

Asunto C-510/08

Vera Mattner

contra

Finanzamt Velbert

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Finanzgericht Düsseldorf)

«Libre circulación de capitales — Artículos 56 CE y 58 CE — Impuesto sobre donaciones — Terreno en el que está edificado un inmueble — Derecho a una reducción de la base imponible — Trato diferente de residentes y no residentes»

Sumario de la sentencia

Libre circulación de capitales — Restricciones — Impuesto sobre donaciones

(Arts. 56 CE y 58 CE)

Los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse conjuntamente en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro que establece, para calcular la liquidación del impuesto sobre donaciones, que la reducción sobre la base imponible en caso de donación de un inmueble situado en el territorio de dicho Estado es inferior, si el donante y el donatario residían en otro Estado miembro en la fecha en que se realizó la donación, a la reducción que se habría aplicado si al menos uno de ellos hubiera residido, en esa misma fecha, en el primer Estado miembro.

Toda vez que dicha normativa nacional hace depender del lugar de residencia del donante y del donatario, en la fecha en que se realizó la donación, la aplicación de una reducción de la base imponible del bien inmueble de que se trata, la mayor carga fiscal que grava la donación entre no residentes constituye una restricción a la libre circulación de capitales.

Tal diferencia de trato no puede justificarse por el motivo de que se refiere a situaciones objetivamente diferentes. Cuando, a efectos de la tributación de un bien inmueble adquirido mediante donación y situado en el Estado miembro de que se trate, una normativa nacional pone en el mismo plano por un lado, a los donatarios no residentes que adquirieron dicho bien de un donante no residente y, por otro lado, a los donatarios no residentes o residentes que adquirieron tal bien de un donante residente y a los donatarios residentes que adquirieron ese mismo bien de un donante no residente, dicha normativa no puede, sin infringir las exigencias del Derecho de la Unión, tratar a esos donatarios de manera diferente, dentro del marco de esa misma tributación, por lo que respecta a la aplicación de una reducción sobre la base imponible del referido bien inmueble. En efecto, entre esas dos categorías de personas no existe, a efectos de las modalidades y condiciones de la percepción del impuesto sobre donaciones, disparidad alguna objetiva que pueda justificar una diferencia de trato.

Por otra parte, el Estado miembro en cuyo territorio está situado el bien inmueble objeto de la donación 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 donatario disfrute de una reducción similar concedida por otro Estado miembro, como aquel en el que el donante y el donatario residían en la fecha de la donación, que podría compensar, total o

parcialmente, el perjuicio sufrido por este último como consecuencia de la reducción al tipo reducido aplicada a la hora de calcular el impuesto sobre donaciones que se ha de pagar en el primer Estado miembro. Lo mismo cabe decir, con mayor razón, si el Estado miembro en el que residen el donante y el donatario aplica una reducción menos elevada que la concedida por el Estado miembro en cuyo territorio está situado el bien inmueble objeto de la donación o establece el valor de dicho bien a un nivel superior al determinado por este último Estado.

Además, el riesgo de elusión de las disposiciones fiscales sobre sucesiones mediante la realización de varias donaciones simultáneas o la transmisión de todo el patrimonio de una persona mediante donaciones sucesivas escalonadas en el tiempo no puede justificar una limitación de la reducción aplicable a la base imponible cuando dicho riesgo resulta meramente hipotético. Por lo que respecta a la posibilidad de ulteriores donaciones, si bien es cierto que el Estado miembro en cuyo territorio está situado un bien inmueble que es objeto de donación puede asegurarse de que las normas tributarias en materia de sucesiones no se eluden mediante donaciones fraccionadas realizadas por las mismas personas, el riesgo de elusión en relación con las donaciones efectuadas entre personas que no residen en dicho Estado miembro existe asimismo en relación con las donaciones en las que interviene un residente. Toda vez que, para impedir tales donaciones fraccionadas, la normativa nacional no establece, por lo que respecta a las donaciones en las que interviene un residente, la aplicación de una reducción calculada al tipo reducido, sino a lo sumo que la reducción calculada al tipo superior en lo que se refiere a tales donaciones únicamente se aplique una sola vez sobre la base imponible resultante de la suma de las donaciones de que se trate, no cabe considerar que la aplicación de una reducción calculada al tipo reducido si la donación tiene lugar entre personas no residentes constituya un medio adecuado para alcanzar el objetivo de evitar tal elusión.

Tampoco cabe justificar la normativa controvertida por la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario nacional, puesto que la ventaja fiscal resultante, en el Estado miembro en cuyo territorio está situado el bien inmueble objeto de donación, de la aplicación a la base imponible de una reducción calculada al tipo más elevado cuando en esta donación interviene al menos un residente de dicho Estado, no está compensada en éste con ningún gravamen fiscal determinado en virtud del impuesto sobre donaciones.

