Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. JEAN RICHARD DE LA TOUR
presentadas el 16 de septiembre de 2021 [1]

Asunto C-394/20

XY
contra
Finanzamt V

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal de lo Tributario de Düsseldorf, Alemania)]

«Procedimiento prejudicial — Libre circulación de capitales — Artículos 63 TFUE y 65 TFUE — Impuesto sobre sucesiones — Normativa nacional sobre el impuesto sobre sucesiones — Trato diferente de residentes y no residentes — Sujeción por obligación real — Bienes inmuebles situados en el territorio nacional — Reducción proporcional para los no residentes — Restricción — Inexistencia — Normativa nacional que no prevé la deducción de las deudas resultantes de las cuotas forzosas para los no residentes — Inexistencia de relación económica con los bienes sujetos al impuesto — Restricción — Justificación — Inexistencia»

I. Introducción

1. La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación del artículo 63 TFUE, apartado 1, y del artículo 65 TFUE.

2. Dicha petición fue planteada por el Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal de lo Tributario de Düsseldorf, Alemania) en el marco de un litigio entre XY y la Finanzamt V (Oficina tributaria de V, Alemania), [2] relativo al cálculo del impuesto sobre sucesiones que corresponde abonar sobre una serie de inmuebles situados en Alemania.

3. Las cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia se inscriben en la misma línea que las anteriores decisiones del Tribunal de Justicia en materia del impuesto sobre sucesiones, relativas a la libre circulación de capitales garantizada por el Tratado. Estas cuestiones brindan al Tribunal de Justicia la ocasión de examinar, a la luz de los principios ya establecidos por él, una normativa nacional que ha sido parcialmente modificada para tener en cuenta dichos principios. El órgano jurisdiccional remitente desea saber si y, en su caso, en qué medida, puede admitirse, en función del alcance de la potestad tributaria del Estado miembro en cuestión, un trato diferente de la concesión de ventajas fiscales, resultantes de las reducciones personales o de la deducción de

[1] Lengua original: francés.

[2] En lo sucesivo, «Finanzamt».

determinados elementos vinculados a la sucesión en concepto de deudas del caudal relicto, en función de que la sujeción al impuesto tenga como base la totalidad de los bienes del causante o se limite a los bienes situados en dicho Estado miembro.

4. Así, este nuevo asunto pone de relieve que, a pesar de la evolución de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, siguen existiendo importantes retos y tensiones con los principios resultantes del Tratado, debido a la falta de coordinación entre las normas fiscales nacionales, y, más concretamente, cuando un Estado miembro opta por gravar el patrimonio mundial de un residente fiscal en su territorio, pese a que la libre circulación de los ciudadanos de la Unión favorece la dispersión de las residencias y de los bienes que componen las sucesiones.

5. A continuación, expondré los motivos que me llevan a considerar:

– que no constituye una restricción a la libre circulación de capitales garantizada por el Tratado la normativa de un Estado miembro que establece que, cuando ni el causante ni el heredero sean residentes fiscales en dicho Estado en el momento del fallecimiento, el heredero se beneficiará de una reducción proporcional de la base imponible, siempre que esta normativa no tenga por efecto disminuir el valor del patrimonio recibido, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, y

– que constituye, en tal situación, una restricción a los movimientos de capitales, que no está justificada por una razón imperiosa de interés general, la exclusión prevista en dicha normativa, en caso de sujeción por obligación real, de la deducción, del activo hereditario, del valor de las cuotas forzosas en concepto de pasivo.

II. Marco jurídico

A. Derecho alemán

6. La Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), en su versión publicada el 27 de febrero de 1997,[3] modificada por última vez mediante el artículo 4 de la Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Ley relativa a la lucha contra el fraude fiscal y por la que se modifican otras disposiciones fiscales), de 23 de junio de 2017,[4] prevé, en su artículo 1, titulado «Operaciones sujetas al impuesto»:

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

1) Las transmisiones *mortis causa*;

2) Las donaciones *inter vivos*;

[…]»

[3] BGBl. 1997 I, p. 378.

[4] BGBl. 2017 I, p. 1682; en lo sucesivo, «ErbStG».

7. El artículo 2 de la ErbStG, titulado, «Personas sujetas al impuesto», tiene el siguiente tenor:

«1. La obligación tributaria alcanzará:

1) En los casos contemplados en el artículo 1, apartado 1, puntos 1 a 3, a la totalidad de los bienes adquiridos (sujeción por obligación personal) cuando el causante, en el momento del fallecimiento, el donante, en el momento en que realiza la donación, o el adquirente, en el momento en que se produce el hecho imponible (artículo 9), tengan la condición de residentes. Se considerarán residentes:

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

   b) los nacionales alemanes que no hayan residido permanentemente más de cinco años en el extranjero sin tener domicilio en Alemania,

[…]

3. En todos los demás casos, a los bienes adquiridos que constituyan bienes nacionales en el sentido del artículo 121 de la Bewertungsgesetz (Ley de Valoración) (sujeción por obligación real).

[…]»

8. El artículo 3 de la ErbStG, titulado «Transmisión *mortis causa*», dispone, en su apartado 1, que:

«1. Se entenderá por transmisión *mortis causa*:

1) la transmisión por herencia […], por legado […] o a raíz de la reclamación de una cuota forzosa (artículos 2303 y siguientes del Bürgerliches Gesetzbuch [Código Civil, en su versión publicada el 2 de enero de 2002; [5] en lo sucesivo, "BGB"]);

[…]»

9. A tenor de lo dispuesto en el artículo 10 de la ErbStG, titulado «Transmisión sujeta al impuesto»:

«1. La transmisión sujeta al impuesto se corresponde con el enriquecimiento del beneficiario, a menos que dicho enriquecimiento esté exento del impuesto […]. En los supuestos mencionados en el artículo 3, el enriquecimiento equivaldrá a la cantidad resultante de deducir del valor de la totalidad de los bienes adquiridos […], en la medida en que estén sujetos a tributación en virtud de la presente ley, las deudas deducibles del caudal relicto de conformidad con los apartados 3 a 9 […]

[…]

[5] BGBl. 2002 I, p. 42; corrección de errores en BGBl. 2002 I, p. 2909, y BGBl. 2003 I, p. 738.

5. Salvo que se disponga otra cosa en los apartados 6 a 9, serán deducibles de la transmisión en concepto de deudas del caudal relicto:

1) las deudas originadas por el causante […];

2) las deudas resultantes de legados, de cargas testamentarias y de la reclamación de cuotas forzosas o de derechos a indemnizaciones hereditarias;

[…]

6. Las deudas y las cargas no serán deducibles si están relacionadas económicamente con bienes no sujetos al impuesto en virtud de esta Ley. Si la tributación se limita a bienes concretos (artículo 2, apartado 1, punto 3, […]), solo serán deducibles las deudas y cargas relacionadas económicamente con dichos bienes […]»

10. El artículo 15 de la ErbStG, titulado «Clases impositivas», establece, en su apartado 1, lo siguiente:

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

Clase impositiva I:

1) El cónyuge y la pareja de hecho,

2) los hijos y los hijos del cónyuge,

[…]»

11. El artículo 16 de la ErbStG, titulado «Reducciones», está redactado en los siguientes términos:

«1. Quedarán exentas, en los supuestos de sujeción por obligación personal (artículo 2, apartados 1, punto 1, y 3), las adquisiciones de bienes:

1) por el cónyuge y por la pareja de hecho, por importe de 500 000 euros;

2) por los hijos comprendidos en la clase impositiva I, punto 2, y por los hijos de hijos fallecidos comprendidos en la clase impositiva I, punto 2, por importe de 400 000 euros;

[…]

2. En los supuestos de sujeción por obligación real (artículo 2, apartado 1, punto 3), la reducción del apartado 1 será minorada parcialmente. Esta minoración parcial se corresponderá con la proporción entre, por un lado, la suma del valor del patrimonio adquirido en un mismo momento y que no esté sujeto por obligación real más el valor de las ventajas patrimoniales no sujetas por obligación real y que se hayan recibido de la misma persona en un plazo de diez años y, por otro, el valor del patrimonio total recibido de la misma persona en un plazo de diez años. Las adquisiciones anteriores deberán computarse por su valor anterior.»

12. El artículo 121 de la Ley de Valoración, en su versión aplicable al litigio principal, titulado «Bienes nacionales», tiene el siguiente tenor:

«Los bienes nacionales comprenden:

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

2) los bienes inmuebles situados en el territorio nacional;

[…]»

13. El artículo 2303 del BGB, que lleva por epígrafe «Titularidad y cuantía de las cuotas forzosas», dispone, en su apartado 1:

«Cuando por disposición *mortis causa* un descendiente del difunto sea excluido de la sucesión, podrá exigir la cuota forzosa al heredero. La cuota forzosa equivale a la mitad del valor de la cuota hereditaria en caso de sucesión intestada.»

14. Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 2311 del BGB, titulado «Valor del caudal relicto»:

«1. El cálculo de la cuota forzosa se fundamentará en la composición y el valor del caudal relicto en el momento del fallecimiento del causante […]

2. Cuando sea necesario, el valor deberá determinarse mediante una estimación. El valor establecido por el causante no será determinante.»

B. Derecho austriaco

15. El artículo 756 del Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (Código Civil), en su versión aplicable al litigio principal, establece lo siguiente:

«La cuota forzosa es la participación en el valor del patrimonio del difunto que deberá entregarse al titular de dicha cuota.»

16. Con arreglo al artículo 759 del ABGB:

«A cada titular de una cuota forzosa le corresponde, en concepto de dicha cuota, la mitad de lo que le habría correspondido en caso de sucesión intestada.»

17. El artículo 761, apartado 1, del ABGB dispone que:

«La cuota forzosa debe satisfacerse en dinero […]»

18. El Gobierno alemán ha precisado en sus observaciones escritas que no existe ningún convenio bilateral entre la República Federal de Alemania y la República de Austria en lo que respecta a la prevención de la doble imposición en materia de impuestos sobre sucesiones. [6]

III. Litigio principal y cuestiones prejudiciales

19. La demandante en el litigio principal, nacional austriaca que reside en Austria, es la hija de un nacional también austriaco que falleció el 12 de agosto de 2018 en dicho Estado miembro, en el que residía.

20. El causante era propietario de tres solares edificados y de un solar no edificado en Alemania. Este había otorgado testamento, en el que designó a la demandante como su única heredera, y dispuso que su esposa y su hijo únicamente percibirían la cuota forzosa.

21. La demandante, como heredera única, se obligó mediante acuerdo a pagar a la esposa y al hijo del causante las cantidades de 1 700 000 euros y 2 850 000 euros, para satisfacer sus cuotas forzosas. En su declaración del impuesto sobre sucesiones presentada ante la Finanzamt, solicitó que el 43 % de las deudas resultantes de las cuotas forzosas, es decir, un importe total de 1 956 500 euros, se dedujera del valor de su adquisición *mortis causa*, en concepto de deudas del caudal relicto. La demandante llegó a este cálculo cifrando el valor de los bienes inmuebles sitos en Alemania y sujetos al impuesto sobre sucesiones alemán en 4 970 000 euros, lo que representa el 43 % del valor de la totalidad de los bienes comprendidos en el caudal relicto, que ascendía a 11 592 598,10 euros, que comprende bienes no sujetos al impuesto sobre sucesiones alemán, constituidos por patrimonio financiero y un inmueble sito en España, cuyo valor calculó en 6 622 598,10 euros.

