SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 11 de septiembre de 2008 *

En el asunto C-43/07,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el le Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resolución de 12 de enero de 2007, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de febrero de 2007, en el procedimiento entre

D.M.M.A. Arens-Sikken

y

Staatssecretaris van Financiën,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. J.N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, A. Ó Caoimh (Ponente) y A. Arabadjiev, Jueces;

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Abogado General: Sr. J. Mazák;
Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 13 de diciembre de 2007;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. C. Wissels y M. de Mol, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno belga, por la Sra. L. Van den Broeck, en calidad de agente, asistida por el Sr. A. Haelterman, advocaat;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. R. Lyal, A. Weimar y. R. Troosters, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de marzo de 2008;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 73 B y 73 D del Tratado CE (actualmente artículos 56 CE y 58 CE, respectivamente), relativos a la libre circulación de capitales.

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre la Sra. Arens-Sikken, esposa de un nacional neerlandés fallecido en Italia, y el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda), en relación con la liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito que grava un bien inmueble que el *de cuius* poseía en los Países Bajos.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 A tenor del artículo 1 de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado [convertido en artículo 67 del Tratado CE (derogado por el Tratado de Ámsterdam)] (DO L 178, p. 5):

«1. Los Estados miembros suprimirán las restricciones a los movimientos de capitales que tienen lugar entre las personas residentes en los Estados miembros, sin perjuicio de las disposiciones que se indican más adelante. Para facilitar la aplicación de la presente Directiva, los movimientos de capitales se clasificarán con arreglo a la nomenclatura que se establece en el Anexo I.

2. Las transferencias correspondientes a los movimientos de capitales se efectuarán en las mismas condiciones de cambio que las que se practican para los pagos relativos a las transacciones corrientes».

4 Entre los movimientos de capitales enumerados en el anexo I de la Directiva 88/361 figuran, en la rúbrica XI, los «Movimientos de capitales de carácter personal», los cuales comprenden las sucesiones y legados.

Normativa nacional

5 En el Derecho neerlandés toda sucesión está sujeta a imposición. El artículo 1, apartado 1, de la Successiewet (Ley de sucesiones), de 28 de junio de 1956 (Stb. 1956, nº 362; en lo sucesivo, «SW 1956»), distinguía según que el causante cuya sucesión se abre residiera, en el momento de su fallecimiento, en los Países Bajos o en el extranjero.

6 En lo que atañe al período comprendido entre el 1 de enero de 1992 y el 31 de diciembre de 2001, la citada disposición tuvo la siguiente redacción:

«Con arreglo a esta Ley, se percibirán los impuestos siguientes:

1. El impuesto sobre sucesiones en función del valor de la totalidad de los bienes transmitidos en virtud del Derecho sucesorio a raíz del fallecimiento de una persona que residía en los Países Bajos en la fecha del citado fallecimiento […].

2. El impuesto sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito en función del valor de los bienes indicados en el artículo 5, apartado 2, obtenidos por donación o por herencia a raíz del fallecimiento de una persona que no residía en los Países Bajos en la fecha de la mencionada donación o fallecimiento.

3. El impuesto sobre donaciones […].»

7 En su versión aplicable entre el 8 de diciembre de 1995 y el 31 de diciembre de 2000, el artículo 5, apartado 2, de la SW 1956 disponía lo siguiente:

«El impuesto sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito se percibirá en función del valor:

1. de los bienes interiores mencionados en el artículo 13 de la Wet op de vermogensbelasting (Ley del impuesto sobre el patrimonio), de 16 de diciembre de 1964

[(Stb. 1964, nº 520; en lo sucesivo, "WB 1964")], eventualmente previa deducción de las deudas contempladas en dicho artículo;

[…].»

8 En su versión aplicable del 1 de enero de 1992 al 31 de diciembre de 2000, el artículo 13, apartado 1, primer guión, de la WB 1964 precisaba que los «bienes interiores» abarcan «los bienes inmuebles situados en los Países Bajos y los derechos que recaen sobre los mismos» (siempre que no sean propiedad de una empresa neerlandesa).

9 El artículo 13, apartado 2, letra b), de la WB 1964 sólo permite la deducción de deudas garantizadas con una hipoteca sobre un bien inmueble situado en los Países Bajos, en la medida en que se tengan en cuenta los intereses y gastos correspondientes a dichas deudas para determinar los rendimientos interiores brutos en el sentido del artículo 49 de la Wet op inkomstenbelasting (Ley del impuesto sobre la renta), de 16 de diciembre de 1964 (Stbl. 1964, nº 519).