(véanse los apartados 28, 35, 38, 42, 44, 46, 48 a 51 y 54 a 56 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 22 de abril de 2010 (*)

«Libre circulación de capitales – Artículos 56 CE y 58 CE – Impuesto sobre donaciones – Terreno en el que está edificado un inmueble – Derecho a una reducción de la base imponible – Trato diferente de residentes y no residentes»

En el asunto C-510/08,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Finanzgericht Düsseldorf (Alemania), mediante resolución de 14 de noviembre de 2008,

recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de noviembre de 2008, en el procedimiento entre

Vera Mattner

y

Finanzamt Velbert,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. J.N. Cunha Rodrigues, Presidente de Sala, y la Sra. P. Lindh y los Sres. A. Rosas, U. Lõhmus y A. Ó Caoimh (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sr. B. Fülöp, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 11 de febrero de 2010;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Finanzamt Velbert, por el Sr. F.-D. Rilinger y la Sra. G. Köhler, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma y C. Blaschke, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. R. Lyal y W. Mölls, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 39 CE, 43 CE, 56 CE y 58 CE relativos, respectivamente, a la libre circulación de los trabajadores, a la libertad de establecimiento y a la libre circulación de capitales.

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre la Sra. Mattner y el Finanzamt Velbert (en lo sucesivo, «Finanzamt») en relación con la liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales derivado de la donación de un terreno edificado situado en Alemania.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

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

«1. Los Estados miembros suprimirán las restricciones a los movimientos de capitales que tienen lugar entre las personas residentes en los Estados miembros, sin perjuicio de las

disposiciones que se indican más adelante. Para facilitar la aplicación de la presente Directiva, los movimientos de capitales se clasificarán con arreglo a la nomenclatura que se establece en el Anexo I.

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

4 Entre los movimientos de capitales enumerados en el anexo I de la Directiva 88/361 figuran, en su rúbrica XI, los movimientos de capitales de carácter personal, que comprenden, en particular, las donaciones y dotaciones.

Normativa nacional

5 La Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), en su versión publicada el 27 de febrero de 1997 (BGBl. 1997 I, p. 378), modificada en último lugar por la Ley de 10 de octubre de 2007 (BGBl. 2007 I, p. 2332), que es la aplicable en la fecha de los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «ErbStG»), dispone lo siguiente:

«Artículo 1: Operaciones sujetas a imposición

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

1) Las transmisiones *mortis causa*.

2) Las donaciones *inter vivos*.

3) [...]

2. Salvo disposición en contrario, las disposiciones de la presente Ley relativas a la transmisión de bienes *mortis causa* serán aplicables asimismo a las donaciones [...]

Artículo 2: Obligación tributaria personal

1. La obligación tributaria alcanzará:

1) En los casos contemplados en el artículo 1, apartado 1, números 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, 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 habitualmente más de cinco años en el extranjero sin tener domicilio en Alemania.

[...]

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

$$[\dots]$$

Artículo 14: Toma en consideración de transmisiones anteriores

En caso de transmisión de varios elementos patrimoniales por la misma persona en el espacio de diez años, se sumarán añadiendo al último bien transmitido el valor que tenían los bienes transmitidos con anterioridad. Del impuesto sobre transmisiones patrimoniales sobre el importe total se deducirán los impuestos a cuyo pago resulte obligado, en virtud de la situación personal del beneficiario y sobre la base de las disposiciones aplicables en la fecha de la última transmisión de bienes, sobre los bienes transmitidos con anterioridad. En lugar de los impuestos mencionados en la segunda frase, del impuesto sobre transmisiones patrimoniales se deducirá, siempre que sea más elevado, el impuesto a cuyo pago resulte efectivamente obligado sobre los bienes transmitidos con anterioridad y totalizado. [...]

Artículo 15: Clases impositivas

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

Clase I:

1. [...]
2. Los hijos y los hijos del cónyuge [...]

$$[\dots]$$

Artículo 16: Reducciones

1. Quedarán exentas en los supuestos contemplados en el artículo 2, apartado 1, número 1, las transmisiones de bienes

- 1) [...]
- 2) a los hijos comprendidos en la clase I, punto 2, por importe de 205.000 euros.

