

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ063186

## TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 30 de junio de 2016

Sala 6.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-123/15

## SUMARIO:

**Impuestos sobre las sucesiones. Reducción por adquisición de bienes pertenecientes a herencias anteriores.** Los arts. 63.1 y 65 del Tratado de Funcionamiento de la UE no se oponen a una normativa de un Estado miembro, como la que es objeto del asunto principal, que prevé, en caso de sucesión a favor de personas comprendidas en una determinada clase impositiva, una reducción del impuesto sobre sucesiones cuando la herencia incluye un patrimonio que en los diez años anteriores a esa sucesión ya fue objeto de una transmisión hereditaria, sólo a condición de que esta última hubiera dado lugar a la percepción del impuesto sobre sucesiones en ese Estado miembro.

El objetivo de la norma es reducir en cierto grado la carga fiscal que grava una sucesión que comprende un patrimonio transmitido entre parientes cercanos que ya dio lugar a una imposición anterior, evitando en parte la doble imposición próxima en el tiempo de ese patrimonio. Pues bien, a la vista de ese objetivo, existe un nexo directo entre la reducción del impuesto sobre sucesiones que prevé la norma interna y la percepción anterior del impuesto sobre sucesiones, dado que esa ventaja fiscal y ese gravamen anterior conciernen al mismo impuesto, al mismo patrimonio y a los miembros cercanos de una misma familia, lo que se rompe en caso de que el impuesto haya sido abonado en otro Estado, al no tener potestad impositiva sobre la sucesión anterior.

## PRECEPTOS:

Tratado de 25 de marzo de 1957 (Funcionamiento de la UE), arts. 63 y 65.

## PONENTE:

*Don E. Jarašiūnas.*

En el asunto C-123/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada con arreglo al artículo 267 TFUE por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario, Alemania), mediante resolución de 20 de enero de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 12 de marzo de 2015, en el procedimiento entre

**Max-Heinz Feilen**

y

**Finanzamt Fulda,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. M. Ilešič, Presidente de Sala, y la Sra. C. Toader, el Sr. A. Rosas, la Sra. A. Prechal y el Sr. E. Jarašiūnas (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sr. I. Illéssy, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 27 de enero de 2016;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Sr. Feilen, por el Sr. P. Thouet, Rechtsanwalt;

- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. A. Rubio González, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. S. Sutton y el Sr. M. Holt, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. R. Hill, Barrister;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. M. Wasmeier y W. Roels, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 17 de marzo de 2016;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

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

**2.** Esa petición se ha presentado en el marco de un litigio entre el Sr. Max-Heinz Feilen y el Finanzamt Fulda (Administración tributaria de Fulda, Alemania), acerca de la negativa de ésta a conceder una reducción del impuesto de sucesiones al que está sujeta la herencia de su madre.

### **Marco jurídico**

**3.** El artículo 1, apartado 1, punto 1, de la Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Ley alemana del impuesto sobre sucesiones y donaciones, en lo sucesivo, «ErbStG»), en su versión aplicable al ejercicio fiscal de 2007, somete las transmisiones mortis causa al impuesto sobre sucesiones.

**4.** A tenor del artículo 2, apartado 1, puntos 1 a 3, de la ErbStG:

La obligación tributaria grava:

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

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

[...]

3. En todos los demás casos, los bienes transmitidos consistentes en bienes nacionales en el sentido del artículo 121 de la Bewertungsgesetz (Ley de valoración) [...]».

**5.** El artículo 15 de la ErbStG, que define las categorías impositivas, dispone en su apartado 1:

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

Clase I:

1. el cónyuge y la pareja de hecho,
  2. los hijos y los hijos del cónyuge,
  3. los descendientes de los hijos y de los hijos del cónyuge a los que se refiere el punto 2,
  4. los ascendientes, en las sucesiones;
- [...]».

