

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 18 de diciembre de 2014 (*)

«Procedimiento prejudicial — Libre circulación de capitales — Legislación tributaria — Impuesto sobre donaciones — Exención de una “finca rústica” — No exención en el caso de una finca situada en el territorio de otro Estado miembro»

En el asunto C-133/13,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Raad van State (Países Bajos), mediante resolución de 13 de marzo de 2013, recibida en el Tribunal de Justicia el 18 de marzo de 2013, en el procedimiento entre

Staatssecretaris van Economische Zaken,

Staatssecretaris van Financiën

y

Q,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Presidenta de Sala, el Sr. K. Lenaerts, Vicepresidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Juez de la Sala Segunda, y los Sres. J.-C. Bonichot (Ponente), A. Arabadjiev y J. L. da Cruz Vilaça, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 21 de mayo de 2014;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Q, por los Sres. A. Bakker y D. Smit, asistidos por la Sra. M. Hamer, advocaat;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. B. Koopman y M. K. Bulterman y por el Sr. J. Langer, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. A. Rubio González, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno francés, por los Sres. D. Colas y J.-S. Pilczer, en calidad de agentes;

- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. P. Gentili, avvocato dello Stato;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. S. Brighthouse, en calidad de agente, asistida por el Sr. R. Hill, Barrister;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. W. Roels y W. Mölls, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 2 de octubre de 2014;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación del artículo 63 TFUE.

2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre, por un lado, el Staatssecretaris van Economische Zaken (Secretario de Estado de Economía) y el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda), y, por otro lado, Q, en relación con la negativa de las autoridades neerlandesas a reconocer el estatuto de finca rústica («landgoed») a una propiedad que la interesada posee en un Estado miembro distinto del Reino de los Países Bajos, privándole así de la posibilidad de que la donación que pretendía realizar de dicha finca quedase exenta.

Derecho neerlandés

3 El artículo 1 de la Successiewet 1956 (Ley de sucesiones de 1956; en lo sucesivo, «Ley de sucesiones») dispone:

«1. En virtud de la presente Ley se percibirán los siguientes impuestos:

[...]

2º el impuesto sobre donaciones, sobre el valor de todo lo que se adquiriera por donación de cualquier persona que residiera en los Países Bajos en el momento de la donación;

[...]»

4 El artículo 5 de la Ley de sucesiones está redactado en los siguientes términos:

«[...]

2. El impuesto sobre donaciones se percibirá sobre lo que el donatario adquiriera, en su caso tras la deducción de las cargas y obligaciones asociadas a la donación en beneficio del donante, o de un tercero».

5 El artículo 1 de la Natuurschoonwet 1928 (Ley de conservación del patrimonio natural de 1928; en lo sucesivo, «Ley de conservación del patrimonio natural») dispone:

«1. A efectos de la presente Ley se entenderá por:

a. finca rústica: un bien inmueble situado en los Países Bajos, ocupado total o parcialmente por espacios naturales, bosques u otros recursos forestales —incluidos aquellos en los que se

haya construido una casa de campo u otras edificaciones adecuadas al carácter de la finca— en la medida en que la conservación del bien inmueble en su aspecto característico resulte esencial para mantener el patrimonio natural;

b. propietario:

1º el propietario de un bien inmueble que no sea objeto de gravamen por un derecho limitado de usufructo o de enfiteusis, salvo en los casos contemplados en el apartado 3;

2º el usufructuario o el enfiteuta, salvo en los casos contemplados en el apartado 3;

c. propiedad económica: un sistema de derechos y obligaciones relativos a un bien inmueble que supone una participación en dicho bien. La participación incluye como mínimo un cierto riesgo de variación del valor y recae sobre una persona distinta del propietario civil. La mera concesión del derecho de suministro no se considerará una transferencia de la propiedad económica;

d. Ministro: el Ministro de Economía, Agricultura e Innovación;

e. Ministros: el Ministro de Economía, Agricultura e Innovación y el Ministro de Hacienda.