2. El importe de la reducción establecida en el apartado 1 será sustituido por el importe de 1.100 euros en los supuestos contemplados en el artículo 2, apartado 1, número 3.

$$[\dots]$$

Artículo 19: Tipos impositivos

1. Los tipos aplicables al impuesto serán los siguientes:

Valor del bien transmitido sujeto a imposición

Porcentaje de la clase impositiva

$$I \quad \begin{bmatrix} \dots \end{bmatrix} \begin{bmatrix} \dots \end{bmatrix}$$

Hasta 52.000 euros

7 [...][...]

[...]».

6 El artículo 121 de la BewG, en su versión publicada el 1 de febrero de 1991 (BGBl. 1991 I, p. 230), modificado por última vez por la Ley de 13 de diciembre de 2006 (BGBl. 2006 I, p. 2378), titulado «Bienes nacionales», dispone:

«Serán bienes nacionales:

[...]

2. Los inmuebles situados en Alemania.

[...]»

Litigio principal y cuestión prejudicial

7 Mediante escritura pública de 23 de mayo de 2007, la Sra. Mattner, nacional alemana que reside en los Países Bajos desde hace más de 35 años, adquirió mediante donación realizada por su madre, asimismo nacional alemana y residente en los Países Bajos desde hace más de 50 años, un terreno edificado, situado en Dusseldorf (Alemania), valorado en 255.000 euros.

8 Mediante liquidación de fecha 24 de enero de 2008, el Finanzamt reclamó a la Sra. Mattner, por la donación de la que fue beneficiaria, 27.929 euros en concepto de impuesto sobre donaciones. Este importe se obtuvo deduciendo del valor del terreno la cantidad de 1.100 euros y aplicando a la base imponible resultante un tipo del 11 %.

9 Mediante resolución de 23 de mayo de 2008, el Finanzamt desestimó la reclamación presentada por la Sra. Mattner contra la citada liquidación.

10 La Sra. Mattner interpuso ante el Finanzgericht Düsseldorf un recurso a fin de obtener la reducción de 205.000 euros prevista para las donaciones a los hijos cuando el donante o el donatario tienen su residencia en el territorio nacional en la fecha en que se realiza la donación.

11 El órgano jurisdiccional remitente considera que el artículo 16, apartado 2, de la ErbStG restringe la libre circulación de capitales en el sentido del artículo 56 CE, apartado 1, en la medida en que el importe de la reducción fiscal de que se trata depende del lugar de residencia del donante o del donatario. De este modo, en el asunto de que conoce este órgano jurisdiccional, si la Sra. Mattner o su madre hubieran tenido su residencia en Alemania, la primera habría podido aplicar la reducción de 205.000 euros establecida en dicho artículo 16, apartado 1, número 2, lo que hubiera tenido como consecuencia que la base imponible habría quedado limitada únicamente a 50.000 euros y que el impuesto sobre sucesiones reclamado habría ascendido a 3.500 euros en lugar de a 27.929 euros, habida cuenta del tipo del 7 % aplicable conforme al artículo 19, apartado 1, de la ErbStG.

12 El citado órgano jurisdiccional no está convencido de que la referida restricción a la libre circulación de capitales esté justificada, en la medida en que, en su opinión, la situación de una persona sujeta al impuesto en Alemania por obligación personal, a la que se cedió gratuitamente un terreno situado en territorio alemán, y la de una persona sujeta al impuesto en el mismo Estado miembro por obligación real, beneficiaria de una misma cesión a título gratuito, son objetivamente comparables.

13 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente señala que es cierto que, mediante sentencia de 21 de septiembre de 2005, el Bundesfinanzhof declaró que, en principio, existen diferencias tan importantes entre los contribuyentes sujetos por obligación personal al impuesto sobre sucesiones y los que lo están por obligación real que el legislador nacional no está obligado a tratar ambas categorías de sujetos de manera idéntica por lo que se refiere a la concesión de las reducciones a las que pueden acogerse los primeros. En efecto, mientras que los primeros están sujetos al impuesto de sucesiones por la totalidad del patrimonio transmitido, la obligación tributaria de los segundos sólo alcanza a los «bienes nacionales» tal y como se definen en el artículo 121 de la BewG. Por lo tanto, la base imponible a la que debe aplicarse la reducción es, en principio, muy distinta según se esté sujeto al impuesto por obligación personal o real.

14 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente duda de que dichas consideraciones puedan aplicarse al impuesto sobre donaciones, toda vez que, en tal caso, únicamente están sujetos al impuesto los bienes dados con carácter de liberalidad y, por lo tanto, la base imponible no resulta diferente en función de que los sujetos pasivos lo sean por obligación personal o real. Dicho órgano jurisdiccional considera que el trato diferenciado de los contribuyentes según estén sujetos por obligación personal o real tampoco parece poder justificarse por una razón imperiosa de interés general.