**6.** En lo que atañe a la reducción del impuesto sobre sucesiones, el artículo 27 de la ErbStG contiene las siguientes disposiciones:

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

| PORCENTAJE DE REDUCCIÓN | SI EL PERÍODO QUE MEDIA ENTRE LOS DOS MOMENTOS DE DEVENGO DEL IMPUESTO ES |
|-------------------------|---|
| 50                      | inferior a un año   |
| 45                      | superior a un año, pero inferior a dos años                               |
| 40                      | superior a dos años, pero inferior a tres años                            |
| 35                      | superior a tres años, pero inferior a cuatro años                         |
| 30                      | superior a cuatro años, pero inferior a cinco años                        |
| 25                      | superior a cinco años, pero inferior a seis años                          |
| 20                      | superior a seis años, pero inferior a ocho años                           |
| 10                      | superior a ocho años, pero inferior a diez años                           |

[...]

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

### Litigio principal y cuestión prejudicial

7. El Sr. Feilen, residente en Alemania, es heredero único de su madre, fallecida en 2007 en ese mismo Estado miembro, lugar de su última residencia. La herencia de la madre estaba constituida principalmente por su parte en la herencia de su hija, fallecida en 2004 en Austria, donde también residía la madre hasta el fallecimiento de su hija. Dado que la partición de la herencia de la hija en Austria no se efectuó hasta el fallecimiento de la madre, los impuestos sobre dicha herencia, cuyo importe ascendía a 11 961,91 euros, fueron pagados por el Sr. Feilen.

8. En la declaración del impuesto por la sucesión de su madre el Sr. Feilen incluyó el impuesto sobre sucesiones que había pagado en Austria como deuda de la herencia, y solicitó una reducción del impuesto sobre sucesiones en virtud del artículo 27 de la ErbStG. Mediante resolución de 28 de octubre de 2009, la Administración tributaria de Fulda accedió a deducir en concepto de deuda hereditaria el impuesto sobre sucesiones pagado en Austria, pero rehusó conceder la reducción del impuesto sobre sucesiones.

9. El Finanzgericht (Tribunal Tributario, Alemania) desestimó el recurso interpuesto por el Sr. Feilen contra esa resolución, debido a que el artículo 27, apartado 1, de la ErbStG exigía una adquisición mortis causa previa sometida al impuesto sobre sucesiones con arreglo a esta misma Ley. Pues bien, no ocurría así en el presente asunto, ya que la adquisición previa por la madre del patrimonio de su hija no había sido gravada en Alemania por el impuesto sobre sucesiones, toda vez que ni la madre ni la hija eran residentes en la fecha del fallecimiento de esta última, como prevé el artículo 2, apartado 1, punto 1, de la ErbStG, y por otro lado la herencia no comprendía bienes nacionales, a los que se refiere el artículo 2, apartado 1, punto 3, de la ErbStG.

10. El Bundesfinanzhof (Tribunal Superior Tributario, Alemania) que conoce de un recurso de casación, manifiesta dudas sobre la conformidad del artículo 27 de la ErbStG con el Derecho de la Unión.

11. Observa en primer lugar que la herencia de la que es beneficiario el demandante en el litigio principal puede entrar en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Derecho de la Unión relativas a los movimientos de capitales. A juicio de ese tribunal, la herencia adquirida por el Sr. Feilen de su madre no debería ser considerada como una operación puramente interna ya que el patrimonio de ésta consiste sustancialmente en la parte de la madre en la herencia de su hija en Austria.

12. En segundo término el tribunal remitente señala que la negativa a conceder una reducción del impuesto sobre sucesiones en virtud del artículo 27, apartado 1, de la ErbStG, puede constituir una restricción de los movimientos de capitales a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, puesto que su efecto es reducir el valor de una herencia que incluye bienes que han estado sujetos a impuestos sobre sucesiones extranjeros. A la luz de la sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de febrero de 2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92), manifiesta dudas acerca de si debe excluirse la existencia de tal restricción.

**13.** En tercer lugar el mismo tribunal se pregunta si la posible restricción de la libre circulación de capitales derivada del artículo 27, apartado 1, de la ErbStG está justificada por las disposiciones del Tratado FUE.