2. Mediante acto administrativo de alcance general o en virtud del mismo, se adoptaran normas en las que se regulen los requisitos que habrán de cumplir los bienes inmuebles para que puedan ser considerados una finca. Estos requisitos se refieren a:

a. la superficie del bien inmueble, que puede incluir igualmente la superficie de un bien inmueble limítrofe que tenga la consideración de finca rústica o que conforme tal finca junto con el primer bien inmueble citado si existe un estrecho vínculo histórico entre ambos bienes inmuebles;

b. el porcentaje mínimo de la superficie del bien inmueble que debe estar ocupado por espacios naturales, bosques u otros recursos forestales, así como la naturaleza de dichos espacios naturales, bosques u otros recursos forestales;

c. el tamaño y la naturaleza de los terrenos que no estén ocupados por espacios naturales, bosques u otros recursos forestales, se hallen o no vinculados a la naturaleza de los terrenos que lindan directamente con el bien inmueble;

d. la modalidad y el tipo de construcción;

e. el uso que se dé a los terrenos y edificios construidos.

[...]»

6 El artículo 2 de la Ley de conservación del patrimonio natural dispone:

«1. El propietario que desee que se declare que su bien inmueble constituye una finca rústica presentará ante los Ministros una solicitud detallada dirigiéndose al Ministro.

[...]

4. Los Ministros resolverán sobre esta petición mediante una decisión conjunta.»

7 El artículo 7 de la Ley de conservación del patrimonio natural establece:

«1. Si forma parte de una adquisición en el sentido de la [Ley de sucesiones] un bien inmueble clasificado como finca rústica —siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el

apartado siguiente—, no se recaudará la diferencia entre el impuesto de donaciones liquidado o, en su caso, el impuesto sobre sucesiones, y el impuesto que se adeudaría si el bien inmueble se enajenase por la mitad del valor que procediera atribuir a dicho inmueble en la fecha de adquisición, en el caso de que dicho bien esté sujeto a la carga de mantenerlo como tal durante un período de 25 años y de no talar bosques madereros, salvo en la medida necesaria usual conforme a las normas de una gestión normal de recursos forestales. Sin perjuicio de lo dispuesto en la frase precedente, el valor de dicha finca se reducirá a cero si la finca se hiciese accesible al público de conformidad con las normas adoptadas por los Ministros.

[...]».

8 El artículo 1 de la decisión de clasificación adoptada con arreglo a la Ley de conservación del patrimonio natural dispone:

«1. En la presente decisión se entenderá por:

a. finca rústica: aquellas fincas a las que se hace referencia en el artículo 1, apartado 1, letra a), de la Ley [...] de conservación del patrimonio natural;

b. superficies forestales: superficies forestales que estén compuestas por especies que no sean especies de arboricultura, árboles de Navidad, huertos de tronco bajo o plantaciones de mimbreras;

c. residencia: un bien inmueble que contenga una casa fortificada original, un castillo, una casa de campo o casa solariega, incluidas sus eventuales dependencias, rodeadas de jardín o de un parque histórico con los que forme un conjunto arquitectónico de como mínimo una hectárea, cuya ordenación sea anterior a 1850 y que pueda reconocerse si dicho complejo, o al menos uno de sus componentes, es un edificio protegido inscrito en uno de los Registros a los que se hace referencia en el artículo 6, apartado 1, de la Ley de 1988 sobre monumentos históricos.

d. espacios naturales:

1º brezales, turberas, marismas y zonas pantanosas, dunas móviles, campos de dunas, praderas salinas, canales, marismas salinas, terrenos aluviales, cenagales, playas verdes, juncuales, terrenos recubiertos de broza, zonas de matorral, ciénagas, pantanos, estanques, arroyos, riachuelos, estanques, corrientes de agua cerradas, arroyuelos, fuentes y manantiales, en la medida en que estas tierras no sean utilizadas como terreno agrícola;

2º praderas calizas, praderas floridas de regiones accidentadas, regiones arenosas y turbosas o regiones fluviales y aluviales, praderas húmedas pobres, prados de hierba centella de valles fluviales o de regiones turbosas y arcillosas, praderas húmedas medianamente ricas en sustancias nutritivas, praderas secas y áridas de tierras altas, praderas de dunas secas poco calcáreas, praderas de dunas secas calcáreas y praderas húmedas salinas del interior de las tierras, en la medida en que estas tierras no sean utilizadas como tierras de pasto o prados de siega y alberguen los tipos de vegetación característicos de estas praderas.

