Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MELCHIOR WATHELET
presentadas el 17 de marzo de 2016[1]

Asunto C-123/15

Max-Heinz Feilen
contra
Finanzamt Fulda

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario, Alemania)]

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Libertad de circulación de capitales — Impuesto sobre sucesiones — Normativa de un Estado miembro que prevé una reducción del impuesto sobre sucesiones cuando la herencia incluye bienes que ya han sido transmitidos mediante herencia con arreglo al impuesto sobre sucesiones en los diez años anteriores en dicho Estado miembro — Patrimonio heredado y gravado en otro Estado miembro»

1. La presente petición de decisión prejudicial, planteada por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario), tiene por objeto la interpretación de los artículos 63 TFUE, apartado 1, y 65 TFUE. Fue presentada en el marco de un litigio entre el Sr. Feilen y el Finanzamt Fulda (Administración tributaria de Fulda) en relación con la denegación, por parte de éste, de la solicitud presentada por el Sr. Feilen de reducción del impuesto sobre sucesiones aplicable a la herencia de su madre.

I. **Marco jurídico**

A. *Derecho de la Unión*

2. El artículo 1, apartado 1, de la Directiva 88/361/CEE[2] prevé:

«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.»

3. El anexo I de la Directiva 88/361 enumera los movimientos de capitales. En su rúbrica XI, denominada «Movimientos de capitales de carácter personal», figuran las sucesiones y legados.

1 — Lengua original: francés.

2 — Directiva del Consejo de 24 de junio de 1988 para la aplicación del artículo 67 del Tratado (DO L 178, p. 5).

B. *Derecho alemán*

4. Las disposiciones de la Ley alemana del impuesto sobre sucesiones y donaciones (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) aplicables al ejercicio fiscal de 2007 son las siguientes. [3]

5. El artículo 1, apartado 1, punto 1, de la ErbStG establece que las sucesiones son operaciones imponibles a efectos de dicha Ley.

6. Con arreglo al artículo 2, apartado 1, puntos 1 a 3, de la ErbStG, la obligación tributaria recae:

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

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

[...]

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].»

7. El artículo 15 de la ErbStG establece las categorías impositivas. Su apartado 1 tiene el siguiente tenor:

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

Clase impositiva I:

1. El cónyuge y la pareja de hecho,

2. Los hijos y los hijos del cónyuge.»

8. En lo que atañe a la reducción del impuesto sobre sucesiones, el artículo 27 de la ErbStG dispone lo siguiente:

«1. En caso de que personas comprendidas en la clase impositiva I adquieran *mortis causa* bienes que en los diez años anteriores a la adquisición ya hubiesen sido adquiridos por personas de esa misma clase impositiva y hubiesen estado sujetos a imposición con arreglo a la presente Ley, la cuota del impuesto devengada por dichos bienes se reducirá como sigue, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3:

Porcentaje de reducción	si el período que media entre los dos momentos de devengo del impuesto es
50	inferior a un año
45	superior a un año, pero inferior a dos años
40	superior a dos años, pero inferior a tres años

3 — Disposiciones resultantes de la versión de dicha Ley publicada el 27 de febrero de 1997 (*Bundesgesetzblatt* I, p. 378) y modificada, en último lugar, por la Ley de acompañamiento a los presupuestos (Haushaltsbegleitgesetz), de 29 de diciembre de 2003 (*Bundesgesetzblatt* 3 I, p. 3076) (en lo sucesivo, «ErbStG»).

35	superior a tres años, pero inferior a cuatro años
30	superior a cuatro años, pero inferior a cinco años
25	superior a cinco años, pero inferior a seis años
20	superior a seis años, pero inferior a ocho años
10	superior a ocho años, pero inferior a diez años

2. [...]

3. La reducción prevista en el apartado 1 no podrá exceder del importe que resulte de aplicar los porcentajes mencionados en dicho apartado al impuesto pagado por el adquirente anterior por la adquisición de los mismos bienes.»

II. **Hechos del litigio principal y cuestión prejudicial**

9. El Sr. Feilen, que reside en Alemania, es el heredero universal de su madre, fallecida en 2007 en este Estado miembro, lugar de su última residencia. La masa hereditaria de la madre estaba constituida fundamentalmente por su parte de la herencia de su hija, fallecida en 2004 en Austria, donde también residía la madre hasta el fallecimiento de su hija. Dado que la partición de la herencia de la hija no se efectuó en Austria hasta el fallecimiento de la madre, los impuestos relativos a dicha herencia, cuyo importe ascendía a 11 961,91 euros, fueron abonados por el Sr. Feilen.

10. En la declaración del impuesto por la sucesión de su madre, efectuada en Alemania, el Sr. Feilen, por una parte, incluyó el impuesto sobre sucesiones abonado en Austria como deuda del patrimonio hereditario y, por otra, solicitó una reducción del impuesto sobre sucesiones alemán en virtud del artículo 27 de la ErbStG. Mediante resolución de 28 de octubre de 2009, la Administración tributaria de Fulda accedió a deducir de la base imponible el impuesto sobre sucesiones abonado en Austria, pero rehusó conceder la reducción del impuesto sobre sucesiones.

11. El Finanzgericht (Tribunal tributario) desestimó el recurso interpuesto por el Sr. Feilen contra la resolución de la Administración tributaria de Fulda basándose, esencialmente, en que el artículo 27, apartado 1, de la ErbStG, exigía una adquisición *mortis causa* previa sometida al impuesto sobre sucesiones con arreglo a esta misma Ley, y que dicho requisito no concurría en el presente asunto, dado que la adquisición previa de la madre del patrimonio de su hija no había dado lugar al impuesto sobre sucesiones en Alemania. [4]

12. El órgano jurisdiccional remitente, ante el que se ha presentado un recurso de casación, alberga dudas acerca de la conformidad del artículo 27 de la ErbStG con el Derecho de la Unión.

13. En primer lugar, observa que la herencia de la que es beneficiario el demandante en el litigio principal puede estar comprendida en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Derecho de la Unión relativas a la libre circulación de capitales. En efecto, las sucesiones, que consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, están comprendidas en el ámbito de aplicación de la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361 y constituyen, en consecuencia, movimientos de capitales en el sentido del artículo 63 TFUE, salvo en los casos en que todos los bienes a que se refieran se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro. [5] Pues bien,

4 — Cuando la hija falleció, ni la madre ni la hija eran residentes en Alemania en el sentido del artículo 2, apartado 1, punto 1, de la ErbStG, y la herencia de la hija solo incluía bienes extranjeros, en el sentido del artículo 2, apartado 3, de la ErbStG (en contraposición al concepto de bienes «nacionales»).

5 — Sentencia Welte (C-181/12, EU:C:2013:662).

en opinión de este órgano, la herencia de la que el Sr. Feilen es beneficiario no debe considerarse una operación meramente interna, puesto que éste ha adquirido la masa patrimonial de su madre, constituida fundamentalmente por su parte de la herencia de la hija en Austria y, por consiguiente, por bienes extranjeros.