**14.** En estas circunstancias el Bundesfinanzhof (Tribunal Superior Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

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

### **Sobre la cuestión prejudicial**

**15.** Con su cuestión prejudicial el tribunal remitente pregunta en sustancia si el artículo 63 TFUE, apartado 1, y el artículo 65 TFUE se oponen a una normativa de un Estado miembro, como la que es objeto del asunto principal, que prevé, en caso de sucesión a favor de personas comprendidas en una determinada clase impositiva, una reducción del impuesto sobre sucesiones cuando la herencia incluye un patrimonio que en los diez años anteriores a esa sucesión ya fue objeto de una transmisión hereditaria, con la condición de que esta última hubiera dado lugar a la percepción del impuesto sobre sucesiones en ese Estado miembro.

**16.** Como ha señalado el tribunal remitente, las sucesiones, que consisten en la transmisión a una o a varias personas del caudal relicto del causante, constituyen, según reiterada jurisprudencia, movimientos de capitales a los que se refiere el artículo 63 TFUE, salvo en los casos en que todos los bienes incluidos en la herencia se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro (véanse en ese sentido las sentencias de 23 de febrero de 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, apartados 39 a 42; de 17 de enero de 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, apartados 24 y 25; de 17 de octubre de 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, apartados 19 y 20, y de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España, C-127/12, no publicada, EU:C:2014:2130, apartados 52 y 53).

**17.** Pues bien, la sucesión objeto del litigio principal comprende un patrimonio procedente de una sucesión anterior entre la hermana y la madre del Sr. Feilen en Austria, donde estaba situado ese patrimonio y donde ambas residían al tiempo de fallecer la hermana. Ese factor transfronterizo es la razón por la que no se concedió al Sr. Feilen la reducción del impuesto sobre sucesiones prevista en el artículo 27 de la ErbStG. Como sea que esa situación no se puede considerar puramente interna, la sucesión objeto del litigio principal constituye una operación incluida en los movimientos de capitales a los que se refiere el artículo 63 TFUE, apartado 1.

**18.** Es preciso por tanto apreciar si una normativa nacional como la que es objeto del litigio principal constituye una restricción de los movimientos de capitales en el sentido previsto en el artículo 63 TFUE, apartado 1, y si fuera así, si esa restricción está justificada.

### *Sobre la existencia de una restricción de los movimientos de capitales*

**19.** El Tribunal de Justicia ya ha juzgado que la normativa de un Estado miembro que hace depender del lugar de residencia del causante o del causahabiente, o del lugar de los bienes incluidos en la herencia, la aplicación de una ventaja fiscal en materia de sucesiones, como es una reducción de la base imponible, constituye una restricción de la libre circulación de capitales prohibida por el artículo 63 TFUE, apartado 1, cuando lleva a que las sucesiones en las que intervienen no residentes, o que comprenden bienes situados en otro Estado miembro, soporten una carga fiscal mayor que la que grava las sucesiones en las que únicamente intervienen residentes, o que sólo comprenden bienes situados en el Estado miembro de imposición, y causa por tanto una disminución del valor de la herencia (véanse en ese sentido las sentencias de 17 de enero de 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, apartados 30 a 35; de 17 de octubre de 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, apartados 23 a 26; de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España, C-127/12, no publicada, EU:C:2014:2130, apartados 57 a 60, y de 4 de septiembre de 2014, Comisión/Alemania, C-211/13, no publicada, EU:C:2014:2148, apartados 40 a 43).

**20.** En el presente asunto el artículo 27, apartado 1, de la ErbStG prevé la concesión de una reducción del impuesto sobre sucesiones en caso de adquisición de un patrimonio en concepto de herencia por personas comprendidas en la clase impositiva I, si en los diez años anteriores a esa adquisición ese patrimonio ya había

sido objeto de una adquisición por personas comprendidas en esa misma clase impositiva y esa adquisición anterior había dado lugar a la percepción del impuesto sobre sucesiones en Alemania. Dado que, en virtud del artículo 2 de la ErbStG, ese impuesto se percibe cuando el causante, en la fecha de su fallecimiento, o el causahabiente, en la fecha de devengo del impuesto, tienen su domicilio o su residencia en el territorio nacional, o cuando los bienes hereditarios consisten en «bienes nacionales», la concesión de la reducción del impuesto sobre sucesiones requiere que el patrimonio considerado se encontrara en Alemania al tiempo de la anterior sucesión, o bien, si estaba situado en el extranjero, que al menos una de las partes intervinientes en esa sucesión residiera en Alemania.