[...]»

9 El artículo 2 de la orden de clasificación adoptada con arreglo a la Ley de conservación del patrimonio natural dispone:

«1. Para que pueda ser designado como finca rústica, un bien inmueble deberá cumplir los siguientes requisitos:

- a. el referido inmueble deberá tener una superficie mínima de 5 hectáreas;
 - b. las tierras y los espacios acuáticos que compongan los bienes inmuebles habrán de formar una zona compacta;
 - c. una superficie de al menos el 30 % del bien inmueble habrá de estar cubierta por superficies forestales o espacios naturales;
 - d. el uso que se haga del bien inmueble no deberá resultar perjudicial para el paraje natural.
2. Si los terrenos, zonas edificadas y espacios acuáticos que compongan el bien inmueble o el uso que se hace de ellos perjudicaran el paraje natural, dichos terrenos, zonas edificadas y espacios acuáticos no se tomarán en consideración en el bien inmueble que haya de designarse como finca rústica.

[...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

10 Q, residente fiscal neerlandesa, es propietaria de una finca situada en el Reino Unido («The Bean House») que tiene la intención de donar a su hijo.

11 En virtud de la normativa neerlandesa, tal donación podría estar exenta de impuestos total o parcialmente, a condición de que, en particular, «The Bean House» sea una finca rústica en el sentido de la Ley de conservación del patrimonio natural y, por tanto, esté situada en los Países Bajos.

12 Q solicitó en vano a las autoridades tributarias neerlandesas que se le reconociera dicha consideración.

13 El órgano jurisdiccional de primera instancia, ante quien Q interpuso un recurso, consideró que el derecho de exención del impuesto sobre donaciones no puede limitarse a las fincas rústicas situadas en los Países Bajos. Según dicho órgano jurisdiccional, los obstáculos a la libre circulación de capitales que resultan de tal limitación no están justificados ni por el interés de este Estado miembro en proteger su patrimonio natural y cultural ni por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales.

14 El Raad van State (Consejo de Estado), ante quien el Staatssecretaris van Economische Zaken y el Staatssecretaris van Financiën interpusieron recurso de apelación, que considera igualmente que se halla en presencia de una restricción de la libre circulación de capitales, alberga dudas en cuanto a las justificaciones identificadas por el órgano jurisdiccional de primera instancia. Las autoridades tributarias neerlandesas alegaron ante dicho órgano jurisdiccional que la obstaculización se hallaba justificada por las dificultades prácticas que planteaban los controles fiscales en Estados miembros distintos del Reino de los Países Bajos, en particular, habida cuenta de la necesidad de verificar si los propietarios daban cumplimiento a su compromiso de conservar la finca rústica durante un período de 25 años. A este respecto, se pregunta en qué medida las autoridades de otros Estados miembros están obligadas a prestar asistencia a las autoridades neerlandesas cuando éstas lleven a cabo dichos controles.

15 En estas circunstancias, el Raad van State decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Constituye el interés en la conservación del patrimonio natural nacional y del patrimonio

cultural histórico, al que se refiere la [Ley de conservación del patrimonio natural], una razón imperiosa de interés general que justifica una normativa según la cual la aplicación de una exención del impuesto sobre donaciones (bonificación fiscal) se limita a las fincas rústicas ubicadas en los Países Bajos?