10 Entre el Reino de los Países Bajos y la República Italiana no existe ningún convenio para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre sucesiones.

11 De las observaciones del Gobierno neerlandés se desprende que la tarifa del impuesto sobre sucesiones es progresiva en un doble sentido. Por un lado, depende de la relación que exista entre el contribuyente y el causante. Por otro lado, varía en función del valor de lo adquirido.

12 De dichas observaciones se deduce también que, a partir del 1 de enero de 1985, el tipo de gravamen proporcional del 6 % aplicable al impuesto sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito fue derogado y sustituido por la tarifa progresiva del impuesto sobre sucesiones y donaciones. Así pues, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito se liquida asimismo aplicando una tarifa progresiva por partida doble, determinada en función de la relación existente entre el contribuyente y el causante y —a partir de la citada fecha— también en función del valor de lo adquirido.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

13 El esposo de la Sra. Arens-Sikken falleció el 8 de noviembre de 1998. En la fecha de su fallecimiento, el Sr. Arens residía en Italia y llevaba más de diez años residiendo fuera de los Países Bajos.

14 El *de cuius* había dispuesto de sus bienes por testamento, repartiéndose la herencia a partes iguales entre la demandante en el litigio principal y los cuatro hijos fruto de su matrimonio con esta última.

15 No obstante, en virtud de una partición hecha por el testador con arreglo al antiguo artículo 1167 del Código Civil neerlandés, la totalidad del activo y del pasivo de la sucesión fue atribuida al cónyuge supérstite, a saber, la Sra. Arens-Sikken.

16 Según la resolución de remisión y las observaciones del Gobierno neerlandés, en virtud de la referida partición la demandante en el litigio principal obtuvo 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 partición hecha por el testador, la demandante en el litigio

principal estaba obligada a abonar en efectivo a sus hijos el valor de sus respectivas porciones hereditarias. Por consiguiente, la Sra. Arens-Sikken asumió 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.

17 La sucesión comprendía, entre otras cosas, la parte perteneciente al *de cuius* de un bien inmueble situado en los Países Bajos, parte cuyo valor se elevaba a 475.000 NLG.

18 Los herederos del *de cuius* presentaron una declaración relativa al impuesto sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito, tomando como base la adquisición por cada uno de ellos de un valor de 95.000 NLG, a saber, la quinta parte del valor del bien inmueble de 475.000 NLG.

19 La Administración tributaria consideró, en cambio, que la demandante en el litigio principal había adquirido la totalidad de la parte del bien inmueble que correspondía a la sucesión y le giró una liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito calculada sobre la base de un valor de 475.000 NLG. A los hijos de la Sra. Arens-Sikken no se les reclamó pago alguno del impuesto sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito.

20 Tras la reclamación presentada por la demandante en el litigio principal, la resolución de la Administración tributaria resultó confirmada.

21 Contra la resolución confirmatoria de la Administración tributaria, la Sra. Arens-Sikken interpuso un recurso ante el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (tribunal de apelación de 's-Hertogenbosch). En el citado recurso, la Sra. Arens-Sikken alegó que no se la podía obligar a pagar un impuesto sobre transmisiones patrimoniales

a título gratuito calculado sobre la base del mencionado valor de 475.000 NLG, sino que procedía disminuir dicho importe teniendo en cuenta las deudas por exceso de adjudicación.

22 El Gerechtshof te 's Hertogenbosch consideró que, en lo que atañe a la demandante en el litigio principal, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito recaía sobre la adquisición del bien inmueble en virtud del Derecho de sucesiones. Además, declaró que, en el marco de la partición hecha por el testador, el bien atribuido a la demandante consistía en la parte del inmueble en cuestión que pertenecía al *de cuius*.

23 La Sra. Arens-Sikken interpuso ante el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos) un recurso de casación contra la sentencia del Gerechtshof te 's Hertogenbosch. En la resolución de remisión, aquel tribunal señala que el Gerechtshof te 's Hertogenbosch declaró acertadamente que, a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito, se presume, según el Derecho sucesorio neerlandés, que la demandante en el litigio principal adquirió en su totalidad la parte del bien inmueble que le había sido adjudicada. Dicho órgano jurisdiccional constata que, en virtud del régimen neerlandés del impuesto sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito, a efectos de determinar la base imponible del impuesto la interesada no puede deducir las deudas derivadas de un exceso de adjudicación (del mismo modo en que no puede deducir una parte proporcional de todas las deudas incluidas en la sucesión). En cambio, si el esposo de la Sra. Arens-Sikken hubiera residido en los Países Bajos en el momento de su fallecimiento, esta última 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.