**21.** Por tanto, esa normativa hace que la reducción del impuesto sobre sucesiones dependa del lugar de los bienes comprendidos en la herencia al tiempo de la sucesión anterior y del lugar de residencia del causante o del beneficiario en ese mismo momento. Su consecuencia es que una herencia que incluya bienes que estaban situados en otro Estado miembro al tiempo de una sucesión anterior en la que ninguna de las partes residía en Alemania está sujeta a un impuesto sobre sucesiones mayor que el percibido en el caso de una herencia que sólo comprenda bienes que estaban situados en Alemania al tiempo de una sucesión anterior, o que incluya bienes situados en otro Estado miembro al tiempo de una sucesión anterior en la que al menos una de las partes residía en Alemania. Como ha observado el tribunal remitente, esa normativa tiene el efecto de disminuir el valor de la herencia.

**22.** De ello se sigue que una legislación nacional como la que es objeto del litigio principal constituye una restricción de los movimientos de capitales a la que se refiere el artículo 63 TFUE, apartado 1.

**23.** Toda vez que el tribunal remitente ha expresado dudas acerca de si la sentencia de 12 de febrero de 2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92) desvirtúa esa conclusión, conviene observar que, a diferencia de la situación examinada en esa sentencia, el asunto principal no concierne a una doble imposición de derechos que eran parte de una misma herencia por dos Estados miembros, sino al trato fiscal de una sucesión por un Estado miembro, que difiere según que ésta comprenda o no un patrimonio que ya hubiera dado lugar en ese mismo Estado miembro a la percepción de un impuesto por una sucesión anterior.

#### *Sobre las justificaciones de una restricción de los movimientos de capitales*

**24.** En lo que atañe a una posible justificación basada en el artículo 65 TFUE, hay que recordar que, en virtud del apartado 1, letra a), de ese artículo, «lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a [...] aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital».

**25.** Esta disposición del artículo 65 TFUE debe interpretarse en sentido estricto, ya que constituye una excepción al principio fundamental de libre circulación de capitales. Así pues, no cabe interpretarla en el sentido de que toda legislación fiscal que distinga entre los contribuyentes en función de su lugar de residencia o del Estado miembro en el que hayan invertido su capital sea automáticamente compatible con el Tratado. En efecto, la excepción prevista en el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), está limitada, a su vez, por el apartado 3 de ese mismo artículo, que prevé que las disposiciones nacionales a las que se refiere el mencionado apartado 1 «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 4 de septiembre de 2014, Comisión/Alemania, C-211/13, no publicada, EU:C:2014:2148, apartado 46 y la jurisprudencia citada).

**26.** Por consiguiente, 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 ese mismo artículo. Pues bien, de la jurisprudencia resulta que para que una normativa fiscal nacional que, a efectos de la liquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones, distingue entre los residentes y los no residentes o entre los bienes situados en el territorio nacional y los situados fuera de él 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 (sentencia de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España, C-127/12, no publicada, EU:C:2014:2130, apartado 73 y la jurisprudencia citada).

**27.** En lo que atañe a la comparabilidad de las situaciones consideradas, consta que la normativa objeto del litigio principal coloca en un mismo plano a efectos del impuesto sobre sucesiones a las personas incluidas en la clase impositiva I y residentes en el territorio nacional que adquieren por vía de herencia un patrimonio que

comprende bienes que en los diez años precedentes a la sucesión ya habían formado parte de una herencia cuyos beneficiarios pertenecían a la misma clase impositiva, cualquiera que fuera la situación de esos bienes o el lugar de residencia de las partes en ella al tiempo de la sucesión anterior. Únicamente para la aplicación de la reducción del impuesto sobre sucesiones prevista en el artículo 27, apartado 1, de la ErbStG, esa normativa trata de forma diferente a esas personas, según que los bienes hereditarios se encontraran o no en el territorio nacional al tiempo de la sucesión anterior y según que las partes en esta sucesión residieran o no en ese territorio (véase por analogía la sentencia de 17 de octubre de 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, apartado 51 y la jurisprudencia citada).