22. La Finanzamt liquidó el impuesto sobre sucesiones frente a la demandante con una cuota tributaria de 642 333 euros, correspondiente a los inmuebles sitos en Alemania. Denegó la deducción de las cuotas forzosas en concepto de deudas del caudal relicto porque, con arreglo al artículo 10, apartado 6, segunda frase, de la ErbStG, no guardan una relación económica con los diferentes elementos del patrimonio incluidos en el caudal relicto. Además, a efectos de la liquidación del impuesto sobre sucesiones, tuvo en cuenta, en lugar de la reducción de 400 000 euros prevista en principio para los hijos del causante con arreglo al artículo 16, apartado 1, punto 2, de la ErbStG, una reducción de 171 489 euros, tras aplicar una minoración de 228 511 euros, acogiéndose al artículo 16, apartado 2, de la ErbStG.

23. Con su recurso contencioso-administrativo interpuesto ante el órgano jurisdiccional remitente, la demandante pretende que la cuota del impuesto sobre sucesiones se fije en 227 181 euros. Argumenta que tiene derecho a la cuantía íntegra de la reducción de 400 000 euros prevista en el artículo 16, apartado 1, punto 2, de la ErbStG, pues el apartado 2 de esta disposición es con-

[6] Según Watrin, C., «Droits de succession et de donation», *La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé*, Bruylant, Bruselas, 2011, pp. 514 a 532, en particular p. 525, el Convenio germano-austriaco fue anulado después de que la República de Austria suprimiese el impuesto sobre sucesiones en 2008. Para una visión de conjunto de las decisiones adoptadas por los Estados miembros en materia de imposición de sucesiones y donaciones, así como la lista de los Estados miembros que no gravan las transmisiones hereditarias, véase Weber-Frisch, N., y Duquennois-Djoua, R., «Domestic inheritance tax rules in EU Member States regarding cross-border successions», *ERA Forum*, Springer, Heidelberg, vol. 15, 2014, pp. 409 a 424, disponible en: https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/s12027-014-0357-9.pdf, en particular cuadro n.º 1, p. 410. A 1 de enero de 2021, estaban vigentes en Alemania seis convenios bilaterales en materia de imposición de sucesiones y donaciones; véase la lista del Bundesfinanzministerium (Ministerio Federal de Hacienda, Alemania), disponible en: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2021-02-18-stand-DBA-1-januar-2021.pdf?__blob=publicationFile&v=3 (p. 7).

trario al Derecho de la Unión. Aduce, además, que lo mismo cabe decir del hecho de no permitir la deducción, en concepto de deudas del caudal relicto, de al menos una parte de las cuotas forzosas que debe pagar, cuyo importe ha calculado.

24. El órgano jurisdiccional remitente señala que, puesto que ni el causante ni la demandante tenían, en el momento en que falleció el primero, un domicilio o su residencia habitual en Alemania, solo se sometieron a tributación los bienes inmuebles nacionales.

25. En este caso de sujeción por obligación real, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas acerca de la conformidad de los artículos 16, apartado 2, y 10, apartado 6, segunda frase, de la ErbStG con el artículo 63 TFUE, apartado 1, y con el artículo 65 TFUE, tal como han sido interpretados por el Tribunal de Justicia.

26. En primer lugar, este órgano jurisdiccional precisa que el legislador alemán introdujo dicho artículo 16, apartado 2, en respuesta a la sentencia de 8 de junio de 2016, Hünnebeck.[7] Recuerda que, en las sentencias de 17 de octubre de 2013, Welte,[8] y de 4 de septiembre de 2014, Comisión/Alemania,[9] el Tribunal de Justicia declaró, respecto de versiones anteriores de dicho artículo 16, apartado 2, por una parte, que la desventaja sufrida por el beneficiario de la sucesión como consecuencia de la reducción por un importe limitado a 2 000 euros en los casos de sujeción por obligación real no podía justificarse por la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario alemán. Por otra parte, el Tribunal de Justicia consideró que no existe una causa de justificación para un trato diferente de los beneficiarios de la sucesión en función de la sujeción por obligación personal o por obligación real vinculada a su residencia.

27. En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente expresa sus dudas en cuanto a la diferencia de trato entre residentes y no residentes en Alemania que establece el artículo 10, apartado 6, segunda frase, de la ErbStG. Este precisa que, como consecuencia de dicha disposición, la demandante no puede deducir de la transmisión *mortis causa*, en concepto de deudas del caudal relicto, las deudas resultantes de las cuotas forzosas de la esposa y del hijo del causante.

28. Además, según la jurisprudencia del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania),[10] el requisito de la existencia de una relación económica previsto en el artículo 10, apartado 6, de la ErbStG a efectos de la posibilidad de deducir deudas o cargas no concurre en el caso de la cuota forzosa. Esta solución puede extrapolarse a las cuotas forzosas que deben abonarse, en el presente asunto, con arreglo al Derecho austriaco. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente recuerda la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa, en particular, a la prohibición en materia de sucesiones de establecer una distinción entre las personas residentes y las no residentes en las disposiciones relativas a la deducción limitada de las deudas.[11]

7 C-479/14, en lo sucesivo, «sentencia Hünnebeck», EU:C:2016:412.

8 C-181/12, en lo sucesivo, «sentencia Welte», EU:C:2013:662, apartado 61. El órgano jurisdiccional remitente se refiere asimismo a las conclusiones del Abogado General Mengozzi presentadas en el asunto Welte (C-181/12, EU:C:2013:384), puntos 84 y ss.

9 C-211/13, no publicada, EU:C:2014:2148, apartados 49 y ss.

10 El órgano jurisdiccional remitente se refiere a la sentencia de 22 de julio de 2015, n.º II R 12/14.

11 El órgano jurisdiccional remitente cita las sentencias de 11 de diciembre de 2003, Barbier (C-364/01, EU:C:2003:665), apartado 76; de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp y otros (C-11/07, en lo sucesivo, «sentencia Eckelkamp y otros», EU:C:2008:489, apartado 46, y de 11 de septiembre de 2008, Arens-Sikken (C-43/07, en lo sucesivo, «sentencia Arens-Sikken», EU:C:2008:490), apartado 38.

29. En estas circunstancias, el Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal de lo Tributario de Düsseldorf) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 63 [TFUE], apartado 1, y 65 [TFUE] en el sentido de que se oponen a la normativa nacional de un Estado miembro en materia de recaudación del impuesto sobre sucesiones que establece, en lo que respecta al cálculo del impuesto, que, en caso de transmisión de bienes inmuebles sitos en el territorio nacional, si tanto el causante como el heredero estaban domiciliados o residían habitualmente en otro Estado miembro en el momento del fallecimiento del causante, la reducción de la base imponible será inferior a la que habría sido aplicable si al menos uno de ellos hubiera estado domiciliado o hubiera residido habitualmente en ese momento en el primer Estado miembro mencionado?

2) ¿Deben interpretarse los artículos 63 TFUE, apartado 1, y 65 TFUE en el sentido de que se oponen a la normativa nacional de un Estado miembro en materia de recaudación del impuesto sobre sucesiones que establece, en lo que respecta al cálculo del impuesto, que, en caso de transmisión de bienes inmuebles sitos en el territorio nacional, si tanto el causante como el heredero estaban domiciliados o residían habitualmente en otro Estado miembro en el momento del fallecimiento del causante, las deudas resultantes de las cuotas forzosas no son deducibles, mientras que, si al menos uno de ellos hubiera estado domiciliado o hubiera residido habitualmente en ese momento en el primer Estado miembro mencionado, dichas deudas se podrían deducir íntegramente del valor de la transmisión *mortis causa*?»

30. Han presentado observaciones escritas los Gobiernos alemán y español y la Comisión Europea. Estos también expusieron sus informes orales, al igual que la demandante, en la vista celebrada el 9 de junio de 2021.

IV. Análisis

31. Se solicita al Tribunal de Justicia que dilucide si son compatibles con el artículo 63 TFUE, apartado 1, y con el artículo 65 TFUE, determinadas disposiciones de la ley tributaria en materia de sucesiones alemana relativas a los efectos de la falta de residencia en Alemania del causante y de su heredero [12] en el importe de la reducción personal a la que este tiene derecho y en la deducción de las deudas del caudal relicto en concepto de cuotas forzosas.

32. De la información comunicada al Tribunal de Justicia se desprende que, en Derecho tributario alemán, en caso de transmisión *mortis causa*, [13] la obligación tributaria alcanza a la totalidad de los bienes adquiridos, con independencia del Estado en el que se sitúen, cuando al menos el causante o el heredero tengan un domicilio o una residencia en Alemania. [14] Se trata del supuesto de la sujeción por obligación personal. [15]

12 En las presentes conclusiones, el concepto «heredero» se entiende en sentido amplio: designa al beneficiario de la sucesión o al derechohabiente.

13 Véase el punto 6 de las presentes conclusiones.

14 Para simplificar la redacción, el concepto «residentes» se utiliza en las presentes conclusiones para referirse a esta situación. Sobre el concepto amplio de la residencia fiscal en Derecho alemán, véase Weiss, M., «The Influence of ECJ Case Law on the German Inheritance and Gift Tax Act», *European taxation*, IBFD Journal Articles, Ámsterdam, 2016, vol. 56, pp. 444 a 450, en particular, punto 2.1.2, p. 445.

15 Véase el punto 7 de las presentes conclusiones. Véase, por lo que se refiere a una decisión en materia de fiscalidad idéntica en algunos Estados miembros, Weber-Frisch, N., y Duquennois-Djoua, R., *op. cit.*, en particular cuadros n.os 3 y 4, p. 416.

33. Cuando ni el causante ni el heredero tienen un domicilio o una residencia en Alemania, [16] la obligación tributaria alcanza a los bienes nacionales, a saber, en particular, los bienes inmuebles. Se trata del supuesto de sujeción por obligación real. [17]

34. El enriquecimiento imponible (o base imponible) comprende la totalidad del caudal hereditario, [18] al que se restan las deudas deducibles del caudal relicto, [19] tras las reducciones. [20] El régimen de estas exenciones o deducciones es diferente en función de si al menos el causante o el heredero satisface el requisito relativo a la residencia en Alemania.

35. Este no es el caso de la carga fiscal, que se establece según las relaciones de parentesco entre quienes determinan la clase impositiva [21] de que depende el tipo impositivo aplicado en función del importe de la base imponible. [22]

36. En la medida en que el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre las diferencias de trato entre los residentes y los no residentes en materia del impuesto sobre transmisiones por cuanto tales diferencias pueden constituir restricciones a los movimientos de capitales, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las sucesiones, que consisten en la transmisión a una o a varias personas del caudal relicto del causante, constituyen movimientos de capitales a los que se refiere el artículo 63 TFUE, salvo en los casos en que todos los bienes incluidos en la herencia se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro. [23]

37. En el presente asunto, no se discute que la situación controvertida en el litigio principal está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 63 TFUE, apartado 1.