2) a) ¿Pueden invocar las autoridades de un Estado miembro, al examinar si un bien inmueble situado en otro Estado miembro puede ser calificado como finca rústica en el sentido de la [Ley de conservación del patrimonio natural], a efectos de la asistencia de las autoridades del Estado miembro en que está situado el inmueble, la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas [(DO L 84, p. 1)], aun cuando la clasificación como finca rústica en virtud de la citada Ley tiene como consecuencia la exención del impuesto sobre donaciones devengado en el momento de la donación del bien inmueble?

b) En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión prejudicial, letra a), ¿debe interpretarse el concepto de “investigación administrativa” del artículo 3, apartado 7, de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE [(DO L 64, p. 1)] en el sentido de que comprende también una investigación sobre el terreno?

c) En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión prejudicial, letra b), para interpretar el concepto de “investigaciones administrativas” contenido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 2010/24 ¿puede utilizarse la definición del concepto de “investigación administrativa” contenido en el artículo 3, apartado 7, de la Directiva 2011/16?

3) En caso de respuesta negativa a la segunda cuestión prejudicial, letra a), a la segunda cuestión prejudicial, letra b), o a la segunda cuestión prejudicial, letra c), ¿debe interpretarse el principio de cooperación leal, establecido en el artículo 4 TUE, apartado 3, en relación con el artículo 167 TFUE, apartado 2, en el sentido de que dicho principio lleva consigo que, cuando un Estado miembro solicita a otro Estado miembro colaboración para investigar si un inmueble ubicado en este otro Estado miembro puede ser calificado como finca rústica en el sentido de una ley que tiene por objeto la conservación y la protección del patrimonio natural nacional y del patrimonio cultural histórico, el Estado miembro requerido está obligado a prestar dicha colaboración?

4) ¿Puede justificarse una restricción a la libre circulación de capitales invocando la necesidad de garantizar controles fiscales eficaces, si el único riesgo para la eficacia de dichos controles se deriva de la circunstancia de que las autoridades nacionales, durante el período de 25 años establecido en el artículo 7, apartado 1, de la [Ley de conservación del patrimonio natural], deben desplazarse a otro Estado miembro para realizar en él los controles necesarios?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

16 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone una normativa de un Estado miembro como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual la exención del impuesto sobre donaciones correspondiente a determinados espacios protegidos se limita a aquellos que están situados en el territorio de dicho Estado miembro.

17 En virtud del artículo 63 TFUE, apartado 1, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

18 El Tribunal de Justicia ya ha declarado que 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 FUE relativas a los movimientos de capitales, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro (véase la sentencia *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, apartado 20).

19 De ello se desprende que una situación como la controvertida en el litigio principal, en la que un residente en un Estado miembro dona un bien inmueble situado en otro Estado miembro, entra dentro del ámbito de aplicación del artículo 63 TFUE, apartado 1.

20 El Tribunal de Justicia ya ha tenido la ocasión de declarar, en lo que concierne a los impuestos sobre sucesiones, que el hecho de supeditar la concesión de ventajas fiscales al requisito de que el bien transmitido esté situado en el territorio nacional constituye una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 63 TFUE, apartado 1 (véase la sentencia *Jäger*, C-256/06, EU:C:2008:20, apartados 28 a 35). Asimismo, en lo que atañe a las donaciones, las medidas 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, constituye igualmente una restricción (véase la sentencia *Mattner*, EU:C:2010:216, apartado 26).

21 Por consiguiente, dado que disposiciones nacionales como las controvertidas en el litigio principal supeditan la aplicación de una exención del impuesto sobre donaciones al requisito de que el bien inmueble de que se trate se halle en el territorio nacional, la mayor carga fiscal impuesta a la donación realizada por un residente en un Estado miembro cuando dicha donación se refiera a un inmueble situado en otro Estado miembro constituye una restricción de la libre circulación de capitales.

22 Para que tal restricción pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libre circulación de capitales es preciso, en particular, que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables, habiendo de apreciarse esta comparabilidad a la luz del objetivo y del contenido de la normativa nacional controvertida en el litigio principal (véase la sentencia *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, apartados 20 y 22).

