SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 3 de septiembre de 2014 (*)

«Incumplimiento de Estado — Libre circulación de capitales — Artículos 21 TFUE y 63 TFUE — Acuerdo EEE — Artículos 28 y 40 — Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones — Reparto de las competencias fiscales — Discriminación entre residentes y no residentes — Discriminación en función del lugar donde está situado el bien inmueble — Carga de la prueba»

En el asunto C-127/12,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto el 7 de marzo de 2012 con arreglo al artículo 258 TFUE,

Comisión Europea, representada por los Sres. W. Roels, R. Lyal y F. Jimeno Fernández, en calidad de agentes,

parte demandante,

y

Reino de España, representado por el Sr. A. Rubio González, en calidad de agente,

parte demandada,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Presidenta de Sala, y los Sres. J.L. da Cruz Vilaça (Ponente), G. Arestis, J.-C. Bonichot y A. Arabadjiev, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 8 de enero de 2014;

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

dicta la siguiente

Sentencia

1 En su demanda la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo a los artículos 21 TFUE y 63 TFUE y a los artículos 28 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3; en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»), al introducir diferencias, en el trato fiscal dispensado a las donaciones y sucesiones, entre los causahabientes y los donatarios residentes en

España y los no residentes; entre los causantes residentes en España y los no residentes, y entre las donaciones y disposiciones similares de bienes inmuebles situados dentro y fuera de España.

Marco jurídico

Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo

2 El artículo 40 del Acuerdo EEE dispone:

«En el marco de las disposiciones del presente Acuerdo, quedarán prohibidas entre las Partes Contratantes las restricciones de los movimientos de capitales pertenecientes a personas residentes en los Estados miembros de la [Comunidad Europea] o en los Estados de la [Asociación Europea de Libre Comercio (AELC)], así como las discriminaciones de trato por razón de la nacionalidad o de la residencia de las partes o del lugar donde se hayan invertido los capitales. [...]»

Derecho español

3 El artículo 6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE nº 303, de 19 de diciembre de 1987, p. 37402; en lo sucesivo, «Ley 29/1987»), en su versión modificada, dispone:

«1. A los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado.

[...]»

4 El artículo 7 de la misma Ley, referido a la sujeción al impuesto por obligación real, establece:

«A los contribuyentes no incluidos en el artículo inmediato anterior se les exigirá el impuesto por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, [...]».

5 El artículo 20 de dicha Ley, relativo a la base liquidable del impuesto sobre sucesiones y donaciones, prevé:

«1. En las adquisiciones gravadas por este impuesto, la base liquidable se obtendrá aplicando en la base imponible las reducciones que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía [BOE nº 313, de 31 de diciembre de 2001, p. 50383; en lo sucesivo, "Ley 21/2001"], hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma. Estas reducciones se practicarán por el siguiente orden: en primer lugar, las del Estado y, a continuación, las de las Comunidades Autónomas.

2. En las adquisiciones "*mortis causa*", incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado anterior o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, se aplicarán las siguientes reducciones:

[...]

4. En el caso de obligación real de contribuir; las reducciones aplicables serán las establecidas en el

apartado 2. Las mismas reducciones serán aplicables en el caso de obligación personal de contribuir cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español.

5. En las adquisiciones por título de donación o equiparable, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado 1 o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, la base liquidable coincidirá, en todo caso, con la imponible, salvo lo dispuesto en los siguientes apartados y en la disposición final primera.

[...]»

6 A tenor del artículo 21 de la Ley 29/1987, sobre la tarifa del impuesto:

«1. La cuota íntegra del impuesto se obtendrá aplicando a la base liquidable, calculada según lo dispuesto en el artículo anterior, la escala que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, [...] haya sido aprobada por la Comunidad Autónoma.

2. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado la escala a que se refiere el apartado anterior o si aquélla no hubiese asumido competencias normativas en materia de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, la base liquidable será gravada a los tipos que se indican en la siguiente escala:

[...]

3. En el caso de obligación real de contribuir, la tarifa aplicable será la establecida en el apartado anterior. La misma tarifa será aplicable, en el supuesto de obligación personal de contribuir, en los casos de donación de bienes inmuebles situados en el extranjero o cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español.»

7 El artículo 22 de la Ley 29/1987, referente a la cuota tributaria, establece:

«1. La cuota tributaria por este impuesto se obtendrá aplicando a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, [...] hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma y del grupo, según el grado de parentesco, señalado en el artículo 20.

2. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el coeficiente o la cuantía de los tramos a que se refiere el apartado anterior; o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, se aplicará el que corresponda de los que se indican a continuación, establecidos en función del patrimonio preexistente del contribuyente y del grupo, según el grado de parentesco, señalado en el artículo 20.

[...]

4. En el caso de obligación real de contribuir; el coeficiente multiplicador será el establecido en el apartado 2 anterior. El mismo coeficiente multiplicador será aplicable en el supuesto de obligación personal de contribuir; en los casos de donación de bienes inmuebles situados en el extranjero o cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español.»

8 La Ley 21/2001 fue derogada y sustituida por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre (BOE nº 305 de 19 de diciembre de 2009, p. 107086; en lo sucesivo, «Ley 22/2009»). Más concretamente, los artículos 24 y 40 de la Ley 21/2001 fueron sustituidos por los artículos 32 y 48 de la Ley 22/2009.

Sin embargo, el contenido no se modificó, por lo que las partes concuerdan en que ese cambio legislativo carece de incidencia en el presente procedimiento.

9 El artículo 32 de la Ley 22/2009 regula el alcance de la cesión y los puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en los siguientes términos:

«1. Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio.

2. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión:

a) En el caso del impuesto que grava las adquisiciones "*mortis causa*" y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

b) En el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en el territorio de esa Comunidad Autónoma.

[...]

c) En el caso del impuesto que grava las donaciones de los demás bienes y derechos, en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

[...]

5. En los supuestos previstos en las letras a) y c) del apartado 2 anterior, se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante o donatario hubiere tenido su residencia habitual conforme a lo previsto en el artículo 28.1.1º.b) de esta Ley.»

10 El artículo 48 de la Ley 22/2009 establece:

«1. En el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

a) Reducciones de la base imponible: Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones "*inter vivos*", como para las *mortis causa*, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate.

Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla.

Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo

de regular las reducciones aplicables, deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado.

b) Tarifa del impuesto.

c) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.

d) Deducciones y bonificaciones de la cuota.

Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

2. Las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación. [...]»

Procedimiento administrativo

11 El 11 de julio de 2007 la Comisión envió un escrito de requerimiento al Reino de España, en el que advertía de la posible incompatibilidad de algunos aspectos de la legislación estatal del impuesto, en especial los artículos 24 y 40 de la Ley 21/2001 (actualmente artículos 32 y 48 de la Ley 22/2009), con los artículos 21 TFUE y 63 TFUE así como con los artículos 28 y 40 del Acuerdo EEE. El Reino de España respondió con un escrito de 23 de octubre de 2007.

12 El 7 de mayo de 2010 la Comisión envió un dictamen motivado a ese Estado miembro. Éste respondió con un escrito de 26 de julio de 2010, manifestando, en particular, que la Ley 21/2001, a la que se refería la Comisión en su dictamen motivado, había sido sustituida por la Ley 22/2009.

13 La Comisión envió a continuación al Reino de España un dictamen motivado complementario, de fecha 17 de febrero de 2011. Éste tenía por objeto, en particular, analizar la incidencia de la nueva Ley estatal en el procedimiento por incumplimiento, preguntarse sobre la aplicación de la sentencia Portugal/Comisión, denominada «Açores» (C-88/03, EU:C:2006:511) en el presente asunto y exponer ejemplos prácticos de la discriminación imputada. El Reino de España respondió a ese dictamen motivado complementario el 19 de mayo de 2011.

14 Insatisfecha por esas respuestas, la Comisión interpuso un recurso por incumplimiento el 7 de marzo de 2012.

15 Por escrito separado de 23 de marzo de 2012 el Reino de España opuso, con fundamento en el artículo 91, apartado 1, párrafo primero, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, en su versión vigente en la fecha de interposición del recurso de la Comisión, una excepción de inadmisibilidad de la demanda presentada por la Comisión. El 4 de diciembre de 2012 el Tribunal de Justicia acordó unir esa excepción de inadmisibilidad al examen del fondo en aplicación del apartado 4 de dicho artículo.

Sobre la admisibilidad del recurso

Argumentación de las partes

16 El Reino de España invoca en primer término la existencia de vicios que afectaron a la fase administrativa del procedimiento, dado que la Comisión, al mencionar en su dictamen motivado complementario ejemplos prácticos relacionados con la legislación de la Comunidad Autónoma de Madrid, introdujo en realidad un aspecto jurídico nuevo en relación con el escrito de requerimiento, de modo que ampliaba el objeto del incumplimiento. Se privó así al Reino de España de la posibilidad de exponer oportunamente su punto de vista y de adoptar en su caso las medidas necesarias para el cumplimiento de las obligaciones derivadas del Derecho de la Unión.