**28.** De ello se sigue que la diferencia de trato establecida por la normativa objeto del litigio principal afecta a situaciones que son objetivamente comparables.

**29.** Es preciso por tanto apreciar si esa normativa puede ser objetivamente justificada por una razón imperiosa de interés general, como es la necesidad de preservar la coherencia del régimen fiscal mencionada por el tribunal remitente e invocada por el Gobierno alemán.

**30.** Hay que recordar en ese sentido que el Tribunal de Justicia ya ha reconocido que la necesidad de preservar la coherencia de un régimen fiscal puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por el Tratado. 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 (sentencias de 17 de octubre de 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, apartado 59, y de 7 de noviembre de 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, apartados 65 y 66 y la jurisprudencia citada).

**31.** El tribunal remitente considera que la ventaja derivada de la reducción del impuesto sobre sucesiones prevista en el artículo 27, apartado 1, de la ErbStG está directamente ligada al hecho de que ya se había percibido el impuesto sobre sucesiones por la adquisición anterior del mismo patrimonio por vía hereditaria. Ese tribunal ha precisado que el objetivo de esa disposición es reducir, en el supuesto de una transmisión múltiple del mismo patrimonio en un plazo de diez años entre personas incluidas en la clase impositiva I, con el límite del 50 %, el impuesto sobre sucesiones correspondiente a ese patrimonio, en la medida en que éste había dado lugar a una imposición a cargo del anterior adquirente.

**32.** El Gobierno alemán comparte en sustancia esa apreciación, y precisa que el artículo 27 de la ErbStG se basa en la idea de que un patrimonio se transmite entre parientes próximos de una generación a la siguiente y de que es inequitativa en cierto grado una nueva imposición del mismo patrimonio cuando éste ya fue gravado en un pasado cercano. Ese artículo se propone por tanto evitar en parte una doble imposición próxima en el tiempo sobre el mismo patrimonio, renunciando a la percepción de una parte del impuesto sobre sucesiones cuando éste ya se había percibido en Alemania por una sucesión anterior en los plazos previstos por ese artículo. La exclusión de la reducción de ese impuesto en el caso de una adquisición anterior exclusivamente gravada en el extranjero está objetivamente ligada al hecho de que la República Federal de Alemania no pudo gravar esa sucesión y percibir los ingresos fiscales correspondientes.

**33.** Atendiendo a esos aspectos, se advierte que, al prever que únicamente se pueden beneficiar de la reducción del impuesto sobre sucesiones las personas que adquieren por vía de herencia un patrimonio que dio lugar a la percepción de ese impuesto en Alemania por una sucesión anterior, la configuración de dicha ventaja fiscal refleja una lógica simétrica (véanse las sentencias de 1 de diciembre de 2011, Comisión/Bélgica, C-250/08, EU:C:2011:793, apartado 73, y Comisión/Hungría, C-253/09, EU:C:2011:795, apartado 74). Esa lógica se quebraría si esa ventaja fiscal beneficiara también a personas que hereden un patrimonio que no dio lugar a la percepción del impuesto sobre sucesiones en ese Estado miembro.

**34.** De ello deduce que en ese régimen de reducción del impuesto sobre sucesiones existe un nexo directo entre esa ventaja fiscal y el gravamen anterior.

**35.** Es cierto que el Tribunal de Justicia ha juzgado en asuntos ajenos a la fiscalidad de las sucesiones que no concurre un nexo directo cuando se trata de gravámenes distintos o del trato fiscal de contribuyentes diferentes (véanse en ese sentido las sentencias de 18 de septiembre de 2003, Bosal, C-168/01, EU:C:2003:479, apartado 30, y de 24 de febrero de 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, apartado 49).

