

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 12 de octubre de 2023 (*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Libre circulación de capitales — Artículos 63 TFUE a 65 TFUE — Impuesto sobre sucesiones — Movimientos de capitales entre Estados miembros y terceros países — Bienes inmuebles situados en un país tercero — Trato fiscal más favorable reservado a los bienes inmuebles situados en un Estado miembro o en un Estado parte del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo — Restricción — Justificación — Política de vivienda — Eficacia de los controles fiscales»

En el asunto C-670/21,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Finanzgericht Köln (Tribunal de lo Tributario de Colonia, Alemania), mediante resolución de 2 de septiembre de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 9 de noviembre de 2021, en el procedimiento entre

BA

y

Finanzamt X,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Arabadjiev, Presidente de Sala, y los Sres. T. von Danwitz, P. G. Xuereb (Ponente) y A. Kumin y la Sra. I. Ziemele, Jueces;

Abogado General: Sr. A. M. Collins;

Secretaria: Sra. S. Beer, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 17 de noviembre de 2022;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de BA, por el Sr. F. Riedel, Rechtsanwalt;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. J. Möller y R. Kanitz, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. B.-R. Killmann, W. Roels y V. Uher, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 9 de febrero de 2023;

dicta la siguiente

Sentencia

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

- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre BA y el Finanzamt X (Oficina Tributaria de X, Alemania), en relación con el cálculo del impuesto sobre sucesiones relativo a una propiedad inmobiliaria situada en un país tercero.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 En el segundo considerando del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3; en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»), las partes de dicho Acuerdo reafirmaron «la absoluta prioridad concedida a una relación privilegiada entre las Comunidades Europeas, sus Estados miembros y los Estados de la [Asociación Europea de Libre Comercio (AELC)], basada en la proximidad, los valores comunes duraderos y la identidad europea».

Derecho alemán

ErbStG

- 4 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 Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Ley de Reforma del Régimen del Impuesto sobre Sucesiones y de las Normas de Valoración), de 24 de diciembre de 2008 (BGBl. 2008 I, p. 3018) (en lo sucesivo, «ErbStG»), establece, en su artículo 1, apartado 1, punto 1, que están sujetas al impuesto sobre sucesiones «las transmisiones *mortis causa*».

- 5 A tenor del artículo 2, apartado 1, de la ErbStG:

«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 que sean objeto de transmisión cuando el causante, en el momento del fallecimiento, el donante, en el momento en que realiza la donación, o el adquirente, en el momento en que se produce el hecho imponible (artículo 9), tengan la condición de residentes (sujeción al impuesto por obligación personal).

Se considerarán residentes:

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

[...]».

- 6 El artículo 3, apartado 1, de la ErbStG establece:

«Se entenderá por transmisión *mortis causa*:

1. la adquisición por herencia [artículo 1922 del Bürgerliches Gesetzbuch (Código Civil; en lo sucesivo, “BGB”)], mediante legado (artículos 2147 y siguientes del [BGB]) o mediante la invocación de una cuota forzosa (artículos 2303 y siguientes del [BGB]);

[...]».

- 7 El artículo 9, apartado 1, de la ErbStG dispone:

«El impuesto se devengará:

1. en las adquisiciones *mortis causa*, en el momento del fallecimiento del causante

[...]».

8 El artículo 10, apartados 1 y 6, de la ErbStG enuncia:

«(1) Se considerará adquisición imponible el enriquecimiento del adquirente, siempre que este enriquecimiento no esté exento (artículos 5, 13, 13a, 13c, 16, 17 y 18). En los casos contemplados en el artículo 3, se entenderá por “enriquecimiento”, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 10, el importe obtenido cuando se deduzcan del valor del conjunto de los bienes que sean objeto de transmisión, que se determinará de conformidad con el artículo 12, siempre que ese valor esté sujeto al impuesto, las deudas del caudal relicto deducibles con arreglo a los apartados 3 a 9, cuyo valor se determinará de conformidad con el artículo 12. [...]

[...]

(6) [...] Las deudas y cargas vinculadas económicamente al patrimonio exento a efectos fiscales en virtud del artículo 13c solo serán deducibles hasta el importe correspondiente a la relación entre el valor de ese patrimonio, que se determinará tras la aplicación del artículo 13c, y el valor antes de la aplicación del artículo 13c.»

9 A tenor del artículo 12, apartados 1, 3 y 7, de la ErbStG:

«(1) Salvo disposición en contrario de los apartados 2 a 7, la valoración se llevará a cabo de conformidad con lo dispuesto en la primera parte de la Bewertungsgesetz (BewG) (Allgemeine Bewertungsvorschriften) [Ley de Valoración (Disposiciones Generales de Valoración)], en su versión publicada el 1 de febrero de 1991 (BGBl. [1991] I, p. 230), modificada por última vez por el artículo 2 de la [Ley de Reforma del Régimen del Impuesto sobre Sucesiones y de las Normas de Valoración], en su versión actualmente vigente [(en lo sucesivo, “BewG”)].

[...]

(3) La posesión inmobiliaria (artículo 19, apartado 1, de la [BewG]) se evaluará en función del valor fijado en el día de referencia de la valoración (artículo 11), de conformidad con el artículo 151, apartado 1, primera frase, punto 1, de la [BewG].

[...]

(7) La posesión inmobiliaria extranjera y el patrimonio empresarial extranjero se valorarán con arreglo al artículo 31 de la [BewG].»

