Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 21 de diciembre de 2021 *

«Procedimiento prejudicial — Libre circulación de capitales — Artículos 63 TFUE y 65 TFUE — Normativa nacional sobre el impuesto sobre sucesiones — Bienes inmuebles situados en el territorio nacional — Sujeción por obligación real — Trato diferente de residentes y no residentes — Derecho a una reducción de la base imponible — Reducción proporcional en caso de sujeción por obligación real — Deudas resultantes de las cuotas forzosas — Inexistencia de deducción en caso de sujeción por obligación real»

En el asunto C-394/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal de lo Tributario de Düsseldorf, Alemania), mediante resolución de 20 de julio de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 18 de agosto de 2020, en el procedimiento entre

XY

y

Finanzamt V,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. E. Regan (Ponente), Presidente de Sala, el Sr. K. Lenaerts, Presidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Juez de la Sala Quinta, el Sr. C. Lycourgos, Presidente de la Sala Cuarta, y los Sres. I. Jarukaitis y M. Ilešič, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Richard de la Tour;

Secretario: Sr. C. Di Bella, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 9 de junio de 2021;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de XY, por el Sr. R. Weller, Steuerberater;

– en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. J. Möller y R. Kanitz y por la Sra. S. Costanzo, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: alemán.

– en nombre del Gobierno español, por la Sra. M. J. Ruiz Sánchez, en calidad de agente;

– en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. W. Roels y B.-R. Killmann, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 16 de septiembre de 2021;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 63 TFUE y 65 TFUE.

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre XY y el Finanzamt V (Oficina Tributaria V, Alemania), en relación con el cálculo del impuesto sobre sucesiones que corresponde abonar sobre una serie de inmuebles situados en Alemania.

Marco jurídico

3 La Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), en su versión publicada el 27 de febrero de 1997 (BGBl. 1997 I, p. 378), modificada por 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 (BGBl. 2017 I, p. 1682) (en lo sucesivo, «ErbStG»), dispone, 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*;

[…]».

4 A tenor del artículo 2 de la ErbStG, titulado «Personas sujetas al impuesto»:

«(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 beneficiario, 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);

[…]».

5 El artículo 3 de la ErbStG, cuyo epígrafe es «Transmisión *mortis causa*», dispone, en su apartado 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 (BGBl. 2002 I, p. 42, corrección de errores en BGBl. 2002 I, p. 2909, y en BGBl. 2003 I, p. 738; en lo sucesivo, "BGB")];

[…]».

6 El artículo 9 de la ErbStG establece que en las transmisiones *mortis causa* el hecho imponible es el fallecimiento del causante.

7 A tenor del 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) 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 […]

[…]».

8 El artículo 15 de la ErbStG, titulado «Clases impositivas», establece:

«(1) 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,

[…]».

9 El artículo 16 de la ErbStG, cuyo epígrafe es «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.

[…]»

10 El artículo 37 de la ErbStG, titulado «Aplicación de la ley», establece, en su apartado 14, lo siguiente:

«[…] El artículo 16, apartados 1 y 2, en su versión vigente el 25 de junio de 2017, se aplicará a las transmisiones cuyo impuesto se devengó después del 24 de junio de 2017.»

11 El artículo 121 de la Bewertungsgesetz (Ley de Valoración), en su versión publicada el 1 de febrero de 1991 (BGBl. 1991 I, p. 230), modificada por la Ley de 4 de noviembre de 2016, cuyo título es «Bienes nacionales», dispone:

«Los bienes nacionales comprenden:

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

2. los bienes inmuebles situados en el territorio nacional;

[…]».

12 El artículo 2303 del BGB, que lleva por epígrafe «Titularidad y cuantía de las cuotas forzosas», establece, en su apartado 1, lo siguiente:

«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 […]».

13 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.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

14 La demandante en el litigio principal es una nacional austriaca que reside en Austria. Es hija de E, que también era nacional austriaco residente en Austria y cuyo fallecimiento tuvo lugar el 12 de agosto de 2018.

15 Este último era propietario de tres solares edificados y de un solar no edificado en Alemania. Había redactado un testamento en el que designaba a su hija como heredera única y conforme al cual su esposa y su hijo tenían derecho a las cuotas forzosas.

16 A raíz del fallecimiento de su padre, la demandante en el litigio principal se obligó mediante acuerdo a pagar a su madre y a su hermano las cantidades de 1 700 000 euros y 2 850 000 euros para satisfacer su derecho a la legítima. En su declaración del impuesto sobre sucesiones presentada ante la Oficina Tributaria V, 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 la herencia, en concepto de deudas del caudal relicto. Estimó que la parte de los bienes inmuebles sujeta al impuesto sobre sucesiones en Alemania representaba el 43 % del valor total de los bienes comprendidos en el causal relicto, de un importe de 11 592 598,10 euros, constituido también por patrimonio financiero y un inmueble sito en España.