14. En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente señala que la negativa a conceder una reducción del impuesto sobre sucesiones en virtud del artículo 27, apartado 1, de la ErbStG, puede constituir una restricción a los movimientos de capitales, puesto que produce el efecto de reducir el valor de la herencia que incluye bienes sujetos a impuestos sobre sucesiones extranjeros.[6] Sin embargo, manifiesta sus dudas en este sentido a la luz de la sentencia Block (C-67/08, EU:C:2009:92), que, en una situación de doble imposición, excluyó la existencia de una restricción a los movimientos de capitales resultante de la ErbStG, alegando que los Estados miembros no tienen la obligación de adaptar su sistema tributario a los diferentes sistemas de tributación de los otros Estados miembros y disponen, sin perjuicio del respeto del Derecho de la Unión, de cierta autonomía en la materia.

15. En tercer lugar, el órgano jurisdiccional remitente plantea sus dudas acerca de una posible justificación de dicha restricción. En estas circunstancias, se pregunta, por un lado, si el artículo 27, apartado 1, de la ErbStG establece una diferencia de trato autorizada en virtud del artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), o una discriminación arbitraria prohibida con arreglo al artículo 65 TFUE, apartado 3, y, por otro, si la restricción que impone no está justificada por ninguna razón imperiosa de interés general dirigida a preservar la coherencia del sistema tributario alemán.

16. En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se opone la libre circulación de capitales consagrada en el artículo 63 TFUE, apartado 1, en relación con el artículo 65 TFUE a la normativa de un Estado miembro que, en caso de una adquisición *mortis causa* por personas comprendidas en una determinada clase impositiva, prevé una reducción del impuesto sobre sucesiones si la herencia incluye bienes que en los diez años anteriores a tal adquisición hubiesen sido adquiridos ya mediante sucesión por personas de dicha clase impositiva y en ese Estado miembro se hubiera liquidado el impuesto sobre sucesiones por dicha adquisición hereditaria anterior, mientras que no ha lugar a la reducción si el impuesto sobre sucesiones por la adquisición anterior se recaudó en otro Estado miembro?»

III. **Procedimiento ante el Tribunal de Justicia**

17. Han formulado observaciones escritas el Sr. Feilen, los Gobiernos alemán, español y del Reino Unido y la Comisión Europea. Todas las partes, excepto el Gobierno español, comparecieron en la vista celebrada el 27 de enero de 2016.

IV. **Análisis**

A. *Resumen de las observaciones de las partes*

18. El Sr. Feilen propone al Tribunal de Justicia que dé una respuesta afirmativa a la cuestión prejudicial planteada. Observa que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las sucesiones están comprendidas en el ámbito de aplicación de la libre circulación de capitales. Además, considera que la situación del litigio principal no es comparable a la de la sentencia Block (C-67/08, EU:C:2009:92), dado que el presente asunto no se versa sobre una imposición paralela que produce un

6 — Sentencia Comisión/Alemania (C-211/13, EU:C:2014:2148), apartado 41.

efecto acumulativo, sino simplemente sobre la sujeción nacional de la sucesión previa. Por otra parte, afirma que la restricción no puede estar justificada por una razón imperiosa de interés general, a saber, la preservación de la coherencia del sistema tributario alemán, puesto que no existe vínculo directo entre la ventaja fiscal (la obtención de un reducción del impuesto sobre sucesiones) y una desventaja (la imposición de la sucesión previa). En efecto, en su opinión, la reducción del impuesto sobre sucesiones no se concede con respecto a los ingresos tributarios nacionales obtenidos anteriormente.

19. Por el contrario, el Gobierno alemán propone al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión planteada de forma negativa.

20. En efecto, considera que la disposición nacional controvertida no constituye una restricción a los movimientos de capitales, puesto que la reducción del valor de la herencia constituida por bienes extranjeros no se deriva de la aplicación de dicha disposición, ni, por consiguiente, de una tributación en Alemania, sino del ejercicio paralelo por la República Federal de Alemania y la República de Austria de su potestad tributaria. En consecuencia, el Gobierno alemán considera que la solución adoptada en la sentencia Block (C-67/08, EU:C:2009:92) es aplicable al caso de autos en el sentido de que la República Federal de Alemania no tiene la obligación de adaptar su sistema tributario para tener en cuenta los impuestos sobre sucesiones abonados en otros Estados miembros, aun cuando esto implica una doble imposición de una herencia.

21. Con carácter subsidiario, el Gobierno alemán alega que la supuesta distinción realizada por el artículo 27, apartado 1, de la ErbStG entre una herencia previa gravada en Alemania y una herencia previa gravada en otro Estado miembro no da lugar a una discriminación prohibida, debido a que las situaciones nacionales y transfronterizas no son objetivamente comparables, puesto que la República Federal de Alemania no tiene la misma facultad de gravamen en los dos casos.

22. El Gobierno español propone asimismo que se dé una respuesta negativa a la cuestión planteada. Insiste en la existencia de una razón imperiosa de interés general que justifica la distinción realizada por el artículo 27 de la ErbStG en relación con el lugar donde se ha gravado la herencia, y más concretamente en la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario alemán.

23. El Gobierno del Reino Unido abunda en este sentido. Considera que la normativa alemana controvertida no crea ninguna restricción a la libre circulación de capitales, dado que la República Federal de Alemania no ha sometido los bienes extranjeros de la madre del demandante en el litigio principal a un tipo de impuesto sobre sucesiones más elevado que el previsto para los bienes situados exclusivamente en Alemania. En efecto, según el Gobierno del Reino Unido, esta normativa sólo impone un tipo de impuesto sobre sucesiones más elevado a aquellos bienes que, independientemente de su localización, no han sido sometidos en los diez años anteriores al impuesto sobre sucesiones alemán. En estas circunstancias, considera que la situación del presente asunto es análoga a la de la sentencia Block (C-67/08, EU:C:2009:92), ya que la doble imposición es consecuencia del ejercicio paralelo por los dos Estados miembros en cuestión de su potestad tributaria.

24. El Gobierno del Reino Unido sostiene, igualmente, que la supuesta restricción a la libre circulación de capitales está justificada por la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario alemán, adoptando de este modo la misma postura que el resto de Gobiernos sobre la existencia de un vínculo directo entre la ventaja fiscal y un gravamen fiscal determinado.

25. La Comisión propone al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión planteada de manera afirmativa.

26. La Comisión considera que el artículo 27 de la ErbStG constituye una restricción a los movimientos de capitales, puesto que, al favorecer las adquisiciones sucesivas de unos bienes «internos» que ya han sido sometidos a tributación en Alemania, contribuye a la reducción del valor de un bien heredado procedente de otro Estado miembro. [7] En la medida en que este último está sometido a un tipo impositivo más elevando que un bien «interno», la realización de inversiones en otro Estado miembro, el mantenimiento de las mismas y su transmisión a un heredero en Alemania parece menos interesante para el causante y para el heredero. En estas circunstancias, la Comisión señala que la solución de la sentencia Block (C-67/08, EU:C:2009:92) no es aplicable, puesto que los hechos del presente asunto no son comparables.