15 Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si el artículo 16, apartado 2, de la ErbStG es compatible con los artículos 39 CE y 43 CE, toda vez que las consecuencias de la legislación tributaria en materia de donaciones forman parte de las consideraciones que un nacional de un Estado miembro puede tener en cuenta para decidir hacer uso de la libertad que le reconoce el Tratado CE.

16 En estas circunstancias, el Finanzgericht Düsseldorf decidió suspender el procedimiento y plantear el Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse los artículos 39 CE y 43 CE, así como el artículo 56 CE en relación con el artículo 58 CE, en el sentido de que se oponen a la normativa nacional de un Estado miembro relativa al impuesto de donaciones que, en el caso de adquisición mediante donación realizada por un no residente de una finca situada en territorio nacional, establece una reducción de la base imponible de sólo 1.100 euros para el adquirente no residente, mientras que en caso de donación de la misma finca dicha reducción asciende a 205.000 euros cuando el donante o el donatario, en el momento de la donación, tengan su domicilio en el Estado miembro de que se trata?»

Sobre la cuestión prejudicial

17 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 39 CE, 43 CE, 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, que establece, para calcular la liquidación del impuesto sobre donaciones, que la reducción sobre la base imponible en caso de donación de un inmueble situado en el territorio de dicho Estado es inferior, si el donante y el donatario residían en otro Estado miembro en la fecha en que se realizó la donación, a la reducción que se habría aplicado si al menos uno de ellos hubiera residido, en esa misma fecha, en el primer Estado miembro.

18 Según reiterada jurisprudencia, el artículo 56 CE, apartado 1, prohíbe de manera general las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros (sentencias de 11 de septiembre de 2008, *Eckelkamp y otros*, C-11/07, Rec. p. I-6845, apartado 37; *Arens-Sikken*, C-43/07, Rec. p. I-6887, apartado 28, y de 12 de febrero de 2009, *Block*, C-67/08, Rec. p. I-883, apartado 18).

19 Al no existir en el Tratado una definición del concepto de «movimientos de capitales» a efectos del artículo 56 CE, apartado 1, el Tribunal de Justicia ha reconocido con anterioridad un valor indicativo a la nomenclatura que constituye el anexo de la Directiva 88/361, aunque ésta fuera adoptada sobre la base de los artículos 69 y 70, apartado 1, del Tratado CEE (que devinieron artículos 69 y 70, apartado 1, del Tratado CE, artículos derogados por el Tratado de Amsterdam), entendiéndose que, conforme a la introducción de dicho anexo, la lista que incluye no tiene carácter exhaustivo (véanse, en particular, la sentencia de 23 de febrero de 2006, *Van Hiltten-van der Heijden*, C-513/03, Rec. p. I-1957, apartado 39, así como las sentencias *Eckelkamp y otros*, apartado 38; *Arens-Sikken*, apartado 29, y *Block*, apartado 19, antes citadas). Pues bien, las donaciones y las dotaciones se recogen bajo la rúbrica XI, «Movimientos de capitales de carácter personal», que figura en el anexo I de la Directiva 88/361 (sentencia de 27 de enero de 2009, *Persche*, C-318/07, Rec. p. I-359, apartado 24).

20 Por consiguiente, a semejanza del impuesto que grava las sucesiones, que consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante y que están comprendidas también en esa misma rúbrica del citado anexo I (véanse, en particular, las sentencias de 17 de enero de 2008, *Jäger*, C-256/06, Rec. p. I-123, apartado 25; *Eckelkamp y otros*, antes citada, apartado 39; *Arens-Sikken*, antes citada, apartado 30; *Block*, antes citada, apartado 20, y de 15 de octubre de 2009, *Busley y Cibrián Fernández*, C-35/08, Rec. p. I-0000, apartado 18), el trato fiscal dispensado a las donaciones, ya sean éstas cantidades de dinero, bienes inmuebles o bienes muebles, está comprendido en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado 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 (véase, en este sentido, la sentencia *Persche*, antes citada, apartado 27).

21 Una situación en la que una persona residente en los Países Bajos realiza en favor de otra persona también residente en ese mismo Estado miembro una donación de un terreno situado en Alemania no puede ser considerada como una situación puramente interna.

22 En consecuencia, la donación de que se trata en el litigio principal constituye una operación comprendida dentro del ámbito de los movimientos de capitales en el sentido del artículo 56 CE, apartado 1.

23 En estas circunstancias, al no contener la resolución de remisión elemento alguno que pueda vincular el litigio principal a la libre circulación de los trabajadores o a la libertad de establecimiento, no resulta necesario examinar la aplicabilidad de los artículos 39 CE y 43 CE (véase, en este sentido, la sentencia *Busley y Cibrián Fernández*, antes citada, apartado 19).