24 En tales circunstancias, el órgano jurisdiccional remitente se planteó la cuestión de si la no deducibilidad de las deudas por exceso de adjudicación, en el marco de la determinación de la base imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito, constituye una restricción de la libre circulación de capitales contraria a Derecho. A este respecto, dicho órgano jurisdiccional se pregunta también si existe un vínculo de conexión suficiente entre las deudas por exceso de adjudicación y el bien inmueble de que se trata, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia plasmada en las sentencias de 12 de junio de 2003, Gerritse (C-234/01, Rec. p. I-5933), y de 11 de diciembre de 2003, Barbier (C-364/01, Rec. p. I-15013).

25 Al estimar que el litigio suscitaba cuestiones de interpretación del Derecho comunitario, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 73 B y 73 D del Tratado [...] en el sentido de que se oponen a que un Estado miembro grave la adquisición hereditaria de un bien inmueble situado en dicho Estado miembro, perteneciente a la herencia de un causante residente en otro Estado miembro en la fecha de su fallecimiento, en función del valor de dicho bien inmueble, sin tener en cuenta las deudas por exceso de adjudicación a cargo del adquirente en virtud de una partición hecha por el testador?

2) En el caso de que la respuesta a la cuestión anterior sea afirmativa y de que, además, deba determinarse mediante una comparación si procede tener en cuenta las deudas por exceso de adjudicación y en qué medida, ¿qué método de comparación [...] ha de utilizarse, en un supuesto como el del presente litigio, a fin de determinar si el impuesto sobre sucesiones que se habría exigido si el causante hubiera residido en los Países Bajos en la fecha de su fallecimiento hubiera sido inferior al impuesto sobre transmisiones a título gratuito?

3) Al apreciar la posibilidad de que, en virtud del Tratado CE, el Estado miembro en el que está situado el bien inmueble tenga la obligación de permitir la deducción total o parcial de las deudas por exceso de adjudicación, ¿resulta pertinente el hecho de que dicha deducción pueda dar lugar a una compensación destinada a evitar la doble imposición menos elevada en el Estado miembro que se considere competente para percibir el impuesto sobre sucesiones por razón de la residencia del causante?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre las cuestiones prejudiciales primera y segunda

26 Mediante estas cuestiones, el órgano jurisdiccional remitente pide en sustancia que se dilucide si las disposiciones de los artículos 73 B y 73 D del Tratado, consideradas conjuntamente, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro —como la controvertida en el litigio principal— relativa a la liquidación de los impuestos sobre sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito que gravan un bien inmueble situado en dicho Estado miembro, y que no prevea la deducibilidad, a efectos de la liquidación de dichos impuestos, de las deudas por exceso de adjudicación resultante de una partición hecha por el testador, cuando en el momento de su fallecimiento el causante no residiera en el Estado donde está sito dicho bien inmueble, sino en otro Estado miembro, siendo así que tal deducción sí se autoriza cuando en el momento de su fallecimiento el causante residiera en el Estado donde esté sito dicho bien inmueble.

27 En caso de respuesta afirmativa a esta cuestión, y habida cuenta de las sentencias Gerritse y Barbie, antes citadas, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, además, qué método de comparación ha de utilizarse, en una situación como la del litigio principal, a fin de determinar si el impuesto sobre sucesiones que se habría exigido si el causante hubiera residido en los Países Bajos en la fecha de su fallecimiento hubiera sido inferior al impuesto sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito.

28 El artículo 56 CE, apartado 1, prohíbe con carácter general las restricciones a los movimientos de capitales entre los Estados miembros (sentencia de 6 de diciembre de 2007, Federconsumatori y otros, C-463/04 y C-464/04, Rec. p. I-10419, apartado 19, y jurisprudencia allí citada).

29 Teniendo en cuenta que el Tratado no define el concepto de «movimientos de capitales» a efectos del artículo 56 CE, apartado 1, el Tribunal de Justicia ha tenido ocasión con anterioridad de reconocer un valor indicativo a la Nomenclatura del anexo a la Directiva 88/361, aun cuando esta última haya sido adoptada sobre la base de los artículos 69 y 70, apartado 1, del Tratado CEE (posteriormente artículos 69 y 70, apartado 1, del Tratado CE, derogados por el Tratado de Ámsterdam), debiendo entenderse que, de conformidad con su introducción, la lista que contiene no reviste carácter exhaustivo (véanse, en particular, las sentencias de 23 de febrero de 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Rec. p. I-1957, apartado 39; de 3 de octubre de 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Rec. p. I-9521, apartado 41; Federconsumatori y otros, antes citada, apartado 20, y de 17 de enero de 2008, Jäger, C-256/06, Rec. p. I-123, apartado 24).