10 El artículo 13c, apartados 1 y 3, de la ErbStG establece:

«(1) Los bienes inmuebles a que se refiere el apartado 3 se tasarán al 90 % de su valor.

[...]

(3) La tasación reducida se aplicará a los inmuebles edificados y a las porciones de inmuebles que

1. sean arrendados con fines residenciales,

2. se encuentren situados en Alemania, en un Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado del Espacio Económico Europeo,

3. no formen parte del patrimonio empresarial bonificado o del patrimonio bonificado de una explotación agrícola o forestal a que se refiere el artículo 13a. [...]

BewG

11 El artículo 9 de la BewG dispone:

«(1) A efectos de las valoraciones, salvo disposición en contrario, se tomará como base el valor de mercado.

(2) El valor de mercado vendrá determinado por el precio al que un bien podría venderse, en función de su naturaleza, en el marco de transacciones comerciales habituales. A este respecto, se tendrán en cuenta todas las circunstancias que afecten al precio. No deberán tenerse en cuenta las situaciones inusuales o personales.

[...]»

12 El artículo 31, apartado 1, de la BewG enuncia:

«La valoración del patrimonio agrícola y forestal, del patrimonio inmobiliario y del patrimonio empresarial extranjeros se regirá por las disposiciones de la primera parte de la presente Ley, en particular el artículo 9 (valor de mercado). [...]»

13 A tenor del artículo 151, apartados 1 y 4, de la BewG:

«(1) Deberán evaluarse por separado [artículo 179 de la Abgabenordnung [(Código Tributario)]:

1. los valores de la posesión inmobiliaria (artículos 138 y 157),

[...]

(4) El patrimonio extranjero no estará sujeto a una valoración separada.»

14 El artículo 177 de la BewG establece:

«Las valoraciones a que se refieren los artículos 179 y 182 a 196 deberán basarse en el valor de mercado (artículo 9).»

BGB

15 El artículo 1030, apartado 1, del BGB dispone:

«Una cosa podrá ser gravada de tal manera que la persona en favor de la cual se constituya la carga tenga derecho a obtener los frutos de la cosa (usufructo).»

16 El artículo 2147 del BGB enuncia:

«Podrá gravarse con un legado a un heredero o a un legatario. Salvo disposición en contrario del causante, el heredero será gravado con el legado.»

17 A tenor del artículo 2174 del BGB:

«El legado crea un derecho para el legatario a reclamar a la persona gravada con el legado la entrega de la cosa legada.»

18 El artículo 2176 del BGB establece:

«El derecho del legatario nacerá (delación del legado) en el momento del fallecimiento del causante, sin perjuicio del derecho a repudiar el legado.»

Convenio Fiscal entre Alemania y Canadá

19 El Convenio entre la República Federal de Alemania y Canadá para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y otros impuestos, evitar la evasión fiscal y prestar asistencia en materia tributaria, celebrado en Berlín el 19 de abril de 2001 (BGBl. 2002 II, p. 670; en lo sucesivo, «Convenio Fiscal entre Alemania y Canadá»), establece en su artículo 2, titulado «Impuestos contemplados»:

«(1) El presente Convenio se aplicará a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio recaudados por cada uno de los Estados contratantes y, por lo que se refiere a la República Federal de

Alemania, a los recaudados por cuenta de sus estados federados, de sus subdivisiones políticas o de sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de recaudación.

(2) Se considerarán impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio los impuestos recaudados sobre la renta total, sobre el patrimonio total o sobre elementos de la renta y del patrimonio, incluidos los impuestos sobre los beneficios procedentes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles y los impuestos sobre la plusvalía.

(3) Los impuestos a los que se aplicará el Convenio son:

a) en el caso de Canadá:

los impuestos recaudados por el Gobierno de Canadá en virtud de la Ley del Impuesto sobre la Renta,

(en lo sucesivo, “impuesto canadiense”);

b) en el caso de la República Federal de Alemania:

aa) el impuesto sobre la renta (Einkommensteuer),

bb) el impuesto sobre sociedades (Körperschaftsteuer),

cc) el impuesto sobre el patrimonio (Vermögensteuer),

dd) el impuesto sobre actividades económicas (Gewerbesteuer) y

ee) el recargo de solidaridad (Solidaritätszuschlag),

(en lo sucesivo, “impuesto alemán”).

4. El Convenio se aplicará también a los impuestos sobre la renta de naturaleza idéntica o análoga y a los impuestos sobre el patrimonio que se establezcan después de la fecha de la firma del Convenio y que se añadan a los impuestos existentes o que los sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán las modificaciones significativas que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.»

20 El artículo 26 del Convenio Fiscal entre Alemania y Canadá, titulado «Intercambio de información», dispone:

«(1) Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información necesaria para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o en la normativa interna de los Estados contratantes relativa a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida en que la imposición establecida en dicha normativa no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no estará limitado por el artículo 1. La información recibida por un Estado contratante se considerará secreta del mismo modo que la información obtenida en aplicación de la normativa interna de ese Estado y solo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargados de la gestión o recaudación de los impuestos a que se refiere el Convenio o, no obstante lo dispuesto en el apartado 4, de los impuestos recaudados por un estado federado o una subdivisión política o entidad local de un Estado contratante de naturaleza análoga a aquellos a los que se aplica el Convenio. Dichas personas o autoridades utilizarán tal información solamente para esos fines. Esta información solo podrá mencionarse en vistas públicas de tribunales o en resoluciones judiciales si la autoridad competente del Estado contratante que facilita la información no formula objeciones.