27. Por último, la Comisión considera que la normativa controvertida no puede considerarse justificada en virtud del artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a). Objetivamente no se aprecia ninguna diferencia de situación que pueda justificar una desigualdad fiscal relativa al nivel del impuesto sobre sucesiones devengado en virtud de un bien interno y de un bien extranjero, debido a que el cálculo del impuesto está, en ambos casos, vinculado al valor de los bienes incluidos en la herencia. El hecho de que sólo se conceda una ventaja fiscal al bien interno no se basa en la *ratio legis* del artículo 27 de la ErbStG, dirigido a evitar una reducción excesiva del patrimonio familiar en caso de adquisiciones sucesivas durante un período de tiempo relativamente corto, independientemente de la localización de dicho patrimonio.

28. Según la Comisión, en el presente asunto tampoco es posible contemplar una justificación basada en la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario, ya que la carga fiscal incumbe a un contribuyente distinto del beneficiario de la ventaja fiscal, [8] dado que el sujeto pasivo del impuesto por la primera herencia en Alemania era el demandante en el litigio principal como sucesor legal de la causante, y el sujeto pasivo del impuesto por la segunda herencia en Alemania es el propio demandante.

B. *Análisis*

1. ¿Está comprendida la herencia controvertida en el litigio principal en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión y, más concretamente, de la libre circulación de capitales?

29. Como sostiene el propio Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario) en la resolución de remisión, esta cuestión debe ser respondida de forma afirmativa.

30. En primer lugar, es preciso recordar que, conforme a jurisprudencia consolidada, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben ejercer dicha competencia respetando el Derecho de la Unión. [9]

7 — Se hace referencia a la sentencia Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), apartado 30 y ss.

8 — La Comisión se basa en la sentencia Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), apartado 60.

9 — Sentencias Comisión/Francia (C-334/02, EU:C:2004:129), apartado 21; Comisión/Grecia (C-155/09, EU:C:2011:22), apartado 39, y Comisión/Austria (C-10/10, EU:C:2011:399), apartado 23.

31. Asimismo, según jurisprudencia reiterada, «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 [63 TFUE], salvo en los casos en que todos los bienes a que se refieran se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro». [10]

32. Es evidente que, debido a la adquisición de bienes extranjeros (austriacos), la herencia de que la que es beneficiario el Sr. Feilen no puede considerarse una operación meramente interna.

33. De lo anterior se desprende que procede examinar a continuación si una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, constituye una restricción a los movimientos de capitales.

2. ¿Constituye el artículo 27, apartado 1, de la ErbStG una restricción a la libre circulación de capitales?

34. La existencia de una restricción a la libre circulación de capitales conlleva la aplicación de una diferencia en el trato fiscal a dos situaciones objetivamente comparables.

35. Deseo recordar que, con arreglo al artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), 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 tributario 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. Esta excepción al principio fundamental de libre circulación de capitales debe interpretarse en sentido estricto, y no debe 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. Una desigualdad en el trato sólo podrá considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales si, en primer término, la desigualdad de trato afecta a situaciones que no sean objetivamente comparables o, en segundo término, resulta justificada por razones imperiosas de interés general. [11]

36. Es evidente la diferencia de trato fiscal existente en el asunto que nos ocupa.

37. Partiendo, como el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario), del principio de que la normativa en cuestión debe interpretarse en el sentido de que la reducción fiscal puede concederse únicamente si la adquisición previa ha sido gravada en Alemania, ha de hacerse constar, en efecto, que esta normativa favorece las adquisiciones sucesivas de «bienes internos» (por personas pertenecientes a la «clase impositiva I») [12] que ya han sido sometidos al impuesto sobre sucesiones en Alemania al ser adquiridos previamente *mortis causa* con respecto a las adquisiciones sucesivas de «bienes extranjeros» cuya adquisición previa no ha sido gravada en Alemania, sino en un Estado miembro distinto.

10 — Véanse, en este sentido, las sentencias Barbier (C-364/01, EU:C:2003:665), apartado 58; van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131), apartados 40 a 42; Scheunemann (C-31/11, EU:C:2012:481), apartado 22, y Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), apartado 20. Para otros ejemplos, en materia de impuesto sobre sucesiones (e incluso donaciones), véanse, en particular, las sentencias Geurts y Vogten (C-464/05, EU:C:2007:631); Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20); Eckelkamp y otros (C-11/07, EU:C:2008:489); Arens-Sikken (C-43/07, EU:C:2008:490); Block (C-67/08, EU:C:2009:92); Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216); Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65), Halley (C-132/10, EU:C:2011:586); Comisión/España (C-127/12, EU:C:2014:2130); Welte (C-181/12, EU:C:2013:662); Comisión/Alemania (C-211/13, EU:C:2014:2148), Q (C-133/13, EU:C:2014:2460), y Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109). Véanse también los asuntos pendientes ante el Tribunal de Justicia Hünnebeck, C-479/14 [mis conclusiones se leyeron el 18 de febrero de 2016 (C-479/14, EU:C:2016:100)], y Sparkasse Allgäu, C-522/14 [véanse las conclusiones del Abogado General Szpunar presentadas en el asunto Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2015:786)].

11 — Véanse las sentencias Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294), apartado 43; Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484), apartado 29, y Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), apartado 45.

12 — Con arreglo al artículo 15, apartado 1, de la ErbStG, los parientes del causante comprendidos en la «clase impositiva I» son los cónyuges y las parejas de hecho, los hijos y los hijos del cónyuge, los descendientes de los hijos y de los hijos del cónyuge y los ascendientes, en caso de adquisiciones *mortis causa*.

38. Antes de pronunciarme sobre la existencia o no de una restricción a la libre circulación de capitales, puede resultar útil tener en cuenta algunas sentencias del Tribunal de Justicia continuamente citadas por las partes en la medida en que se refieren a la normativa alemana en materia del impuesto sobre sucesiones.

39. En el apartado 32 de la sentencia Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), [13] el Tribunal de Justicia declaró que «en el caso de autos, en la medida en que dan lugar a que una herencia que comprenda un bien agrícola y forestal situado en otro Estado miembro esté sujeta, en Alemania, a un impuesto sobre sucesiones superior al que se devengaría si los bienes incluidos en la herencia estuvieran situados exclusivamente en el territorio de este último Estado miembro, las disposiciones nacionales controvertidas en el asunto principal producen el efecto de restringir los movimientos de capitales, disminuyendo el valor de una herencia que incluya tal bien situado fuera del territorio alemán».