30 A este respecto, el Tribunal de Justicia, tras recordar que las sucesiones —que consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, o, en otras palabras, en una transferencia a los herederos de la propiedad sobre los distintos bienes, derechos, etc., que integran dicho caudal— están comprendidas en el ámbito de aplicación de la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361, titulada «Movimientos de capitales de carácter personal», declaró que las sucesiones constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 56 CE, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro (véanse las sentencias, antes citadas, Barbier, apartado 58; van Hilten-van der Heijden, apartado 42, y Jäger, apartado 25).

31 No constituye en modo alguno una situación puramente interna una situación en la que una persona residente en Italia en el momento de su fallecimiento deja en herencia a otras personas residentes en Italia o, en su caso, en otros Estados miembros, un bien inmueble situado en los Países Bajos y que es objeto en este último Estado de liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito.

32 Por consiguiente, la sucesión controvertida en el asunto principal constituye un movimiento de capitales a efectos del artículo 56 CE, apartado 1.

33 En consecuencia, procede examinar, en primer lugar, si, como sostiene la Comisión de las Comunidades Europeas, una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal restringe los movimientos de capitales.

34 A este respecto, con carácter liminar procede recordar que, con arreglo a la normativa neerlandesa, cuando en el momento de su fallecimiento el causante reside en un Estado miembro distinto del Reino de los Países Bajos, las deudas por exceso de adjudicación resultante de una partición hecha por el testador —tales como las que recaen sobre la Sra. Arens-Sikken en el litigio principal— no pueden deducirse a efectos de la liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito correspondiente a un bien inmueble dejado en herencia. Por consiguiente, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito que le correspondía pagar a la demandante en el litigio principal en razón de la adquisición por herencia del bien inmueble debía liquidarse sobre un valor de 475.000 NLG, a saber, la totalidad del valor de dicho bien.

35 En cambio, cuando el causante reside en los Países Bajos en el momento de su fallecimiento, sí se tienen en cuenta tales deudas en la liquidación del impuesto sobre sucesiones que grava un bien inmueble adquirido por herencia. En una situación que fuera idéntica a la de la demandante en el litigio principal —caracterizada por la presencia de otros cuatro coherederos y de un bien inmueble dejado en herencia de un valor de 475.000 NLG— el impuesto sobre sucesiones que habría de pagar el cónyuge que hubiera asumido las deudas por exceso de adjudicación se liquidaría sobre un importe de 95.000 NLG, que representa la quinta parte del valor de dicho bien.

36 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que las disposiciones nacionales que determinan el valor de un bien inmueble a efectos de la fijación de la cuota tributaria exigible en caso de adquisición por herencia pueden no sólo disuadir de la compra de bienes inmuebles situados en el Estado miembro en cuestión, sino asimismo provocar la disminución del valor de la herencia de un residente en un Estado miembro distinto de aquél en el que se encuentran tales bienes (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Barbier, apartado 62, y Jäger, apartado 30).

37 En lo que atañe a las sucesiones, la jurisprudencia ha confirmado que las medidas prohibidas por el artículo 56 CE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen las que provocan una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado miembro distinto de aquél en el que se sitúan los bienes afectados y que somete a tributación la adquisición por vía sucesoria de tales bienes (sentencias, antes citadas, van Hilten-van der Heijden, apartado 44, y Jäger, apartado 31).

38 Es verdad que, en una situación como la del litigio principal, a efectos de aplicar la normativa nacional el valor imponible del bien inmueble dejado en herencia sigue siendo el mismo con independencia de que se admitan o no deducciones a fin de tener en cuenta la partición hecha por el testador. Sin embargo, tal como acertadamente aduce la Comisión, no es menos cierto que, en lo que atañe al método de cálculo para determinar el impuesto que corresponde efectivamente pagar, la normativa neerlandesa establece una distinción entre las personas que en el momento de su fallecimiento residían en el Estado miembro en cuestión y aquellas otras que, en ese mismo momento, no residían en dicho Estado.