23 Pues bien, el Tribunal de Justicia considera que así sucede en el litigio principal.

24 En efecto, la finalidad de la exención del impuesto sobre donaciones establecida en el régimen neerlandés controvertido en el litigio principal es la protección de la integridad de las fincas rústicas típicas del paisaje neerlandés tradicional («landgoed») para impedir las segregaciones o alteraciones que puedan resultar de la obligación que puede recaer sobre los donatarios de segregar una finca al objeto de ceder una parte o de explotarla de tal modo que resulte perjudicial para su carácter específico con el fin de abonar el impuesto que grave dicha transmisión.

25 Así pues, tal y como puso de manifiesto el órgano jurisdiccional remitente, la bonificación fiscal que se otorga en caso de transmisión de un «landgoed» persigue un objetivo de conservación del patrimonio natural nacional que engloba el objetivo de conservación del patrimonio cultural e histórico. Este objetivo puede deducirse, en particular, de la definición tanto de finca rústica, que figura en el artículo 1, apartado 1, letra a), de la Ley de conservación del patrimonio natural, en virtud de la cual la superficie ocupada por una casa u otras edificaciones adecuadas al carácter de la finca pueden ser consideradas parte integrante de la finca, como de la definición de «residencia» que forma parte de un «landgoed», que figura en el artículo 1 de la

decisión de clasificación, en virtud de la cual el complejo debe estar rodeado de un jardín o de un parque histórico cuya ordenación sea anterior a 1850 y debe estar compuesto por al menos un elemento que constituya un monumento declarado como tal en el sentido del artículo 6, apartado 1, de la Ley de 1988 sobre monumentos históricos.

26 De los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que la donación controvertida en el litigio principal se refiere a una finca situada en el Reino Unido de alrededor de 18 hectáreas que incluye monumentos declarados como tales en virtud de la normativa aplicable en este último Estado miembro.

27 Sin embargo, habida cuenta del objetivo perseguido por la normativa nacional controvertida, no puede considerarse que un sujeto pasivo que tenga la intención de donar un «landgoed» que incluya una «residencia» se halle en una situación objetivamente comparable a la de un sujeto pasivo que pretenda, como en el litigio principal, donar una finca situada en el territorio de otro Estado miembro, aun cuando ésta incluya monumentos protegidos en virtud de la normativa aplicable en este último Estado miembro. En efecto, dado que la bonificación fiscal controvertida en el litigio principal pretende conservar la integridad de ciertas fincas pertenecientes al patrimonio cultural e histórico nacional, la desventaja resultante para un sujeto pasivo que se halle en la segunda de las situaciones descritas es inherente al objetivo perseguido por el legislador neerlandés.

28 Como se ha declarado en el apartado 33 de la sentencia dictada en el día de hoy en el asunto X (C-87/13), sólo podría ser de otro modo en el supuesto de que dicho sujeto pasivo demostrase que la propiedad, un bien situado en territorio de un Estado miembro distinto del Reino de los Países Bajos, forma parte no obstante del patrimonio cultural e histórico neerlandés y que, por ello, podría ser objeto de la protección conferida por la Ley de conservación del patrimonio natural de no ser por su extraterritorialidad.

29 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a las cuestiones planteadas que el artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone una normativa de un Estado miembro como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual la exención del impuesto sobre donaciones correspondiente a determinadas propiedades protegidas por formar parte del patrimonio cultural e histórico nacional se limita a aquellas propiedades situadas en el territorio de dicho Estado miembro, siempre que no queden excluidas de tal exención propiedades que puedan vincularse al patrimonio cultural e histórico del referido Estado miembro a pesar de hallarse en el territorio de otro Estado.

Costas

30 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 debe interpretarse en el sentido de que no se opone una normativa de un Estado miembro como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual la exención del impuesto sobre donaciones correspondiente a determinadas propiedades protegidas por formar parte del patrimonio cultural e histórico nacional se limita a aquellas propiedades situadas en el territorio de dicho Estado miembro, siempre que no queden excluidas de tal exención propiedades que puedan vincularse al patrimonio cultural e histórico del referido Estado miembro a pesar de hallarse en el territorio de otro Estado.

Firmas

* Lengua de procedimiento: neerlandés.