40. Asimismo, en las sentencias Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), apartado 25, y Comisión/Alemania (C-211/13, EU:C:2014:2148), apartado 43, se ha solicitado al Tribunal de Justicia que examine la normativa alemana contenida en la ErbStG que, en la medida en 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 trate, 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, apareja una disminución del valor de dicha herencia. [14]

41. En dichos asuntos, el Estado de residencia del causante sometía los bienes extranjeros a un impuesto sobres sucesiones superior al que se devengaría si los bienes incluidos en la herencia estuvieran situados exclusivamente en el Estado miembro del causante [15] (dado que el Estado sometía a tributación ambos patrimonios) o calculaba de forma diferente la reducción o la base imponible en caso de donación de un inmueble situado en Alemania en función de la residencia en Alemania o no del donante o donatario (ya que el impuesto sobre donaciones se devengaba en ambos casos). [16]

42. El Tribunal de Justicia llegó a la conclusión en esas tres sentencias de que no existe ninguna diferencia objetiva entre la situación de las personas que no residen en Alemania y aquella en la que al menos una de ellas reside en el referido Estado, o entre la herencia que incluye un bien situado en Alemania y aquella en la que el bien está situado en otro Estado miembro, puesto que el importe que se ha de pagar por el impuesto sobre sucesiones correspondiente a un inmueble situado en Alemania se calculaba, con arreglo a la ErbStG, en función al mismo tiempo del valor de dicho bien inmueble y del vínculo personal existente entre el causante y el heredero. Pues bien, ninguno de estos dos criterios depende del lugar de residencia de las partes o de la situación del patrimonio. En consecuencia, ninguna diferencia objetiva entre estas situaciones podía hacer compatible con el Tratado la diferencia de trato fiscal que se les había practicado.

13 — Véanse O'Shea, T., «ECJ Nixes German Inheritance Valuation Rules», *Tax Notes International*, 11 de febrero de 2008, pp. 468 y ss.; Michel, V., «Impôt sur les successions et situation du bien imposé», *Europe*, marzo de 2008, p. 16; Leistentritt, M., «Die Gewährung von Begünstigungen im Erbschaftsteuerrecht als möglicher Verstoss gegen den freien Kapitalverkehr», *European law Reports (ELR)* 7-8/2008, pp. 271 y ss.; Kemmeren, E.., «The Netherlands:Infringement Procedure on Tax Facilities in Respect of Country Estates situated in the Netherlands», *ECJ — Recent Developments in Direct Taxation 2012*, Linde Verlag, Viena, 2013, pp. 147 a 164.

14 — Véase, sobre la ErbStG y su compatibilidad o incompatibilidad con el Derecho de la Unión, entre otros, Fraberger, F., «Erbschaftssteuer und Gemeinschaftsrecht», SWI 1998, p. 30; Tumpel, M. «Die europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer», SWI 2000, p. 2; Fellner, K., «Erbschafts- und Schenkungssteuer: Bewertung von Auslandsimmobilien gemeinschaftsrechtswidrig?», RdW 2005, p. 44; Fellner, K., «Bewertung von Grundbesitz gemeinschaftsrechtswidrig?», SWK 2006, p. 57; Fraberger, F., Burgstaller, E., y Haslinger, K., «Die Zukunft der Erbschafts- und Schenkungssteuer», taxlex 2007, pp. 707 y ss., especialmente p. 715, y Petritz, M., «ErbStG: Der EuGH und die Generalanwältin zur Bewertung von ausländischem Vermögen — Die Rs Jäger und Bauer», RdW 2008/125, p. 174.

15 — Sentencia Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), apartado 32, y conclusiones del Abogado General Mazák presentadas en el asunto Jäger (C-256/06, EU:C:2007:500), punto 35.

16 — Sentencias Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), apartado 25, y Comisión/Alemania (C-211/13, EU:C:2014:2148), apartado 43.

43. Varias partes han citado también la sentencia Block (C-67/08, EU:C:2009:92), que los Gobiernos alemán y del Reino Unido consideran aplicable *mutatis mutandis* al presente asunto. En dicha sentencia, la Sra. Block, residente en Alemania, debía pagar, por unos bienes situados en España que había heredado, el impuesto alemán sobre sucesiones, sin poder deducir del mismo el impuesto sobre sucesiones abonado en España, en la medida en que no existía ningún convenio entre la República Federal de Alemania y el Reino de España para evitar la doble imposición en materia de sucesiones.

44. El Tribunal de Justicia llegó a la conclusión de que en dicho asunto no existía restricción a los movimientos de capitales, al considerar que una doble imposición jurídica como la controvertida en dicho asunto era consecuencia del ejercicio paralelo por dos Estados miembros de su potestad tributaria.

45. En mi opinión, el presente asunto se diferencia de las sentencias citadas anteriormente.

46. Por una parte, la situación de doble imposición jurídica que dio lugar a la sentencia Block (C-67/08, EU:C:2009:92) se caracterizaba por la inexistencia de trato fiscal diferente, ya que la normativa alemana trataba de igual forma a todos los sujetos pasivos. Es cierto que la Sra. Block habría pagado menos impuestos si todos sus bienes hubieran estado situados en Alemania, pero la desventaja que sufrió no es consecuencia de la normativa alemana. En efecto, se deriva del ejercicio paralelo por dos Estados miembros de su potestad tributaria. [17]

47. Por otra parte, a diferencia de cuanto ocurrió en los asuntos que dieron lugar a las sentencias Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), Welte (C-181/12, EU:C:2013:662) y Comisión/Alemania (C-211/13, EU:C:2014:2148), el presente asunto se caracteriza por la imposibilidad de comparar objetivamente las situaciones, a saber, la de un sujeto pasivo, residente en Alemania, que ha heredado un patrimonio que ya ha sido sometido a tributación en Alemania en los diez años anteriores, y la situación de otro sujeto pasivo, que también reside en Alemania, que ha heredado un patrimonio que ya ha sido sometido a tributación durante el mismo período, pero en otro Estado miembro.

48. Me gustaría retomar aquí algunas consideraciones que expuse, con relación a esta cuestión de comparabilidad, en mis conclusiones presentadas en el asunto Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533), puntos 37 a 40:

«37. [...] las situaciones respectivas de los residentes y los no residentes no son comparables en lo que atañe al sistema fiscal de un Estado miembro si dicho Estado no tiene o no ejerce la competencia de gravar a los no residentes. [18]

38. Este requisito explica la presunción formulada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), [apartado 24,] según la cual "los establecimientos permanentes situados en otro Estado miembro [...] no se encuentran en una situación comparable a los establecimientos permanentes residentes *en lo que atañe a las medidas previstas por un Estado miembro a fin de evitar o atenuar la doble imposición de los beneficios de una sociedad residente*" (el subrayado es mío). [19]

39. No se trata de una novedad. En este sentido, en la sentencia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), el Tribunal de Justicia ya consideró que los accionistas personas físicas de una sociedad matriz no residente en el Reino Unido no podían

17 — Sentencias Kerckhaert y Morres (C-513/04, EU:C:2006:713), apartado 20, y Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471), apartado 26 y ss.

18 — Esta idea fue confirmada en el apartado 65 de la sentencia Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), en el que se afirma que, «dado que la República Federal de Alemania no ejerce ninguna potestad tributaria sobre los resultados de tal establecimiento permanente [no residente], al no estar ya más autorizada en Alemania la deducción de sus pérdidas, la situación de un establecimiento permanente situado en Austria no es comparable a la de un establecimiento permanente situado en Alemania en lo que atañe a las medidas previstas por la República Federal de Alemania a fin de evitar o atenuar la doble imposición de los beneficios de una sociedad residente».