17 La Oficina Tributaria V liquidó el impuesto sobre sucesiones frente a la demandante en el litigio principal con una cuota tributaria de 642 333 euros. El impuesto así calculado gravaba únicamente los inmuebles radicados en Alemania. Denegó la deducción de las deudas resultantes de las cuotas forzosas, en concepto de deudas del caudal relicto, por considerar que, con arreglo al artículo 10, apartado 6, segunda frase, de la ErbStG, las cuotas forzosas no guardaban una relación económica con los inmuebles 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 un importe inferior acogiéndose al artículo 16, apartado 2, de la ErbStG.

18 Mediante su recurso ante el Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal de lo Tributario de Düsseldorf, Alemania), la demandante en el litigio principal alega que tiene derecho a la cuantía íntegra de la reducción prevista en el artículo 16, apartado 1, punto 2, de la ErbStG, afirmando que el

apartado 2 de esta disposición es contrario al Derecho de la Unión. Aduce, además, que lo mismo cabe sostener respecto al hecho de que no se permita la deducción, en concepto de deudas del caudal relicto, de la totalidad o de parte del valor de las deudas resultantes de las cuotas forzosas, por el importe resultante del cálculo efectuado por ella.

19 El órgano jurisdiccional remitente indica que la solución del litigio de que conoce depende de si los artículos 16, apartado 2, y 10, apartado 6, segunda frase, de la ErbStG —aplicables en caso de sujeción por obligación real al impuesto sobre sucesiones cuando, en circunstancias como las del litigio principal, ni el causante ni el heredero tuvieran su domicilio o su residencia habitual en Alemania en el momento del fallecimiento— son conformes a los artículos 63 TFUE, apartado 1, y 65 TFUE.

20 En primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente indica que el artículo 16, apartado 2, de la ErbStG fue introducido por el legislador alemán en respuesta a la sentencia de 8 de junio de 2016, Hünnebeck (C-479/14, EU:C:2016:412). Señala que, en virtud de esta disposición y de conformidad con el artículo 37, apartado 14, de la ErbStG, en el caso de las transmisiones *mortis causa* respecto de las cuales el hecho imponible sea posterior al 24 de junio de 2017, la reducción prevista en el artículo 16, apartado 1, de la ErbStG deberá ser minorada en un importe calculado con arreglo al apartado 2 de la misma disposición. No obstante, dicho órgano jurisdiccional alberga dudas acerca de la compatibilidad de esta nueva normativa con los artículos 63 TFUE, apartado 1, y 65 TFUE, tal como han sido interpretados por el Tribunal de Justicia.

21 En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta asimismo sobre la compatibilidad del artículo 10, apartado 6, segunda frase, de la ErbStG con dichas disposiciones.

22 En el ámbito de la sujeción por obligación real al impuesto sobre sucesiones controvertido en el litigio principal, la Oficina Tributaria V solo gravó el patrimonio inmobiliario nacional. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente observa que el artículo 10, apartado 6, de la ErbStG no permite a la demandante en el litigio principal deducir de la transmisión *mortis causa*, en concepto de deudas del caudal relicto, con arreglo al artículo 10, apartado 5, de la ErbStG, las deudas resultantes de las cuotas forzosas de su madre y de su hermano que debe satisfacer.

23 En efecto, en virtud de la jurisprudencia del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), el vínculo económico exigido por dicho artículo 10, apartado 6, a efectos de la deducibilidad de las deudas y de las cargas solo existe cuando pueda establecerse una relación entre estas y bienes patrimoniales concretos comprendidos en la herencia. Pues bien, según esta jurisprudencia, el hecho de que, conforme al artículo 2311 del BGB, la cuota forzosa se calcule en función del valor del caudal relicto no crea tal vínculo económico, sino, a lo sumo, un vínculo jurídico.

24 Dicho órgano jurisdiccional observa que, suponiendo que el causante o la demandante en el litigio principal hubieran tenido su domicilio o su residencia habitual en Alemania en el momento del fallecimiento, esta situación habría implicado la sujeción por obligación personal de la demandante en el litigio principal, lo que le permitiría deducir íntegramente del patrimonio objeto de la transmisión *mortis causa* las deudas resultantes de las cuotas forzosas, en concepto de deudas del caudal relicto, sobre la base del artículo 10, apartado 5, punto 2, de la ErbStG.