17 En segundo lugar, afirma que el contenido de la demanda incurre en vicios consistentes en la imprecisión y la incoherencia del objeto y de los motivos de ese escrito. Por consiguiente, el Reino de España no está en condiciones de conocer el alcance preciso de las pretensiones de la demanda, lo que afecta al ejercicio de su derecho de defensa.

18 Ese Estado miembro señala en particular que la demanda se dirige de manera general contra un número considerable de medidas legislativas que sin embargo tienen condiciones de aplicación específicas y finalidades distintas. No obstante, para ilustrar sus aserciones la Comisión se limita a referirse a una sola medida legislativa como característica de la situación discutida.

19 También se reprocha a la Comisión invocar la vulneración de varias libertades de circulación, a saber, las de personas, trabajadores y capitales, siendo así que ninguna medida nacional discutida vulnera al mismo tiempo esas tres libertades.

20 En tercer lugar, sostiene que la Comisión se apoya en una premisa errónea, al considerar que la situación de los residentes y de los no residentes es siempre comparable. Ello la conduce a omitir un análisis concreto de cada una de las medidas a efectos de apreciar su contenido y su finalidad.

21 La Comisión, por un lado, niega haber modificado o ampliado en el dictamen motivado complementario el objeto del litigio tal como quedó definido en el escrito de requerimiento A su juicio, es el Reino de España quien en su respuesta al dictamen motivado informó a la Comisión de que la Ley 21/2001 había sido sustituida por la Ley 22/2009, a la vez que invocaba la aplicación al presente supuesto de la sentencia Açores (EU:C:2006:511). La Comisión también puntualiza que los ejemplos mencionados en el dictamen motivado complementario ya figuraban en el escrito de requerimiento. Observa, por otra parte, que el Reino de España tuvo la posibilidad de responder a ese dictamen motivado complementario, lo que por lo demás hizo el 19 de mayo de 2011.

22 La Comisión, por otro lado, afirma que la demanda no presenta ambigüedad alguna y que los argumentos del Reino de España atañen en esencia al fondo del asunto.

Apreciación del Tribunal de Justicia

23 Hay que recordar ante todo que, según reiterada jurisprudencia, el escrito de requerimiento que la Comisión dirige al Estado miembro afectado y, posteriormente, el dictamen motivado emitido por la Comisión delimitan el objeto del litigio y, en consecuencia, éste ya no puede ser ampliado. En efecto, la posibilidad de que el Estado miembro afectado presente observaciones constituye, aun cuando considere que no debe utilizarla, una garantía esencial establecida por el Tratado FUE y su respeto es un requisito sustancial de forma de la regularidad del procedimiento por el que se declara el incumplimiento de un Estado miembro. En consecuencia, el dictamen motivado y el recurso de la Comisión deben basarse en las mismas imputaciones que el escrito de requerimiento que inicia el procedimiento administrativo previo (véase la sentencia Comisión/Países Bajos, C-576/10, EU:C:2013:510, apartado 28 y jurisprudencia citada).

24 No obstante, con posterioridad al escrito de requerimiento la Comisión puede precisar sus imputaciones siempre que el objeto de éstas siga siendo el mismo en sustancia (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Alemania, C-96/95, EU:C:1997:165, apartados 30 y 31).

25 En el presente asunto el objeto del recurso interpuesto por la Comisión, tal como se expone en el escrito de requerimiento, en el dictamen motivado, en el dictamen motivado complementario y en la demanda, no se ha modificado sustancialmente.

26 En efecto, la inserción de ejemplos en el dictamen motivado complementario no puede considerarse una modificación sustancial del objeto del recurso en cuanto esos ejemplos sólo constituyen una ilustración de la imputación aducida.

27 Por tanto, aun suponiendo que, mediante ejemplos citados en el dictamen motivado complementario, la Comisión se hubiera referido por primera vez a la normativa de una Comunidad Autónoma, no deja de ser cierto que en su recurso por incumplimiento la Comisión se refiere a la normativa estatal, sin aludir a las normativas autonómicas. Por consiguiente, no cabe deducir que de esa forma se haya modificado sustancialmente el objeto del recurso.