19 — Véanse los apartados 27 y 64 de la sentencia Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829).

reclamar el mismo crédito fiscal que los accionistas personas físicas de una sociedad matriz residente en el Reino Unido sobre los dividendos pagados por filiales residentes en el Reino Unido cuando dichos dividendos salientes no estaban gravados por ningún impuesto británico. En su sentencia, el Tribunal de Justicia precisó que la situación sería distinta si, en virtud de un convenio para evitar la doble imposición o con arreglo a una decisión unilateral, el Reino Unido hubiera conservado el derecho a gravar los dividendos salientes a través del impuesto sobre la renta británico.

40. Habida cuenta de dichas consideraciones, el Tribunal de Justicia estimó que los artículos 49 TFUE y 63 TFUE "no se oponen a que un Estado miembro, en caso de reparto de dividendos por una sociedad residente en ese Estado, conceda a las sociedades beneficiarias de tales dividendos que residen también en dicho Estado un crédito fiscal correspondiente a la fracción del impuesto sobre los beneficios distribuidos pagada por la sociedad que los distribuye, pero no lo conceda a las sociedades beneficiarias que residen en otro Estado miembro y que no están sujetas al impuesto en el primer Estado por dichos dividendos". [20]»

49. Concluí que, «por cuanto no cabe aplicar ninguna ventaja fiscal en ausencia de potestad tributaria, [21] la situación de una sociedad como Timac Agro no me parece comparable a la de una sociedad radicada en Alemania que posee un establecimiento permanente en ese mismo Estado miembro» [22] (punto 74 de dichas conclusiones).

50. En otras palabras, el criterio decisivo en la determinación de la comparabilidad objetiva de situaciones nacionales y transfronterizas es la existencia de un derecho a gravar los beneficios para el Estado miembro en cuestión en las dos situaciones. [23]

51. Estas conclusiones son aplicables al presente asunto. En efecto, como ha señalado acertadamente el Gobierno alemán, en el contexto de una situación puramente nacional, todas las operaciones de adquisición, tanto la adquisición previa como la segunda operación de adquisición, están comprendidas en el ámbito de aplicación de la potestad tributaria alemana. En cambio, en el contexto de una situación transfronteriza como la controvertida en el litigio principal, en la medida en que la República Federal de Alemania no tiene ni tenía derecho a gravar la adquisición anterior, su potestad tributaria solo puede ejercerse sobre la segunda adquisición. En consecuencia, en el marco del ejercicio de su potestad tributaria, que incluye la aplicación de las reducciones previstas en el artículo 27 de la ErbStG, la República Federal de Alemania no está obligada a tener en cuenta las adquisiciones (anteriores) que no entran dentro del ámbito de aplicación de su potestad tributaria.

52. Dicho de otro modo, la República Federal de Alemania no beneficia en el impuesto sobre sucesiones a los bienes nacionales respecto de los bienes extranjeros, al gravar ambos de manera equivalente. En el presente caso, no grava el bien extranjero.

53. En la medida en que las situaciones no son comparables, la diferencia de trato fiscal no constituye una restricción a la libre circulación de capitales.

20 — Sentencia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), apartado 74. Para un asunto reciente en el que el Tribunal de Justicia apreció que la diferencia de situación objetiva se deducía de la renuncia de un Estado miembro a ejercer su potestad tributaria sobre los dividendos distribuidos por sociedades residentes en otro Estado miembro tras la celebración de un convenio para evitar la doble imposición, véase la sentencia Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200), apartados 80 a 82.

21 — Según el principio enunciado en el apartado 24 de la sentencia Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) y previamente aplicado en la sentencia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773).

22 — Esta conclusión sólo era válida para el ejercicio fiscal 1999 [segunda cuestión prejudicial en el asunto que dio lugar a la sentencia Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829)] ya que, durante los años anteriores, se había ejercido la potestad tributaria y, por consiguiente, existía compatibilidad (primera cuestión prejudicial). En el apartado 28 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia consideró (confirmando así mis conclusiones) que, al conceder la misma ventaja a los establecimientos permanentes no residentes que a los establecimientos permanentes residentes, existía «asimilación» y, en consecuencia, situaciones comparables.

23 — Sentencias Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), apartado 24, y Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), apartado 65.

3. Con carácter subsidiario: existencia de una justificación

54. En caso de que el Tribunal de Justicia concluya que las situaciones son comparables y, por tanto, que existe una restricción, considero que ésta estaría justificada, en cualquier caso, por una razón imperiosa de interés general.

55. A continuación, analizaré las dos razones esgrimidas en las observaciones escritas y en la vista, a saber, la coherencia del sistema tributario alemán y la necesidad de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria.

a) Coherencia del sistema tributario

56. El Tribunal de Justicia ya ha reconocido que la necesidad de preservar la coherencia de un régimen fiscal podía justificar una restricción al ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por el Tratado. [24]

57. En este contexto, ha exigido que, respecto del propio sujeto pasivo y para el mismo impuesto, el régimen tributario controvertido deberá crear una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y un gravamen fiscal determinado. [25] A continuación, examinaré estos tres requisitos, de los que el más importante es el relativo a la relación directa entre la ventaja fiscal y el gravamen.

i) Relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y un gravamen fiscal determinado

58. Al adoptar el artículo 27 de la ErbStG, el legislador alemán estableció, por motivos de equidad, una disposición en virtud de la cual la Administración tributaria alemana renuncia a parte del impuesto sobre sucesiones que le corresponde por una adquisición, debido a que ya ha percibido, respecto del mismo patrimonio, el impuesto sobre sucesiones con motivo de una adquisición anterior que ha tenido lugar en los diez años anteriores, ya que dicha reducción tiene un carácter regresivo en función del número de años.

59. Al prever una reducción del impuesto sobre sucesiones en la segunda adquisición, el artículo 27 de la ErbStG tiene por finalidad evitar parcialmente una doble imposición en Alemania de un bien transmitido por sucesión en un período lo suficientemente próximo en el tiempo. Evidentemente, esta doble imposición en Alemania sólo tendrá lugar si la primera imposición también se ha efectuado en Alemania.

60. En otras palabras y como han puesto de manifiesto los Gobiernos español y del Reino Unido, la ventaja fiscal vinculada a la reducción tiene como objetivo compensar el gravamen fiscal operado en la adquisición anterior. Esta ventaja está relacionada con el hecho de que la imposición en Alemania de la primera adquisición reduce el valor de la segunda.

61. En consecuencia, secundo la postura del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario), que en su resolución de remisión considera que existe un «vínculo entre el gravamen fiscal (mediante la tributación de la adquisición hereditaria previa) y la reducción del impuesto (cuando se tributa por la adquisición posterior)». [26]

24 — Sentencias Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35), apartado 21; Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588), apartado 43; Comisión/Bélgica (C-250/08, EU:C:2011:793), apartado 77; Comisión/Hungría (C-253/09, EU:C:2011:795), apartado 78, y K (C-322/11, EU:C:2013:716), apartado 71.

25 — Sentencias Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), apartado 44; Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377), apartado 72; Comisión/Bélgica (C-250/08, EU:C:2011:793), apartado 71; Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707), apartado 57, y K (C-322/11, EU:C:2013:716), apartado 66.

26 — En sus conclusiones presentadas en el asunto Welte (C-181/12, EU:C:2013:384), punto 71, el Abogado General Mengozzi habla de «relación directa y lógica de simetría».