39 En efecto, según se desprende de los apartados 34 y 35 de la presente sentencia, cuando un residente deja en herencia a cinco herederos un bien inmueble sito en los Países Bajos y el propio testador ha hecho la partición, la carga fiscal total que recae sobre dicho inmueble se reparte entre todos los coherederos, mientras que, en el caso del fallecimiento de un no residente —como el esposo de la demandante en el litigo principal— la carga fiscal total recae sobre un único heredero. Tal como la Comisión ha puesto de relieve, en el primer supuesto existe una pluralidad de herederos y la cantidad obtenida por cada uno de ellos no tiene por qué rebasar, teniendo en cuenta el valor del bien inmueble en cuestión, el límite o límites a partir de los cuales se aplica un tipo de gravamen más elevado. En cambio, cuando la liquidación tributaria se efectúa sobre el valor total de un bien inmueble y se imputa a un único heredero —que ha asumido deudas por el exceso de adjudicación resultante de una partición hecha por el testador—, ello puede dar lugar —o incluso conducir ineluctablemente— a la aplicación de un tipo de gravamen más elevado.

40 De lo anterior se deduce que, en razón del carácter progresivo de los tramos impositivos previstos por la normativa neerlandesa —que, tal como la Comisión subrayó en la vista, no es criticable en sí misma—, una normativa nacional como la controvertida

en el litigio principal podría gravar la sucesión de un no residente con una carga fiscal total más elevada.

41 No desvirtúa esta conclusión el argumento del Gobierno neerlandés según el cual la normativa aplicada en los Países Bajos no implica restricción alguna, puesto que la diferencia de trato invocada por la demandante en el litigio principal resulta del reparto de la competencia fiscal entre los Estados miembros. En efecto, esta circunstancia carece de pertinencia a la luz de los criterios derivados de la jurisprudencia citada en los apartados 36 y 37 de la presente sentencia. Además, la diferencia de trato a la hora de tener en cuenta las deudas por exceso de adjudicación resulta exclusivamente de la aplicación de la normativa neerlandesa (en este sentido, véase también la sentencia Jäger, antes citada, apartado 34).

42 No obstante, el Gobierno neerlandés alega que no cabe considerar que las deudas por exceso de adjudicación estén directamente vinculadas al inmueble en el sentido de las sentencias Gerritse y Barber, antes citadas. Según dicho Gobierno, las referidas 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 último. El Gobierno neerlandés añade 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.

43 A este respecto, procede recordar que, en el asunto que dio lugar a la sentencia Barbier, antes citada, la cuestión planteada versaba sobre la fijación de la cuota tributaria exigible en caso de adquisición por herencia de un bien inmueble situado en un Estado miembro y sobre el hecho de que se tuviera en cuenta, para estimar el valor de ese bien, la obligación incondicional que recaía sobre el poseedor del derecho real consistente en transmitirlo a otra persona, que tiene la propiedad económica del citado bien. Así pues, aquella deuda estaba directamente vinculada al bien inmueble objeto de la sucesión.

44 Del mismo modo, en el marco de los artículos 49 CE y 50 CE, el Tribunal de Justicia ha declarado que una normativa nacional que, en materia tributaria, se opone a que los no residentes deduzcan los gastos profesionales vinculados directamente a la actividad que generó los rendimientos imponibles en el Estado miembro de que se trate, mientras que, en cambio, sí permite tal deducción a los residentes, implica el riesgo de desplegar sus efectos principalmente en detrimento de los nacionales de otros Estados miembros y resulta contraria a los citados artículos (véase, en este sentido, la sentencia Gerritse, antes citada, apartados 27 y 28).

45 En el asunto principal, sin embargo, si bien es verdad que —tal como observa el propio órgano jurisdiccional— las deudas por exceso de adjudicación son conexas al bien inmueble en cuestión, en la medida en que resultan del hecho de que, en virtud de la partición hecha por el testador, dicho bien fue adquirido en su totalidad por la demandante en el litigio principal, no resulta necesario, a efectos de determinar la existencia de una restricción prohibida en principio por el artículo 56 CE, examinar si existe una conexión directa entre las deudas por exceso de adjudicación y el bien inmueble objeto de la sucesión. En efecto, contrariamente a los asuntos mencionados más arriba, el caso de autos versa sobre las diferentes consecuencias que tiene para los herederos una normativa nacional que, a efectos de repartir la base imponible en el supuesto de partición hecha por el testador, establece una distinción en función de que el causante hubiera sido, en el momento de su fallecimiento, residente o no residente del Estado de que se trate.