A. Sobre la primera cuestión prejudicial

38. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 63 TFUE, apartado 1, y el artículo 65 TFUE, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro en materia del impuesto sobre sucesiones que prevé, en caso de sujeción por obligación real, una reducción personal calculada proporcionalmente a la parte de los bienes sujetos al impuesto sobre sucesiones de dicho Estado miembro en relación con la totalidad de los bienes adquiridos, mientras que dicha reducción no

16 Para simplificar la redacción, el concepto «no residentes» se utiliza para referirse a esta situación.

17 Véanse los puntos 7 y 12 de las presentes conclusiones. En consecuencia, todos los demás bienes, en particular, el efectivo o los depósitos bancarios, no están sujetos a tributación, aun cuando se mantengan en Alemania.

18 En lo tocante a las exenciones, véase Weiss, M., *op. cit.*, en particular punto 2.2, p. 445, en el que se recuerdan, en particular, las condiciones en las que la transmisión de la vivienda familiar está totalmente exenta. Véase, por lo que se refiere al ejemplo citado en la vista, el punto 59 de las presentes conclusiones.

19 Véase el punto 9 de las presentes conclusiones.

20 Véase el punto 11 de las presentes conclusiones.

21 Véase el punto 10 de las presentes conclusiones.

22 Véase el artículo 19, apartado 1, de la ErbStG. Este artículo está disponible en: https://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/__19.html. Véase, para una explicación más detallada de la determinación del tipo impositivo, Weiss, M., *op. cit.*, en particular punto 2.2, pp. 445 y 446. En el presente asunto, puesto que se trata de un heredero comprendido en la clase I (hijo), el tipo impositivo varía de 7 a 30 %. Véase, asimismo, por lo que se refiere a la estabilidad de este tipo, que se aplica también al cónyuge, la sentencia Welte (apartado 5). Los tipos impositivos son idénticos en caso de que el heredero sea residente o no residente.

23 Véase, en particular, la sentencia de 30 de junio de 2016, Feilen (C-123/15, en lo sucesivo, «sentencia Feilen», EU:C:2016:496), apartado 16 y jurisprudencia citada.

está limitada en caso de sujeción por obligación personal de dichos bienes, reducción que se aplica cuando al menos el causante o el heredero residiera en el momento del fallecimiento en el Estado miembro en cuestión.

39. Como recuerda acertadamente el órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal de Justicia ya se ha pronunciado sobre la compatibilidad con la libre circulación de capitales de la normativa fiscal alemana que establecía para los no residentes, sujetos por obligación real, una reducción de un importe inferior al que tendría derecho un heredero en caso de sujeción por obligación personal. [24]

40. El carácter inédito de la petición de decisión prejudicial reside en el hecho de que tiene por objeto la normativa, aplicable a las sucesiones para las que el impuesto se devengó después del 24 de junio de 2017, [25] en virtud de la cual, en caso de sujeción por obligación real, el importe de la reducción es proporcional a la parte de los bienes inmuebles situados en Alemania que integra la masa hereditaria. [26]

41. Es preciso recordar que, en el presente asunto, el litigio versa sobre la concesión de una reducción de un importe equivalente a aproximadamente el 43 % del importe previsto por el artículo 16 de la ErbStG, es decir, 171 489 euros, en lugar de 400 000 euros, lo que corresponde a la parte que representan los bienes inmuebles situados en Alemania transmitidos a la heredera, residente en Austria, a raíz del fallecimiento de su padre, que también residía en dicho Estado miembro. [27]

42. En consecuencia, debe examinarse si, como alega la Comisión, contrariamente al Gobierno alemán, la normativa nacional en cuestión, que ya no establece una reducción a tanto alzado como en los asuntos anteriores, sino una reducción calculada en función de la base imponible, constituye una restricción a la libre circulación de capitales, prohibida por el artículo 63 TFUE, apartado 1. [28]

[24] Véanse las sentencias de 22 de abril de 2010, Mattner (C-510/08, en lo sucesivo, «sentencia Mattner», EU:C:2010:216), Welte y Hünnebeck. En el asunto que dio lugar a la sentencia Mattner, como en los asuntos en los que recayeron las sentencias Welte y Hünnebeck, el importe de la reducción fija en caso de sujeción por obligación real era considerablemente inferior al previsto en caso de sujeción por obligación personal (en el primer asunto, 1 100 euros en lugar de 205 000 euros y, en los otros dos asuntos, 2 000 euros en lugar de 400 000 euros o 500 000 euros). La sentencia Hünnebeck versa sobre un mecanismo tributario particular (véase el punto 51 de las presentes conclusiones). En los apartados 24 a 26 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia analizó la modificación de la normativa operada a raíz de las sentencias Mattner y de 4 de septiembre de 2014, Comisión/Alemania (C-211/13, no publicada, EU:C:2014:2148). Véase, asimismo, para un breve resumen de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en la materia, van Vijfeijken, I., J. F.A., «One Inheritance, One Tax», *EC Tax Review*, Kluwer Law International, Alphen-sur-le-Rhin, 2017, vol. 26, pp. 214 a 219, en particular p. 215.

[25] Véase el artículo 37, apartado 14, de la ErbStG.

[26] En el asunto que dio lugar a la sentencia Welte, el órgano jurisdiccional remitente había precisado en el apartado 16 de su petición de decisión prejudicial lo siguiente: «la limitación de la reducción a solo 2 000 euros prevista en el artículo 16, apartado 2, [de la] ErbStG va más allá de lo necesario para equiparar el trato con los residentes. En el presente litigio, el valor de 329 200 euros del inmueble situado en Düsseldorf, único bien que ha sido sujeto a tributación, equivale, en definitiva, a aproximadamente el 62 % del valor total del caudal relicto, que asciende a 532 397,76 euros. Se plantea, pues, el interrogante, de si el hecho de que el 38 % del valor del caudal relicto no haya sido objeto de tributación, puede justificar que, en lugar de una reducción de 500 000 euros, se permita solo una reducción de 2 000 euros».

[27] Véase el punto 22 de las presentes conclusiones.

[28] Véase la sentencia Feilen (apartado 19 y jurisprudencia citada).

1. Sobre la existencia de una restricción a la libre circulación de capitales en el sentido del artículo 63 TFUE

43. En la sentencia Welte, el Tribunal de Justicia consideró que la normativa nacional en cuestión constituía una restricción a la libre circulación de capitales [29] puesto que, al 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, dicha normativa llevaba a que las sucesiones entre no residentes que incluían tal bien soportasen una *mayor carga fiscal* que aquellas en las que estaba implicado al menos un residente y, por lo tanto, provocaba una disminución del valor de la herencia en cuestión. [30]

44. Concretamente, en el caso del Sr. Yvon Welte, heredero de su cónyuge fallecida, este solo tenía derecho, como persona sujeta al impuesto por obligación real, a que se le aplicase 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. Por lo tanto, no habría tenido que abonar nada por el impuesto sobre sucesiones. [31]

45. El Tribunal de Justicia consideró que dicha normativa nacional establecía que la reducción de la base imponible era *menor* que la que se habría aplicado si el causante o el causahabiente hubiera tenido su residencia en territorio alemán en el momento del fallecimiento. [32]

46. El Tribunal de Justicia se pronunció refiriéndose a tres sentencias, dictadas por él entre los años 2008 y 2011, que versaban sobre casos en los que los no residentes soportaban una mayor carga fiscal que los residentes, de modo que el valor de una sucesión que incluía el bien que constituía la base imponible era menor que el de los residentes. [33]

47. En la primera de las sentencias citadas, es decir, la sentencia Eckelkamp y otros, la petición de decisión prejudicial tenía por objeto una serie de disposiciones nacionales que establecían que una herencia que comprendiera un bien inmueble situado en Bélgica estaba sujeta a un impuesto de transmisiones patrimoniales cuyo importe era superior al impuesto sobre sucesiones que se adeudaría si el causante hubiese sido, en el momento de su fallecimiento, residente de ese Estado miembro. [34] En dicho asunto, el impuesto de transmisiones patrimoniales *mortis causa* gravaba la totalidad de los bienes de la causante situados en Bélgica *sin que pudiera deducirse su deuda en favor de uno de los herederos que gravaba el bien en cuestión* porque esta no residía en Bélgica en el momento de su fallecimiento. [35]

29 Véase la sentencia Welte (apartado 26).

30 Véase la sentencia Welte (apartado 25).

31 Véanse la sentencia Welte (apartado 12) y la nota 26 de las presentes conclusiones.

32 Véase la sentencia Welte (apartado 24).

33 Véase la sentencia Welte (apartado 25).

34 Véase la sentencia Eckelkamp y otros (apartados 45 y 46). En el apartado 8 de dicha sentencia se cita el artículo 18 del code des droits de succession de la Région flamande (Código del Impuesto de Sucesiones de la Región de Flandes), relativo a los no residentes, que tiene el siguiente tenor: «El impuesto de transmisiones patrimoniales *mortis causa* recaerá sobre la totalidad de los bienes inmuebles situados en Bélgica pertenecientes al causante sin tener en cuenta las cargas que pesen sobre ellos.»

35 Véase la sentencia Eckelkamp y otros (apartado 17). El Tribunal de Justicia señaló en el apartado 61 de dicha sentencia que el cálculo de los impuestos de sucesiones y de transmisiones patrimoniales se encontraría directamente vinculado al valor del bien inmueble.

48. En la segunda sentencia a que se refiere la sentencia Welte, es decir, la sentencia Mattner, el litigio versaba sobre la normativa alemana anterior a la controvertida en el litigio principal. Esta preveía que *la reducción de la base imponible era menos elevada* —si el donante y el donatario residían en otro Estado miembro— que aquella que se aplicaría si uno de ellos tuviera su residencia en territorio alemán. [36]

49. La tercera sentencia citada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Welte es la sentencia de 10 de febrero de 2011, Missionswerk Werner Heukelbach. [37] Esta decisión tiene por objeto una normativa nacional que reservaba la posibilidad de tener derecho al tipo reducido del impuesto sobre sucesiones a las entidades sin ánimo de lucro que tuvieran un establecimiento en Bélgica o en el Estado miembro en el que el causante residiese efectivamente o tuviera su lugar de trabajo en el momento de su fallecimiento, o incluso en el que con anterioridad hubiera residido efectivamente o hubiera tenido su lugar de trabajo. [38]

50. En estas decisiones anteriores, la existencia o la minoración de la ventaja fiscal resultante de la deducción de deudas, de una reducción, o del tipo impositivo reducido dependía directamente de un requisito de residencia en el Estado miembro que establecía el impuesto sobre sucesiones. En consecuencia, en el supuesto de que el valor de la herencia fuera idéntico para los residentes y los no residentes, la base imponible era claramente diferente, lo que reducía correlativamente el enriquecimiento de los no residentes y podía disuadir a los inversores de invertir en el Estado miembro en cuestión, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. [39]

51. Ha de señalarse, por otro lado, que las sentencias Hünnebeck y Feilen, dictadas en 2016 después de la sentencia Welte, siguen la misma lógica. En la primera de estas sentencias, el Tribunal de Justicia declaró que «el hecho de elegir un período de cómputo más amplio para las donaciones entre no residentes que para las donaciones en las que es parte al menos un residente puede conducir, en su caso, a que la reducción se aplique, en la primera categoría de donaciones, a una base imponible mayor que en la segunda y que, por tanto, esa primera categoría de donaciones esté sometida a un impuesto sobre donaciones superior al exigible en la segunda categoría de donaciones. Tal mecanismo produce el efecto de restringir los movimientos de capitales puesto que puede disminuir el valor de la donación que incluya tal bien». [40]

52. En la sentencia Feilen, el Tribunal de Justicia observó que la «normativa hace que la reducción del impuesto sobre sucesiones dependa del lugar de los bienes comprendidos en la herencia al tiempo de la sucesión anterior y del lugar de residencia del causante o del beneficiario en ese mismo momento. Su consecuencia es que una herencia que incluya bienes que estaban situados en otro Estado miembro al tiempo de una sucesión anterior en la que ninguna de las partes

36 Véase la sentencia Mattner (apartados 27 y 28, a los que se hace referencia, por analogía, en los apartados 45 y 46 de la sentencia Eckelkamp y otros). Véase, en lo que atañe a la normativa controvertida, la nota 24 de las presentes conclusiones. Véase, asimismo, la sentencia de 4 de septiembre de 2014, Comisión/Alemania (C-211/13, no publicada, EU:C:2014:2148), apartados 40 y 43.