62. En este sentido, es posible establecer un paralelismo entre el presente asunto y los que dieron lugar a las sentencias Comisión/Bélgica (C-250/08, EU:C:2011:793) y Comisión/Hungría (C-253/09, EU:C:2011:795).

63. En Derecho húngaro, las adquisiciones de inmuebles húngaros destinados a ser utilizados como vivienda principal están sometidos a un impuesto proporcional con arreglo al cual el impuesto abonado por la primera compra se deduce del impuesto devengado por la segunda compra (y así sucesivamente), de manera que sólo se aplica a la diferencia de precios [de forma parecida al impuesto sobre el valor añadido (IVA)]. En cambio, en el supuesto de que la primera adquisición se efectúe en otro Estado miembro, el impuesto húngaro se aplicará al precio íntegro de la segunda adquisición realizada en Hungría. Si bien el Tribunal de Justicia consideró que existía un obstáculo, declaró igualmente que dicho obstáculo estaba justificado por la coherencia del sistema tributario húngaro, en la medida en que existía un vínculo entre la ventaja fiscal concedida con motivo de la segunda compra y el gravamen inicial. [27]

64. El Tribunal de Justicia adoptó el mismo razonamiento en la sentencia Comisión/Bélgica (C-250/08, EU:C:2011:793), dictada el mismo día, relativa a un régimen belga equiparable. En el apartado 73 de dicha sentencia declaró que «debe indicarse que, dado que el Reino de Bélgica no dispone de potestad alguna de imposición sobre la operación de compra que se ha efectuado anteriormente en otro Estado miembro por las personas que deciden establecer su nueva vivienda principal en la Región Flamenca, la configuración de esa ventaja fiscal refleja una lógica simétrica». [28]

65. En el presente asunto, el impuesto que ha reducido el valor de la segunda herencia es el primer impuesto sobre sucesiones austriaco, y no el impuesto sobre sucesiones abonado en Alemania. La reducción porcentual del impuesto sobre sucesiones alemán relativo a una segunda herencia sólo se aplicará cuando esta esté vinculada al importe que haya sido sometido al impuesto sobre sucesiones en una primera adquisición. Los impuestos devengados por las dos herencias se refieren al mismo patrimonio, en cualquier caso, en términos de valor, e incluso en términos físicos, pese a que la identidad física del patrimonio podrá constatarse con mayor facilidad si el plazo de tiempo transcurrido entre las dos adquisiciones es relativamente breve.

ii) La ventaja y el gravamen deben referirse al mismo impuesto

66. Evidentemente, este requisito [29] se cumple en el presente asunto, dado que tanto la ventaja como el gravamen se refieren al impuesto sobre sucesiones.

iii) Debe tratarse del mismo sujeto pasivo

67. Este requisito pocas veces se exige como tal. [30] El Tribunal de Justicia ha señalado incluso que las dos últimas condiciones, «a saber, el mismo contribuyente y el mismo impuesto», han sido consideradas suficientes en determinadas sentencias «para demostrar la existencia de tal relación», [31] a saber, la relación entre una ventaja fiscal y un gravamen.

27 — Véase Steichen, A., *Précis de droit fiscal communautaire*, Éditions Saint Paul, 2015, p. 90.

28 — Este razonamiento pudo llevar al Tribunal de Justicia a concluir que las situaciones controvertidas no eran comparables. Véase, por analogía, la sentencia Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588), apartado 42. Sin embargo, deseo señalar que el Tribunal de Justicia habría podido llegar a la conclusión en dichos asuntos de que, en realidad, las situaciones no eran comprables, lo que excluiría la existencia de una restricción a la libre circulación de personas y haría innecesario el examen de posibles justificaciones (véanse los apartados 34 a 53 de las presentes conclusiones).

29 — Véanse las sentencias Baars (C-251/98, EU:C:2000:205), apartado 40; Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294), apartado 57, y Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446), apartado 36.

30 — Sentencias Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479), apartado 35, y Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446), apartado 36.

31 — Sentencia K (C-322/11, EU:C:2013:716), apartado 70.

68. En la sentencia Comisión/Bélgica (C-250/08, EU:C:2011:793), el Tribunal de Justicia, tras haber constatado una relación entre una ventaja y un gravamen, añade en el apartado 75 que «en efecto, por una parte, se trata del mismo contribuyente que ya ha abonado el impuesto en cuestión y que puede acogerse a la deducción y, por otra, de una ventaja concedida en el marco de un mismo impuesto». Como si estos elementos demostraran la existencia de una relación directa, expuesta en el apartado 71 de dicha sentencia, como único requisito que permite respaldar la justificación basada en la coherencia del sistema tributario.

69. En el presente asunto, aunque la relación directa queda claramente acreditada, cabe señalar que el sujeto pasivo que debe abonar el impuesto sobre sucesiones por la segunda adquisición difiere evidentemente del sujeto pasivo del impuesto sobre sucesiones por la primera adquisición, dado que este último ha fallecido forzosamente.

70. Dicho esto, propongo al Tribunal de Justicia que interprete de forma flexible esta condición, como ya propuso la Abogado General Kokott en sus conclusiones presentadas en el asunto Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164), en las que defendía que «también pueda existir, excepcionalmente, un vínculo que fundamente la coherencia tributaria, cuando la carga fiscal de un sujeto pasivo quede compensada con la exención fiscal de otro sujeto pasivo». [32]

71. Dos elementos me llevan a pensar que en el presente asunto se dan dos circunstancias excepcionales. En primer lugar, la normativa se refiere a la misma materia imponible para el impuesto sobre sucesiones. En el presente asunto, se trata de los bienes de la hija de la Sra. Feilen, que ésta heredó y que han sido transmitidos al Sr. Feilen tras la muerte de su madre. A continuación, aunque los sujetos pasivos son diferentes, forman parte forzosamente de la misma familia, dado que la normativa alemana tiene claramente por objeto que un bien que se transmita entre generaciones de parientes próximos no esté sometido de nuevo, en principio, al impuesto sobre sucesiones hasta que transcurra un cierto período de tiempo. En realidad, la normativa alemana pretende evitar que, si no de Derecho al menos de hecho, un mismo bien no se someta en un plazo de tiempo breve a un segundo gravamen desproporcionado. Ahora bien, el Tribunal de Justicia ha declarado que la coherencia del sistema fiscal (y, más concretamente, la existencia de vínculo directo entre la ventaja y el gravamen) debe apreciarse en relación con el objetivo de la normativa controvertida. [33]

72. Por otra parte, y a mayor abundamiento, cabe señalar que el objetivo de la normativa controvertida no se alcanza necesariamente al extender la reducción alemana a una situación como la controvertida en el litigio principal, en la que el impuesto sobre sucesiones ha sido abonado en otro Estado miembro por una herencia previa entre parientes próximos en los diez años anteriores.