28 En segundo término, se ha de recordar que las razones esenciales de hecho y de Derecho en que se basa un recurso por incumplimiento deben deducirse de modo coherente y preciso del propio texto de la demanda y que las pretensiones de ésta deben formularse de manera inequívoca, para permitir que el Estado miembro y el Tribunal de Justicia comprendan exactamente el alcance de la infracción del Derecho de la Unión reprochada, requisito necesario para que dicho Estado pueda invocar oportunamente los motivos en que basa su defensa y para que el Tribunal de Justicia pueda verificar la existencia del incumplimiento imputado (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/España, C-67/12, EU:C:2014:5, apartados 41 y 42 y jurisprudencia citada).

29 En el presente asunto, aun si la demanda presenta algunas lagunas argumentales, es preciso observar que en su recurso por incumplimiento la Comisión no se refiere a las medidas adoptadas por las Comunidades Autónomas sino únicamente a la legislación estatal. Así pues, la falta de examen de cada una de esas medidas no puede suponer una imprecisión del recurso que afecte al ejercicio del derecho de defensa del Estado miembro interesado.

30 Por último, según señala la Comisión, los argumentos relacionados con la incoherencia del objeto de la demanda y de los motivos invocados, que se mencionan en los apartados 19 y 20 de esta sentencia, corresponden al examen del fondo del recurso por incumplimiento.

31 En consecuencia, debe desestimarse la excepción de inadmisibilidad aducida por el Reino de España.

Sobre el incumplimiento

Argumentación de las partes

32 La Comisión mantiene en su demanda que la Ley estatal permite a las Comunidades Autónomas establecer diversas reducciones fiscales que se aplican únicamente en caso de conexión exclusiva con el territorio de esas Comunidades. Ello tiene como consecuencia que la sucesión o la donación en la que intervenga un causahabiente o un donatario o un causante que no reside en el territorio español, o bien una sucesión o una donación que tenga por objeto un bien inmueble situado fuera del territorio español, no puede beneficiarse de esas reducciones fiscales, de lo que nace una diferencia de trato contraria a los artículos 21 TFUE y 63 TFUE.

33 La Comisión explica sobre ello que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto estatal aplicable en todo el territorio español, a excepción de las Comunidades Autónomas del País Vasco y de Navarra, que tienen su propia legislación. Ese impuesto se cedió a las Comunidades Autónomas conforme a las modalidades previstas en la Ley 21/2001 y después en la Ley 22/2009.

34 Afirma que, en caso de cesión del impuesto, las Comunidades Autónomas pueden adoptar normas propias que completan o sustituyen a las del Estado. Esas normas no pueden afectar sin embargo al hecho imponible, a la base imponible, al sujeto pasivo ni al devengo, que son elementos que sólo puede regular el Estado. Las reglas adoptadas por las Comunidades Autónomas sólo pueden abarcar los aspectos relacionados con la liquidación del impuesto. Pues bien, considera que esos elementos son determinantes para el cálculo de la cuota tributaria dado que atañen a las reducciones de la base imponible para determinar la base liquidable, la tarifa de gravamen, los coeficientes multiplicadores por el patrimonio preexistente y las deducciones y bonificaciones de la cuota tributaria.

35 Aduce que la legislación de las Comunidades Autónomas es aplicable, junto con la legislación estatal, a los residentes en esas Comunidades o a los propietarios de bienes situados en su territorio. No obstante, el régimen nacional establecido por la Ley 29/1987 es aplicable en los supuestos de sujeción al impuesto por obligación real, cuando las Comunidades Autónomas no son competentes o no han ejercido sus competencias.

36 Según la Comisión, en el supuesto de que sólo la legislación estatal sea aplicable, la carga fiscal soportada es más elevada. Ahora bien, dado que todas las Comunidades Autónomas han ejercido esa competencia, la carga fiscal soportada por los residentes de esas Comunidades o por los no residentes titulares de un bien inmueble situado en el territorio de esas Comunidades es inferior a la derivada de la aplicación exclusiva de la legislación estatal.

37 La Comisión concluye en consecuencia que existe un obstáculo a la libre circulación de personas y de capitales contraria a los artículos 21 TFUE y 63 TFUE. Ha presentado tres ejemplos en apoyo de su demanda.

38 La Comisión refuta en segundo lugar los argumentos expuestos por el Reino de España en la fase administrativa. En particular, este Estado miembro deduce de la sentencia Açores (EU:C:2006:511) que no existe discriminación, puesto que los diferentes niveles de imposición aplicados en las diversas Comunidades Autónomas no pueden considerarse favorecedores de determinadas empresas, y no existe un marco nacional de referencia único con el que pueda compararse la ventaja derivada del nivel de imposición inferior. Sin embargo, la Comisión considera que, además de la diferencia de objeto entre el asunto que dio lugar a la referida sentencia y el presente asunto, lo que no refuta el Reino de España, no se ha demostrado que concurra el criterio de las «facultades suficientemente autónomas», en el sentido de la sentencia Açores.