25 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*?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

26 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 63 TFUE y 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro relativa al cálculo del impuesto sobre sucesiones que establece que, en caso de transmisión de bienes inmuebles sitos en el territorio nacional, si ni el causante ni el heredero estaban domiciliados o residían habitualmente en ese Estado miembro en el momento del fallecimiento del causante, la reducción de la base imponible será minorada, respecto a la que se aplicaría si al menos uno de ellos hubiera estado domiciliado o hubiera residido habitualmente en ese momento en dicho Estado miembro, en un importe correspondiente a la proporción entre el valor del patrimonio que no esté sujeto a imposición en ese mismo Estado miembro y el valor de la totalidad de los bienes comprendidos en el caudal relicto.

27 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, estos deben, sin embargo, ejercer dicha competencia respetando el Derecho de la Unión y, en particular, las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado FUE [véanse, en particular, las sentencias de 23 de febrero de 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, apartado 36 y jurisprudencia citada; de 3 de marzo de 2021, Promociones Oliva Park, C-220/19, EU:C:2021:163, apartado 73 y jurisprudencia citada, y de 29 de abril de 2021, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Rendimientos abonados por OICVM), C-480/19, EU:C:2021:334, apartado 25 y jurisprudencia citada].

28 El artículo 63 TFUE, apartado 1, prohíbe con carácter general todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

29 El impuesto que grava las sucesiones, que consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, está comprendido en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado FUE relativas a los movimientos de capitales, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos estén circunscritos al interior de un solo Estado miembro (sentencia de 26 de mayo de 2016, Comisión/Grecia, C-244/15, EU:C:2016:359, apartado 25 y jurisprudencia citada).

30 Una situación en la que un Estado miembro aplique el impuesto sobre sucesiones a los bienes de la herencia situados en su territorio, pertenecientes a una persona que no resida en este último en el momento de su fallecimiento y transmitidos a un heredero que tampoco tenga en él su residencia, no puede considerarse una situación puramente nacional. Por consiguiente, tal situación está comprendida en el ámbito de los movimientos de capitales, en el sentido del artículo 63 TFUE, apartado 1.

31 Así, procede examinar si una normativa nacional que establece una minoración de la reducción de la base imponible en los casos de sujeción por obligación real al impuesto sobre sucesiones constituye una restricción a los movimientos de capitales en el sentido del artículo 63 TFUE, apartado 1, y, de ser así, si tal restricción está justificada.

Sobre la existencia de una restricción en el sentido del artículo 63 TFUE

32 En lo referente a las sucesiones, las medidas que constituyen restricciones a los movimientos de capitales incluyen las que provocan una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se sitúan los bienes afectados (sentencia de 17 de octubre de 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, apartado 23 y jurisprudencia citada).

33 En el presente asunto, la normativa nacional controvertida en el litigio principal establece que, cuando una sucesión comprenda bienes inmuebles situados en Alemania y ni el causante ni el heredero residan en este Estado miembro en el momento del fallecimiento del causante, la reducción de la base imponible será inferior a la que se habría aplicado si el causante o el heredero hubieran residido en ese momento en dicho Estado miembro. En efecto, esta reducción es minorada en un importe correspondiente a la proporción entre el valor del patrimonio que no está sujeto a imposición en ese mismo Estado miembro y el valor de la totalidad de los bienes comprendidos en el caudal relicto.

34 Por consiguiente, tal normativa lleva a que las sucesiones entre no residentes soporten una mayor carga fiscal que aquellas en las que esté implicado al menos un residente y, por tanto, provoca una disminución del valor de la herencia. De lo anterior se desprende que una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal constituye una restricción a la libre circulación de capitales a efectos del artículo 63 TFUE, apartado 1 (véase, en particular, la sentencia de 17 de octubre de 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, apartados 25 y 26 y jurisprudencia citada).

Sobre la existencia de una justificación de la restricción a la libre circulación de capitales con arreglo al artículo 65 TFUE

35 Del apartado 1 del artículo 65 TFUE, en relación con el apartado 3 de ese mismo artículo, resulta que los Estados miembros pueden distinguir, en su normativa nacional, entre contribuyentes residentes y contribuyentes no residentes siempre que esa distinción no constituya un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales.

