CE y 58 CE se oponen a una disposición como el artículo 16, apartado 2, de la ErbStG, en la medida en que establece, para calcular la liquidación del impuesto sobre donaciones, que la reducción sobre la base imponible en caso de donación de un inmueble situado en el territorio de dicho Estado sea 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.
- 14 No obstante, dicho órgano jurisdiccional observa que el presente litigio difiere en dos aspectos del asunto que dio lugar a la sentencia Mattner, antes citada. Por un lado, en la fecha del fallecimiento, la causante y el Sr. Welte no residían en un Estado miembro de la Unión Europea, sino en un tercer país. Por otro lado, los bienes adquiridos *mortis causa* por el Sr. Welte no se limitan a la finca de la causante, sino que incluyen también los saldos de las cuentas en los bancos alemanes y suizos. Por consiguiente, podría estar justificado que no se concediera al Sr. Welte la reducción de 500.000 euros, sino únicamente la de 2.000 euros, ya que sólo está sujeta al impuesto una parte del haber hereditario situado en Alemania.
- 15 Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas respecto de si estos argumentos pueden justificar la desigualdad de trato entre residentes y no residentes de que se trata en el litigio principal, y se refiere a este respecto a las sentencias de 18 de diciembre de 2007, A (C-101/05, Rec. p. I-11531), y Mattner, antes citada. En particular, considera que conceder al Sr. Welte una reducción de la base imponible de solamente 2.000 euros iría más allá de lo necesario para establecer la igualdad de trato entre residentes y no residentes. En su opinión, en el caso de autos, la finca de Düsseldorf, que constituye el haber hereditario gravado en Alemania, se estimaba en 329.200 euros, cantidad que equivaldría a casi un 62 % del valor total del caudal relicto, valorado en 532 397,76 euros. Por consiguiente, el hecho de que casi un 38 % del valor del caudal relicto no tribute difícilmente puede justificar una reducción de 2.000 euros en lugar de una reducción de 500.000 euros.

- 16 En estas circunstancias, el Finanzgericht Düsseldorf decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse los artículos 56 [CE] y 58 [CE] en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro relativa al impuesto sobre sucesiones que, para el caso de adquisición *mortis causa* de una finca de un causante no residente situada en dicho Estado miembro, establece una reducción de la base imponible de sólo 2.000 euros para el causahabiente no residente, mientras que dicha reducción asciende a 500.000 euros cuando, en el momento del fallecimiento, el causante o el causahabiente tengan su domicilio en el Estado miembro de que se trata?»

### **Sobre la cuestión prejudicial**

- 17 Mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente desea saber, 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 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 –como sucede en el litigio principal– de que el causante y el causahabiente residan, en el momento del fallecimiento, en un tercer país como la Confederación Suiza, 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.
- 18 El artículo 56 CE, apartado 1, prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.
- 19 A falta de definición, en el Tratado, del concepto de «movimientos de capital», el Tribunal de Justicia ha reconocido un valor indicativo a la nomenclatura que constituye el anexo I de la Directiva 88/361, entendiéndose que, conforme a la introducción de dicho anexo, la lista que incluye no tiene carácter exhaustivo (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 10 de febrero de 2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, Rec. p. I-497, apartado 15).
- 20 Sobre este particular, de reiterada jurisprudencia se desprende que las sucesiones, que consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, comprendidas en la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361, titulada «Movimientos de capitales de carácter personal», constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 56 CE, salvo en los casos en que todos los bienes a que se refieran 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; van Hilten-van der Heijden, antes citada, apartados 40 a 42; y de 19 de julio de 2012, Scheunemann, C-31/11, apartado 22).
- 21 Una situación en la que una persona que reside en Suiza en el momento de su fallecimiento deja en herencia a otra persona, residente también en ese mismo Estado, un conjunto de bienes entre los que se encuentra un inmueble situado en Alemania y que es objeto de cálculo del importe a pagar por el impuesto sobre sucesiones en este mismo Estado miembro no puede considerarse una situación meramente interna. En consecuencia, la sucesión de que se trata en el litigio principal constituye una operación comprendida en el ámbito de los movimientos de capitales a efectos del artículo 56 CE, apartado 1.
- 22 Por consiguiente, procede examinar, en primer lugar, si, como alegan tanto el Sr. Welte en el procedimiento principal como la Comisión Europea en sus observaciones presentadas por escrito ante el Tribunal de Justicia, una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal constituye una restricción a los movimientos de capitales.