39 De igual manera, en lo concerniente al argumento aducido por el Reino de España y sustentado en que las diferencias de trato resultan de la diversidad de las autoridades competentes en materia fiscal en España, la Comisión niega que pretenda poner en cuestión el reparto de las competencias normativas a escala nacional. Precisa no obstante que la organización de los regímenes fiscales nacionales debe respetar los principios establecidos por los Tratados.

40 El Reino de España afirma que el incumplimiento imputado por la Comisión sólo puede apreciarse a la luz de la libertad de circulación de capitales, con exclusión del artículo 21 TFUE y del artículo 28 del Acuerdo EEE. En efecto, estima que el artículo 63 TFUE es aplicable en principio al trato fiscal de las sucesiones y las donaciones (sentencias Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, EU:C:2011:65,

apartado 16, y Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, apartado 19) así como a las donaciones y las dotaciones (sentencia Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, apartados 19 y 20).

41 Ese Estado miembro sostiene en primer lugar que, según el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), lo dispuesto en materia de libre circulación de capitales 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. Considera que la situación de los residentes y la de los no residentes en materia de impuestos directos no son comparables, como regla general, ya que la capacidad contributiva personal del no residente pude apreciarse con mayor facilidad en el lugar en el que se halla el centro de sus intereses personales y patrimoniales, es decir el lugar de su residencia habitual. En segundo lugar, el Reino de España reconoce que toda legislación fiscal que establezca una distinción entre los contribuyentes en función del lugar en el que residen o del Estado miembro en el que invierten sus capitales no es automáticamente compatible con el Tratado. En tercer y último lugar, alega que para demostrar la existencia de una discriminación, debe examinarse también de manera individualizada la comparabilidad de una situación comunitaria con una situación puramente interna, teniendo en cuenta el objetivo perseguido por las disposiciones nacionales controvertidas.

42 Por otro lado, según el Reino de España, el artículo 4 TUE prevé en su apartado 2 que la Unión respetará la identidad nacional de los Estados miembros inherente a sus estructuras fundamentales políticas y constitucionales, incluido lo concerniente a la autonomía local y regional. El Tribunal de Justicia no es por tanto competente para pronunciarse sobre el ejercicio de las competencias en materia fiscal en el ordenamiento jurídico constitucional español.

43 El Reino de España destaca también que deberían haber sido examinadas todas las legislaciones fiscales de las Comunidades Autónomas para comprobar si una legislación favorable aplicable a ciertos residentes no era aplicable a los no residentes. Puntualiza en ese sentido que la carga fiscal no en necesariamente inferior cuando se aplica la legislación de una Comunidad Autónoma y que la restricción alegada por la Comisión también se puede producir en una situación puramente interna cuando una Comunidad Autónoma no ha ejercido su competencia fiscal. El Reino de España presenta algunos ejemplos tendentes a demostrar que hay supuestos en los que el no residente soporta una carga fiscal inferior a la del residente.

44 El Reino de España añade que, en principio, la situación de los residentes y de los no residentes no es comparable en la fiscalidad española en materia de sucesiones y donaciones. Se considera a los residentes sujetos por obligación personal, mientras que los no residentes lo están por obligación real. De esa forma, censura que la Comisión no atienda al hecho de que los residentes tributan por todas las adquisiciones de bienes y derechos con independencia del lugar en el que se hallan o son ejercitables, mientras que los no residentes sólo tributan por las adquisiciones de bienes situados en el territorio español y de derechos ejercitables en el mismo territorio.

45 El Reino de España puntualiza finalmente que, en el supuesto de que el Tribunal de Justicia apreciara una infracción del artículo 63 TFUE, de ello no podría deducirse automáticamente una vulneración del artículo 40 del Acuerdo EEE. En efecto, de la jurisprudencia resulta que las relaciones jurídicas que tienen conexión con un Estado miembro del Espacio Económico Europeo (EEE) no miembro de la Unión son equiparables a las relacionadas con un Estado tercero si no existe mecanismo de asistencia mutua. Por tanto, corresponde a la Comisión apreciar *in concreto* cada caso, para verificar, en particular, la existencia de instrumentos de intercambio de información que permitan controlar las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos residentes en Estados miembros del EEE no miembros de la Unión.