37 C-25/10, EU:C:2011:65.

38 Véase la sentencia de 10 de febrero de 2011, Missionswerk Werner Heukelbach ((C-25/10, EU:C:2011:65, apartado 23).

39 A este respecto, podría no obstante deducirse de las diferentes circunstancias fácticas de los litigios en cuyo marco se han planteado peticiones de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia que los causantes no parecen haber tenido en cuenta la fiscalidad en materia de sucesiones al tomar sus decisiones patrimoniales.

40 Sentencia Hünnebeck (apartado 45). En el apartado 41 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia precisó que «el mecanismo tributario introducido con la adopción del artículo 2, apartado 3, de la ErbStG, que permite al beneficiario de una donación entre no residentes disfrutar de la reducción incrementada prevista en caso de donaciones en las que intervenga al menos un residente, es de aplicación facultativa y […] que el ejercicio de esta opción por parte del beneficiario no residente conlleva que, a efectos de la liquidación del impuesto devengado como consecuencia de la donación de que se trata, se acumulen todas las donaciones que dicho donatario haya recibido de la misma persona durante los diez años anteriores y los diez años posteriores a dicha donación, pese a que en las donaciones en las que interviene al menos un residente solo se acumulan las donaciones realizadas durante un período de diez años.» Véase, asimismo, la nota 24 de las presentes conclusiones.

residía en Alemania está sujeta a un impuesto sobre sucesiones mayor que el percibido en el caso de una herencia que solo comprenda bienes que estaban situados en Alemania al tiempo de una sucesión anterior, o que incluya bienes situados en otro Estado miembro al tiempo de una sucesión anterior en la que al menos una de las partes residía en Alemania.» [41]

53. Toda vez que la normativa controvertida en las sentencias Mattner y Welte ha sido modificada y que esta prevé, en caso de sujeción por obligación real, que el importe de la reducción depende del valor de los bienes nacionales sujetos al impuesto sobre sucesiones, ¿es posible aplicar el análisis efectuado por el Tribunal de Justicia en estas decisiones?

54. Creo que no. En primer lugar, cabe señalar que, a diferencia de los asuntos que dieron lugar, en particular, a las sentencias Welte y Feilen, [42] el órgano jurisdiccional remitente no ha proporcionado al Tribunal de Justicia datos que le permitan considerar que el valor de la sucesión en cuestión es reducido en comparación con el de una sucesión relativa a un causante o a un heredero que resida en Alemania.

55. En segundo lugar, es preciso, a mi modo de ver, tener en cuenta el hecho de que la normativa en cuestión ya no prevé, para los no residentes, una reducción fija de un importe considerablemente inferior a la prevista para los residentes, de lo que resultaba claramente una diferencia de carga fiscal en la mayoría de las transmisiones hereditarias. [43] En consecuencia, ya no puede deducirse del mero tenor del artículo 16 de la ErbStG la existencia de una diferencia de trato entre los residentes y los no residentes, salvo si se constata que el importe de la reducción concedida en función de la relación de parentesco es, en caso de sujeción por obligación personal, invariable y no se ha fijado teniendo en cuenta unos bienes situados exclusivamente en Alemania o que un heredero no residente de un causante no residente no puede tener derecho en ningún caso a una reducción de un importe idéntico al que se concede cuando al menos el heredero o el causante es residente, con independencia del lugar en el que se sitúen los demás elementos de la transmisión hereditaria.

56. La modificación del artículo 16 de la ErbStG justifica, en mi opinión, que se investigue cuál es la diferencia final de tributación que puede resultar de la normativa controvertida considerada en su conjunto, adoptando un planteamiento económico [44] conforme al objetivo perseguido por el legislador nacional, a saber, eximir del impuesto sobre sucesiones la totalidad o parte de la masa hereditaria sujeta a la potestad tributaria alemana, en función de su valor. [45]

57. Dicho de otro modo, habida cuenta de los criterios utilizados en la sentencia Welte que han sido recordados, [46] en el presente asunto procede comprobar concretamente si, como consecuencia del método de cálculo del importe de la reducción personal en caso de sujeción por obligación real, la carga fiscal no es equivalente a la soportada en situaciones similares. [47]

41 Sentencia Feilen (apartado 21).

42 Véanse las sentencias Welte (apartado 12) y Feilen (apartado 21 *in fine*).

43 Véase la nota 24 de las presentes conclusiones.

44 En el mismo sentido, véanse las conclusiones del Abogado General Hogan presentadas en el asunto Autoridade Tributária e Aduaneira (Impôt sur les plus-values immobilières) (C-388/19, EU:C:2020:940), puntos 31, 54 y 74, así como en los asuntos acumulados UBS Real Estate (C-478/19 y C-479/19, EU:C:2021:148), punto 63, relativos a los impuestos hipotecarios y catastrales.

45 Véase, para un resumen de la evolución de la tributación en los Estados miembros en favor de la transmisión intrafamiliar, Weber-Frisch, N., y Duquennois-Djoua, R., *op. cit.*, en particular punto 1.1.3, p. 413. Véase, asimismo, sobre las justificaciones de las diferentes orientaciones de los Estados miembros en materia de transferencias patrimoniales intergeneracionales, Navez, E.-J., «La fiscalité des successions face à l'évolution des systèmes fiscaux étatiques», *La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé*, *op. cit.*, pp. 50 a 72, en particular p. 59.

46 Véanse el punto 43 de las presentes conclusiones y, en especial, para un ejemplo concreto, la sentencia Welte (apartado 54).

47 Véanse, por analogía, las apreciaciones del Tribunal de Justicia en la sentencia Arens-Sikken (apartados 34 y 35).

58. A este respecto, los puntos de vista de las partes son divergentes. La Comisión, que había considerado en sus observaciones escritas, redactadas en términos muy generales, que, «a primera vista, el hecho de conceder una reducción calculada de manera proporcional a los herederos no residentes constituye […] una restricción a la libre circulación de capitales, prohibida en principio por el artículo 63 TFUE», se sumó en la vista a las conclusiones basadas en los ejemplos que la demandante presentó oralmente.

59. La demandante expuso el siguiente supuesto: un sujeto pasivo por obligación personal, debido a que está domiciliado en Alemania, transmite por herencia un inmueble sobre el que se ha celebrado un contrato de arrendamiento, situado en Alemania, cuyo valor asciende a 400 000 euros y una vivienda para uso personal, situada en Alemania, cuyo valor asciende a 500 000 euros, a su hija, que continúa viviendo en la misma. La transmisión hereditaria es de 900 000 euros. En virtud del Derecho alemán de sucesiones, la vivienda unifamiliar está exenta por un importe de 500 000 euros. Sobre la base imponible restante, de un importe de 400 000 euros, se aplica la reducción de 400 000 euros que se concede a la hija. Por lo tanto, esta no tributará. La demandante comparó esta situación con la de un sujeto pasivo por obligación real que reside en los Países Bajos. Este transmite por herencia a su hija que reside también en los Países Bajos un inmueble sobre el que se ha celebrado un contrato de arrendamiento, cuyo valor asciende a 400 000 euros, situado en Alemania, y una vivienda familiar que él utiliza, situada en los Países Bajos, cuyo valor asciende a 500 000 euros. El importe de la sucesión asciende en total a 900 000 euros. Puesto que los bienes extranjeros no están sujetos a imposición, la base imponible es de 400 000 euros, es decir, el valor del inmueble sobre el que se ha celebrado un contrato de arrendamiento situado en Alemania. En este supuesto de sujeción por obligación real, la reducción personal de un importe de 400 000 euros se calcula proporcionalmente al valor de los bienes. Tras la reducción, el importe es de 222 223 euros. El tipo del impuesto sobre sucesiones es del 11 %,[48] lo que da lugar a una cuota del impuesto que asciende a 24 444 euros en Alemania.

60. Dudo de la pertinencia de la conclusión extraída de esta comparación, que sería, en palabras de la demandante, la siguiente: para unos bienes de valor idéntico y para el mismo grado de parentesco, es decir, en unas circunstancias en las que no existe una diferencia objetiva, esto da lugar a que en los ejemplos expuestos, en Alemania, el Estado recaude, en caso de sujeción por obligación real, 24 444 euros en concepto de impuestos sobre sucesiones más que en caso de sujeción por obligación personal.

61. En efecto, es preciso destacar las diferencias de situación del segundo inmueble comprendido en el caudal relicto y de tributación como consecuencia de la exención para el heredero sujeto por obligación personal.[49]

62. Sin embargo, me ha convencido la demostración aritmética del Gobierno alemán, que no ha sido rebatida en la vista, que se expone en los apartados 54 a 59 de sus observaciones escritas del siguiente modo:

«54. A título ilustrativo, cabe citar el siguiente ejemplo en cuyo marco la sucesión se presenta como sigue: los bienes sujetos por obligación real ascienden a 430 000 euros y los bienes extranjeros no sujetos por obligación real ascienden a 570 000 euros, por lo que la totalidad de los bienes adquiridos asciende a 1 000 000 euros.

[48] Véase la nota 22 de las presentes conclusiones.

[49] A este respecto, el Gobierno alemán alegó en la vista que las situaciones no son comparables y que, en el supuesto contemplado en el apartado 54 de la sentencia Welte, la normativa en cuestión tendría como efecto conceder una reducción equivalente. Véase, asimismo, el punto 65 de las presentes conclusiones.

55. Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 16, apartado 2, de la ErbStG, la reducción personal (de 400 000 euros) prevista por el artículo 16, apartado 1, de dicha Ley disminuye en el importe correspondiente a la parte de los bienes que no están sujetos a impuestos en Alemania (570 000 euros frente a 1 000 000 euros), es decir, 228 000 euros (57 %). En consecuencia, la reducción deducible asciende a 172 000 euros [50] (400 000 euros — 228 000 euros). La transmisión sujeta al impuesto, antes de la deducción de las deudas del caudal relicto, asciende, por lo tanto, a un importe de 258 000 euros (430 000 euros — 172 000 euros). Esto equivale a una proporción del 60 % entre la transmisión sujeta al impuesto y los bienes cedidos, sujetos por obligación real al impuesto sobre sucesiones alemán (258 000 euros frente a 430 000 euros).

