

Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 10 de febrero de 2011

Asunto: C-25/10

Partes:

Missionwerk Werner Heukelbach eV y État belge

Síntesis:

«Fiscalidad directa – Libre circulación de capitales – Impuesto de sucesiones – Herencias y legados en favor de entidades sin ánimo de lucro – Negativa a aplicar un tipo reducido cuando estas entidades tienen su establecimiento en un Estado miembro distinto de aquel en el que el de cuius residía o trabajaba efectivamente – Restricción – Justificación»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

El caso tiene que ver con una asociación religiosa (Missionwerk) domiciliada en Alemania que fue instituida heredera universal de una persona física nacional y residente en Bélgica. Missionwerk presentó la declaración de herederos ante las autoridades belgas y abonó el impuesto sobre sucesiones al tipo marginal del 80 % en los términos liquidados por la Administración belga. Con posterioridad, la referida asociación religiosa solicitó a la administración que se le aplicara el tipo reducido del ISD, solicitud que fue denegada porque no cumplía los requisitos establecidos en la legislación aplicable. Missionwerk presentó el correspondiente recurso solicitando la devolución de ingresos tributarios indebidos argumentando que la normativa belga resultaba discriminatoria para las asociaciones sin fines de lucro establecidos en otros Estados miembros, lo cual era contrario al Derecho de la UE. El tribunal de Liège que conoció del asunto planteó cuestión prejudicial ante el TJUE sobre si

“¿Deben interpretarse los artículos 18 TFUE, 45 TFUE, 49 TFUE y 54 TFUE en el sentido de que se oponen a la adopción o el mantenimiento por parte del legislador de un Estado miembro, de una norma que tiene por objeto reservar el derecho al gravamen al tipo reducido del 7% a las entidades sin ánimo de lucro, a las mutualidades o uniones nacionales de mutualidades, a las uniones profesionales y a las entidades internacionales sin ánimo de lucro, a las fundaciones privadas y las fundaciones de utilidad pública, nacionales de un Estado miembro en el que el cuius –residente valón– residiera efectivamente o tuviera su lugar de trabajo en el momento del fallecimiento, o en el que con anterioridad hubiera residido efectivamente o hubiera tenido su lugar de trabajo?”.

2. Comentario.

El caso Missionwerke, tal y como acabamos de exponer de forma sucinta, se refiere básicamente a la compatibilidad con el TFUE de disposiciones nacionales que regulan el ISD y establecen un trato discriminatorio en relación con sujetos pasivos no residentes. En concreto, la sentencia versa sobre el tratamiento en sede de ISD de entidades sin fines lucrativos extranjeras.

El TJUE abordó el caso refiriéndose en primer lugar a la libertad comunitaria que resultaba aplicable, reiterando su posición a favor de considerar que la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante constituyen movimiento de capitales en el sentido del art.63 TFUE, salvo en los casos en que

sus elementos constitutivos se encuentren situados en el interior de un solo Estado (situación interna). No existe tal situación interna cuando un residente de Bélgica ha dispuesto una herencia o legado a favor de una entidad sin ánimo de lucro establecida en Alemania.

Sobre la existencia de una restricción a la libre circulación de capitales, el TJUE examinó, a la luz del art.63 TFUE, la norma nacional controvertida que reserva la posibilidad de tener el tipo reducido del ISD a las entidades sin ánimo de lucro que tenga establecimiento en Bélgica o en el Estado miembro en el que el de cuius residiera efectivamente o tuviera su lugar de trabajo en el momento de su fallecimiento, o en el que con anterioridad hubiera residido efectivamente o hubiera tenido su lugar de trabajo. El Tribunal de Justicia consideró que tal norma tiene como consecuencia que una sucesión esté más gravada cuando tiene por beneficiaria a una entidad sin ánimo de lucro cuyo establecimiento esté en un Estado miembro en el que el de cuius ni residió efectivamente ni trabajó, y, por tanto, produce el efecto de restringir los movimientos de capitales al disminuir el valor de dicha sucesión. Además, como señaló la Comisión, la aplicación de un tipo impositivo más elevado a determinados movimientos de capitales transfronterizos en relación con el aplicado a los movimientos dentro de Bélgica puede hacer menos atractivos esos movimientos de capitales, al disuadir a los residentes belgas de instituir heredero o legatario a personas establecidas en Estados miembros en los que éstos no han residido efectivamente ni trabajado (jurisprudencia *Perche*, C-318/07).

Respecto de la concurrencia de una justificación de la restricción a la libre circulación de capitales, el TJUE se mostró poco receptivo a las justificaciones esgrimidas por el Gobierno belga, el cual hizo referencia a varias causas que motivaban la restricción. En primer lugar, se argumentó que las entidades sin ánimo de lucro establecidas en otros Estados miembros no se hallan en una situación jurídicamente comparable a las establecidas en Bélgica. El TJUE rechazó tal argumentación trayendo a colación su jurisprudencia *Stauffer* (C-386/04), con arreglo a la cual si bien es legítimo que un Estado miembro exija, para la concesión de determinadas ventajas fiscales, que exista un vínculo suficientemente estrecho entre entidades que persiguen algunos de sus objetivos de interés general y las actividades que realizan, no puede reservar tales ventajas únicamente a las entidades establecidas en su territorio y cuyas actividades pueden liberarlo de algunas de sus responsabilidades. Es decir, el régimen fiscal ventajoso del que disfrutaban las entidades sin fines de lucro establecidas en un Estado miembro debe extenderse a las establecidas en los demás Estados miembros que realicen el mismo tipo de actividades pudiendo declararse de utilidad pública en el primer Estado de estar establecidas en el mismo. El hecho de que las entidades sin fines lucrativos establecidas en un Estado miembro puedan liberarle de algunas de sus responsabilidades reduciendo su gasto público (reducción de ingresos fiscales), no constituye un motivo admisible para justificar una restricción a una libertad establecida por el TFUE. La apreciación del cumplimiento de los requisitos establecidos por la normativa nacional para las entidades sin fines de lucro protegidas, por parte de una entidad establecida en otro Estado miembro, corresponde ser apreciada por las autoridades nacionales del Estado miembro que establece la ventaja fiscal cuya aplicación se reclama, sin que las autoridades de dicho Estado miembro puedan denegar a tal entidad el derecho a la igualdad de trato debido a que no tiene un establecimiento en el territorio de dicho Estado miembro ni en el Estado miembro en el cual el de cuius trabajó o residió. El TJUE insiste en que la normativa nacional no puede aplicarse de manera que favorezca fiscalmente únicamente a las entidades cuyas actividades benefician a la sociedad belga.