(2) Las disposiciones del apartado 1 no podrán interpretarse en ningún caso en el sentido de que imponen una obligación a un Estado contratante:

a) de adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado contratante;

- b) de suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado contratante;
 - c) de suministrar información que revele un secreto comercial, industrial, profesional o un procedimiento comercial o información cuya comunicación sea contraria al orden público.
- (3) Las autoridades competentes de los Estados contratantes acordarán los principios y procedimientos relativos al intercambio de datos personales.
- (4) A efectos del presente artículo, los impuestos comprendidos en el Convenio serán, no obstante lo dispuesto en el artículo 2, todos los impuestos recaudados por un Estado contratante.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

- 21 El Sr. A, residente alemán, falleció en 2016. Mediante escritura pública otorgada en 2013, legó a su hijo BA, también residente en Alemania, su mitad en un patrimonio inmobiliario situado en Canadá. Los bienes inmuebles que componen ese patrimonio se arriendan con fines residenciales y no forman parte de un patrimonio empresarial.
- 22 Mediante resolución de 17 de julio de 2017, la Oficina Tributaria de X fijó el importe del impuesto sobre sucesiones adeudado por BA en Alemania por el conjunto de los bienes que eran objeto de transmisión. A efectos del cálculo de este impuesto, los inmuebles situados en Canadá se tasaron según su valor íntegro de mercado.
- 23 Mediante escrito de 19 de marzo de 2018, BA solicitó que se modificara la cuantía del impuesto sobre sucesiones para que esos bienes se tasaran al 90 % de su valor de mercado, de conformidad con el artículo 13c, apartado 1, de la ErbStG. BA alegó que los bienes inmuebles en cuestión cumplían los requisitos para disfrutar de esa ventaja fiscal salvo el establecido en el apartado 3, punto 2, de ese artículo, que exige que el bien inmueble esté situado en Alemania, en otro Estado miembro o en un Estado parte en el Acuerdo EEE. Sostuvo que esta última disposición vulneraba la libre circulación de capitales entre Estados miembros y terceros países, consagrada en el artículo 63 TFUE.
- 24 Mediante resolución de 25 de abril de 2018, la Oficina Tributaria de X desestimó la solicitud de modificación presentada por BA y, posteriormente, mediante resolución de 23 de abril de 2019, el recurso en vía administrativa que este había interpuesto.
- 25 La Oficina Tributaria de X consideró que la diferencia de trato entre los bienes inmuebles arrendados con fines residenciales situados en un tercer Estado que no es parte en el Acuerdo EEE y los bienes de la misma naturaleza situados en Alemania, en otro Estado miembro o en un Estado parte en el Acuerdo EEE no era contraria al artículo 63 TFUE.
- 26 El Tribunal de Justicia consideró, en su sentencia de 22 de abril de 2010, *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216), que existe una restricción a la libre circulación de capitales cuando una reducción de la base imponible depende del lugar de residencia de los interesados. Del mismo modo, en su sentencia de 17 de enero de 2008, *Jäger* (C-256/06, EU:C:2008:20), declaró que supeditar la concesión de ventajas fiscales en materia de impuesto sobre sucesiones al requisito de que el bien adquirido por transmisión *mortis causa* se halle situado en el territorio nacional constituye una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 63 TFUE. Sin embargo, la Oficina Tributaria de X consideró que esta jurisprudencia no se aplicaba a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que excluye del ámbito de una ventaja fiscal los bienes inmuebles situados en un tercer Estado que no es parte en el Acuerdo EEE.
- 27 El 24 de mayo de 2019, BA interpuso un recurso ante el Finanzgericht Köln (Tribunal de lo Tributario de Colonia, Alemania), órgano jurisdiccional remitente, por el que solicitaba, en esencia, la anulación de la resolución de 25 de abril de 2018.
- 28 En primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la conformidad con el artículo 63 TFUE de una disposición nacional que excluye de la concesión de la ventaja fiscal un inmueble