*Sobre la existencia de una restricción a la libre circulación de capitales a efectos del artículo 56 CE, apartado 1*

- 23 De reiterada jurisprudencia resulta que, en lo referente a las sucesiones, 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 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 Barbier, antes citada, apartado 62; de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp y otros, C-11/07, Rec. p. I-6845, apartado 44; Arens-Sikken, C-43/07, Rec. p. I-6887, apartado 37, y Missionswerk Werner Heukelbach, antes citada, apartado 22).
- 24 En el caso de autos, la normativa nacional de que se trata en el litigio principal establece que, en el supuesto de una sucesión que incluya un bien inmueble situado en Alemania, si el causante o el causahabiente no residían en este Estado miembro en el momento del fallecimiento, la reducción de la base imponible es menor que la que se aplicaría si el causante o el causahabiente hubiera tenido su residencia en territorio alemán en ese mismo momento.
- 25 Es necesario señalar que tal normativa, que hace depender del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento la aplicación de una reducción de la base imponible del bien inmueble de que se trata, lleva a que las sucesiones entre no residentes que incluyan tal bien soporten una mayor carga fiscal que aquellas en las que esté implicado al menos un residente y, por lo tanto, provoca una disminución del valor de dicha herencia (véanse, por analogía, las sentencias Eckelkamp y otros, apartados 45 y 46; Mattner, apartados 27 y 28, y Missionswerk Werner Heukelbach, apartado 24, antes citadas).
- 26 De lo anterior se desprende que una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal constituye una restricción a la libre circulación de capitales a efectos del artículo 56 CE, apartado 1.

*Sobre la aplicación del artículo 57 CE, apartado 1, relativo a las restricciones a la libre circulación de capitales en relación con terceros países*

- 27 Los Gobiernos alemán y belga así como la Comisión sostienen, sin embargo, que tal restricción, en la medida en que afecta a los movimientos de capitales con un tercer país, puede admitirse con arreglo al artículo 57 CE, apartado 1.
- 28 Es preciso recordar que, a tenor de dicha disposición, lo dispuesto en el artículo 56 CE se entenderá sin perjuicio de la aplicación a terceros países de las restricciones que existan el 31 de diciembre de 1993 de conformidad con el Derecho nacional o con el Derecho de la Unión en materia de movimientos de capitales, con destino a tales Estados o procedentes de ellos, que supongan inversiones directas, incluidas las inmobiliarias, el establecimiento, la prestación de servicios financieros o la admisión de valores en los mercados de capitales.
- 29 A este respecto, es necesario señalar que el artículo 57 CE, apartado 1 –que enumera taxativamente los movimientos de capitales que pueden eludir la aplicación del artículo 56 CE, apartado 1– no menciona las sucesiones. Pues bien, como excepción al principio fundamental de la libre circulación de capitales, tal disposición debe interpretarse en sentido estricto (véase, por analogía, la sentencia Eckelkamp y otros, antes citada, apartado 57).
- 30 Sin embargo, tanto el Gobierno alemán como la Comisión, a los que se une el Gobierno belga, subrayan que el artículo 57 CE, apartado 1, se aplica a los movimientos de capitales que supongan «inversiones directas, incluidas las inmobiliarias». Consideran que una sucesión relativa a un bien inmobiliario constituye tal inversión, desde el momento en que el causahabiente de una sucesión semejante, como consecuencia de la transmisión de todos los derechos y obligaciones del causante a

sus herederos, sustituye a éste en la propiedad de dicho bien. Por lo tanto, estiman que una sucesión de este tipo constituye una forma de adquisición inmobiliaria que se asimila a una inversión inmobiliaria.