En otras palabras, la […] base imponible (provisional) (antes de la deducción de las deudas del caudal relicto) asciende al 60 % de los bienes sujetos al impuesto.

56. En cambio, si se tuviera en cuenta la reducción sin disminución, la transmisión sujeta al impuesto ascendería a un importe de 30 000 euros (430 000 euros menos 400 000 euros). La proporción entre la transmisión sujeta al impuesto y los bienes cedidos, sujetos por obligación real al impuesto sobre sucesiones alemán, sería del 6,97 % (30 000 euros frente a 430 000 euros); en consecuencia, los bienes sujetos al impuesto solo estarían gravados en un 6,97 %. En lo que respecta a la totalidad de los bienes adquiridos de 1 000 000 euros, la proporción entre la transmisión sujeta al impuesto y los bienes cedidos sería del 3 % (30 000 euros frente a 1 000 000 euros).

57. En comparación con la sujeción por obligación personal, la situación sería significativamente más favorable. En efecto, si la transmisión estuviera sujeta por obligación personal, sería necesario tener en cuenta la totalidad de los bienes adquiridos, incluidos los bienes extranjeros. De ello resultaría una transmisión sujeta al impuesto, antes de la deducción de las deudas del caudal relicto, de 600 000 euros (1 000 000 euros menos 400 000 euros). La proporción entre la transmisión sujeta al impuesto y los bienes cedidos sería también del 60 % (600 000 euros frente a 1 000 000 euros).

58. La disminución proporcional de la reducción da lugar, en consecuencia, a que los bienes sujetos al impuesto se integren en la base imponible hasta el nivel del mismo tipo y, por ello, estén gravados de la misma manera que en los supuestos de sujeción por obligación personal.

59. La inexistencia de un trato menos favorable es asimismo evidente si se compara la carga fiscal de la demandante en el procedimiento, que se ha calculado sobre la base de los valores indicados sin tener en cuenta otras circunstancias (es decir, 911 715 euros), [51] con la carga fiscal de un heredero sujeto por obligación personal en caso de transmisión de los mismos bienes y […] en las mismas condiciones: 2 126 575 euros. [52] Tanto en el caso de una sujeción por obligación real en el que el valor de los bienes nacionales asciende a 4 970 000 euros como en el caso de una sujeción por obligación personal en el que el valor de la totalidad de los bienes asciende a 11 592 598 euros, el tipo impositivo efectivo es del 18,34 %.»

50 Esto corresponde al 43 % de la reducción de 400 000 euros.

51 La carga fiscal se ha calculado sobre la base de los valores de la totalidad de los bienes adquiridos que han sido declarados por la demandante y que se indican en la resolución del órgano jurisdiccional remitente […]

52 Si se toma como ejemplo el valor de la totalidad de los bienes adquiridos, que asciende a 11 592 598 euros, menos la reducción de 400 000 euros, obtendremos, con arreglo a las normas imperativas de redondeo, una transmisión sujeta al impuesto de 11 192 500 euros y, en consecuencia, en realidad, un tipo impositivo aplicable de conformidad con el artículo 19, apartado 1, de la ErbStG del 23 %, es decir, superior. Con el fin de mejorar la comparación, se ha aplicado no obstante también un tipo impositivo del 19 %.

63. Es preciso señalar, además, que el alcance de las modificaciones de la normativa nacional, en vigor desde el 24 de junio de 2017,[53] debería examinarse a la luz de la motivación de la decisión del Tribunal de Justicia relativa a la compatibilidad de las situaciones que figuran en los apartados 50 a 53 de la sentencia Welte.[54] El Tribunal de Justicia declaró que *la circunstancia de que la base imponible* de la sucesión de un heredero no residente, cuando está sujeto al impuesto sobre sucesiones por obligación real en Alemania, sea en principio *inferior a la de un heredero*, residente o no residente, que esté *sujeto por obligación personal* a dicho impuesto en el referido Estado miembro, no puede cuestionar la declaración de la falta de incidencia de la residencia por lo que se refiere a la clase y al tipo impositivo, *desde el momento en que el importe de la reducción sobre la base imponible establecida en la normativa de que se trata 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.

64. El Tribunal de Justicia señaló en el apartado 55 de la sentencia Welte que el importe de la reducción no está determinado en función del importe de la base imponible, sino que se concede al heredero por su condición de sujeto pasivo para decidir que no eran diferentes, desde el punto de vista de la reducción, las situaciones de los herederos residentes de las de los no residentes.

65. Esta motivación debe ponerse en relación, como ha sugerido el órgano jurisdiccional remitente, con el análisis efectuado por el Abogado General Mengozzi en sus conclusiones presentadas en el asunto Welte[55] del supuesto en el que el Sr. Welte hubiera podido acogerse al derecho a la reducción total, pese a que la parte del haber hereditario gravada en Alemania heredada por este no representaba el importe total de lo heredado, a diferencia de lo que suele ocurrir en situaciones meramente internas de las personas sujetas por obligación personal. Lo examina del siguiente modo: «esta cuestión debe recibir una respuesta afirmativa. En efecto, […] la situación del Sr. Welte no me parece muy diferente a la de un residente alemán que, en una sucesión abierta en Alemania, herede de su cónyuge que también hubiera sido residente en Alemania en el momento del hecho causante, *cuando la herencia esté formada únicamente por un bien inmueble*. [56] Pues bien, suponiendo, por otra parte, que todas las demás circunstancias fueran iguales, se concedería a dicho residente la reducción de la base imponible íntegra, de manera que aquel no tendría que pagar nada en concepto de impuesto sobre sucesiones por la transmisión de dicho bien».

66. En el presente asunto, desde la modificación de la normativa alemana que había sido objeto de la decisión del Tribunal de Justicia en la sentencia Welte, es objetivamente innegable que, cuando la sucesión solo incluye bienes inmuebles situados en Alemania, la carga fiscal de una sucesión en la que están implicados no residentes o al menos un residente es equivalente. En una situación en la que la sucesión también incluye bienes situados fuera de Alemania, la carga fiscal que debe

53 Véase al punto 40 de las presentes conclusiones.

54 Esta aproximación me parece permitida, dado que considero que la comparación de las situaciones constituye un requisito general para establecer la diferencia de trato. Véanse también, en este sentido, las conclusiones del Abogado General Hogan presentadas en los asuntos acumulados UBS Real Estate (C-478/19 y C-479/19, EU:C:2021:148), puntos 57 y 62. Véase, además, Navez, E.-J., «L'influence de la Cour de justice de l'UE», *La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé*, *op. cit.*, pp. 197 a 230, en particular p. 214.

55 C-181/12, EU:C:2013:384 (puntos 83 y 84).

56 El subrayado es mío. Véanse la sentencia Welte (apartado 54) y la nota 49 de las presentes conclusiones.

soportar el heredero es la misma con independencia de que sea residente o no en Alemania.[57] Además, si ninguno de los bienes inmuebles que integran la sucesión está situado en Alemania, la cuestión de la reducción concedida al heredero no residente no se plantea. Por otra parte, con independencia de la fase del análisis, no cabe preguntarse sobre la carga fiscal prevista en tal situación por el otro Estado de que se trate.[58]

67. Sin embargo, la lectura de algunos autores alemanes que emiten una opinión con reservas sobre la compatibilidad de la normativa en cuestión con el artículo 63 TFUE, apartado 1, y con el artículo 65 TFUE, parece indicar que deben tomarse en consideración argumentos distintos de los que han sido objeto de la apreciación del Tribunal de Justicia.[59]

68. En efecto, dichos autores confirman, a mi modo de ver, que la constatación de la diferencia de trato en materia de impuesto sobre sucesiones[60] debe basarse en un análisis de conjunto del régimen fiscal y de todos los elementos utilizados para calcular el tipo impositivo efectivo[61] del *enriquecimiento* del heredero teniendo en cuenta su carácter puntual y la falta de relación con la actividad de este.

57 En la vista, el Gobierno alemán expuso un nuevo ejemplo, que se cita a continuación, para ilustrar los resultados del supuesto en el que se concedería una reducción de un mismo importe sin tener en cuenta el grado de sujeción y subrayar las cuestiones constitucionales resultantes: el caudal relicto está formado por dos propiedades inmobiliarias, una situada en el extranjero y la otra situada en el territorio nacional, cuyo valor total asciende a 800 000 euros, siendo el valor de cada una de ellas de 400 000 euros. Un hijo del causante, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 16 de la ErbStG, tiene derecho a que se le aplique una reducción personal. En caso de sujeción por obligación personal, Alemania gravará la totalidad del caudal relicto, es decir, los dos bienes inmuebles, a saber, 800 000 euros menos la reducción personal de 400 000 euros, por lo que la base imponible será de 400 000 euros, es decir, el 50 % de la masa hereditaria. En caso de sujeción por obligación real, solo estará sujeto al impuesto sobre sucesiones alemán y a la potestad tributaria alemana el bien inmueble cuyo valor es de 400 000 euros situado en Alemania. Si se concediese íntegramente la totalidad de la reducción de 400 000 euros, la base imponible sería 0.

58 Véase el punto 108 de las presentes conclusiones.

59 Véanse Billig, H., «Die neuen Freibetragsregelungen für beschränkt Steuerpflichtige im ErbStG, Keine Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht in Sicht», *NWB-Erben und Vermögen*, Herne, 2018, vol. 2, pp. 54 a 56, en particular p. 55, que cita los siguientes artículos: Stalleiken, J., y Holtz, M., «Anwendungserlasse zum neuen Erbschaftsteuerrecht und aktuelle Änderungen des ErbStG», *ErbR*, Nomos, Baden-Baden, 2017, pp. 602 a 606; Halaczinsky, R., «Gestaltungen zur Steuerminderung bei der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht unter Berücksichtigung des Steuerumgehungsbekämpfungsgesetzes», *UVR*, Stotax Stollfuß Medien, Bonn, 2017, pp. 249 a 253; Bockhoff, B., y Flecke, L.-M., «Erhöhte Freibeträge für beschränkt steuerpflichtige Erwerbe durch das StUmgBG?», *ZEV*, Nomos, Baden-Baden, 2017, pp. 552 a 556, disponible en: https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Fzev%2F2017%2Fcont%2Fzev.2017.552.1.htm&pos=1&hlwords=on&lasthit=True. Los comentarios de este último artículo se apoyan en ejemplos numéricos. Véanse, en particular, los puntos 4.1 y 4.2. Estos autores subrayan también, en el punto 4.3 de dicho artículo, las dificultades que se desprenden de la consideración de los activos internacionales para calcular el importe exento del impuesto. Véase, a este respecto, por lo que se refiere al artículo 21 de la ErbStG citado: https://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/__21.html, comentario de Weiss, M., *op. cit.*, en particular punto 2.3, p. 446. Véase, asimismo, la sentencia de 12 de febrero de 2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92). Sin embargo, he de indicar, por una parte, que tanto Billig, H., *op. cit.*, punto 2, p. 54, como Bockhoff, B., y Flecke, L.-M., *op. cit.*, punto 4.3, han subrayado que, en su decisión n.º II R 53/14, de 10 de mayo de 2017, disponible en: https://www.bundesfinanzhof.de/en/entscheidungen/entscheidungen-online/decision-detail/STRE201710186/, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) señaló que correspondía al legislador nacional establecer un régimen de reducción diferente entre los residentes y los no residentes. Por otra parte, en su decisión n.º 3 K 163/19, de 22 de julio de 2020, disponible en: https://www.rechtsprechung.niedersachsen.de/jportal/portal/page/bsndprod.psml?doc.id=STRE202075214&st=ent&doctyp=juris-r&showdoccase=1&paramfromHL=true#focuspoint, el Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario del estado federado de Baja Sajonia, Alemania) mencionó en el apartado 44 opiniones divergentes de otros autores sobre la conformidad con el Derecho de la Unión de la modificación del artículo 16, apartado 2, de la ErbStG.