- arrendado con fines residenciales situado en Canadá. Según dicho órgano jurisdiccional, los bienes inmuebles de que se trata cumplen todos los requisitos establecidos por el Derecho nacional para poder acogerse a la ventaja fiscal contemplada en el artículo 13c, apartados 1 y 3, de la ErbStG, a excepción del que exige que el bien esté situado en Alemania, en otro Estado miembro o en un tercer Estado parte en el Acuerdo EEE.
- 29 En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si una medida nacional que grava con un impuesto sobre sucesiones más elevado los bienes inmuebles situados en un tercer Estado que no sea parte en el Acuerdo EEE y que podría constituir una restricción a la libre circulación de capitales puede estar justificada por la cláusula de *standstill* establecida en el artículo 64 TFUE, por uno de los motivos enunciados en el artículo 65 TFUE o por razones imperiosas de interés general.
- 30 De entrada, según el citado órgano jurisdiccional, el artículo 64 TFUE no parece aplicable en la medida en que la ventaja fiscal establecida en el artículo 13c, apartados 1 y 3, de la ErbStG se introdujo el 24 de diciembre de 2008, con efectos a partir del 1 de enero de 2009, y, por consiguiente, con posterioridad al 31 de diciembre de 1993.
- 31 A continuación, por una parte, el órgano jurisdiccional remitente considera que los bienes inmuebles arrendados con fines residenciales, situados en Alemania, en otro Estado miembro, en un Estado parte en el Acuerdo EEE o en otro país tercero, se encuentran en una situación comparable a efectos de la aplicación del artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a).
- 32 Por otra parte, el referido órgano jurisdiccional considera que la posibilidad de justificar la restricción a la libre circulación de capitales sobre la base del artículo 65 TFUE, apartado 1, letra b), que establece que los Estados miembros pueden adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal, parece poco concebible en la medida en que, en virtud del artículo 26, apartado 4, del Convenio Fiscal entre Alemania y Canadá, ambos Estados pueden recurrir al intercambio de información en el caso de todos los impuestos recaudados en uno de ellos.
- 33 Por último, dicho órgano jurisdiccional señala que no parece existir ninguna razón imperiosa de interés general, a los efectos del artículo 65 TFUE, apartado 2, que pueda justificar la restricción a la libre circulación de capitales resultante de la normativa nacional.
- 34 En estas estas circunstancias, el Finanzgericht Köln (Tribunal de lo Tributario de Colonia) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse los artículos 63 TFUE, apartado 1, 64 TFUE y 65 TFUE en el sentido de que se oponen a una normativa nacional de un Estado miembro en materia de recaudación del impuesto sobre sucesiones que, a efectos del cálculo del impuesto, establece que un terreno edificado perteneciente a un patrimonio privado, situado en un país tercero (en este caso, Canadá) y que se arrienda con fines residenciales, se computa por su valor íntegro, mientras que un bien inmueble perteneciente a un patrimonio privado, situado en el territorio nacional, en un Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado del Espacio Económico Europeo e igualmente arrendado con fines residenciales, solo se computa por el 90 % de su valor a efectos de calcular el impuesto sobre sucesiones?»

Sobre la cuestión prejudicial

- 35 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 63 TFUE a 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro que establece que, a efectos del cálculo del impuesto sobre sucesiones, un bien inmueble edificado perteneciente a un patrimonio privado, situado en un tercer Estado que no sea parte en el Acuerdo EEE y arrendado con fines residenciales se tasa según su valor íntegro de mercado, mientras que un bien de la misma naturaleza situado en el territorio nacional, en otro Estado miembro o en un Estado parte en el Acuerdo EEE se tasa, a efectos de ese cálculo, al 90 % de su valor de mercado.
- 36 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, estos deben ejercer dicha competencia respetando el Derecho de la Unión y, en

particular, las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado FUE [sentencia de 21 de diciembre de 2021, Finanzamt V (Sucesiones — Reducción parcial y deducción de las cuotas forzosas), C-394/20, EU:C:2021:1044, apartado 27 y jurisprudencia citada].

37 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.

38 Según reiterada jurisprudencia, el trato fiscal dispensado a las sucesiones 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 se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro (sentencia de 22 de noviembre de 2018, Huijbrechts, C-679/17, EU:C:2018:940, apartado 16 y jurisprudencia citada).

39 Una situación en la que un Estado miembro aplique el impuesto sobre sucesiones a los bienes de la herencia situados fuera de su territorio, pertenecientes a una persona residente en su territorio en el momento de su fallecimiento y transmitidos a un heredero también residente en ese Estado miembro no puede considerarse una situación puramente interna. En consecuencia, tal situación está comprendida en el ámbito de los movimientos de capitales, en el sentido del artículo 63 TFUE, apartado 1.

40 Por tanto, procede examinar si una normativa nacional de un Estado miembro que establece que, a efectos del cálculo del impuesto sobre sucesiones, un bien inmueble situado en un tercer Estado que no es parte en el Acuerdo EEE se tasa según su valor íntegro de mercado, mientras que un bien de ese tipo situado en ese Estado miembro se tasa, a efectos de ese cálculo, al 90 % de su valor de mercado, constituye una restricción a los movimientos de capitales en el sentido del artículo 63 TFUE, apartado 1, y, en caso afirmativo, comprobar si tal restricción puede admitirse en virtud del artículo 64 TFUE, apartado 1, o, en su caso, estar justificada a la luz del artículo 65 TFUE.

Sobre la existencia de una restricción de la libre circulación de capitales a efectos del artículo 63 TFUE, apartado 1

41 El Tribunal de Justicia ha declarado, en lo que concierne a los impuestos sobre sucesiones, que el hecho de supeditar la concesión de ventajas fiscales al requisito de que el bien transmitido esté situado en el territorio nacional constituye una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 63 TFUE, apartado 1 (sentencia de 18 de diciembre de 2014, Q, C-133/13, EU:C:2014:2460, apartado 20 y jurisprudencia citada). Del mismo modo, las medidas 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 también constituyen tal restricción [sentencia de 21 de diciembre de 2021, Finanzamt V (Sucesiones — Reducción parcial y deducción de las cuotas forzosas), C-394/20, EU:C:2021:1044, apartado 32 y jurisprudencia citada].

42 Además, es preciso recordar que las medidas prohibidas por el artículo 63 TFUE, apartado 1, incluyen las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de ese Estado miembro de hacerlo en otros Estados (sentencia de 15 de octubre de 2009, Busley y Cibrian Fernández, C-35/08, EU:C:2009:625, apartado 20).