36 Por tanto, procede distinguir entre el trato diferenciado permitido en virtud del apartado 1, letra a), del artículo 65 TFUE y las discriminaciones arbitrarias prohibidas por el apartado 3 de ese mismo artículo. A tal respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que para que una normativa nacional 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 esté justificada por razones imperiosas de interés general (véase, en este sentido, la sentencia de 30 de junio de 2016, Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, apartado 26 y jurisprudencia citada). En este último caso, la diferencia de trato debe ser idónea para garantizar la realización del objetivo que persigue y no ir más allá de lo necesario para alcanzarlo (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de noviembre de 2018, Huijbrechts, C-679/17, EU:C:2018:940, apartado 30 y jurisprudencia citada).

– *Sobre la comparabilidad de las situaciones en cuestión*

37 El Gobierno alemán alega que una sucesión relativa a no residentes y una sucesión en la que esté implicado un residente corresponden a situaciones objetivamente diferentes. Afirma que, por tanto, en cuanto atañe al impuesto sobre sucesiones en el caso de bienes inmuebles situados en Alemania, está objetivamente justificada la diferencia de trato fiscal entre una sucesión relativa a no residentes y aquella en la que esté implicado un residente.

38 Procede señalar que, con arreglo a la normativa controvertida en el litigio principal, el importe del impuesto sobre sucesiones en el caso de bienes inmuebles situados en Alemania se calcula en función del valor de dichos bienes y del vínculo personal existente entre el causante y el heredero, criterios que no dependen del lugar de residencia de estos. Además, la normativa nacional controvertida considera sujetos pasivos a efectos de la percepción del impuesto sobre sucesiones en el caso de bienes inmuebles situados en Alemania tanto al beneficiario de una sucesión abierta entre no residentes como al de una sucesión en la que esté implicado al menos un residente; en ambos casos, la determinación de la clase y del tipo impositivo, a fin de calcular el importe del impuesto sobre sucesiones, resulta de las mismas normas. Dicha normativa introduce una diferencia de trato entre las sucesiones abiertas entre no residentes y aquellas en las que está implicado un residente, a efectos del cálculo del impuesto sobre sucesiones en el caso de bienes inmuebles situados en Alemania, únicamente en cuanto respecta a la determinación del enriquecimiento imponible del beneficiario.

39 En tales circunstancias, debe estimarse que, al poner en el mismo plano, a efectos de la tributación de bienes inmuebles, por un lado, a los herederos no residentes que hayan adquirido un determinado bien de un causante no residente y, por otro lado, a los herederos no residentes o residentes que hayan adquirido tal bien de un causante residente y a los herederos residentes que hayan adquirido ese mismo bien de un causante no residente, el propio legislador nacional consideró que entre estas dos categorías de herederos no existía, a efectos de las modalidades y condiciones de percepción del impuesto, disparidad alguna objetiva (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de octubre de 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, apartado 51).

40 Es cierto que, como alega el Gobierno alemán, por un lado, la competencia fiscal alemana en los supuestos de sujeción por obligación real al impuesto sobre sucesiones aplicable a las sucesiones entre no residentes se limita a los bienes inmuebles nacionales, mientras que en los supuestos de sujeción por obligación personal a dicho impuesto cuando en la sucesión esté implicado al menos un residente esta competencia se extiende a la totalidad de los bienes adquiridos. Por otro lado, en el litigio principal, contrariamente a las disposiciones que fueron objeto, en particular, de la sentencia de 17 de octubre de 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), el importe de la reducción

aplicable a los herederos sujetos pasivos por obligación real ya no se determina a tanto alzado, sino a prorrata del valor del patrimonio sobre el que se ejerce dicha competencia en relación con el valor del conjunto del caudal hereditario.

41 Sin embargo, estas circunstancias no desvirtúan la conclusión que figura en el apartado 39 de la presente sentencia. En efecto, en los supuestos de sujeción por obligación personal, el importe de la reducción de la base imponible prevista por la normativa controvertida en el litigio principal no varía en absoluto en función del importe de la base imponible comprendida en el ámbito de la competencia fiscal alemana. Como se desprende de la información facilitada al Tribunal de Justicia, esta reducción, que se aprecia en función del vínculo de parentesco existente entre el heredero y el causante, se concede automáticamente a todo heredero por el mero hecho de su condición de sujeto pasivo en el impuesto sobre sucesiones en Alemania a fin de garantizar la exención de una parte del patrimonio familiar mediante la reducción del importe total de la herencia. Pues bien, por lo que respecta a la tributación resultante del ejercicio por la República Federal de Alemania de su competencia fiscal, un heredero sujeto pasivo por obligación real se encuentra en una situación comparable a la de un heredero sujeto por obligación personal, ya que, del mismo modo que la condición de sujeto pasivo no depende del lugar de residencia, dado que la normativa de que se trata sujeta al impuesto sobre sucesiones cualquier adquisición de bienes inmuebles situados en Alemania con independencia de que el causante o el heredero sean o no residentes, ni la naturaleza del vínculo de parentesco entre estos últimos ni el objetivo de exención parcial del patrimonio familiar dependen del lugar de residencia (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de octubre de 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, apartado 53).