46 La Comisión manifiesta en su réplica que no comparte el punto de vista del Reino de España acerca de la aplicación del artículo 65 TFUE. Según ella, la legislación española constituye una discriminación, dado que no existe ninguna diferencia objetiva que pueda fundamentar una diferencia de trato entre los residentes y los no residentes o entre los residentes que poseen un bien inmueble en España y los que lo poseen en el extranjero (sentencia Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, apartados 36 y 37).

47 La Comisión destaca que era imposible llevar a cabo un examen individualizado para determinar caso por caso la existencia de una discriminación, toda vez que deberían examinarse doscientos casos específicos. Según ella, los ejemplos expuestos bastan para demostrar la existencia de una discriminación.

48 La Comisión considera fundado el recurso en lo que atañe a la infracción del artículo 40 del Acuerdo EEE, aun reconociendo que la falta de un tratado bilateral de asistencia mutua en materia fiscal con la República de Islandia, el Principado de Lichtenstein o el Reino de Noruega podría justificar la legislación nacional discutida.

49 En su escrito de dúplica el Reino de España subraya en particular que Ceuta y Melilla no tienen legislación propia y aplican únicamente la legislación estatal.

50 Mantiene que para apreciar la existencia de una diferencia de trato no basta considerar un aspecto específico de la liquidación, en este caso los beneficios fiscales como las reducciones y las deducciones, sino que es preciso analizar la cuota tributaria teniendo en cuenta la composición de la base imponible y el tipo de gravamen efectivo derivado de la aplicación de la tarifa del impuesto.

51 El Reino de España precisa que las Comunidades Autónomas son competentes para fijar la tarifa del impuesto y, por tanto, el tipo de gravamen aplicable en el territorio de su competencia. Para el cálculo de todos los impuestos españoles se determina en primer término la base imponible, y después se aplican en su caso las reducciones y las bonificaciones para obtener la base liquidable. En el impuesto de sucesiones y donaciones se aplica a continuación el tipo de gravamen correspondiente a la tarifa del impuesto.

Apreciación del Tribunal de Justicia

Sobre la libertad afectada

52 Acerca de la libertad de circulación aplicable, se ha de recordar que, al no existir en el Tratado una definición del concepto de «movimientos de capitales» a efectos del artículo 63 TFUE, apartado 1, el Tribunal de Justicia ha reconocido un valor indicativo a la nomenclatura que constituye el anexo I 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 Ámsterdam] (DO L 178, p. 5) (véanse, en particular, las sentencias Mattner, EU:C:2010:216, apartado 19, y Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, apartado 19). Las donaciones y las dotaciones, así como las sucesiones, se recogen bajo la rúbrica XI, titulada «Movimientos de capitales de carácter personal», que figura en el anexo I referido (véase, en este sentido, la sentencia Mattner, EU:C:2010:216, apartados 19 y 20 y jurisprudencia citada).

53 El Tribunal de Justicia ha juzgado de esa forma que el impuesto que grava las sucesiones, que consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, al igual que el trato fiscal de las donaciones, ya tengan éstas por objeto cantidades de dinero, bienes inmuebles o bienes muebles, están comprendidos 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 estén circunscritos

al interior de un solo Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia Mattner, EU:C:2010:216, apartado 20, y jurisprudencia citada).

54 En el presente asunto el objeto del recurso atañe a situaciones en las que todos los elementos constitutivos no se circunscriben al interior de un solo Estado miembro.

55 Por otra parte, toda vez que la Comisión ni ha acreditado en absoluto de qué manera afecta la legislación estatal a las garantías conferidas por el artículo 21 TFUE, y ni siquiera ha demostrado nexo alguno entre esta disposición y la legislación discutida, no procede examinar el presente recurso a la luz del artículo 21 TFUE.

56 Por consiguiente, se debe apreciar el incumplimiento alegado en relación con el artículo 63 TFUE, y desestimar el recurso en cuanto se refiere al artículo 21 TFUE, y, por tanto, al artículo 28 del Acuerdo EEE.

Sobre la existencia de una restricción de los movimientos de capitales

57 Es oportuno recordar que constituyen restricciones de los movimientos de capitales las medidas nacionales que causan una disminución del valor de la herencia o de la donación de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se grava la sucesión o la donación, o de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se encuentran los bienes afectados y que grava la sucesión o la donación de éstos (véanse, en este sentido, en materia de sucesión, las sentencias Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, apartado 31, y Welte, EU:C:2013:662, apartado 23, y jurisprudencia citada, y, en materia de donación, la sentencia Mattner, EU:C:2010:216, apartado 26).