43 En el presente asunto, la normativa nacional controvertida en el litigio principal establece que, cuando una herencia comprende bienes inmuebles edificados que forman parte del patrimonio privado y que se arriendan con fines residenciales, esos bienes se tasan, a efectos del cálculo del impuesto sobre sucesiones, no según su valor íntegro de mercado, sino al 90 % de este, cuando estén situados en el territorio nacional, en otro Estado miembro o en un tercer Estado parte en el Acuerdo EEE. Esta normativa excluye de la ventaja fiscal los bienes inmuebles situados en un tercer Estado que no sea parte en el Acuerdo EEE.

44 Tal normativa, que hace depender el disfrute de la ventaja fiscal de la localización de los bienes comprendidos en la herencia, da lugar a que los bienes inmuebles situados en un tercer Estado que no sea parte en el Acuerdo EEE estén sujetos a una carga fiscal más gravosa que los situados en el territorio nacional y, por tanto, tiene por efecto disminuir el valor de esa herencia (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de enero de 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, apartado 32).

- 45 Además, esta desventaja fiscal puede disuadir a una persona física, residente en Alemania, tanto de invertir en un bien inmueble arrendado con fines residenciales situado en un tercer Estado que no sea parte en el Acuerdo EEE como de conservar el bien, si es de su propiedad (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de octubre de 2009, Busley y Cibrian Fernández, C-35/08, EU:C:2009:625, apartado 27).
- 46 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, extremo que, por otra parte, no niega el Gobierno alemán.

Sobre la aplicación del artículo 64 TFUE, apartado 1, relativo a las restricciones a la libre circulación de capitales en relación con terceros países

- 47 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta si tal restricción, en la medida en que afecta a los movimientos de capitales con un país tercero, puede admitirse con arreglo al artículo 64 TFUE, apartado 1.
- 48 A este respecto, es preciso recordar que, a tenor de esa disposición, lo dispuesto en el artículo 63 TFUE se entiende sin perjuicio de la aplicación a terceros países de las restricciones que existan el 31 de diciembre de 1993 de conformidad con el Derecho nacional o con el Derecho de la Unión en materia de movimientos de capitales, con destino a terceros países o procedentes de ellos, que supongan inversiones directas, incluidas las inversiones inmobiliarias, el establecimiento, la prestación de servicios financieros o la admisión de valores en los mercados de capitales.
- 49 Por cuanto se refiere al concepto de «restricciones que existan el 31 de diciembre de 1993», que figura en el artículo 64 TFUE, apartado 1, debe recordarse que cualquier disposición nacional aprobada después de la citada fecha no queda excluida automáticamente, por ese único motivo, del régimen excepcional establecido en dicho precepto. En efecto, el Tribunal de Justicia ha admitido que pueden equipararse a dichas restricciones «que existan» las establecidas en disposiciones aprobadas después de esa fecha que sean esencialmente idénticas a la legislación anterior o que se limiten a reducir o suprimir un obstáculo al ejercicio de los derechos y libertades de la Unión que figure en la legislación anterior [sentencia de 26 de febrero de 2019, X (Sociedades intermedias domiciliadas en terceros países), C-135/17, EU:C:2019:136, apartado 37 y jurisprudencia citada].
- 50 En el presente asunto, procede señalar que, según las indicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente, la ventaja fiscal controvertida en el litigio principal, establecida en el artículo 13c, apartados 1 y 3, de la ErbStG, se introdujo por primera vez en el sistema jurídico alemán el 24 de diciembre de 2008, con efectos a partir del 1 de enero de 2009. Por consiguiente, como por otra parte observan el Gobierno alemán y la Comisión Europea, la cláusula de *standstill* establecida en el artículo 64 TFUE, apartado 1, no puede aplicarse a esta normativa nacional, adoptada con posterioridad al 31 de diciembre de 1993.
- 51 En consecuencia, una restricción a la libre circulación de capitales hacia un país tercero, como la controvertida en el litigio principal, no puede eludir la aplicación del artículo 63 TFUE, apartado 1, sobre la base del artículo 64 TFUE, apartado 1.
- 52 En estas circunstancias, es preciso examinar en qué medida la restricción a la libre circulación de capitales así declarada puede estar justificada a la luz del artículo 65 TFUE.

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

- 53 En virtud del artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), lo dispuesto en el artículo 63 TFUE se aplica 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.
- 54 Esta disposición debe interpretarse en sentido estricto, en la medida en que constituye una excepción al principio fundamental de la libre circulación de capitales. Por lo tanto, no puede interpretarse en el

sentido de que cualquier normativa fiscal que distinga entre los contribuyentes en función del lugar en que residen o del Estado en el que invierten su capital es automáticamente compatible con el Tratado FUE. En efecto, la excepción establecida en el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), está limitada, a su vez, por el artículo 65 TFUE, apartado 3, que 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 63 [TFUE]» (sentencia de 27 de abril de 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, apartado 44 y jurisprudencia citada).

55 El Tribunal de Justicia ha declarado también que, en consecuencia, es necesario distinguir las diferencias de trato permitidas en virtud del artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), de las discriminaciones prohibidas por el apartado 3 de este mismo artículo. Pues bien, para que una normativa fiscal nacional pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libre circulación de capitales, es necesario que la diferencia de trato resultante afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o que resulte justificada por razones imperiosas de interés general (sentencias de 30 de junio de 2016, Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, apartado 26, y de 27 de abril de 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, apartado 45 y jurisprudencia citada).