73. Como ha puesto de manifiesto el Gobierno del Reino Unido, puede suceder en efecto que el otro Estado miembro aplique un impuesto sobre sucesiones considerablemente inferior al impuesto sobre sucesiones alemán. Si bien es cierto que la República Federal de Alemania tenía la obligación de conceder la reducción controvertida por el mero hecho de que el impuesto sobre sucesiones fue abonado en otro Estado miembro por los mismos bienes en los diez años anteriores, la República Federal de Alemania podría estar obligada a conceder, por la segunda herencia, una reducción superior al impuesto aplicado a la primera herencia.

32 — Punto 61. Véase Hintsanen, L., y Pettersson, K., «The Implications of the ECJ Holding the Denial of Finnish Imputation Credits in Cross-Border Situations to Be Incompatible with the EC Treaty in the Manninen Case», IBFD, abril de 2006, pp. 130 y ss., especialmente pp. 132 y ss. («rather than simply dismissing the fiscal cohesion defence on the basis that the same tax and the same taxpayer criteria were not satisfied, the ECJ felt it necessary to examine the legislation in the light of its objective. Whilst not discussed in detail in the ECJ judgment, [the Opinion] suggests that the fiscal cohesion defence may be applied in wider circumstances than previously thought and even in situations in which one taxpayer's tax burden is matched by another's relief»).

33 — Sentencias Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), apartado 44 y jurisprudencia citada, y K (C-322/11, EU:C:2013:716), apartado 69.

b) Salvaguardia de un reparto equilibrado de la potestad tributaria

74. Una restricción a la libre circulación de capitales puede estar asimismo justificada por la necesidad de salvaguardar el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria. [34]

75. Debo admitir que no percibo claramente las características de esta justificación, que, a mi juicio, goza de un estatuto un tanto especial en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

76. En primer lugar, es la última de las justificaciones aceptadas por el Tribunal de Justicia para justificar, en materia de imposición directa, una medida restrictiva o contraria a una de las libertades fundamentales de circulación.

77. Asimismo, es la única que ha sido aceptada por el Tribunal de Justicia sin que ninguna parte la haya invocado jamás, al menos en esta forma; esto sucedió en la sentencia Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), apartados 43 y ss.

78. Al principio, el Tribunal de Justicia sólo aceptó tomarla en consideración si se presentaba en un asunto junto con otras dos causas de justificación, es decir, la necesidad de combatir la evasión fiscal y la necesidad de evitar el riesgo de que el sujeto pasivo se beneficie dos veces de la misma ventaja.

79. Posteriormente, el Tribunal de Justicia se limitó a exigir la combinación de los dos primeros argumentos [sentencia Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439), en particular su apartado 60], antes de declarar en la sentencia X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), apartados 28 y ss., que el mantenimiento del equilibrio en el reparto de la potestad tributaria podía servir por sí mismo de causa de justificación.

80. En cuanto a la definición de esta causa de justificación, numerosas sentencias del Tribunal de Justicia permiten a los Estados miembros impedir que los sujetos pasivos tengan la facultad de optar entre varios regímenes fiscales nacionales, lo que compromete el derecho de un Estado miembro a ejercer su potestad tributaria: [35]

— éste era el caso de la prevención legítima del «loss shopping» en la sentencia Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), en la que, por otra parte, la constatación de que Marks & Spencer no podía elegir entre varios regímenes fiscales para deducir de los mismos las pérdidas de sus filiales no residentes llevó al Tribunal de Justicia a declarar el carácter desproporcionado de la normativa británica (en particular, apartados 53 y ss.);

— éste era el caso en la sentencia Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439), en la que podía haberse ofrecido esta opción al sujeto pasivo para la deducción de las transferencias financieras entre miembros del grupo;

— ésta era el caso en la sentencia Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278), apartado 52, en la que el sujeto pasivo tenía «la facultad de optar por que se [tomasen] en consideración las pérdidas de su establecimiento permanente [o bien] en el Estado miembro en el que tiene su domicilio o en otro Estado miembro»; [36]

34 — Véase la sentencia Comisión/Reino Unido (C-172/13, EU:C:2015:50), apartado 24, que remite a las sentencias Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), apartado 51; Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439), apartados 51, 57 y 60, y A (C-123/11, EU:C:2013:84), apartado 46. Véase asimismo la sentencia X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), apartados 28 y ss.

35 — En la sentencia Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447), apartado 55, el Tribunal de Justicia se refiere al «desplazamiento de rendimientos normalmente imponibles en uno de los Estados miembros al otro».

36 — La imposibilidad de elección entre diferentes regímenes nacionales motivó la negativa del Tribunal de Justicia a aceptar la justificación basada en el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria en la sentencia A (C-123/11, EU:C:2013:84), apartados 48 a 55.

— éste fue también el caso en la sentencia Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), en cuyo apartado 39 el Tribunal de Justicia señaló que «la cuestión del cómputo de los beneficios y pérdidas de las sociedades pertenecientes al grupo de que se trata sólo se plantea respecto a sociedades residentes en un solo Estado miembro» y respecto «al cómputo de las pérdidas registradas en un único y mismo Estado miembro». Al no existir posibilidad de elección entre varios regímenes fiscales nacionales, no se aceptó como justificación el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria;

— también fue el caso en la sentencia SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), en cuyo apartado 63 el Tribunal de Justicia indicó que «ya que, según la elección que hagan las sociedades que mantienen vínculos de interdependencia, el Estado miembro de la sociedad que concede las ventajas anormales o benévolas estaría obligado a renunciar, como Estado de residencia de esa sociedad, a su derecho a gravar los rendimientos de ésta, en beneficio, en su caso, del Estado miembro del domicilio de la sociedad beneficiaria»;

— asimismo, fue el caso en la sentencia X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), en la que el Reino de los Países Bajos justificó su normativa por la que se impide a una sociedad optar libremente por la constitución o no de una unidad fiscal con su filial no residente y, por otra parte, decidir con la misma libertad la disolución de dicha unidad de un ejercicio a otro, en función de las ventajas que le daba uno u otro régimen fiscal nacional, el del establecimiento de la sociedad matriz, o el del establecimiento de filial. «Toda extensión de esta ventaja [a saber, la creación de una unidad fiscal] a situaciones transfronterizas implicaría permitir [...] que la sociedad matriz *elija libremente* el Estado miembro en el que puede imputar las pérdidas de su filial no residente» (el subrayado es mío; apartado 41 de dicha sentencia);

— por último, éste fue el caso en toda la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre los impuestos de salida, a partir de la sentencia National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), en la que la premisa es indiscutiblemente la elección de un sujeto pasivo de evitar un impuesto sobre las plusvalías al trasladar su residencia fiscal a otro país en el que este impuesto no existe o su tipo es menor.

81. Aunque la definición del equilibrio en el reparto de la potestad tributaria se basa con asiduidad en esta facultad que tendría el sujeto pasivo de optar por un régimen fiscal nacional antes que por otro, no veo cómo ésta podría aplicarse al presente asunto. Ni el Sr. Feilen ni su madre han tenido la posibilidad de trasladar de Austria a Alemania ni de Alemania a Austria la potestad tributaria de gravar una u otra de las herencias controvertidas. Además, en el presente asunto no se cuestiona en absoluto que la República Federal de Alemania pudiera perder parte alguna de su potestad tributaria en beneficio de la República de Austria.