58 Así pues, la normativa de un Estado miembro que hace depender la aplicación de una reducción de la base imponible de la sucesión o de la donación del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, o del lugar de residencia del donante y del donatario en el momento de la donación, o también del lugar en el que está situado un bien inmueble objeto de sucesión o de donación, cuando da lugar a que las sucesiones o las donaciones entre no residentes, o las que tienen por objeto bienes inmuebles situados en otro Estado miembro, soporten una mayor carga fiscal que las sucesiones o las donaciones en las que sólo intervienen residentes o que sólo tienen por objeto bienes inmuebles situados en el Estado miembro de imposición, constituye una restricción de la libre circulación de capitales (véanse, en este sentido, en materia de donación, la sentencia Mattner, EU:C:2010:216, apartado 28, y, en materia de sucesión, la sentencia Welte, EU:C:2013:662, apartado 25).

59 En el presente asunto es preciso observar que los artículos 32 y 48 de la Ley 22/2009 prevén expresamente la posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan cierto número de reducciones fiscales que sólo se aplican en caso de conexión exclusiva con el territorio de esas Comunidades.

60 De ello resulta que la sucesión o la donación en la que intervenga un causahabiente o un donatario o un causante que no reside en el territorio español, o también una donación o una sucesión que tenga por objeto un bien inmueble situado fuera del territorio español, no podrá beneficiarse de esas reducciones fiscales, por lo que el valor de esa sucesión o esa donación se reducirá.

61 El argumento aducido por el Reino de España, apoyado en el artículo 4 TUE, apartado 2, debe desestimarse.

62 En efecto, como la Comisión pone de relieve, el presente recurso por incumplimiento no pretende en

modo alguno poner en cuestión el reparto de las competencias entre el Estado miembro interesado y las Comunidades Autónomas, ni más en particular, la competencia atribuida a éstas en materia de fiscalidad de las donaciones y las sucesiones.

63 Únicamente está en discusión en este asunto el criterio de conexión previsto por la legislación española, que permite la aplicación de reducciones fiscales en los supuestos en los que los sujetos pasivos residen en el territorio de esas Comunidades o cuando el bien inmueble está situado en el territorio de éstas.

64 También se debe desestimar el argumento del Reino de España según el cual la Comisión, apoyándose en varios ejemplos de la imposición de las donaciones o las sucesiones en algunas Comunidades Autónomas, no aporta la prueba de tal restricción.

65 En efecto, según se ha expuesto en los apartados 27 y siguientes de la presente sentencia, el recurso por incumplimiento de la Comisión no tiene por objeto la normativa de cada una de las Comunidades Autónomas, sino la legislación estatal. Por tanto, los ejemplos invocados en apoyo de su demanda no tratan de acreditar el incumplimiento imputado, sino de ilustrarlo.

66 Por otro lado, la posibilidad de que en virtud de la legislación estatal se dé un trato diferente a los sujetos pasivos en función de su residencia, aun cuando se encuentren en una situación comparable, puede bastar para tipificar una restricción de la libre circulación de capitales, con independencia de si todas las Comunidades Autónomas han ejercido o no la facultad prevista por la legislación estatal discutida.

67 Es preciso recordar también que las medidas prohibidas por el artículo 63 TFUE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen en especial las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o de mantener tales inversiones (véase la sentencia Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, apartado 22, y la jurisprudencia citada).

68 Por último, el argumento del Reino de España, fundado en una aplicación por analogía de la sentencia Açores (EU:C:2006:511), debe desestimarse atendiendo a la diferencia de objeto entre esa sentencia, relacionada con la existencia de una selectividad regional en materia de ayudas de Estado, y el presente asunto.

69 Por consiguiente, la legislación estatal referida constituye una restricción de la libre circulación de capitales, prohibida en principio por el artículo 63 TFUE, apartado 1.

Sobre la justificación de una restricción de los movimientos de capitales

70 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».

71 Esa disposición, como excepción al principio fundamental de libre circulación de capitales, debe interpretarse en sentido estricto. Ello supone en especial que 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 (véase, en este sentido, la sentencia Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, apartado 51).