56 Por lo tanto, procede examinar, en primer lugar, la comparabilidad de las situaciones controvertidas en el litigio principal y, en su caso, en segundo lugar, la posibilidad de justificar el trato diferenciado de estas situaciones por una razón imperiosa de interés general.

Sobre la comparabilidad de las situaciones controvertidas

57 En el marco del examen de la comparabilidad de las situaciones de que se trata, el órgano jurisdiccional remitente considera que un bien inmueble del patrimonio privado arrendado con fines residenciales, situado en un tercer Estado que no sea parte en el Acuerdo EEE, se encuentra en una situación objetivamente comparable a la de un bien de la misma naturaleza situado en Alemania, en otro Estado miembro o en un Estado parte en el Acuerdo EEE. Según dicho órgano jurisdiccional, las situaciones solo difieren en la localización del bien inmueble.

58 El Gobierno alemán, por su parte, alega, en esencia, que las situaciones respectivas de los bienes inmuebles situados, por un lado, en un tercer Estado que no es parte en el Acuerdo EEE y, por otro lado, en Alemania, en otro Estado miembro o en un Estado parte en el Acuerdo EEE no son objetivamente comparables. Afirma que el legislador alemán no está obligado a extender la ventaja fiscal contemplada por la normativa nacional controvertida en el litigio principal, que tiene por objeto promover viviendas con alquileres asequibles en Alemania, en los demás Estados miembros o en los Estados parte en el Acuerdo EEE, a los bienes inmuebles situados en Estados terceros que no son parte de ese Acuerdo. Además de que la situación en términos de rentas de arrendamientos podría ser muy diferente en estos últimos Estados, el citado Gobierno considera, remitiéndose a la sentencia de 18 de diciembre de 2014, Q (C-133/13, EU:C:2014:2460), apartado 27, que la diferencia de trato fiscal entre las sucesiones relativas, por un lado, a los bienes inmuebles arrendados con fines residenciales situados en dichos Estados y, por otro, a bienes similares situados en Alemania, en otro Estado miembro o en un Estado parte en el Acuerdo EEE es inherente al objetivo perseguido por el legislador alemán.

59 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende, por una parte, que el carácter comparable o no de una situación transfronteriza y una situación interna debe examinarse teniendo en cuenta el objetivo de la normativa nacional controvertida, así como el objeto y el contenido de esta, y, por otra parte, que únicamente deben tenerse en cuenta los criterios de distinción pertinentes establecidos por la normativa en cuestión para apreciar si la diferencia de trato que resulta de dicha normativa refleja una diferencia de situaciones objetiva (sentencia de 27 de abril de 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, apartado 54 y jurisprudencia citada).

60 De las observaciones presentadas al Tribunal de Justicia por el Gobierno alemán se desprende que la normativa nacional controvertida en el litigio principal tiene por objeto reducir la carga fiscal que recae sobre un bien inmueble arrendado con fines residenciales y que puede obligar al heredero a vender tal bien inmueble por el impuesto sobre sucesiones que debe pagar, a diferencia de los inversores institucionales, que no están sujetos a ese impuesto.

- 61 La ventaja fiscal derivada de esta normativa se refiere a las sucesiones de todos los bienes inmuebles arrendados con fines residenciales, sin distinción, situados en Alemania, en otro Estado miembro o en un Estado parte en el Acuerdo EEE.
- 62 De los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que, con arreglo a dicha normativa nacional, el cálculo del impuesto de sucesiones se halla directamente relacionado con el valor de mercado de los bienes incluidos en la herencia, por lo que no existe objetivamente ninguna diferencia de situación que pueda justificar una desigualdad de trato fiscal en lo que atañe al importe de la cuota del impuesto sobre sucesiones adeudado por un bien inmueble situado en Alemania, en otro Estado miembro o en un Estado parte en el Acuerdo EEE, y por un bien inmueble situado en un tercer Estado que no sea parte en el Acuerdo EEE, respectivamente (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de enero de 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, apartado 44).
- 63 Además, ningún elemento de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia permite apreciar que los inmuebles de patrimonio privado arrendados con fines residenciales situados en Canadá no se encuentren en una situación comparable a la de los inmuebles de patrimonio privado arrendados con fines residenciales situados en Alemania, en otro Estado miembro o en un Estado parte en el Acuerdo EEE.
- 64 En estas circunstancias, y sin perjuicio de examinar la posible justificación de la normativa en cuestión en el litigio principal por razones imperiosas de interés general, admitir que las situaciones no son comparables por el mero hecho de que el bien inmueble de que se trate esté situado en un tercer Estado que no sea parte en el Acuerdo EEE, cuando el artículo 63 TFUE, apartado 1, prohíbe precisamente las restricciones a los movimientos de capitales transfronterizos, dejaría este precepto sin contenido [véase, en este sentido, la sentencia de 26 de febrero de 2019, X (Sociedades intermedias domiciliadas en terceros países), C-135/17, EU:C:2019:136, apartado 68].
- 65 A este respecto, la situación controvertida en el litigio principal en el presente asunto es diferente de la que dio lugar a la sentencia de 18 de diciembre de 2014, Q (C-133/13, EU:C:2014:2460), invocada por el Gobierno alemán. En efecto, la ventaja fiscal controvertida en el citado asunto tenía por objeto preservar la integridad de determinadas fincas rústicas típicas pertenecientes al patrimonio cultural e histórico nacional para impedir las segregaciones o alteraciones y solo se aplicaba a las donaciones relativas a esos ámbitos específicos. En cambio, la ventaja fiscal controvertida en el litigio principal se refiere a las sucesiones de bienes inmuebles arrendados con fines residenciales con carácter general.
- 66 De lo anterior se deriva que la diferencia de trato controvertida en el litigio principal afecta a situaciones objetivamente comparables.