42 Así, el beneficiario de una herencia cuya base imponible en Alemania esté compuesta por bienes inmuebles equivalentes a aquellos por los que la demandante en el litigio principal está sujeta al impuesto sobre sucesiones, si ha adquirido tales bienes de una persona residente en territorio alemán con la que existía un vínculo de parentesco o si, residiendo en dicho territorio, ha adquirido esos bienes de una persona que no residía en él, podría invocar, a diferencia de la demandante en el litigio principal, la totalidad de la reducción prevista por la normativa nacional.

43 De ello se deduce que las circunstancias invocadas por el Gobierno alemán no constituyen circunstancias que conviertan en objetivamente diferente, desde el punto de vista de tal reducción, la situación del heredero no residente de un causante no residente respecto de la del heredero no residente de un causante residente o de la del heredero residente de un causante residente o no residente (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de octubre de 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, apartado 55).

44 De lo anterior se desprende que la diferencia de trato relativa a la aplicación de una reducción como la controvertida en el litigio principal afecta a situaciones objetivamente comparables.

– *Sobre la justificación de la restricción por una razón imperiosa de interés general*

45 El Gobierno alemán sostiene que esta diferencia de trato puede estar justificada, en particular, por la necesidad de garantizar la coherencia de su régimen fiscal.

46 A este respecto, procede recordar que el Tribunal de Justicia ha admitido que la necesidad de salvaguardar la coherencia de un régimen fiscal puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales que garantiza el Tratado. Sin embargo, para que pueda admitirse tal justificación, es necesario que se demuestre la existencia de una relación directa entre la concesión de la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de esa ventaja con un gravamen

fiscal determinado, debiendo apreciarse el carácter directo de ese vínculo a la luz del objetivo de la normativa controvertida (sentencia de 17 de octubre de 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, apartado 59, y jurisprudencia citada).

47 En el presente asunto, como se ha expuesto en el apartado 41 de la presente sentencia, el Gobierno alemán alega que, en el ámbito del impuesto sobre sucesiones dirigido a gravar el enriquecimiento resultante de una transmisión *mortis causa*, la reducción prevista en el artículo 16 de la ErbStG, cuyo importe depende del vínculo de parentesco existente entre el causante y el heredero, tiene por objeto garantizar la exención de una parte del patrimonio familiar mediante la minoración del importe total de la herencia. En particular, tiene por objeto garantizar, en el caso de miembros de una familia entre los que existan vínculos estrechos, que cada uno de los sujetos pasivos pueda beneficiarse de la herencia que le corresponda quedando parcialmente exento del impuesto sobre sucesiones, o totalmente exento por lo que respecta a las transmisiones de menor importancia en el seno de la familia.

48 A tal efecto, con arreglo al artículo 16, apartado 1, de la ErbStG, los beneficiarios de la herencia pueden disfrutar de la totalidad de esta reducción cuando el gravamen fiscal al que se aplica se extienda al conjunto del caudal hereditario transmitido.

49 En cambio, el apartado 2 de dicho artículo establece que la reducción a la que tiene derecho el heredero por razón de su vínculo de parentesco con el difunto se minorará proporcionalmente a la parte del enriquecimiento del heredero que no esté comprendida en el ámbito de la competencia fiscal de la República Federal de Alemania.

50 Por tanto, una normativa como la controvertida en el litigio principal establece un vínculo directo entre la reducción que puede hacer valer el heredero y el alcance de la competencia fiscal ejercida frente al enriquecimiento que resulte para este de la transmisión *mortis causa*.

51 Asimismo, habida cuenta de los principios recordados en el apartado 36 de la presente sentencia, procede señalar, por un lado, que ese vínculo es idóneo para garantizar la realización del objetivo perseguido por dicha normativa. En efecto, la normativa controvertida en el litigio principal garantiza que, para un enriquecimiento global de un mismo valor, la reducción concedida represente una proporción equivalente de la parte del caudal relicto sujeto a tributación, con independencia de que se trate de una situación de sujeción por obligación personal o parcial.

52 Así, esta normativa tiene por efecto evitar que, al permitir que un heredero sujeto por obligación real se beneficie de la reducción en su totalidad aun cuando dicha reducción no se aplique a un gravamen fiscal que recaiga sobre la totalidad del enriquecimiento resultante de la transmisión *mortis causa*, se infravalore sistemáticamente la capacidad contributiva de dicho sujeto pasivo por obligación real.