82. Por otra parte, el Tribunal de Justicia se ha negado con frecuencia a justificar el reparto en el equilibrio de la potestad tributaria cuando, como sucede en la sentencia Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), sólo se contempla un sistema tributario:

— éste era el caso en la sentencia Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655), apartado 59, en la que el Tribunal de Justicia declaró que «en la medida en que un Estado miembro haya decidido no someter al impuesto a las sociedades beneficiarias establecidas en su territorio con respecto a este tipo de ingresos, no podrá invocar la necesidad de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros para justificar la sujeción al impuesto de las sociedades beneficiarias establecidas en otro Estado miembro», y en la sentencia Santander Asset Management SGIIC y otros (C-338/11 a C-347/11, EU:C:2012:286), apartado 48, en la que consideró que «en la medida en que un Estado miembro haya decidido no someter al impuesto a los OICVM residentes que perciben dividendos de origen nacional, no puede invocar la necesidad de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros para justificar la sujeción al impuesto de los OICVM no residentes que perciben esos

rendimientos»;[37]

— en su sentencia Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194), apartado 43, el Tribunal de Justicia declaró que «como tal, una alegación basada en el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros no puede, por tanto, justificar que un Estado miembro se niegue sistemáticamente a conceder un beneficio fiscal a una sociedad matriz residente porque ésta haya desarrollado una actividad económica trasnacional que no genere inmediatamente ingresos fiscales en beneficio de dicho Estado»;

— el mismo razonamiento se encuentra en la sentencia Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524), apartado 29, en la que el Tribunal de Justicia afirmó que «esa diferencia de trato versa únicamente sobre los dividendos recibidos, percibidos por sociedades matrices residentes, de modo que afecta a la soberanía fiscal *de un único Estado miembro*» (el subrayado es mío).

83. Tras la lectura de estas sentencias, en las que no se admitió la necesidad de salvaguardar el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria para justificar una medida fiscal restrictiva, no encuentro ninguna razón para aceptar dicha necesidad en el presente asunto, en el que únicamente se contempla el régimen tributario alemán, completamente ajeno a la primera herencia y aplicable únicamente a la segunda.

84. No obstante, en otras sentencias y, en particular, en las sentencias Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532) y Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), aunque el Tribunal de Justicia no ha aceptado la justificación en cuestión, parece haberla definido de forma más amplia como «[la garantía de] la simetría entre el derecho a gravar los beneficios y la facultad de deducir las pérdidas» [sentencia Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532), apartado 24, expresión que se reproduce en la sentencia Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), apartados 32 y ss.].

85. Sobre la base de esta idea mucho más amplia que ya no exige al sujeto pasivo la facultad «de optar» por un régimen fiscal o por otro, también se podría decir en el presente asunto que, en la medida en que la República Federal de Alemania no disponía de potestad tributaria para gravar la primera herencia, tampoco tiene evidentemente ninguna obligación de tener en cuenta la segunda. No obstante, considero que un razonamiento semejante se sitúa más lógicamente en el examen de la comparabilidad de las situaciones, como he hecho antes del examen de las justificaciones.

86. Asimismo, ha de tenerse en cuenta que, en 2004, cuando la madre era coheredera de la herencia de su hija y, en 2007, cuando el demandante heredó de su madre, las disposiciones del convenio entre la República Federal de Alemania y la República de Austria para evitar la doble imposición en materia de sucesiones de 4 de octubre de 1954 seguían siendo aplicables. En dicho convenio, ambos Estados se pusieron de acuerdo acerca de un reparto adecuado de sus potestades tributarias. Con arreglo al artículo 5, apartado 1, de dicho convenio, el derecho a gravar una herencia es competencia del Estado miembro en el que el causante tenía su domicilio en el momento de su muerte, siempre y cuando no se tratara de bienes inmobiliarios o del patrimonio de una empresa.

87. De esta forma, la República de Austria era competente para gravar la adquisición por parte de la madre de la herencia de la hija, dado que la hija residía en Austria en el momento de su fallecimiento en 2004. La República Federal de Alemania era competente para gravar la adquisición de la herencia de la madre, puesto que, en 2007, esta última residía en Alemania. Este reparto claro y adecuado del derecho de tributación sería cuestionado si la República Federal de Alemania estuviera obligada a retirar parcialmente su derecho de tributación en lo que respecta a la segunda operación de adquisición en 2007 y, en consecuencia, a reducir el impuesto sobre sucesiones, debido a que la República de Austria ejerció su derecho de tributación sobre la herencia de la hija en 2004.

37 — Véanse, también, las sentencias Comisión/Bélgica (C-387/11, EU:C:2012:670), apartados 76 a 79, y Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249), apartado 99.

88. Dicho esto, ¿constituye realmente esto el «equilibrio» en el reparto de la potestad tributaria que pretende la República Federal de Alemania o se trata más bien de la aplicación pura y simple del reparto (a secas) de la potestad tributaria efectuada entre la República Federal de Alemania y la República de Austria que tiene lugar, de alguna manera, antes del ejercicio de la potestad tributaria, siendo prueba de ello, además, que el reparto de la potestad tributaria puede efectuarse sobre la base de criterios de sujeción que normalmente pueden dar lugar a una discriminación o a restricciones en razón de la nacionalidad o de la residencia [véase la sentencia Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221)]? [38]

89. En conclusión, en el supuesto de que la República Federal de Alemania y la República de Austria apliquen el reparto de potestad tributaria acordado entre ellas, no creo que sea necesario hacer referencia al reparto (equilibrado) de la potestad tributaria para concluir que la normativa (alemana) como la controvertida en el litigio principal no es incompatible con el Derecho de la Unión.

V. **Conclusión**

90. A la vista de lo anterior, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario) de la siguiente manera:

«La libre circulación de capitales consagrada en el artículo 63 TFUE, apartado 1, en relación con el artículo 65 TFUE no se opone a la normativa de un Estado miembro que, en caso de una adquisición *mortis causa* por personas comprendidas en una determinada clase impositiva, prevé una reducción del impuesto sobre sucesiones si la herencia incluye bienes que en los diez años anteriores a tal adquisición hubiesen sido adquiridos ya mediante sucesión por personas comprendidas en la mencionada clase impositiva y en ese Estado miembro se hubiera liquidado el impuesto sobre sucesiones por dicha adquisición hereditaria anterior, mientras que no ha lugar a la reducción si el impuesto sobre sucesiones por la adquisición anterior se recaudó en otro Estado miembro.»

38 — El apartado 71 de la sentencia F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612), confirma este razonamiento afirmando que, «dado que la República de Austria renunció, en estos convenios [para evitar la doble imposición], a ejercer su potestad tributaria sobre las donaciones a personas residentes en estos otros dos Estados miembros, no puede invocar el reparto equilibrado de la potestad tributaria para someter a las fundaciones que efectúan una donación a estas personas a un impuesto específico por el motivo de que estas personas no están sujetas a su autoridad tributaria. Por tanto, este Estado miembro aceptó libremente el reparto de la potestad tributaria resultante de las propias estipulaciones de los convenios para la prevención de la doble imposición que celebró, respectivamente, con el Reino de Bélgica y la República Federal de Alemania».