Sobre la existencia de una razón imperiosa de interés general

- 67 No se ha de olvidar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, puede admitirse una restricción a la libre circulación de capitales si está justificada por razones imperiosas de interés general, es adecuada para garantizar, de forma coherente y sistemática, la realización del objetivo que persigue y no va más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo [véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de junio de 2020, Comisión/Hungría (Transparencia asociativa), C-78/18, EU:C:2020:476, apartado 76, y de 27 de abril de 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, apartado 66 y jurisprudencia citada].
- 68 En el presente asunto, procede señalar que, si bien el órgano jurisdiccional remitente no invoca tales razones en la resolución de remisión, el Gobierno alemán alega que la restricción a la libre circulación de capitales establecida por la normativa nacional controvertida en el litigio principal puede estar justificada por dos razones imperiosas de interés general, a saber, por una parte, las exigencias relacionadas con la política en materia de vivienda social de un Estado miembro y, por otra, la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales.

– *Sobre la política en materia de vivienda social de un Estado miembro*

- 69 El Gobierno alemán alega que la ventaja fiscal establecida en el artículo 13c, apartados 1 y 3, de la ErbStG está justificada por exigencias relacionadas con la política de vivienda aplicada por ese Estado

- miembro. Considera que esta disposición reduce el impuesto sobre sucesiones que debe pagar el heredero de un bien inmueble arrendado con fines residenciales y permite así disminuir la carga fiscal que podría obligarle a vender dicho bien. Además, a su juicio, favorece el arrendamiento de viviendas por particulares frente al arrendamiento de viviendas por parte de grandes inversores institucionales, que no están sujetos al impuesto sobre sucesiones. Así, la ventaja fiscal establecida en esta disposición es adecuada para garantizar, como complemento de otras medidas, el objetivo consistente en permitir a la población acceder a viviendas con alquileres asequibles no solo en Alemania, sino también en los demás Estados miembros y en los Estados parte en el Acuerdo EEE, ya que el acceso de la población a viviendas con alquileres asequibles constituye también una misión de carácter europeo.
- 70 A este respecto, procede recordar que el Tribunal de Justicia ya ha admitido que las exigencias de la política de vivienda de protección oficial y su régimen de financiación en un Estado miembro pueden, en principio, constituir razones imperiosas de interés general (sentencia de 1 de octubre de 2009, *Woningstichting Sint Servatius*, C-567/07, EU:C:2009:593, apartado 30).
- 71 El Tribunal de Justicia también ha declarado que, dado que la Unión tiene una finalidad económica y social, deben sopesarse los derechos derivados de las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales en relación con los objetivos perseguidos por la política social, entre los que figura, en particular, como se indica en el artículo 151 TFUE, párrafo primero, una protección social adecuada (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de diciembre de 2016, *AGET Iraklis*, C-201/15, EU:C:2016:972, apartado 77).
- 72 En cuanto al Acuerdo EEE, este reafirma a ese respecto, como se indica en su segundo considerando, una relación privilegiada entre la Unión, sus Estados miembros y los Estados de la AELC, basada en la proximidad, los valores comunes duraderos y la identidad europea. Es esta relación privilegiada la que debe servir de guía al entender una de las principales finalidades del Acuerdo EEE, la cual es la máxima realización posible de la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales en todo el Espacio Económico Europeo (EEE), de modo que el mercado interior realizado en el territorio de la Unión se extienda a los Estados de la AELC (sentencia de 2 de abril de 2020, *Ruska Federacija*, C-897/19 PPU, EU:C:2020:262, apartado 50).
- 73 Así pues, un objetivo relativo a la política social, como el fomento y la puesta a disposición de viviendas con alquileres asequibles en los Estados miembros y en los Estados parte en el Acuerdo EEE, puede constituir, en principio, una razón imperiosa de interés general que puede justificar restricciones a la libre circulación de capitales como las establecidas por la normativa nacional controvertida en el litigio principal.
- 74 No obstante, debe comprobarse, además, conforme a la jurisprudencia recordada en el apartado 67 de la presente sentencia, si la restricción a la libre circulación de capitales que genera la normativa nacional controvertida en el litigio principal es adecuada para garantizar, de forma coherente y sistemática, la realización del objetivo que persigue y no va más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo.
- 75 A este respecto, no se advierte que una medida nacional como la recogida en el artículo 13c, apartados 1 y 3, de la *ErbStG*, que establece una distinción en función de que los bienes inmuebles arrendados con fines residenciales estén situados, bien en el territorio nacional, de la Unión o del EEE, bien en el territorio de un tercer Estado que no sea parte en el Acuerdo EEE, resulte adecuada para garantizar, de forma coherente y sistemática, la realización del objetivo invocado por el Gobierno alemán. En efecto, como señaló fundadamente la Comisión en la vista, en lugar de centrarse en los lugares en los que existe una escasez especialmente aguda de tales viviendas, como, en particular, en las grandes ciudades alemanas, el artículo 13c de la *ErbStG* se aplica con carácter general, en particular en los Estados parte en el Acuerdo EEE, y no tiene en cuenta la ubicación del bien inmueble en zona rural o urbana. Además, toda clase de bienes inmuebles arrendados con fines residenciales, desde el más sencillo al más lujoso, puede tasarse al 90 % de su valor de mercado a efectos del cálculo del impuesto sobre sucesiones (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de octubre de 2009, *Busley y Cibrian Fernández*, C-35/08, EU:C:2009:625, apartado 32).
- 76 Además, no se desprende de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia que la normativa controvertida en el litigio principal imponga a los herederos la obligación de conservar su vivienda