- 31 Es preciso señalar, no obstante que, mientras que las sucesiones –como ya se ha recordado en el apartado 20 de la presente sentencia– están comprendidas en la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361, titulada «Movimientos de capitales de carácter personal», tanto las «inversiones directas» como las «inversiones inmobiliarias» están comprendidas en otras rúbricas distintas, a saber, las rúbricas I y II del citado anexo, respectivamente.
- 32 Si bien estos últimos conceptos no se definen en el Tratado, de la enumeración que figura en dicha rúbrica I y de las correspondientes notas explicativas, a las que el Tribunal de Justicia ya ha reconocido valor indicativo, se desprende que el concepto de inversión directa hace referencia a cualquier tipo de inversión efectuada por personas físicas o jurídicas y que sirva para crear o mantener relaciones duraderas y directas entre el proveedor de fondos y la empresa a la que se destinan dichos fondos para el ejercicio de una actividad económica (véase, en este sentido la sentencia de 24 de mayo de 2007, Holböck, C-157/05, Rec. p. I-4051, apartados 34 y 35 y jurisprudencia citada).
- 33 Ahora bien, del propio título de la rúbrica II del anexo I de la Directiva 88/361 resulta que las «inversiones inmobiliarias» mencionadas en dicha rúbrica no comprenden las inversiones directas mencionadas en la rúbrica I del citado anexo.
- 34 En estas circunstancias, es preciso considerar, al igual que el Abogado General en el punto 55 de sus conclusiones, que el artículo 57 CE, apartado 1, cuando menciona las «inversiones directas, incluidas las inmobiliarias», se refiere sólo a las inversiones inmobiliarias que constituyen inversiones directas comprendidas en la rúbrica I del anexo I de la Directiva 88/361.
- 35 En cambio, inversiones inmobiliarias de carácter «patrimonial», como aquellas de que se trata en el asunto principal, que se refieren a la casa de los padres de la causante, efectuadas con fines privados sin relación con el ejercicio de una actividad económica, no están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 57 CE, apartado 1.
- 36 Tal conclusión, que es conforme con la interpretación estricta que es preciso reservar a dicha disposición por constituir una excepción a la libre circulación de capitales, no puede ser cuestionada en absoluto por la sentencia Scheunemann, antes citada, contrariamente a lo que sostiene la Comisión.
- 37 Es cierto que, en el apartado 35 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que una normativa de un Estado miembro que, para calcular el impuesto de sucesiones, deniega determinadas ventajas fiscales a una herencia en forma de participación en una sociedad de capital establecida en un tercer país afecta principalmente, no a la libre circulación de capitales, sino a la libertad de establecimiento, puesto que tal participación permite a su poseedor ejercer una influencia efectiva en las decisiones de dicha sociedad y determinar sus actividades. Así pues, el Tribunal de Justicia no se apoyó en la nomenclatura establecida en el anexo I de la Directiva 88/361 para determinar la libertad fundamental aplicable a la situación de que se trata.
- 38 En cambio, el presente asunto se refiere a la interpretación de una excepción a la libre circulación de capitales en una situación en la que no se discute que esta libertad es aplicable. Pues bien, mientras que las libertades fundamentales reconocidas en el Tratado deben interpretarse en sentido amplio, las excepciones a tal libertad han de interpretarse en sentido estricto, como ya se ha recordado en los apartados 29 y 36 de la presente sentencia.

39 En consecuencia, una restricción como la del litigio principal relativa a la libre circulación con un tercer país como la Confederación Suiza no puede eludir la aplicación del artículo 56 CE, apartado 1, sobre la base del artículo 57 CE, apartado 1.

40 En estas circunstancias, es preciso examinar en qué medida la restricción a la libre circulación de capitales así declarada puede estar justificada a la luz de las disposiciones del Tratado.

*Sobre la existencia de una justificación de la restricción a la libre circulación de capitales con arreglo al artículo 58 CE, apartados 1 y 3*

41 A tenor del artículo 58 CE, apartado 1, letra a), lo dispuesto en el artículo 56 CE 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».

42 Esta disposición del artículo 58 CE 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 (véanse la sentencia de 17 de enero de 2008, Jäger, C-256/06, Rec. p. I-123, apartado 40, y las sentencias Eckelkamp y otros, apartado 57; Arens-Sikken, apartado 51, y Mattner, apartado 32, antes citadas).

43 En efecto, la excepción establecida en el artículo 58 CE, 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 56» (véanse las sentencias Jäger, apartado 41; Eckelkamp y otros, apartado 58; Arens-Sikken, apartado 52, y Mattner, apartado 33, antes citadas).

44 Por lo tanto, procede distinguir entre los diferentes tratos permitidos en virtud del artículo 58 CE, 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 nacional como la controvertida en el litigio principal, que, a efectos de calcular el impuesto sobre sucesiones, hace una distinción por lo que respecta al importe de la reducción aplicable a la base imponible en el caso de un bien inmueble situado en el Estado miembro de que se trata en función de que el causante o el causahabiente residan en dicho Estado miembro o que residan ambos en otro Estado miembro, es preciso que la 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 no debe ir más allá de lo necesario para que se alcance el objetivo perseguido por la normativa controvertida (véanse la sentencia de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C-319/02, Rec. p. I-7477, apartado 29; y las sentencias Eckelkamp y otros, apartados 58 y 59; Arens-Sikken, apartados 52 y 53, y Mattner, apartado 34, antes citadas).