24 Por consiguiente, procede examinar, en primer lugar, si, como alegan tanto la Sra. Mattner en el procedimiento principal como la Comisión de las Comunidades Europeas en sus observaciones escritas ante el Tribunal de Justicia, una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal constituye una restricción a los movimientos de capitales.

25 A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a las sucesiones se desprende que las disposiciones nacionales que determinan el valor de un bien inmueble a efectos de la fijación de la cuota tributaria exigible en caso de adquisición mediante donación

pueden no sólo disuadir de la compra de bienes inmuebles situados en el Estado miembro en cuestión, sino que pueden asimismo provocar la disminución del valor de la donación realizada por un residente en un Estado miembro distinto de aquel en cuyo territorio se encuentran tales bienes (véanse, en este sentido, las sentencias Jäger, apartado 30; Eckelkamp y otros, apartado 43, y Arens-Sikken, apartado 36, antes citadas).

26 En lo que atañe a las donaciones, de esta misma jurisprudencia resulta que las medidas prohibidas por el artículo 56 CE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen las que provocan una disminución del valor de la donación realizada por un residente de un Estado miembro distinto de aquel en cuyo territorio se encuentran los bienes afectados y que sujeta a tributación la donación de éstos (véanse, por analogía, las sentencias antes citadas van Hilten-van der Heijden, apartado 44; Jäger, apartado 31; Eckelkamp y otros, apartado 44; Arens-Sikken, apartado 37, y Block, apartado 24).

27 En el caso de autos, disposiciones nacionales como las controvertidas en el litigio principal, en la medida en que establecen que una donación que comprenda un bien inmueble situado en el territorio de la República Federal de Alemania disfruta de una reducción de la base imponible menos elevada, si el donante y el donatario residen en otro Estado miembro, que aquella que se aplicaría si uno de ellos tuviera su residencia en territorio alemán, con lo que la primera categoría de donaciones está sujeta a un impuesto sobre donaciones más elevado que el que grava la segunda categoría de donaciones, producen el efecto de restringir los movimientos de capitales, disminuyendo el valor de la donación que incluya tal bien (véase, por analogía, la sentencia Eckelkamp y otros, antes citada, apartado 45).

28 Toda vez que dichas disposiciones hacen depender del lugar de residencia del donante y del donatario, en la fecha en que se realizó la donación, la aplicación de una reducción de la base imponible del bien inmueble de que se trata, la mayor carga fiscal que grava la donación entre no residentes constituye una restricción a la libre circulación de capitales (véase, por analogía, la sentencia Eckelkamp y otros, antes citada, apartado 46).

29 En segundo lugar, es preciso examinar si la restricción a la libre circulación de capitales así declarada puede justificarse con arreglo a las disposiciones del Tratado.

30 El Finanzamt y el Gobierno alemán alegan, en esencia, que una donación efectuada entre un donante y un donatario no residentes y una en la que intervenga un residente, sea donante o donatario, corresponden a situaciones objetivamente diferentes. Mientras que, en la primera situación, el donatario estaría sujeto en Alemania por obligación real, tributando únicamente por los bienes situados en dicho Estado miembro, en la segunda situación estaría sujeto en éste por obligación personal, tributando por todos sus bienes, con independencia del lugar en que se sitúen. De conformidad con la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-2225), tal trato diferente no constituye una discriminación a efectos de los artículos 56 CE y 58 CE, toda vez que, en principio, corresponde al Estado miembro en cuyo territorio nace la sujeción tributaria por obligación personal apreciar todas las características personales del sujeto pasivo.

31 A este respecto, es preciso recordar que, a tenor del artículo 58 CE, apartado 1, letra a), el artículo 56 CE «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».

32 Esta disposición del artículo 58 CE debe interpretarse en sentido estricto, en la medida en que constituye una excepción al principio fundamental de libre circulación de capitales. Por lo tanto, no puede interpretarse en el sentido de que toda normativa fiscal que distinga entre los

contribuyentes en función del lugar en que residen o del Estado miembro en el que invierten sus capitales es automáticamente compatible con el Tratado (véanse las sentencias Jäger, apartado 40; Eckelkamp y otros, apartado 57, y Arens-Sikken, apartado 51, antes citadas).

33 En efecto, la excepción establecida en el artículo 58 CE, apartado 1, letra a), está limitada, a su vez, por el apartado 3 del mismo artículo, el cual prescribe que las disposiciones nacionales a que se refiere dicho 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 56».