**36.** No obstante, en una situación específica como la prevista en el artículo 27 de la ErbStG la condición de que se debe tratar del mismo contribuyente no puede aplicarse, ya que la persona que pagó el impuesto sobre sucesiones por la sucesión anterior ha fallecido necesariamente.

**37.** Además, como resulta de los apartados 31 y 32 de esta sentencia, el objetivo pretendido por el artículo 27 de la ErbStG es reducir en cierto grado la carga fiscal que grava una sucesión que comprende un patrimonio transmitido entre parientes cercanos que ya dio lugar a una imposición anterior, evitando en parte la doble imposición próxima en el tiempo de ese patrimonio en Alemania. A la vista de ese objetivo, como ha observado el Abogado General en el punto 71 de sus conclusiones, existe un nexo directo entre la reducción del impuesto sobre sucesiones que prevé ese artículo y la percepción anterior del impuesto sobre sucesiones, dado que esa ventaja fiscal y ese gravamen anterior conciernen al mismo impuesto, al mismo patrimonio y a los miembros cercanos de una misma familia.

**38.** En consecuencia, se debe apreciar que la necesidad de garantizar la coherencia del régimen fiscal puede justificar la restricción de los movimientos de capitales derivada de una normativa nacional como la que es objeto del litigio principal.

**39.** Para que esa restricción esté justificada es preciso además que sea apropiada y proporcionada al objetivo perseguido (véanse en ese sentido las sentencias de 1 de diciembre de 2011, Comisión/Bélgica, C-250/08, EU:C:2011:793, apartado 78, y Comisión/Hungría, C-253/09, EU:C:2011:795, apartado 79).

**40.** En ese sentido se debe observar que una reducción del impuesto sobre sucesiones calculada mediante la aplicación de porcentajes en función del tiempo transcurrido entre los dos momentos en los que nació la obligación fiscal, y sujeta a la condición de que el patrimonio ya hubiera dado lugar a la percepción de ese impuesto en Alemania en los diez años anteriores, se manifiesta apropiada para lograr el objetivo pretendido por el artículo 27 de la ErbStG, descrito en el apartado 37 de esta sentencia. Esa reducción es además proporcionada en relación con ese objetivo ya que la República Federal de Alemania no tenía potestad impositiva sobre la sucesión anterior. Siendo así, limitar la concesión de esa reducción a las situaciones en las que ese patrimonio dio lugar a una imposición en Alemania se manifiesta proporcionado a ese objetivo (véase en ese sentido la sentencia de 1 de diciembre de 2011, Comisión/Hungría, C-253/09, EU:C:2011:795, apartados 80 y 81).

**41.** De ello se sigue que la restricción de los movimientos de capitales derivada de una normativa nacional como la que es objeto del litigio principal está justificada por la necesidad de preservar la coherencia del régimen fiscal.

**42.** En consecuencia, se ha de responder a la cuestión planteada que el artículo 63 TFUE, apartado 1, y el artículo 65 TFUE no se oponen a una normativa de un Estado miembro, como la que es objeto del asunto principal, que prevé, en caso de sucesión a favor de personas comprendidas en una determinada clase impositiva, una reducción del impuesto sobre sucesiones cuando la herencia incluye un patrimonio que en los diez años anteriores a esa sucesión ya fue objeto de una transmisión hereditaria, con la condición de que esta última hubiera dado lugar a la percepción del impuesto sobre sucesiones en ese Estado miembro.

### **Costas**

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

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

**El artículo 63 TFUE, apartado 1, y el artículo 65 TFUE no se oponen a una normativa de un Estado miembro, como la que es objeto del asunto principal, que prevé, en caso de sucesión a favor de personas comprendidas en una determinada clase impositiva, una reducción del impuesto sobre sucesiones cuando la herencia incluye un patrimonio que en los diez años anteriores a esa sucesión ya fue objeto de una transmisión hereditaria, con la condición de que esta última hubiera dado lugar a la percepción del impuesto sobre sucesiones en ese Estado miembro.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: alemán.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.