*Sobre la comparabilidad de las situaciones en cuestión*

45 El Gobierno alemán, sostenido por el Gobierno belga, alega que una sucesión que concierne a no residentes y aquella que implica a un residente corresponden a situaciones objetivamente diferentes. En la primera situación, al estar el causahabiente sujeto al impuesto de sucesiones por obligación real en Alemania sólo tributará en este Estado miembro por los activos enumerados en el artículo 121 del BewG que presenten un vínculo con aquél y formen el «patrimonio situado en el territorio nacional». En cambio, en el segundo caso, al estar el causahabiente sujeto al impuesto de sucesiones por

obligación personal en Alemania tributará en este Estado miembro por todo el patrimonio adquirido, con independencia de su composición y del lugar en el que se encuentre, en virtud del denominado principio «del patrimonio mundial».

- 46 Según dichos Gobiernos, la normativa controvertida en el litigio principal es, a este respecto, conforme con la jurisprudencia resultante de la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), según la cual, es el Estado de residencia el que está obligado, en principio, a apreciar la capacidad contributiva global del residente y a concederle, en su caso, reducciones teniendo en cuenta su situación personal, ya que los ingresos obtenidos en el territorio de un Estado por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales. Pues bien, del mismo modo, en el presente asunto, la base imponible del impuesto sobre sucesiones de un no residente es inferior, en principio, a la de un residente.
- 47 Los Gobiernos alemán y belga también manifiestan al respecto –al igual que el órgano jurisdiccional remitente– que, si bien el Tribunal de Justicia no acogió esta argumentación en la sentencia Mattner, antes citada, que versaba sobre la misma diferencia de trato que la controvertida en el presente asunto, dicha sentencia se refería, no al cálculo del impuesto sobre sucesiones sobre la totalidad de los bienes objeto de transmisión, sino al del derecho de donaciones sobre un único inmueble, de modo que no existía, en tal caso, ninguna diferencia objetiva de situación entre una donación correspondiente al régimen de sujeción por obligación real y una donación correspondiente al régimen de sujeción por obligación personal.
- 48 No obstante, es preciso señalar que el Tribunal de Justicia desestimó tal argumentación, no sólo – como sostienen dichos Gobiernos– por lo que se refiere a la liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales derivado de la donación de un bien inmueble (sentencia Mattner, antes citada, apartados 35 a 38), sino también en cuanto al cálculo del impuesto de sucesiones derivado de tal bien (véanse las sentencias Jäger, apartado 44; Eckelkamp y otros, apartados 61 a 63, y Arens-Sikken, apartados 55 a 57, antes citadas).
- 49 Sobre este particular, el Tribunal de Justicia ha declarado que, por lo que respecta al importe que se ha de pagar en concepto de impuesto de sucesiones por un bien inmueble situado en Alemania, no existe ninguna diferencia objetiva que justifique una desigualdad en el tratamiento fiscal entre la situación de personas que no residen en dicho Estado miembro y aquella en la que al menos una de ellas resida en el referido Estado, respectivamente. En efecto, el importe a pagar por el impuesto sobre sucesiones 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 personal que exista entre el causante y el heredero. Pues bien, ninguno de estos dos criterios depende del lugar de residencia de éstos (véanse, en este sentido, las sentencias Jäger, apartado 44; Eckelkamp y otros, apartado 61, y Arens-Sikken, apartado 55).
- 50 Además, la normativa alemana considera, en principio, sujetos pasivos a los efectos de la percepción del impuesto de sucesiones correspondiente a los bienes inmuebles situados en Alemania tanto al beneficiario de una sucesión entre no residentes como al de una sucesión en la que intervenga al menos un residente. Únicamente por lo que se refiere a la reducción aplicada a la base imponible, dicha normativa dispone –a efectos del cálculo del impuesto sobre sucesiones correspondiente a bienes inmuebles situados en Alemania– un tratamiento diferente para las sucesiones entre no residentes y para aquellas en las que interviene un residente. En cambio, la determinación de la clase y del tipo impositivo, prevista en los artículos 15 y 19 de la ErbStG, resulta de las mismas normas.
- 51 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 por un lado, a los herederos no residentes que adquirieron dicho bien de un causante no residente y, por otro lado, a los herederos no residentes o residentes que adquirieron tal bien de un causante residente y a los herederos residentes que adquirieron ese mismo bien de un causante no residente, 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 reducción sobre la base imponible del referido bien inmueble. Al tratar de manera idéntica, salvo en cuanto atañe al importe de la reducción que puede practicar el heredero, las sucesiones realizadas en beneficio de esas dos categorías de personas, el legislador nacional admitió, en efecto, que entre estas últimas no existía, a efectos de las modalidades y condiciones de la percepción del impuesto sobre sucesiones, disparidad alguna objetiva que pudiera justificar un tratamiento diferente (véanse, por analogía, las sentencias Eckelkamp y otros, apartado 63; Arens-Sikken, apartado 57, y Mattner, apartado 38, antes citadas).