60 A este respecto, procede tener en cuenta el carácter real del impuesto sobre sucesiones, que lo distingue en general del impuesto sobre la renta. Dicho carácter se desprende de las condiciones de la transmisión hereditaria y justifica que se examinen las modalidades de la imposición. Véase, a este respecto, la sentencia Eckelkamp y otros (apartado 63).

61 Véase, en este sentido, por lo que se refiere a la aplicación de la reducción en caso de exención de determinados elementos de la sucesión o en caso de falta de tributación con arreglo a un convenio dirigido a evitar la doble imposición, la sentencia del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) n.º II R 53/14, de 10 de mayo de 2017 (apartados 29, 32 y 33).

69. En estas circunstancias, sin perjuicio de las comprobaciones que debe efectuar el órgano jurisdiccional remitente, considero que la normativa nacional en cuestión, en la medida en que establece una norma de proporcionalidad para el cálculo del importe de la reducción concedida al heredero no residente, no constituye una restricción a la libre circulación de capitales en el sentido del artículo 63 TFUE.

70. Si, no obstante, basándose únicamente en la constatación [62] de que la reducción es una ventaja fiscal vinculada a la relación familiar existente entre el causante y el heredero sujeto pasivo, cuyo importe se fija sin tener en cuenta, en caso de sujeción por obligación personal, el valor de la sucesión, el Tribunal de Justicia considerase que la normativa controvertida en el litigio principal da lugar a un tratamiento menos favorable del heredero en caso de sujeción por obligación real, que puede disuadir a los no residentes en Alemania de invertir en dicho Estado miembro y, por lo tanto, restringir la libre circulación de capitales, debería comprobarse entonces si esta diferencia de trato se refiere a situaciones que no son objetivamente comparables o si está justificada por una razón imperiosa de interés general. [63]

2. Sobre la existencia de una situación objetivamente comparable

71. En la sentencia Welte, el Tribunal de Justicia señaló que la normativa nacional en cuestión trataba de manera idéntica, salvo en cuanto atañe al importe de la reducción que podía practicar el heredero, las sucesiones, con independencia de que los herederos o el causante fuesen residentes o no. [64]

72. El Tribunal de Justicia rechazó la alegación fundamentada en la base imponible en función de si esta incluye la totalidad de la sucesión o únicamente los bienes inmuebles situados en Alemania habida cuenta de que el importe de la reducción se había fijado en ambos casos. [65] Asimismo, se basó en el hecho de que la condición de sujeto pasivo no depende del lugar de residencia, [66] de que la reducción tiene por objeto disminuir el importe total del impuesto sobre sucesiones [67] y de que se concede al heredero en su calidad de sujeto pasivo. [68]

73. El Tribunal de Justicia dedujo de ello que «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

62 Dicho de otro modo, sin tener en cuenta que la carga fiscal sea mayor o menor. Véanse, por lo que se refiere a este criterio, los puntos 43 y 46 de las presentes conclusiones.

63 Véase, en particular para un recordatorio exhaustivo de los principios aplicables, la sentencia de 26 de mayo de 2016, Comisión/Grecia (C-244/15, EU:C:2016:359), apartados 33 a 35 y jurisprudencia citada.

64 Véase la sentencia Welte (apartado 51). En el apartado 50 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia constató que la clase y el tipo impositivo se determinan en función de normas que no disponen un trato diferente según la residencia. Véase, asimismo, la sentencia de 26 de mayo de 2016, Comisión/Grecia (C-244/15, EU:C:2016:359), apartado 36.

65 Véase la sentencia Welte (apartado 53).

66 Véase la sentencia Welte (apartado 53). A mi modo de ver, esta constatación debe limitarse a los no residentes, toda vez que, en el supuesto de una masa hereditaria que únicamente está formada por bienes situados en el extranjero, solo los residentes son sujetos pasivos.

67 Véase la sentencia Welte (apartado 53). Es preciso indicar que, aunque la normativa nacional únicamente prevé que el tipo impositivo variará en función de si la sujeción es por obligación personal o por obligación real, la tributación de una sucesión que está formada por un patrimonio mundial, del que solo una parte reducida está situada en el territorio nacional, se fijará concretamente sobre la base de un tipo superior al que se aplica únicamente a los bienes situados en el territorio nacional. Véase, a modo de ejemplo, la nota 52 de las presentes conclusiones.

68 Véase la sentencia Welte (apartado 55).

de un causante residente o no residente» [69] y que, en consecuencia, «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». [70]

74. En efecto, en un supuesto en el que la masa hereditaria solo incluía unos bienes nacionales situados en Alemania, la única diferencia resultante de la normativa controvertida en la sentencia Welte entre los herederos según su residencia o la del causante se refería al importe de la reducción, es decir, 2 000 euros para los no residentes y 500 000 euros para los residentes. [71]

75. En consecuencia, la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Welte no me parece extrapolable a la situación controvertida en el litigio principal, salvo que se tome en consideración la adaptación de la ventaja fiscal a la carga real soportada por el sujeto pasivo, que es diferente según su lugar de residencia o el del causante. En efecto, la proporcionalidad de la reducción corresponde al nivel de enriquecimiento final de los residentes y de los no residentes que constituye el objeto de la imposición de las sucesiones [72] dentro de los límites de la potestad tributaria de Alemania, [73] a saber, el patrimonio mundial para los primeros y sobre una parte de los bienes cedidos para los segundos. A este respecto, me remito a mi argumentación antes expuesta. [74]

76. En consecuencia, con carácter subsidiario, propongo al Tribunal de Justicia que declare que, en un sistema tributario en el que el importe de la reducción se determina en función del ámbito de la sujeción, las situaciones no son objetivamente comparables. [75]

77. Una solución distinta, que sería coherente con la sentencia Welte, supondría, pues, considerar que la situación del heredero no residente de un causante no residente es comparable a la de un heredero o de un causante residente, por principio, como consecuencia del régimen fiscal en el que la condición de sujeto pasivo no depende del lugar de residencia y la clase impositiva y la reducción se determinan únicamente en función de la relación familiar.

69 Sentencia Welte (apartado 55).

70 Sentencia Welte (apartado 56).

71 Véanse el punto 44 de las presentes conclusiones y la sentencia Welte (apartado 54).

72 Véase el punto 9 de las presentes conclusiones. Cabe subrayar, a este respecto, que dicho sistema presenta la ventaja, con arreglo al Derecho de la Unión, de adaptar el régimen fiscal a las distintas situaciones de los no residentes y, especialmente, a aquella en la que la mayoría de los bienes gravados se encuentran en el territorio del Estado miembro en cuestión.

73 Véase la sentencia de 12 de febrero de 2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92), puntos 30 y 31. Véanse también, a modo de comparación, los elementos utilizados para calcular el impuesto sobre sobre sucesiones en un caso de transmisión sucesiva de los mismos bienes en un plazo de diez años a un heredero residente en Alemania, sentencia Feilen, apartado 27, y nota 79 de las presentes conclusiones.

74 Véanse los puntos 62, 63 y 68 de las presentes conclusiones.

75 Véanse, por lo que se refiere a la argumentación basada en la diferencia de las bases imponibles de los residentes y de los no residentes, a saber, la totalidad de la sucesión para los primeros y únicamente los bienes nacionales para los segundos, en particular a la luz de la igualdad de trato, los trabajos preparatorios del Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (proyecto de ley relativa a la lucha contra el fraude fiscal y por la que se modifican otras disposiciones fiscales), documento del Bundestag 18/11132, disponible en: https://dserver.bundestag.de/btd/18/111/1811132.pdf (p. 35), citados por la Comisión en sus observaciones escritas. Véase, para las referencias de la reforma de 2017, el punto 6 de las presentes conclusiones. Véase, asimismo, sobre el contexto de la intervención legislativa, Billig, H., *op. cit.*, en particular pp. 54 y 55. No obstante, cabe observar que la Comisión modificó su opinión durante la vista, remitiéndose a la sentencia Welte (apartado 53), para defender que la reducción debe ser idéntica en todos los casos, con independencia del valor de la sucesión y de la parte de la sucesión gravada en Alemania. Dicha institución subrayó que, para el sujeto pasivo, ya sea residente o no residente, la relación familiar que justifica la reducción no cambia. Además, toda vez que, para el heredero no residente, la potestad tributaria de Alemania no se extiende al patrimonio mundial, esto no puede tenerse en cuenta para calcular el importe de la reducción parcial.

78. En tal caso, el Tribunal de Justicia deberá entonces examinar si una normativa como la controvertida en el litigio principal puede estar objetivamente justificada por una razón imperiosa de interés general, como afirma el Gobierno alemán con carácter subsidiario.

3. Sobre la existencia de una razón imperiosa de interés general

79. El Gobierno alemán sostiene que las normativas en cuestión están justificadas por razones imperiosas de interés general, a saber, preservar la coherencia de las normativas alemanas relativas al impuesto sobre sucesiones y garantizar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

80. Por lo que se refiere a la justificación basada en el principio de coherencia fiscal,[76] ya examinada por el Tribunal de Justicia a la vista de la normativa anterior a la controvertida en el litigio principal, el Tribunal de Justicia ha declarado que era infundada, puesto que «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 este con ningún gravamen fiscal determinado en virtud del impuesto sobre sucesiones».[77]

81. En el presente asunto, el Gobierno alemán invoca, en esencia, la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Feilen.[78] Alega, por analogía, que la existencia de una relación directa entre una menor reducción y el tipo del impuesto sobre sucesiones alemán que se aplica a los bienes adquiridos sigue una lógica reflectante.

82. No obstante, en dicha sentencia, la decisión del Tribunal de Justicia versa sobre una situación, muy diferente de la controvertida en el litigio principal, en la que la normativa en cuestión trata de forma diferente a los beneficiarios de la sucesión según que los bienes hereditarios se encontraran o no en el territorio nacional al tiempo de la sucesión anterior y según que las partes en esta sucesión residieran o no en ese territorio únicamente a efectos de la reducción del impuesto sobre sucesiones que puede acumularse.[79]

76 A este respecto, el Tribunal de Justicia recordó en la sentencia Feilen (apartado 30), por una parte, que ya ha reconocido que la necesidad de preservar la coherencia de un régimen fiscal puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por el Tratado. Por otra parte, 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, debiendo apreciarse el carácter directo de ese vínculo a la luz del objetivo de la normativa controvertida.

77 Sentencia Welte (apartado 60 y jurisprudencia citada en materia de donaciones). Sobre la falta de justificación de dicho mecanismo de compensación, por lo que se refiere a la consideración, para la aplicación de una reducción incrementada, de un período de diez años anterior a la donación de la que al menos un residente alemán es parte, véase, asimismo, la sentencia Hünnebeck (apartado 63).