53 Por otro lado, dicha normativa no va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido, ya que se obtiene una ventaja de la reducción controvertida en el litigio principal en proporción al alcance de la competencia fiscal ejercida por la República Federal de Alemania respecto al conjunto del caudal hereditario. En particular, de esa misma normativa se desprende que, si los bienes inmuebles gravados por este Estado miembro equivalen a la totalidad del caudal hereditario, el heredero sujeto por obligación real tiene derecho, al igual que un heredero sujeto por obligación personal, a beneficiarse de la totalidad de la reducción prevista debido a su vínculo de parentesco con el causante.

54 De ello se deduce que, a diferencia de la normativa que establece una reducción a tanto alzado en los supuestos de sujeción por obligación real controvertidos en el asunto que dio lugar a la sentencia de 17 de octubre de 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), la restricción a los movimientos de capitales, en el sentido del artículo 63 TFUE, apartado 1, resultante de una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, en la medida en que se refiere a la reducción de la base imponible, está justificada por la necesidad de preservar la coherencia del régimen fiscal.

55 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los artículos 63 TFUE y 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la normativa de un Estado miembro relativa al cálculo del impuesto sobre sucesiones que establece que, en caso de transmisión de inmuebles sitos en el territorio nacional, si ni el causante ni el heredero estaban domiciliados o residían habitualmente en ese Estado miembro en el momento del fallecimiento del causante, la reducción de la base imponible se minorará, respecto a la que sería aplicable si al menos uno de ellos hubiera estado domiciliado o hubiera residido habitualmente en ese momento en dicho Estado miembro, en un importe correspondiente a la proporción entre el valor del patrimonio que no esté sujeto a imposición en ese mismo Estado miembro y el valor de la totalidad de los bienes comprendidos en el caudal relicto.

Segunda cuestión prejudicial

56 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 63 TFUE y 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro relativa al cálculo del impuesto sobre sucesiones que establece que, en caso de transmisión de inmuebles sitos en el territorio nacional, si ni el causante ni el heredero estaban domiciliados o residían habitualmente en el territorio de dicho Estado miembro en el momento del fallecimiento del causante, las deudas resultantes de las cuotas forzosas no son deducibles, en concepto de deudas del caudal relicto, del valor de la herencia, mientras que si al menos uno de ellos hubiera estado domiciliado o hubiera residido habitualmente en ese momento en dicho Estado miembro tales deudas se podrían deducir íntegramente.

57 De las consideraciones expuestas en los apartados 27 a 30 de la presente sentencia se desprende que procede examinar si esa normativa nacional constituye una restricción a los movimientos de capitales en el sentido del artículo 63 TFUE, apartado 1, y, en caso afirmativo, si tal restricción está justificada.

Sobre la existencia de una restricción en el sentido del artículo 63 TFUE

58 Como se ha recordado en el apartado 32 de la presente sentencia, en caso de sucesión, las medidas que constituyen restricciones a los movimientos de capitales incluyen las que provocan una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se sitúan los bienes afectados.

59 En el presente asunto, la normativa nacional controvertida en el litigio principal establece que, en el caso de una herencia que incluya bienes inmuebles situados en Alemania, cuando ni el causante ni el heredero residieran en este Estado miembro en el momento del fallecimiento del causante, el

heredero no puede deducir, en concepto de deudas del caudal relicto, las deudas resultantes de las cuotas forzosas, mientras que tal deducibilidad está prevista cuando el causante o el heredero hubieran residido en territorio alemán en ese momento.

60 Por consiguiente, tal normativa, que supedita al lugar de residencia del causante y del heredero en el momento del fallecimiento la facultad de deducir de la base imponible de la herencia las deudas resultantes de las cuotas forzosas correspondientes a bienes inmuebles situados en el territorio nacional, lleva a que las sucesiones entre no residentes relativas a tales bienes estén sujetas a una carga fiscal más gravosa que aquellas en las que esté implicado al menos un residente y, por tanto, tiene por efecto reducir el valor de dicha herencia. De ello resulta que una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal constituye una restricción a los movimientos de capitales, en el sentido del artículo 63 TFUE, apartado 1 (véase, por analogía, la sentencia de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp y otros, C-11/07, EU:C:2008:489, apartados 45 y 46).

Sobre la existencia de una justificación de la restricción a la libre circulación de capitales con arreglo al artículo 65 TFUE

61 Por consiguiente, procede examinar si la restricción a la libre circulación de capitales así constatada puede estar justificada con arreglo al artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), y, a la luz de los motivos expuestos en los apartados 35 y 36 de la presente sentencia, si la diferencia de trato afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o si responde a una razón imperiosa de interés general y, en su caso, si es adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no va más allá de lo necesario para alcanzarlo.