- 52 Ciertamente, es preciso admitir que, como alegan los Gobiernos alemán y belga, la base imponible de la sucesión de un heredero no residente, cuando está sujeto al impuesto por obligación real en Alemania, es «en principio», según los propios términos utilizados por dichos Gobiernos, inferior a la de un heredero, residente o no residente, que está sujeto por obligación personal a dicho impuesto en el referido Estado miembro.
- 53 Sin embargo, esta circunstancia no puede cuestionar las declaraciones precedentes, desde el momento en que el importe de la reducción sobre 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 sucesión, sino que sigue siendo la misma cualquiera que sea este último importe. En efecto, como se deduce de los autos obrantes ante el Tribunal de Justicia, dicha reducción se concede automáticamente a todo heredero por el mero hecho de su condición de sujeto pasivo del impuesto de sucesiones en Alemania, a fin de garantizar la exención de una parte del patrimonio familiar mediante la reducción del importe total de lo heredado. Pues bien, del mismo modo que esta condición de sujeto pasivo no depende en absoluto del lugar de residencia –dado que la normativa de que se trata sujeta al impuesto sobre sucesiones cualquier adquisición de un bien inmueble situado en Alemania con independencia de que el causante o el heredero sean o no residentes–, el objetivo de exención parcial del patrimonio familiar afecta por igual a todos los sujetos pasivos del impuesto sobre sucesiones en Alemania, ya sean residentes o no residentes, desde el momento en que dicha exención tiene por objeto reducir el importe total de lo heredado.
- 54 Por lo tanto, el causahabiente cuya base imponible en Alemania se limite, como la del Sr. Welte en el asunto principal, a un bien inmueble situado en dicho Estado miembro podría invocar, por su parte, a diferencia del Sr. Welte, la reducción por importe de 500.000 euros si adquirió tal bien de una persona que residía en territorio alemán con la que mantenía un vínculo matrimonial o si, residiendo en dicho territorio, adquirió el referido bien de una persona que no residía allí.
- 55 De lo anterior se desprende que, al no estar el importe de la reducción en función del importe de la base imponible, sino que se concede al heredero por su condición de sujeto pasivo, la sujeción por obligación real del heredero no residente de un causante no residente no constituye una circunstancia que convierta en objetivamente diferente, desde el punto de vista de la reducción, la situación de dicho heredero respecto de la del heredero no residente de un causante residente o de la del heredero residente de un causante residente o no residente.
- 56 De lo anterior se desprende que, en el asunto principal, la situación del Sr. Welte es comparable a la de cualquier heredero que adquiere, por vía sucesoria, un bien inmueble situado en Alemania de una persona fallecida que residía en este Estado miembro y con la que mantenía un vínculo matrimonial, y comparable a la de un heredero residente en Alemania que lleve a cabo dicha adquisición de un cónyuge fallecido que no residía en dicho Estado miembro.
- 57 Por consiguiente, es preciso examinar si una normativa como la controvertida en el litigio principal puede estar objetivamente justificada por una razón imperiosa de interés general, como sostiene el Gobierno alemán con carácter subsidiario.