46 En el caso de autos, tal como resulta de los apartados 38 a 40 de la presente sentencia, la restricción de la libre circulación de capitales resulta del hecho de que una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, combinada con la aplicación de un tipo de gravamen progresivo, tiene como resultado un trato diferente, a la hora de distribuir la carga fiscal, entre los herederos de una persona que, en el momento de su fallecimiento, hubiera sido residente del Estado miembro de que se trata y los herederos de otra persona que, en ese mismo momento, no hubiera sido residente de aquel Estado miembro.

47 En la vista, el propio Gobierno neerlandés admitió que, en una situación como la del litigio principal, el hecho de no tener en cuenta los créditos derivados del defecto de adjudicación del que son objeto los demás herederos de la mencionada persona no residente podría dar lugar a una carga fiscal superior, ya que el impuesto de transmisiones patrimoniales a título gratuito únicamente se exige al cónyuge supérstite.

48 Procede señalar asimismo que, en una situación como la del litigio principal, la restricción derivada del hecho de que el cónyuge supérstite se vea obligado a pagar un impuesto sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito liquidado sobre el valor total del bien inmueble, sin que se tengan en cuenta las deudas por exceso de adjudicación, resulta agravada por el hecho de que, según se desprende del apartado 12 de la presente sentencia y de las observaciones escritas presentadas por la Comisión al Tribunal de Justicia, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito se calcula no sólo en función del valor de adquisición, sino también teniendo en cuenta la relación que exista entre el contribuyente y el causante. Según la Comisión, la exención que se aplica al cónyuge supérstite generalmente es de considerable cuantía, contrariamente a la que se aplica a los hijos.

49 A renglón seguido, debe examinarse si la restricción a la libre circulación de capitales así declarada puede estar justificada en virtud de las disposiciones del Tratado.

50 A este respecto, debe recordarse que, con arreglo al artículo 58 CE, apartado 1, letra a), «lo dispuesto en el artículo 56 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a [...] aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital».

51 La citada disposición del artículo 58 CE, como excepción al principio fundamental de libre circulación de capitales, debe interpretarse en sentido estricto. Por lo tanto, no cabe interpretarla en el sentido de que toda normativa fiscal que distinga entre los contribuyentes en función del lugar en que residen o del Estado miembro en el que invierten sus capitales sea automáticamente compatible con el Tratado (véase la sentencia Jäger, antes citada, apartado 40).

52 En efecto, la excepción establecida en el artículo 58 CE, apartado 1, letra a), está limitada, a su vez, por el artículo 58 CE, apartado 3, el cual prescribe que las disposiciones nacionales a que se refiere el apartado 1 de dicho artículo «no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la

libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 56» (véanse las sentencias de 6 de junio de 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec. p. I-4071, apartado 44; de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C-319/02, Rec. p. I-7477, apartado 28, y Jäger, antes citada, apartado 41). Además, para estar justificada, la diferencia de trato —en materia de impuestos sobre sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito que gravan un bien inmueble sito en el territorio del Reino de los Países Bajos— entre una persona que, en el momento de su fallecimiento, residiera en dicho Estado miembro y otra persona que, en ese mismo momento, residiera en otro Estado miembro, no debe ir más allá de lo necesario para que se alcance el objetivo perseguido por la normativa controvertida (en este sentido, véase la sentencia Manninen, antes citada, apartado 29).

53 Por consiguiente, procede distinguir entre el trato desigual que permite el artículo 58 CE, apartado 1, letra a), y las discriminaciones arbitrarias prohibidas en virtud del apartado 3 de ese mismo artículo. Pues bien, de la jurisprudencia se desprende que, para que una normativa fiscal nacional como la controvertida en el litigio principal —que, a efectos de la liquidación del impuesto sobre sucesiones, distingue entre la deducibilidad de las deudas por exceso de adjudicación en función de que, en el momento de su fallecimiento, el causante residiera en dicho Estado miembro o en otro Estado miembro— pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general (véanse las sentencias, antes citadas, Verkooijen, apartado 43; Manninen, apartado 29, y Jäger, apartado 43).

54 A este respecto, procede declarar que, contrariamente a lo que sostiene el Gobierno neerlandés, la diferencia de trato mencionada no puede justificarse alegando que se refiere a situaciones que no son objetivamente comparables.

55 En efecto, la situación de los herederos del causante de que se trata en el litigio principal es comparable a la de cualquier otro heredero a quien corresponda un bien inmueble sito en los Países Bajos y dejado en herencia por una persona que en el momento de fallecer residiera en ese mismo Estado.