– *Sobre la comparabilidad de las situaciones en cuestión*

62 Como se desprende de los apartados 37 a 39 de la presente sentencia, en cuanto concierne al importe del impuesto sobre sucesiones adeudado por bienes inmuebles situados en Alemania, no existe ninguna diferencia objetiva entre, respectivamente, las sucesiones entre personas de las que ninguna de ellas resida en este Estado miembro en el momento del fallecimiento y las sucesiones entre personas de las que al menos una de ellas resida, en ese momento, en dicho Estado.

63 Tal apreciación no es desvirtuada por el argumento del Gobierno alemán de que, a diferencia de la jurisprudencia resultante, en particular, de la sentencia de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp y otros (C-11/07, EU:C:2008:489), y referida a la deducibilidad de las cargas que gravan un bien inmueble objeto del impuesto de sucesiones, las deudas resultantes de las cuotas forzosas no guardan una relación directa con los inmuebles situados en territorio alemán que están sujetos al impuesto de sucesiones.

64 En efecto, con independencia de su calificación en Derecho nacional, las deudas resultantes de las cuotas forzosas corresponden, al menos en parte, a los bienes inmuebles situados en Alemania y sobre los que la República Federal de Alemania ejerce, por ello, su competencia fiscal.

65 De lo anterior se desprende que la diferencia de trato relativa a la deducibilidad de las deudas resultantes de las cuotas forzosas como la controvertida en el litigio principal afecta a situaciones objetivamente comparables.

– *Sobre la justificación de la restricción por una razón imperiosa de interés general*

66 El Gobierno alemán sostiene que esta diferencia de trato puede estar justificada, en primer lugar, por la necesidad de garantizar la coherencia de su régimen fiscal.

67 Como se ha recordado en el apartado 46 de la presente sentencia, la necesidad de salvaguardar la coherencia de un régimen fiscal puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales que garantiza el Tratado. Sin embargo, para que pueda admitirse tal justificación, es necesario que se demuestre la existencia de una relación directa entre la concesión de la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de esa ventaja con un gravamen fiscal determinado, debiendo apreciarse el carácter directo de ese vínculo a la luz del objetivo de la normativa controvertida.

68 En el presente asunto, el Gobierno alemán alega que las disposiciones relativas a la deducibilidad de las deudas resultantes de las cuotas forzosas tienen como finalidad permitir la determinación del incremento patrimonial efectivamente producido por la transmisión *mortis causa* y en virtud del cual se adeuda el impuesto de sucesiones.

69 Pues bien, la diferencia de trato derivada de la normativa controvertida en el litigio principal no puede justificarse por la necesidad de preservar la coherencia del régimen fiscal alemán, en la medida en que, como ha señalado el Abogado General en el punto 104 de sus conclusiones, el artículo 10, apartado 6, de la ErbStG tiene como efecto excluir la deducción de las deudas resultantes de las cuotas forzosas en el supuesto de que ni el causante ni el beneficiario de la herencia estuvieran domiciliados o residieran habitualmente en territorio alemán en el momento del fallecimiento del causante, y ello aun cuando, como resulta del apartado 64 de la presente sentencia, tales deudas presenten, al menos en parte, un vínculo suficiente con los bienes del caudal relicto sobre los que la República Federal de Alemania ejerce su competencia fiscal y correspondan a una fracción del caudal relicto que no constituya un enriquecimiento en el caso de los herederos sujetos al impuesto por obligación real.

70 El Gobierno alemán alega, en segundo lugar, que una diferencia de trato como la controvertida en el litigio principal puede estar justificada por el principio de territorialidad y por la necesidad de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, lo que constituye, ciertamente, un objetivo legítimo reconocido por el Tribunal de Justicia (sentencia de 8 de junio de 2016, Hünnebeck, C-479/14, EU:C:2016:412, apartado 65).

71 No obstante, procede señalar que la diferencia de trato relativa a la deducibilidad de las deudas resultantes de las cuotas forzosas controvertidas en el litigio principal se deriva exclusivamente de la aplicación de la normativa alemana en cuestión. Por otra parte, el Gobierno alemán no expone las razones por las que tomar en consideración las deudas resultantes de las cuotas forzosas, cuando estas últimas estén vinculadas a los bienes inmuebles sobre los que la República Federal de Alemania ejerce su competencia fiscal en el ámbito de una imposición por obligación real, conduciría a este Estado miembro a renunciar a una parte de tal competencia a favor de otros Estados miembros o afectaría a la potestad tributaria de dicho Estado miembro (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de junio de 2016, Hünnebeck, C-479/14, EU:C:2016:412, apartado 66 y jurisprudencia citada, y de 22 de junio de 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, apartado 70).