78 El Gobierno se ha referido más concretamente a la sentencia Feilen (apartados 30 y 37).

79 Véase la sentencia Feilen (apartado 27). El Tribunal de Justicia precisó que se trata de una situación en la que la normativa «coloca en un mismo plano a efectos del impuesto sobre sucesiones a las personas incluidas en la clase impositiva I y residentes en el territorio nacional que adquieren por vía de herencia un patrimonio que comprende bienes que en los diez años precedentes a la sucesión ya habían formado parte de una herencia cuyos beneficiarios pertenecían a la misma clase impositiva, cualquiera que fuera la situación de esos bienes o el lugar de residencia de las partes en ella al tiempo de la sucesión anterior». Desde el punto de vista fáctico, en el apartado 17 de dicha sentencia se precisa que la sucesión en cuestión comprende un patrimonio procedente de una sucesión anterior entre la hermana y la madre del Sr. Max-Heinz Feilen en Austria, donde estaba situado ese patrimonio y donde ambas residían al tiempo de fallecer la hermana. La percepción del impuesto sobre sucesiones en virtud de ese patrimonio en dicho Estado miembro y no en Alemania es la razón por la que no se concedió al Sr. Feilen la reducción del impuesto sobre sucesiones prevista en la normativa nacional.

83. En tal caso, se aprecia nítidamente la compensación de la ventaja fiscal con un gravamen fiscal determinado. No sucede así en el caso del mecanismo de la reducción, que tiene por objeto eximir a los herederos de toda imposición en la mayoría de los casos, sin contrapartida. En efecto, el Tribunal de Justicia declaró que la lógica fiscal se basaba en la percepción del impuesto sobre sucesiones al tiempo de una sucesión anterior en el mismo Estado miembro.[80] Por consiguiente, puesto que el Gobierno alemán no ha formulado alegaciones fundamentadas sobre lo que le lleva a considerar que la situación controvertida en el litigio principal presenta características que le permiten apartarse del análisis efectuado por el Tribunal de Justicia en la sentencia Welte, propongo al Tribunal de Justicia que considere que la normativa controvertida en el litigio principal no puede estar justificada por la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario alemán.

84. En lo que atañe a la justificación basada en el principio de territorialidad y en la supuesta necesidad de garantizar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, el Tribunal de Justicia declaró que se trata de un objetivo legítimo,[81] pero que dicha justificación no está fundada cuando la diferencia de trato resulta de la aplicación exclusiva de la normativa nacional en cuestión o cuando no se demuestra que dicha diferencia de trato es necesaria para garantizar la potestad tributaria del Estado miembro de que se trate.[82]

85. En el presente asunto, el Gobierno alemán sostiene que, puesto que no existen medidas de unificación o de armonización adoptadas por la Unión en materia de impuesto sobre sucesiones, ha ejercido su competencia que le autoriza a definir, unilateralmente, los criterios de reparto de la potestad tributaria en el caso de sucesiones que incluyen elementos transfronterizos. Dicho Gobierno añade que se ha inspirado en principios impositivos reconocidos[83] y establece una distinción entre los supuestos de sujeción por obligación personal que incluyen los bienes adquiridos a nivel mundial y los supuestos de sujeción por obligación real que únicamente se refieren a las transmisiones de bienes internos cualificados. Mediante dicho reparto, persigue tanto el objetivo de prevenir[84] o de eliminar[85] una doble imposición como el de evitar una doble no sujeción por obligación real de los bienes adquiridos.

86. En mi opinión, el Gobierno alemán demuestra que la diferencia de trato es necesaria para garantizar su potestad tributaria y es proporcional al objetivo perseguido, puesto que tiene en cuenta la diferencia de base imponible.

87. En efecto, procede tomar en consideración el hecho de que las reducciones personales se conceden sobre la base del tipo máximo del impuesto sobre sucesiones alemán que se aplica a los bienes y que este refleja, en consecuencia, la potestad tributaria de Alemania respecto de los no residentes en comparación con la de los residentes.

88. De ello se desprende que, con carácter subsidiario a mi parecer, la restricción a los movimientos de capitales resultante de una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal está justificada por el principio de territorialidad.

80 Véase la sentencia Feilen (apartado 33).

81 Véase la sentencia Hünnebeck (apartado 65 y jurisprudencia citada).

82 Véase la sentencia Hünnebeck (apartado 66). Sobre la normativa controvertida, véase la nota 24 de las presentes conclusiones.

83 El Gobierno alemán se refiere al modelo de convenio elaborado por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) en materia de sucesiones y donaciones. Véase, a este respecto, la sentencia de 23 de febrero de 2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131), apartado 48.

84 El Gobierno alemán cita como ejemplo la no imposición de los bienes extranjeros en el marco de la sujeción por obligación real.

85 El Gobierno alemán cita como ejemplo la imputación del impuesto sobre sucesiones extranjero con arreglo al artículo 21 de la ErbStG o la deducción del impuesto sobre sucesiones extranjero en concepto de deudas del caudal relicto.

B. Sobre la segunda cuestión prejudicial

89. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 63 TFUE, apartado 1, y el artículo 65 TFUE, 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 sujeción por obligación real limitada a los bienes inmuebles nacionales, aplicable cuando ni el causante ni el heredero residían en el territorio de dicho Estado miembro en el momento del fallecimiento, que las deudas resultantes de las cuotas forzosas no son deducibles, ni siquiera proporcionalmente, del valor de la transmisión *mortis causa*, mientras que dichas deudas se podrían deducir íntegramente en caso de sujeción por obligación personal de la masa hereditaria, aplicable si al menos el causante o el heredero residiera en el momento del fallecimiento en dicho Estado miembro.

90. El Gobierno alemán reconoce que la normativa controvertida constituye una restricción a la libre circulación de capitales en el sentido del artículo 63 TFUE, apartado 1.

91. En efecto, como ha señalado el órgano jurisdiccional remitente, la demandante no puede, con arreglo al artículo 10, apartado 6, segunda frase, de la ErbStG, deducir de la transmisión *mortis causa*, en concepto de deudas del caudal relicto, las deudas resultantes de las cuotas forzosas de su madre y de su hermano, que debe satisfacer. Así, con arreglo a dicha disposición, en los casos de *sujeción por obligación real*, solo son deducibles las deudas y cargas relacionadas económicamente con los bienes sujetos al impuesto. [86]

92. Además, el órgano jurisdiccional remitente indica que, según la jurisprudencia del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), la relación económica que exige el artículo 10, apartado 6, frases primera y segunda, de la ErbStG no se establece entre determinados bienes pertenecientes al caudal relicto y la cuota forzosa, pese a que se calcule en función del valor del caudal relicto. [87]

93. En estas circunstancias, como ya se ha recordado, para que una normativa fiscal nacional pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso comprobar que la diferencia de trato afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o que está justificada por razones imperiosas de interés general. [88]

1. Sobre la existencia de una situación objetivamente comparable

94. Como han señalado el Gobierno alemán y la Comisión, la normativa controvertida puede asimilarse a la examinada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Arens-Sikken. En efecto, en el asunto que dio lugar a dicha sentencia, la normativa nacional preveía que, cuando en el momento de su fallecimiento el causante resida en un Estado miembro distinto del Estado miembro de que se trate, las deudas por exceso de adjudicación resultante de una partición

86 Véase el punto 27 de las presentes conclusiones.

87 Véase el punto 28 de las presentes conclusiones.

88 Véase el punto 70 de las presentes conclusiones.

hecha por el testador no podían deducirse a efectos de la liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito correspondiente a un bien inmueble dejado en herencia. [89]

95. El Tribunal de Justicia examinó, en particular, las alegaciones según las cuales, antes de nada, no cabe considerar que las deudas por exceso de adjudicación estén directamente vinculadas al inmueble en el sentido de las sentencias de 12 de junio de 2003, Gerritse, [90] y de 11 de diciembre de 2003, Barbier; [91] a continuación, que estas deudas no forman parte de la sucesión, sino que se trata de deudas que recaen sobre el cónyuge supérstite y que nacen, después del fallecimiento del causante, por efecto del testamento dejado por este y, por último, que las deudas en cuestión no recaen sobre el bien inmueble y que los acreedores del cónyuge supérstite, que asume la deuda por exceso de adjudicación, no pueden hacer valer ningún derecho real sobre dicho bien inmueble. [92]

96. No obstante, si bien en el asunto que dio lugar a la sentencia Arens-Sikken el Tribunal de Justicia declaró que las deudas por exceso de adjudicación eran conexas al bien inmueble en cuestión, no se pronunció sobre si existe una conexión directa entre las deudas por exceso de adjudicación y el bien inmueble objeto de la sucesión. Este consideró que bastaba con examinar la diferencia de trato resultante de la normativa en cuestión cuyo efecto es repartir la carga fiscal entre los diferentes herederos de manera distinta en función de que el causante fuera, en el momento de su fallecimiento, residente o no residente en el Estado miembro en cuestión. [93]

97. Infiero de ello que, contrariamente a lo que sostiene el Gobierno alemán, por lo que se refiere a la cuota forzosa, el Tribunal de Justicia no ha declarado, como en la sentencia Eckelkamp y otros, [94] que corresponde al órgano jurisdiccional remitente establecer si existe un vínculo directo entre la deuda invocada y el bien inmueble sujeto a gravamen.

89 Véase la sentencia Arens-Sikken (apartado 34). En el apartado 16 de dicha sentencia se precisaba que la Sra. Arens-Sikken había obtenido, en virtud de una partición hecha por el testador, elementos del activo y del pasivo cuyo valor excedía de la porción hereditaria que le correspondía por aplicación de la ley. Así pues, obtuvo un excedente. En cuanto a sus hijos, sufrieron un déficit, puesto que no obtuvieron ninguno de los bienes que integraban la sucesión. A tenor de la referida partición, la demandante estaba obligada a abonar en efectivo a sus hijos el valor de sus respectivas porciones hereditarias. Por consiguiente, había asumido frente a cada uno de sus hijos una deuda derivada del exceso de adjudicación en su favor y los hijos se convirtieron en acreedores de la demandante en relación con los créditos derivados del exceso de adjudicación. En virtud del régimen neerlandés del impuesto sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito, si el causante hubiera residido en el Estado miembro de imposición en el momento de su fallecimiento, la demandante en el litigio principal podría haber tenido en cuenta las deudas por exceso de adjudicación, al igual que todas las deudas incluidas en la sucesión, *a la hora de determinar la base imponible del impuesto sobre sucesiones* que en tal supuesto se hubiera devengado (apartado 23 de dicha sentencia).

90 C-234/01, EU:C:2003:340. Dicha sentencia versa sobre una normativa nacional que, en materia tributaria, se oponía a que los no residentes dedujesen los gastos profesionales vinculados directamente a la actividad que generó los rendimientos imponibles en el Estado miembro de que se trate.