56 En principio, la normativa neerlandesa considera sujetos pasivos, a efectos de la percepción del impuesto sobre sucesiones y/o del impuesto sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito que gravan los bienes inmuebles situados en los Países Bajos, tanto a los herederos de aquellas personas que en el momento de fallecer residían en este Estado como a los herederos de las personas que no fueran residentes. Tan sólo 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.

57 Cuando una normativa nacional 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, tal normativa 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 dicho bien inmueble. En efecto, al tratar de manera idéntica —salvo en lo que atañe a la deducción de las deudas— a las sucesiones de esas dos categorías de personas a efectos del impuesto sobre sucesiones, el legislador nacional admitió que en la situación objetiva de ambas no existía, respecto a las modalidades y condiciones de dicho tributo, ninguna diferencia de situación objetiva que pudieran justificar una diferencia de trato (véanse, por analogía, en materia de derecho de establecimiento, las sentencias de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, 270/83, Rec. p. 273, apartado 20, y de 14 de diciembre de 2006, Denkavit Internationaal y Denkavit France, C-170/05, Rec. p. I-11949, apartado 35, así como, en el ámbito de la libre circulación de capitales y del impuesto de sucesiones, la sentencia de este mismo día, Eckelkamp y otros, C-11/07, Rec. p. I-6845, apartado 63).

58 En lo que atañe, por último, a la cuestión de si la restricción a los movimientos de capitales que resulta de una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal puede justificarse objetivamente por razones imperiosas de interés general, es preciso señalar que, sin perjuicio de los argumentos alegados en el marco de la tercera cuestión prejudicial, el Gobierno neerlandés no ha aducido ninguna justificación de este tipo.

59 En cuanto a la segunda cuestión prejudicial, procede poner de relieve que la restricción a la libre circulación de capitales reside en el hecho de que el no tener en cuenta, en la liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito,

las deudas por exceso de adjudicación, unido a la circunstancia del carácter progresivo de los tramos impositivos previstos por la normativa nacional, podría dar lugar a una carga fiscal total más elevada que la que resulta de la liquidación del impuesto sobre sucesiones. Por otro lado, el órgano jurisdiccional remitente formula esta cuestión remitiéndose a las sentencias Gerritse y Barbier, antes citadas, las cuales, según consta en el apartado 45 de la presente sentencia, no resultan pertinentes en el caso de autos. En tales circunstancias, no procede responder a la segunda cuestión prejudicial.

60 Habida cuenta de lo que antecede, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los artículos 73 B y 73 D del Tratado deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional —como la controvertida en el litigio principal— relativa a la liquidación de los impuestos sobre sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito que gravan un bien inmueble situado en un Estado miembro que no prevea la deducibilidad, a efectos de la liquidación de dichos impuestos, de las deudas por el exceso de adjudicación resultante de una partición hecha por el testador, cuando la persona cuya sucesión se abre no residiera en el momento de su fallecimiento en dicho Estado sino en otro Estado miembro, siendo así que tal deducibilidad sí está prevista cuando la persona en cuestión residiera en el momento de su fallecimiento en el Estado donde está sito el bien inmueble que es objeto de la sucesión, en la medida en que tal normativa aplica un tipo de gravamen progresivo, y puesto que el hecho de no tener en cuenta tales deudas, unido a la aplicación de un tipo progresivo, podría dar lugar a una carga fiscal superior para aquellos herederos que no puedan invocar la deducibilidad de que se trata.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

61 Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional pide en lo sustancial que se dilucide si la respuesta a la primera cuestión podría resultar diferente en el supuesto de que el Estado miembro en el que residía el causante en el momento de su fallecimiento conceda, en virtud de una normativa destinada a evitar la doble imposición aplicable en su territorio, un crédito fiscal en concepto del impuesto sobre sucesiones que corresponda pagar en otro Estado miembro en relación con bienes situados en el territorio de ese otro Estado.