34 Por consiguiente, procede distinguir entre los tratos desiguales permitidos en virtud del artículo 58 CE, apartado 1, letra a), y las discriminaciones arbitrarias prohibidas en virtud del apartado 3 de este mismo artículo. Pues bien, de la jurisprudencia se desprende que, para que pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales una normativa fiscal nacional como la controvertida en el litigio principal, que, a efectos de calcular el impuesto sobre donaciones, hace una distinción por lo que respecta al importe de la reducción aplicable a la base imponible en el caso de un bien inmueble situado en el Estado miembro de que se trata en función de que el donante o el donatario residan en dicho Estado miembro o que residan ambos en otro Estado miembro, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general. Además, para estar justificada, la diferencia de trato entre esas dos clases de donaciones no debe ir más allá de lo necesario para que se alcance el objetivo perseguido por la normativa controvertida (véanse las sentencias de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C-319/02, Rec. p. I-7477, apartado 29; Eckelkamp y otros, antes citada, apartados 58 y 59, y Arens-Sikken, antes citada, apartados 52 y 53).

35 Sobre este particular, es preciso señalar que, contrariamente a lo que sostienen el Finanzamt y el Gobierno alemán, esta diferencia de trato no puede justificarse por el motivo de que se refiere a situaciones objetivamente diferentes.

36 En efecto, de los autos remitidos al Tribunal de Justicia se desprende que el importe del impuesto sobre donaciones correspondiente a un inmueble situado en Alemania se calcula con arreglo a la ErbStG, en función al mismo tiempo del valor de dicho bien inmueble y del vínculo familiar que exista eventualmente entre el donante y el donatario. Pues bien, ninguno de estos dos criterios depende del lugar de residencia del donante o del donatario. Por consiguiente, por lo que respecta al importe que se ha de pagar en concepto de impuesto de donación por un bien inmueble situado en Alemania que es objeto de donación, no puede existir ninguna diferencia objetiva que justifique una desigualdad de trato fiscal entre, respectivamente, la situación de unas personas, ninguna de las cuales reside en dicho Estado miembro, y aquella en que al menos una de ellas reside en el referido Estado. Por lo tanto, la situación de la Sra. Mattner es comparable a la de cualquier donatario que adquiere mediante donación un bien inmueble sito en Alemania de una persona residente en el territorio alemán a la que le une un vínculo familiar, y a la de un donatario residente en dicho territorio que efectúe esta adquisición de una persona que no resida allí (véanse, en este sentido, las sentencias Jäger, apartado 44; Eckelkamp y otros, apartado 61, y Arens-Sikken, apartado 55, antes citadas).

37 La normativa alemana considera, en principio, sujetos pasivos a los efectos de la percepción del impuesto de donaciones correspondiente a los bienes inmuebles situados en Alemania tanto al beneficiario de una donación entre no residentes como al de una donación en que intervenga al menos un residente. Únicamente por lo que se refiere a la reducción aplicada a la base imponible realiza dicha normativa, a efectos del cálculo del impuesto sobre donaciones correspondiente a bienes inmuebles sitos en Alemania, una diferencia de trato entre las

donaciones efectuadas entre no residentes y aquellas en las que interviene un residente. En cambio, la determinación de la clase y del tipo impositivo, prevista en los artículos 15 y 19 de la ErbStG, se lleva a cabo según las mismas normas para ambas clases de donaciones (véanse, por analogía, las sentencias Eckelkamp y otros, apartado 62, y Arens-Sikken, apartado 56).

38 Cuando, a efectos de la tributación de un bien inmueble adquirido mediante donación y situado en el Estado miembro de que se trate, una normativa nacional pone en el mismo plano por un lado, a los donatarios no residentes que adquirieron dicho bien de un donante no residente y, por otro lado, a los donatarios no residentes o residentes que adquirieron tal bien de un donante residente y a los donatarios residentes que adquirieron ese mismo bien de un donante no residente, dicha normativa no puede, sin infringir las exigencias del Derecho de la Unión, tratar a esos donatarios de manera diferente, dentro del marco de esa misma tributación, por lo que respecta a la aplicación de una reducción sobre la base imponible del referido bien inmueble. Al tratar de manera idéntica, salvo en cuanto atañe al importe de la reducción que puede practicar el donatario, las donaciones realizadas en beneficio de esas dos categorías de personas, el legislador nacional admitió, en efecto, que entre estas últimas no existen, a efectos de las modalidades y condiciones de la percepción del impuesto sobre donaciones, disparidad alguna objetiva que pueda justificar una diferencia de trato (véanse, por analogía, las sentencias Eckelkamp y otros, apartado 63, y Arens-Sikken, apartado 57, antes citadas).