91 C-364/01, EU:C:2003:665. En este asunto, la normativa nacional en cuestión relativa a la fijación de la cuota tributaria exigible en caso de transmisión hereditaria de un bien inmueble situado en el Estado miembro en cuestión preveía que, para estimar el valor de ese bien, la obligación incondicional que recaía sobre el poseedor del derecho real consistente en transmitirlo a un tercero que dispone de la propiedad económica de un bien inmueble podía ser tenida en cuenta si, en la fecha de su fallecimiento, el causante residía en dicho Estado, mientras que no podía ser tenida en cuenta si residía en otro Estado miembro.

92 Véase la sentencia Arens-Sikken (apartado 42). En dicho asunto, como se ha precisado en los apartados 35 a 39 de esta sentencia, si el causante hubiera residido en los Países Bajos en el momento de su fallecimiento, la carga fiscal se habría repartido entre los herederos. Por el mero hecho de que este no residía en dicho Estado miembro, la carga fiscal fue soportada por un solo heredero.

93 Véase la sentencia Arens-Sikken (apartado 45).

94 Véase la sentencia Eckelkamp y otros (apartado 53).

98. El Gobierno alemán alega que, según la jurisprudencia nacional, [95] el derecho a la cuota forzosa grava la sucesión en su totalidad y que, en consecuencia, no existe una relación entre los bienes nacionales y tales deudas. Añade que la falta de deducibilidad de las deudas que no guardan una relación económica con los bienes gravados en los casos de sujeción por obligación real persigue el objetivo establecido en el artículo 10 de la ErbStG en virtud del cual únicamente puede utilizarse como base imponible del impuesto sobre sucesiones el incremento patrimonial neto resultante de la adquisición de los bienes.

99. Estas alegaciones en apoyo de la tesis de la no comparabilidad de las situaciones que, en esencia, son idénticas a las formuladas por el Gobierno español en la medida en que se fundamentan en la diferencia de base imponible, no son convincentes. En efecto, al igual que la Comisión, observo que, en una situación en la que la sucesión únicamente incluye un bien inmueble situado en Alemania, las deudas resultantes de las cuotas forzosas serán deducibles si el heredero o el causante es residente y no lo serán si ninguno de los dos lo es. Así, siguiendo la misma lógica que la propuesta en relación con la aplicación de la reducción al activo hereditario, [96] parece que debe establecer una relación entre el enriquecimiento del heredero, su imposición y la ventaja fiscal concedida. De no existir tal relación, la tributación del heredero se referirá a una parte del valor de un patrimonio que no se ha transmitido o, en otras palabras, a una parte de enriquecimiento que no existe concretamente.

100. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que considere, por analogía con la interpretación dada en la sentencia Arens-Sikken, [97] que una normativa nacional que coloca en el mismo plano, a efectos de la tributación de un bien inmueble adquirido por herencia y situado en el Estado miembro en cuestión, a los herederos de una persona que tuviera la condición de residente en el momento de su fallecimiento y a los herederos de otra persona que en ese mismo momento tuviera la condición de no residente, no puede, sin crear discriminaciones, tratar de manera diferente, en el marco del mismo tributo, a esas dos categorías de herederos por lo que respecta a la deducibilidad de las cargas que recaen sobre la sucesión.

2. Sobre la existencia de una razón imperiosa de interés general

101. Con carácter subsidiario, el Gobierno alemán sostiene que la normativa nacional en cuestión está justificada por las mismas razones imperiosas de interés general que invocó por lo que se refiere a la reducción. [98] Dicho Gobierno considera, en esencia, que la aplicación de un régimen diferente de deducción de las deudas del caudal relicto es coherente con la base imponible en Alemania.

[95] He de señalar, a este respecto, que la Comisión precisó en sus observaciones escritas que: «contrariamente a los órganos jurisdiccionales de lo tributario alemanes, que consideran que la cuota forzosa no da lugar a una relación económica con los bienes pertenecientes al caudal relicto [véase la resolución de remisión (apartado 36)], las entidades financieras alemanas indican lo contrario en un dictamen emitido por ellas: "Por lo que se refiere a las cuotas forzosas, existe una relación económica con los distintos bienes pertenecientes al caudal relicto adquiridos, con independencia de la medida en que estos sean imponibles o estén exentos, por lo que dicha carga está cubierta por la restricción de la deducción. En cambio, dicha relación económica con los distintos bienes pertenecientes al caudal relicto adquiridos no existe en el caso de otras deudas del caudal relicto de carácter general."» Decisiones adoptadas en este sentido por las entidades financieras superiores de los estados federados de 25 de junio de 2009, *Bundessteuerblatt* (Diario Oficial de información fiscal) 2009 I, p. 713, «Zu § 10 ErbStG», sección 1, «Limitación de la deducción de deudas y cargas», apartado 2, disponible en: https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/347085/]).

[96] Véase el punto 56 de las presentes conclusiones.

[97] Véase el apartado 57 de dicha sentencia, al que el Tribunal de Justicia se remitió por analogía en la sentencia Eckelkamp y otros. En el apartado 56 de la sentencia Arens-Sikken, el Tribunal de Justicia recordó que, según la normativa en cuestión, «tan solo se establece una diferencia de trato entre la sucesión de los residentes y la de los no residentes en lo que atañe a la deducción de las deudas por exceso de adjudicación derivadas de una partición hecha por el causante».

[98] Véase el punto 79 de las presentes conclusiones.

102. Del mismo modo que para la cuestión relativa a la reducción, en lo tocante al mantenimiento de la coherencia fiscal, el Gobierno alemán se remite a la sentencia Feilen y se limita a aducir que la reducción tan solo puede concederse en los casos en que el patrimonio en cuestión está sujeto a gravamen en Alemania.

103. Por una parte, me remito a mi análisis relativo a la transposición de dicha sentencia a la situación controvertida en el litigio principal, que es asimismo válido para la deducibilidad de la cuota forzosa. [99] Por otra parte, en lo que atañe a la compensación, que es un criterio utilizado por el Tribunal de Justicia cuando se invoca la coherencia del sistema tributario, [100] es preciso señalar que el Gobierno alemán no presenta ante el Tribunal de Justicia ningún elemento de apreciación.

104. Pues bien, por analogía con lo que el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia Eckelkamp y otros, [101] debe señalarse que la normativa controvertida en el litigio principal excluye pura y simplemente la deducción de las deudas resultantes de las cuotas forzosas, [102] aun cuando la totalidad de la sucesión sujeta al impuesto se sitúe en Alemania, sin tomar en consideración un elemento distinto de la residencia del causante o la del heredero cuando se sitúe fuera de Alemania.

105. Por lo que se refiere al principio de territorialidad y a la necesidad de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros invocados por el Gobierno alemán, este alega que la deducción de tales deudas excedería los límites de su potestad tributaria y que debe tomarse en consideración una eventual doble deducción de las deudas.

106. No obstante, en el marco de su jurisprudencia relativa a la libre circulación de capitales y al impuesto sobre sucesiones, el Tribunal de Justicia declaró que un nacional no puede ser privado de la posibilidad de invocar disposiciones del Tratado por sacar provecho de las ventajas fiscales ofrecidas legalmente por las normas en vigor en un Estado miembro distinto de aquel en el que reside, [103] cuando no exista un convenio que tenga por objeto para evitar la doble imposición. [104]

107. En el presente asunto, procede recordar que no existe ningún convenio bilateral entre la República Federal de Alemania y la República de Austria en lo que respecta a la prevención de la doble imposición en materia de impuestos sobre sucesiones. [105]

108. En tales circunstancias, considero que el Estado miembro en el que está situado un bien inmueble que es objeto de la sucesión no puede, para justificar una restricción a la libre circulación de capitales resultante de su normativa, invocar la posibilidad independiente de su voluntad, que se ofrece al heredero, de beneficiarse de una ventaja fiscal que concede otro Estado miembro, como el Estado en el que residía el causante en el momento de su fallecimiento, que pudiera compensar, total o parcialmente, el perjuicio sufrido por el heredero del causante como

99 Véanse los puntos 82 y 83 de las presentes conclusiones.

100 Véase el punto 80 de las presentes conclusiones.

101 Véase la sentencia Eckelkamp y otros (apartado 70).

102 Cabe observar que, en algunos casos, la deducción puede ser proporcional al importe exento. En sus observaciones escritas, el Gobierno alemán precisó que, con arreglo al artículo 10, apartado 6, tercera frase, de la ErbStG, si el bien solo está parcialmente excluido de la tributación, las deudas y cargas relacionadas con este deben repartirse de manera proporcional. Véase, asimismo, Weiss, M., *op. cit.*, en particular punto 2.1.1, p. 445.

103 Véase la sentencia Eckelkamp y otros (apartado 66 y jurisprudencia citada).

104 Véase, para una síntesis de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en este contexto, un resumen de la Recomendación de la Comisión, de 15 de diciembre de 2011, relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones [C(2011) 8819 final] y de los elementos de análisis de la cuestión de las sucesiones transfronterizas desde una perspectiva económica, van Vijfeijken, I., J. F.A., *op. cit.*, en particular pp. 214 a 217.

105 Véase el punto 18 de las presentes conclusiones.

consecuencia de la no deducibilidad de las deudas resultantes de las cuotas forzosas en el Estado miembro en el que está situado el bien inmueble dejado en herencia, al liquidar el impuesto sobre sucesiones. [106]

109. En consecuencia, considero que la exclusión sistemática para los no residentes en el territorio nacional, en caso de sujeción por obligación real, de la deducción de las deudas resultantes de las cuotas forzosas del valor de la transmisión *mortis causa*, sin que se tome en consideración, ni siquiera proporcionalmente, la base imponible, cuando esta se define para determinar el enriquecimiento del heredero, con arreglo al artículo 10, apartado 1, de la ErbStG, constituye una restricción a la libre circulación de capitales en el sentido del artículo 63 TFUE que no está justificada por una razón imperiosa de interés general.

V. Conclusión

110. Habida cuenta de la consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal de lo Tributario de Düsseldorf, Alemania) del siguiente modo:

«1) El artículo 63 TFUE, apartado 1, y el artículo 65 TFUE, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa de un Estado miembro en materia del impuesto sobre sucesiones que establece, en caso de sujeción por obligación real limitada a los bienes inmuebles nacionales, aplicable cuando ni el causante ni el heredero residieran en el territorio de dicho Estado miembro en el momento del fallecimiento, una reducción personal calculada proporcionalmente a la parte de los bienes sujetos al impuesto sobre sucesiones de dicho Estado miembro en relación con la totalidad de los bienes adquiridos, mientras que dicha reducción no está limitada en caso de sujeción por obligación personal de dichos bienes, reducción que se aplica cuando al menos el causante o el heredero residieran en el momento del fallecimiento en el Estado miembro en cuestión.

2) El artículo 63 TFUE, apartado 1, y el artículo 65 TFUE, 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 sujeción por obligación real limitada a los bienes inmuebles nacionales, aplicable cuando ni el causante ni el heredero residieran en el territorio de dicho Estado miembro en el momento del fallecimiento, que las deudas resultantes de las cuotas forzosas no son deducibles, ni siquiera proporcionalmente, del valor de la transmisión *mortis causa*, mientras que dichas deudas se podrían deducir íntegramente en caso de sujeción por obligación personal de la masa hereditaria, aplicable si al menos el causante o el heredero residieran en el momento del fallecimiento en dicho Estado miembro.»

[106] Véase, por analogía, la sentencia Arens-Sikken (apartado 65 y jurisprudencia citada).