A la vista de lo expuesto, el TJUE declaró que el art.63 TFUE se opone a una norma nacional de un Estado miembro que reserva la posibilidad de tener derecho al tipo reducido del ISD a las entidades sin ánimo

de lucro que tengan su establecimiento en dicho Estado miembro o en el Estado miembro en el que el de cuius residiera efectivamente o tuviera su lugar de trabajo en el momento del fallecimiento, o en el que con anterioridad hubiera residido efectivamente o hubiera tenido su lugar de trabajo.

Esta sentencia constituye un pronunciamiento continuista de la jurisprudencia *Perche* y *Stauffer* en materia de libre circulación de capitales y en tal sentido refuerza la posición adoptada por la Comisión UE en el dictamen motivado (complementario) de 16 de febrero de 2011 (IP/11/62), instando a España a modificar sus normas discriminatorias sobre ISD. En particular, resulta problemático desde esta perspectiva comunitaria que el art.20.4 LISD (Ley 29/87) establezca que los no residentes por obligación real únicamente pueden aplicar las reducciones contenidas en el apartado 2 (mortis causa), excluyendo por tanto la invocación de las reducciones estatales aplicables a las donaciones de empresa familiar, negocio profesional o de participaciones en entidades del donante (art.20.6 LISD); lo mismo acontecería en relación con la reducción del art.20.7 LISD. Por otro lado, el hecho de que la condición de no residente en España del contribuyente determine la aplicación de la normativa estatal privando a tal sujeto del acceso y aplicación de las “ventajas fiscales” establecidas por la normativa tributaria de las CC.AA de régimen común también plantea dudas sobre su compatibilidad comunitaria con la libre circulación de capitales, aunque no puede perderse de vista que estamos ante una discriminación que deriva de los criterios para la aplicación de una normativa (estatal) u (autonómica/foral) considerando el reparto competencial entre el Estado y los entes subestatales regionales. En tercer lugar, existen normas autonómicas que regulan el ISD aplicable a los residentes en las mismas que limitan la aplicación de determinadas deducciones estableciendo criterios de muy dudosa compatibilidad con la normativa comunitaria como: a) reducción aplicable a la transmisión empresa familiar condicionada a mantenimiento de domicilio de la entidad en la respectiva CC.AA durante un determinado periodo (v.gr. 10 años en Asturias y Castilla y León; 5 años en Andalucía, Galicia y La Rioja). A este respecto, téngase en cuenta que la STJUE de 20 de enero de 2011, C-155/09, *Comisión/Grecia*, donde el TJUE declaró contrario a los arts.12 (principio de no discriminación general), 18 (derecho ciudadanía europea), 39 (libre circulación de trabajadores) y 43 (libertad de establecimiento) CE, y las disposiciones equivalentes (arts.4, 28 y 31) del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 1992, la normativa griega que: a) concedía una exención del impuesto de transmisión de bienes inmuebles únicamente a los residentes permanentes en territorio nacional, excluyendo de dicha exención a los no residentes que tienen intención de instalarse en el futuro en ese territorio, y b) establecía una exención del referido impuesto únicamente a los nacionales griegos o a los griegos de origen que adquieren una primera vivienda en el territorio nacional. El TJUE se ha pronunciado en un cierto número de casos en contra de admitir diferencias de trato fiscal consistentes en condicionar la aplicación de una ventaja fiscal a un requisito basado, directa o indirectamente, en la residencia de una determinada persona (física) en el territorio del Estado miembro que otorga tal ventaja fiscal; pueden citarse en esta línea los asuntos *Bressol* (C-73/08), *Clean Car Autoservice* (C-350/06), *Comisión/Alemania* (C-269/07) y *Giola* (C-224/97), *Comisión/Bélgica* (C-355/98) y *Comisión/Países Bajos* (C-299/02), entre otros. Complementariamente puede verse también el Estudio de la Comisión UE: *Study on Inheritance Taxes in the EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems of Double Inheritance Taxation in the EU*, 2011, *Copenhagen Economics*.

3. Fallo.

El artículo 63 TFUE se opone a una norma de un Estado miembro que reserva la posibilidad de tener derecho al tipo reducido del impuesto de sucesiones a las entidades sin ánimo de lucro que tengan

su establecimiento en dicho Estado miembro o en el Estado miembro en el que el *de cuius* residiera efectivamente o tuviera su lugar de trabajo en el momento del fallecimiento, o en el que con anterioridad hubiera residido efectivamente o hubiera tenido su lugar de trabajo.