39 Por último, es preciso examinar si la restricción a los movimientos de capitales resultante de una normativa como la controvertida en el litigio principal puede resultar objetivamente justificada por una razón imperiosa de interés general.

40 En primer lugar, el Finanzamt sostiene que, si la ErbStG estableciese, en un asunto como el del litigio principal, la aplicación de una reducción idéntica para las donaciones entre no residentes y para aquellas en las que interviene un residente, la Sra. Mattner podría disfrutar de una acumulación de reducciones, aprovechándose de las mismas ventajas fiscales en el Estado miembro de residencia en donde está sujeta por obligación personal.

41 A este respecto, procede recordar que el Tribunal de Justicia ya ha declarado, en el marco de su jurisprudencia relativa a la libre circulación de capitales y al impuesto sobre sucesiones, que un nacional de un Estado miembro no puede ser privado de la posibilidad de invocar disposiciones del Tratado por sacar provecho de las ventajas fiscales ofrecidas legalmente por las normas en vigor en un Estado miembro distinto de aquel en el que reside (sentencias de 11 de diciembre de 2003, Barbier, C-364/01, Rec. p. I-15013, apartado 71, y Eckelkamp y otros, antes citada, apartado 66).

42 En cualquier caso, el Estado miembro en cuyo territorio está situado el bien inmueble objeto de la donación 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 donatario disfrute de una reducción similar concedida por otro Estado miembro, como aquel en el que el donante y el donatario residían en la fecha de la donación, que podría compensar, total o parcialmente, el perjuicio sufrido por este último como consecuencia de la reducción al tipo reducido aplicada a la hora de calcular el impuesto sobre donaciones que se ha de pagar en el primer Estado miembro (véanse, por analogía, las sentencias Eckelkamp y otros, apartado 68, y Arens-Sikken, apartado 65, antes citadas).

43 En efecto, un Estado miembro no puede alegar la existencia de una ventaja concedida de forma unilateral por otro Estado miembro, en el caso de autos el Estado miembro en el que residen el donante y el donatario, para eludir las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado, en particular, en virtud de las disposiciones de éste relativas a la libre circulación de capitales (véanse las sentencias Eckelkamp y otros, apartado 69, y Arens-Sikken, apartado 66,

antes citadas).

44 Lo mismo cabe decir, con mayor razón, si, como alegó el Gobierno alemán en la vista, el Estado miembro en el que residen el donante y el donatario aplica una reducción menos elevada que la concedida por el Estado miembro en cuyo territorio está situado el bien inmueble objeto de la donación o establece el valor de dicho bien a un nivel superior al determinado por este último Estado.

45 Por lo demás, de la documentación remitida al Tribunal de Justicia se desprende que, a la hora de calcular el impuesto sobre donaciones, la normativa nacional controvertida en el litigio principal excluye pura y simplemente la reducción resultante de aplicar el tipo más elevado cuando el donante y el donatario no residen en el Estado miembro en cuyo territorio está situado el bien objeto de la donación, sin tomar en consideración ni la concesión eventual de una reducción similar en otro Estado miembro, como aquel en que residen el donante y el donatario, ni el modo de determinación del valor de dicho bien en este último Estado miembro.

46 En segundo lugar, el Finanzamt y el Gobierno alemán alegan que el objetivo de la normativa nacional controvertida en el litigio principal, al tratar sustancialmente de modo idéntico las sucesiones y las donaciones, es evitar que las personas interesadas tengan la posibilidad de eludir las disposiciones fiscales sobre sucesiones mediante la realización de varias donaciones simultáneas o la transmisión de todo el patrimonio de una persona mediante donaciones sucesivas escalonadas en el tiempo. Tal sería, en particular, el objeto de lo dispuesto en el artículo 14 de la ErbStG, que establece, esencialmente, que las donaciones efectuadas entre las mismas personas a lo largo de un período de diez años deben sumarse a efectos de la aplicación del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

47 Por consiguiente, el Finanzamt y el Gobierno alemán sostienen que, incluso admitiendo que, en el caso de autos, la donación sólo se refiere a un único bien inmueble, es legítimo que dicha normativa, para determinar la reducción aplicable a una donación entre no residentes, se base en el principio de que la donante dispone también, en su Estado miembro de residencia o en otros Estados, de activos que transmitió al mismo tiempo a la Sra. Mattner o que le podría transmitir ulteriormente sin que pudieran estar sujetos al impuesto sobre donaciones en Alemania. Ahora bien, nada justifica que un Estado miembro como la República Federal de Alemania, que invoca su derecho a sujetar al impuesto en relación sólo con determinados activos aislados, conceda una reducción adaptada a la transmisión de todo el patrimonio. Por lo tanto, no corresponde a este Estado miembro, sino a aquel en el que reside la donante la Sra. Mattner, tener en cuenta, en el marco de la sujeción por obligación personal, la situación personal de esta última.