durante un período determinado y de utilizarla con fines arrendaticios, de modo que, después de haberse beneficiado de la ventaja fiscal controvertida en el litigio principal, pueden vender esa vivienda o utilizarla como residencia secundaria.

77 En estas circunstancias, la ventaja fiscal controvertida en el litigio principal no puede considerarse justificada por el objetivo de promover y poner a disposición viviendas con alquileres asequibles en los Estados miembros y en los Estados parte en el Acuerdo EEE.

– *Sobre la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales*

78 Se desprende de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia que la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales constituye una razón imperiosa de interés general que puede justificar una restricción a la libre circulación de capitales [sentencia de 26 de febrero de 2019, X (Sociedades intermedias domiciliadas en terceros países), C-135/17, EU:C:2019:136, apartado 74 y jurisprudencia citada].

79 Debe recordarse a este respecto que la jurisprudencia sobre las restricciones al ejercicio de las libertades de circulación dentro de la Unión no puede aplicarse íntegramente a los movimientos de capitales entre los Estados miembros y terceros países, puesto que tales movimientos se inscriben en un contexto jurídico distinto [sentencia de 26 de febrero de 2019, X (Sociedades intermedias domiciliadas en terceros países), C-135/17, EU:C:2019:136, apartado 90, y jurisprudencia citada].

80 En particular, cuando la normativa de un Estado miembro hace que el disfrute de una ventaja fiscal dependa del cumplimiento de requisitos cuya observancia solo puede comprobarse recabando información de las autoridades competentes de un tercer Estado que no es parte en el Acuerdo EEE, es, en principio, legítimo que ese Estado miembro deniegue la concesión de tal ventaja si, en particular debido a la inexistencia de una obligación convencional de ese tercer Estado de facilitar información, resulta imposible obtener de este los datos pertinentes (sentencia de 10 de febrero de 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, C-436/08 y C-437/08, EU:C:2011:61, apartado 67 y jurisprudencia citada).

81 Según la normativa nacional controvertida en el litigio principal, la ventaja fiscal de que se trata se concede cuando el inmueble se arrienda con fines residenciales.

82 Procede señalar que de la resolución de remisión se desprende que, en virtud del artículo 26, apartado 4, del Convenio Fiscal entre Alemania y Canadá, los impuestos a que se refiere este Convenio son, no obstante lo dispuesto en el artículo 2 de este, todos los impuestos percibidos por un Estado contratante. A este respecto, el punto 11 del Protocolo del [Convenio Fiscal entre Alemania y Canadá] (BGBl. 2002 II, p. 703) establece que, por lo que respecta al artículo 26 de dicho Convenio, se entiende que, cuando un Estado contratante solicite información de conformidad con este artículo, el otro Estado contratante procurará obtener la información relativa a esa solicitud del mismo modo que si se tratara de sus propios impuestos, aun cuando ese otro Estado no necesite, en ese mismo momento, tal información. Además, la posibilidad de recurrir al artículo 26, apartado 4, del Convenio Fiscal entre Alemania y Canadá fue confirmada por el Gobierno alemán en la vista.

83 En consecuencia, las autoridades alemanas pueden solicitar a las autoridades canadienses competentes la información necesaria para comprobar que se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 13c de la ErbStG para conceder la ventaja fiscal controvertida en el litigio principal cuando el bien inmueble está situado en Canadá. A este respecto, de la resolución de remisión también se desprende que no existen dificultades en el marco de este intercambio de información.

84 De ello se deduce que la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales no puede justificar la restricción a la libre circulación de capitales que impone la normativa nacional controvertida en el litigio principal.

85 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que los artículos 63 TFUE a 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro que establece que, a efectos del cálculo del impuesto sobre sucesiones, un bien inmueble edificado perteneciente a un patrimonio privado, situado en un tercer

Estado que no sea parte en el Acuerdo EEE y arrendado con fines residenciales se tasa según su valor íntegro de mercado, mientras que un bien de la misma naturaleza situado en el territorio nacional, en otro Estado miembro o en un Estado parte en el Acuerdo EEE se tasa, a efectos de ese cálculo, al 90 % de su valor de mercado.

Costas

- 86 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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 Primera) declara:

Los artículos 63 TFUE a 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro que establece que, a efectos del cálculo del impuesto sobre sucesiones, un bien inmueble edificado perteneciente a un patrimonio privado, situado en un tercer Estado que no sea parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, y arrendado con fines residenciales se tasa según su valor íntegro de mercado, mientras que un bien de la misma naturaleza situado en el territorio nacional, en otro Estado miembro o en un Estado parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo se tasa, a efectos de ese cálculo, al 90 % de su valor de mercado.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.