72 En efecto, la referida excepción está limitada, a su vez, por el artículo 65 TFUE, apartado 3, el cual prescribe que las disposiciones nacionales a que se refiere el apartado 1 de dicho artículo «no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63 TFUE». Además, para estar justificada, la diferencia de trato entre las sucesiones y las donaciones en las que intervienen residentes y no residentes o entre aquellas que se refieran a bienes situados en el territorio nacional y a bienes situados fuera de éste no debe ir más allá de lo necesario para que se alcance el objetivo perseguido por la normativa de que se trata (véase, en este sentido, la sentencia Arens-Sikken, EU:C:2008:490, apartado 52).

73 Por consiguiente, se debe distinguir entre el trato desigual que permite el artículo 65 TFUE y las discriminaciones arbitrarias prohibidas en virtud del 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 (véase la sentencia Arens-Sikken, EU:C:2008:490, apartado 53).

74 En el presente asunto el Reino de España alega que las situaciones de los residentes y los no residentes no son comparables porque la base imponible difiere según el supuesto de que se trate. En efecto, los residentes tributan por obligación personal mientras que los no residentes lo hacen por obligación real.

75 El Reino de España añade que existe una diferencia objetiva de situación ya que las Comunidades Autónomas también son competentes para establecer la escala de imposición y por tanto el tipo de gravamen aplicable en su territorio a la base liquidable.

76 Debe desestimarse esa argumentación.

77 En efecto, la normativa discutida considera en principio a los herederos o los donatarios, sean residentes o no residentes, como sujetos pasivos a efectos de la percepción del impuesto de sucesiones y donaciones sobre los bienes inmuebles situados en España. Por tanto, no existe ninguna diferencia entre la situación objetiva de un residente y la de un no residente que pueda sustentar una diferencia de trato (véase, en este sentido, la sentencia Schumacker, EU:C:1995:31, apartado 37).

78 Además, cuando una normativa nacional coloca en el mismo plano a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones a los residentes y los no residentes, o a los bienes situados en el territorio nacional y los situados fuera de éste, esa normativa no puede, sin crear discriminaciones, tratar de manera diferente en el marco del mismo impuesto a esas dos categorías de sujetos pasivos o de bienes en lo que atañe a las reducciones fiscales (véase, en este sentido, la sentencia Arens-Sikken, EU:C:2008:490, apartado 57).

79 En consecuencia, debe apreciarse que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 63 TFUE, al permitir que se introduzcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.

Sobre la vulneración del artículo 40 del Acuerdo EEE

80 La constatación con fundamento en el artículo 63 TFUE de la existencia de una restricción es también obligada en relación con el artículo 40 del Acuerdo EEE, toda vez que las disposiciones de este último artículo tienen el mismo alcance jurídico que las disposiciones idénticas, en sustancia, del artículo 63 TFUE (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Alemania, C-600/10, EU:C:2012:737, apartado 27).

81 Por consiguiente, debe apreciarse que la legislación estatal discutida constituye una restricción prohibida por el artículo 40 del Acuerdo EEE.

82 Acerca de una posible justificación de esa restricción, el Tribunal de Justicia ha juzgado ciertamente que la jurisprudencia relativa a las restricciones al ejercicio de las libertades de circulación en el seno de la Unión no puede aplicarse íntegramente a los movimientos de capital entre los Estados miembros y los Estados terceros partes en el EEE, puesto que tales movimientos se inscriben en un contexto jurídico distinto. Además, el marco de cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros establecido por el Derecho de la Unión no existe en las relaciones entre aquéllas y las autoridades competentes de un Estado tercero que no haya contraído ningún compromiso de asistencia mutua (sentencia Comisión/Portugal, C-267/09, EU:C:2011:273, apartados 54 y 55).

83 No obstante, se ha de observar que el Reino de España se limita a destacar una diferencia de situación entre los Estados miembros y los Estados terceros partes en el EEE en lo concerniente al intercambio de información para la verificación de las liquidaciones y la recaudación del impuesto. Aun suponiendo que ese Estado miembro invoque la prosecución del objetivo legítimo de garantizar la eficacia de los controles fiscales y la lucha contra la elusión fiscal, es preciso constatar que no ha demostrado de qué forma la falta de un acuerdo de asistencia mutua podría justificar una legislación como la discutida en el presente litigio.

84 De cuanto antecede resulta que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo EEE, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.

Costas

85 A tenor del artículo 138 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Dado que la Comisión ha solicitado la condena en costas del Reino de España y puesto que han sido desestimados los motivos formulados por éste, procede condenarlo en costas.

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

1) **Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.**

2) Desestimar el recurso en todo lo demás.

3) Condenar en costas al Reino de España.

Firmas

---

* Lengua de procedimiento: español.