48 A este respecto, de la documentación remitida al Tribunal de Justicia no se desprende que, en el caso de autos, la Sra. Mattner haya recibido por donación, a lo largo de los diez años anteriores a la donación controvertida en el litigio principal, otros bienes del mismo donante, de modo que el riesgo de elusión que podría resultar de la existencia de donaciones anteriores, o incluso simultáneas, entre las mismas partes resulta meramente hipotético y, por lo tanto, no puede justificar, en un asunto como el controvertido en el litigio principal, una limitación de la reducción aplicable a la base imponible.

49 Por otra parte, por lo que respecta a la posibilidad de ulteriores donaciones, procede señalar que si bien es cierto que el Estado miembro en cuyo territorio está situado un bien inmueble que es objeto de donación puede asegurarse de que las normas tributarias en materia de sucesiones no se eluden mediante donaciones fraccionadas realizadas por las mismas personas, el riesgo de elusión invocado en el caso de autos en relación con las donaciones efectuadas entre personas que no residen en dicho Estado miembro existe asimismo en relación

con las donaciones en las que interviene un residente.

50 Pues bien, a este respecto procede señalar que el artículo 14 de la ErbStG, que tiene por objeto impedir tales donaciones fraccionadas mediante la suma, a efectos del cálculo del impuesto debido, de las donaciones efectuadas a lo largo de un período de diez años, no establece, por lo que respecta a las donaciones en las que interviene un residente, la aplicación de una reducción calculada al tipo reducido, sino a lo sumo que la reducción calculada al tipo superior en lo que se refiere a tales donaciones únicamente se aplique una sola vez sobre la base imponible resultante de la suma de las donaciones de que se trate.

51 De lo anterior resulta que no cabe considerar que la aplicación de una reducción calculada al tipo reducido, como la establecida en la normativa nacional controvertida en el litigio principal si la donación tiene lugar entre personas que no residen en el Estado miembro en cuyo territorio está situado el bien objeto de la donación, constituya un medio adecuado para alcanzar el objetivo que dicha normativa persigue.

52 En tercer lugar, en la vista, el Gobierno alemán invocó la necesidad de salvaguardar la coherencia del sistema fiscal alemán, y alegó, al respecto, que sería lógico reservar la ventaja fiscal resultante de aplicar a la base imponible de una donación la reducción calculada al tipo más elevado únicamente a los sujetos pasivos por obligación personal en el Estado miembro en cuyo territorio está situado el bien objeto de la donación, toda vez que dicho régimen, en la medida en que implica la tributación de todo el patrimonio del sujeto pasivo, es globalmente menos ventajoso que el aplicable a los sujetos pasivos por obligación real en ese mismo Estado.

53 Sobre este particular, hay que recordar que es cierto que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la necesidad de salvaguardar la coherencia de un sistema tributario 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 (véanse las sentencias Manninen, antes citada, apartado 42, y de 17 de septiembre de 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Rec. p. I-70000, apartados 77 y 78).

54 Pues bien, en el caso de autos, basta señalar que la ventaja fiscal resultante, en el Estado miembro en cuyo territorio está situado el bien inmueble objeto de donación, de la aplicación a la base imponible de una reducción calculada al tipo más elevado cuando en esta donación interviene al menos un residente de dicho Estado, no está compensada en éste con ningún gravamen fiscal determinado en virtud del impuesto sobre donaciones.

55 De lo anterior se desprende que no cabe justificar la normativa controvertida en el litigio principal por la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario alemán.

56 Por consiguiente, procede responder a la cuestión planteada que los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse conjuntamente en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, que establece, para calcular la liquidación del impuesto sobre donaciones, que la reducción sobre la base imponible en caso de donación de un inmueble situado en el territorio de dicho Estado es inferior, si el donante y el donatario residían en otro Estado miembro en la fecha en que se realizó la donación, a la reducción que se habría aplicado si al menos uno de ellos hubiera residido, en esa misma fecha, en el primer Estado miembro.

Costas

57 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:

Los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse conjuntamente en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, que establece, para calcular la liquidación del impuesto sobre donaciones, que la reducción sobre la base imponible en caso de donación de un inmueble situado en el territorio de dicho Estado es inferior, si el donante y el donatario residían en otro Estado miembro en la fecha en que se realizó la donación, a la reducción que se habría aplicado si al menos uno de ellos hubiera residido, en esa misma fecha, en el primer Estado miembro.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.