72 En la medida en que este Estado miembro alega que tal diferencia de trato está justificada para evitar una doble deducción del pasivo vinculado a las cuotas forzosas, debe recordarse, en primer lugar, que un nacional de un Estado miembro no puede ser privado de la posibilidad de invocar las disposiciones del Tratado FUE 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 (sentencia de 22 de abril de 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, apartado 41 y jurisprudencia citada).

73 Asimismo, como ha precisado el Gobierno alemán en sus observaciones escritas y sin perjuicio de la comprobación que realice el órgano jurisdiccional remitente, no existe convenio bilateral entre la República Federal de Alemania y la República de Austria en materia del impuesto sobre sucesiones. En tales circunstancias, el Estado miembro en cuyo territorio están situados los bienes inmuebles objeto de la sucesión no puede, para justificar una restricción a la libre circulación de capitales resultante de su propia normativa, ampararse en la posibilidad, independiente de su voluntad, de que el heredero disfrute de una deducción similar concedida por otro Estado miembro que podría compensar, total o parcialmente, el perjuicio sufrido por este último como consecuencia de que el Estado miembro en el que estén situados los bienes inmuebles no tuviera en cuenta, a la hora de calcular el impuesto sobre sucesiones, las deudas resultantes de las cuotas forzosas (véanse, en particular, las sentencias de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp y otros, C-11/07, EU:C:2008:489, apartados 67 y 68; de 11 de septiembre de 2008, Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, apartados 64 y 65, y de 22 de abril de 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, apartado 42).

74 En efecto, un Estado miembro no puede alegar la existencia de una ventaja concedida de forma unilateral por otro Estado miembro para eludir las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado FUE, en particular, en virtud de las disposiciones de este relativas a la libre circulación de capitales (véase, en particular, la sentencia de 22 de abril de 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, apartado 43 y jurisprudencia citada).

75 De ello se deduce que la restricción a los movimientos de capitales, en el sentido del artículo 63 TFUE, apartado 1, derivada de una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, por cuanto se refiere a la no deducibilidad de las deudas resultantes de las cuotas forzosas, no puede justificarse ni por la necesidad de preservar la coherencia del régimen fiscal alemán ni por el principio de territorialidad y la necesidad de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

76 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que los artículos 63 TFUE y 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro relativa al cálculo del impuesto sobre sucesiones que establece que, en caso de transmisión de inmuebles sitos en el territorio nacional, si ni el causante ni el heredero estaban domiciliados o residían habitualmente en ese Estado miembro en el momento del fallecimiento del causante, las deudas resultantes de las cuotas forzosas no son deducibles, en concepto de deudas del caudal relicto, del valor de la herencia, mientras que si al menos uno de ellos hubiera estado domiciliado o hubiera residido habitualmente en ese momento en dicho Estado miembro tales deudas se podrían deducir íntegramente.

Costas

77 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este 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 Quinta) declara:

1) **Los artículos 63 TFUE y 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la normativa de un Estado miembro relativa al cálculo del impuesto sobre sucesiones que establece que, en caso de transmisión de inmuebles sitos en el territorio nacional, si ni el causante ni el heredero estaban domiciliados o residían habitualmente en ese Estado miembro en el momento del fallecimiento del causante, la reducción de la base imponible se minorará, respecto a la que sería aplicable si al menos uno de ellos hubiera estado domiciliado o hubiera residido habitualmente en ese momento en dicho Estado miembro, en un importe correspondiente a la proporción entre el valor del patrimonio que no esté sujeto a imposición en ese mismo Estado miembro y el valor de la totalidad de los bienes comprendidos en el caudal relicto.**

2) **Los artículos 63 TFUE y 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro relativa al cálculo del impuesto sobre sucesiones que establece que, en caso de transmisión de inmuebles sitos en el territorio nacional, si ni el causante ni el heredero estaban domiciliados o residían habitualmente en ese Estado miembro en el momento del fallecimiento del causante, las deudas resultantes de las cuotas forzosas no son deducibles, en concepto de deudas del caudal relicto, del valor de la herencia, mientras que si al menos uno de ellos hubiera estado domiciliado o hubiera residido habitualmente en ese momento en dicho Estado miembro tales deudas se podrían deducir íntegramente.**

Firmas