Sobre la existencia de una razón imperiosa de interés general

- 58 En primer lugar, el Gobierno alemán sostiene que la normativa nacional de que se trata en el litigio principal responde al principio de coherencia fiscal. En su opinión, en el régimen de sujeción al impuesto por obligación real, la ventaja de la base imponible reducida viene compensada por el inconveniente que resulta de una menor reducción, mientras que en el régimen de sujeción por obligación personal, la ventaja de una mayor reducción quedaría compensada por el inconveniente que resulta de una base imponible más elevada.
- 59 Sobre este particular, procede recordar que es cierto que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la necesidad de salvaguardar la coherencia de un sistema tributario 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 (véanse las sentencias Manninen, antes citada, apartado 42, y de 17 de septiembre de 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Rec. p. I-8591, apartados 77 y 78).
- 60 Pues bien, en el caso de autos, basta con señalar que la ventaja fiscal resultante, en el Estado miembro en cuyo territorio está situado el bien inmueble objeto de una sucesión, de la aplicación a la base imponible de una reducción calculada al tipo más elevado cuando en esta sucesión interviene al menos un residente de dicho Estado, no está compensada en éste con ningún gravamen fiscal determinado en virtud del impuesto sobre sucesiones (véase, por analogía, la sentencia Mattner, antes citada, apartado 54).
- 61 De lo anterior se desprende que no cabe justificar la normativa controvertida en el litigio principal por la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario alemán.
- 62 En segundo lugar, el Gobierno alemán alega que las normas nacionales controvertidas en el litigio principal tienen por objeto garantizar la eficacia de los controles fiscales. En efecto, la Directiva 77/799/CE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), establece un marco de cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros que no existe entre éstas y las autoridades competentes de un tercer Estado cuando éste no ha adoptado ningún compromiso de asistencia mutua. Pues bien, en su opinión, la Administración tributaria alemana no puede tener conocimiento cierto de la sucesión de un difunto que residía en Suiza. En particular, las obligaciones del Registro Civil de declarar las defunciones, de los tribunales y notarios de declarar las disposiciones adoptadas en caso de muerte o de expedir certificados de defunción, así como de determinados depositarios o gestores de fondos de hacer una declaración sólo afectarían a los organismos alemanes. En estas circunstancias, considera que la Administración tributaria nacional sólo puede recoger las indicaciones dadas por el heredero sin poder comprobarlas.
- 63 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando la normativa de un Estado miembro hace que el disfrute de una ventaja fiscal dependa del cumplimiento de requisitos cuya observancia sólo puede comprobarse recabando información de las autoridades competentes de un tercer país, es, en principio, legítimo que dicho Estado miembro deniegue la concesión de tal ventaja si, especialmente debido a la inexistencia de una obligación convencional de ese tercer país de facilitar información, resulta imposible obtener de éste los datos pertinentes (véanse las sentencias A, antes citada, apartado 63; de 28 de octubre de 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, Rec. p. I-10659, apartado 44, y de 19 de julio de 2012, A, C-48/11, apartado 36).
- 64 No obstante, como ha señalado el Abogado General en los puntos 76 y 77 de sus conclusiones, la información a la que alude el Gobierno alemán, que se refiere principalmente a los certificados de defunción y a los documentos emitidos por el Registro Civil del Estado en el que se abrió la sucesión,

puede ser comunicada por los herederos o, en su caso, por las Autoridades tributarias de dicho Estado en el marco de la aplicación de un convenio bilateral para evitar la doble imposición y no suele requerir una apreciación compleja.

- 65 En cualquier caso, en virtud de la normativa nacional, a un heredero residente en Alemania se le aplicará el porcentaje más elevado de reducción sobre la base imponible cuando adquiera *mortis causa* un bien inmueble situado en dicho Estado miembro de una persona que residía, en el momento de su fallecimiento, en un tercer país.
- 66 Ahora bien, tal sucesión también requiere, al igual que la sucesión de que se trata en el asunto principal, que las autoridades alemanas competentes comprueben los datos referentes al causante residente en un tercer país.
- 67 En estas circunstancias, el Gobierno alemán no puede sostener que la normativa nacional controvertida en el litigio principal es necesaria para preservar la eficacia de los controles fiscales en la medida en que priva al heredero de una sucesión entre residentes de un tercer país, como la Confederación Suiza, de la reducción calculada al tipo más elevado sobre la base imponible.
- 68 Por consiguiente, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que 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 –como sucede en el litigio principal– de que el causante y el causahabiente residan, en el momento del fallecimiento, en un tercer país como la Confederación Suiza, 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.

### 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 Tercera) declara:

**Los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que 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 –como sucede en el litigio principal– de que el causante y el causahabiente residan, en el momento del fallecimiento, en un tercer país como la Confederación Suiza, 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.**

Firmas