62 Con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la supresión de la doble imposición es uno de los objetivos de la Comunidad Europea cuya realización depende de los Estados miembros en virtud del artículo 293 CE, segundo guión. Al no existir medidas de unificación o de armonización comunitaria para eliminar la doble imposición, los Estados miembros siguen siendo competentes para establecer los criterios de imposición de las rentas y del patrimonio con el fin de suprimir, en su caso mediante acuerdo, la doble imposición. En este contexto, los Estados miembros son libres para fijar, en el marco de convenios bilaterales, los criterios de sujeción a efectos del reparto de la competencia fiscal (véanse las sentencias de 12 de mayo de 1998, Gilly, C-336/96, Rec. p. I-2793, apartados 24 y 30; de 21 de septiembre de 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec. p. I-6161, apartado 57; de 19 de enero de 2006, Bouanich, C-265/04, Rec. p. I-923, apartado 49, así como Denkavit Internationaal y Denkavit France, antes citada, apartado 43).

63 Por lo que se refiere al ejercicio de la potestad tributaria repartida de esta manera, los Estados miembros no pueden, sin embargo, dejar de cumplir las normas comunitarias (sentencias antes citadas Saint-Gobain ZN, apartado 58; Bouanich, apartado 50, y Denkavit Internationaal y Denkavit France, apartado 44).

64 No obstante, aun suponiendo que un convenio bilateral del mencionado tipo entre el Estado miembro en el que residía el causante en el momento de su fallecimiento y el Estado en el que está situado el bien inmueble que fue objeto de sucesión en este último Estado pudiera neutralizar los efectos de la restricción a la libre circulación de capitales mencionada en el marco de la respuesta a la primera cuestión prejudicial, procede declarar que no existe entre el Reino de los Países Bajos y la República Italiana ningún convenio bilateral para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre sucesiones.

65 En tales circunstancias, basta con declarar que el Estado miembro en el que está situado el bien inmueble no puede, para justificar una restricción a la libre circulación de capitales resultante de su normativa, invocar la posibilidad —independiente de su voluntad— de que otro Estado miembro —a saber, el Estado en el que residía el causante en el momento de su fallecimiento— conceda un crédito fiscal que pudiera compensar, total o parcialmente, el perjuicio sufrido por los herederos del causante como consecuencia del hecho de que el Estado miembro en el que dicho bien inmueble está sito no tenga en cuenta, a efectos de la liquidación del impuesto sobre

transmisiones patrimoniales a título gratuito, las deudas por el exceso de adjudicación resultante de una partición hecha por el testador (en este sentido, véase también la sentencia Eckelkamp y otros, antes citada, apartado 68).

66 En efecto, un Estado miembro no puede alegar la existencia de una ventaja concedida de manera unilateral por otro Estado miembro —en el caso de autos el Estado miembro en el que residía el causante en el momento de su fallecimiento— para eludir las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado, concretamente en virtud de las disposiciones del Tratado en materia de libre circulación de capitales (en este sentido, véase la sentencia de 8 de noviembre de 2007, Amurta, C-379/05, Rec. p. I-9569, apartado 78).

67 Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que la respuesta dada a la primera no resulta afectada por la circunstancia de que la normativa del Estado miembro en el que residía el causante en el momento de su fallecimiento prevea unilateralmente la posibilidad de conceder un crédito fiscal en concepto del impuesto sobre sucesiones que corresponda pagar en otro Estado miembro en relación con bienes inmuebles situados en ese otro Estado.

Costas

68 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

1) **Los artículos 73 B y 73 D del Tratado CE (actualmente artículos 56 CE y 58 CE, respectivamente) deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional —como la controvertida en el litigio principal— relativa a la liquidación de los impuestos sobre sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito que gravan un bien inmueble situado en un Estado miembro que no prevea la deducibilidad, a efectos de la liquidación de dichos impuestos, de las deudas por el exceso de adjudicación resultante de una partición hecha por el testador, cuando la persona cuya sucesión se abre no residiera en el momento de su fallecimiento en dicho Estado sino en otro Estado miembro, siendo así que tal deducibilidad sí está prevista cuando la persona en cuestión residiera en el momento de su fallecimiento en el Estado donde está sito el bien inmueble que es objeto de la sucesión, en la medida en que tal normativa aplica un tipo de gravamen progresivo, y puesto que el hecho de no tener en cuenta tales deudas, unido a la aplicación de un tipo progresivo, podría dar lugar a una carga fiscal superior para aquellos herederos que no puedan invocar la deducibilidad de que se trata.**

2) **La respuesta dada en el punto 1 del fallo de la presente sentencia no resulta afectada por la circunstancia de que la normativa del Estado miembro en el que residía el causante en el momento de su fallecimiento prevea unilateralmente la posibilidad de conceder un crédito fiscal en concepto del impuesto sobre sucesiones que corresponda pagar en otro Estado miembro en relación con bienes situados en ese otro Estado.**

Firmas