

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Slavka Dimitrova Slavcheva

Investigador en Formación de la Universidad de Valencia

Francisco Alfredo García Prats

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Valencia.

Miembro de la AEDAF

Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 3 de septiembre de 2014

Asunto: C-127/12

Partes: *Comisión Europea y Reino de España*

Síntesis:

«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»

1. Comentario

En este litigio el Tribunal de Justicia resuelve sobre un recurso de incumplimiento interpuesto por la Comisión Europea contra España debido a la diferencia de trato entre residentes y no residentes que implica la aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español. El Tribunal sigue a las sentencias recaídas en los asuntos C- 510/08 (Mattner) y C-43/07 (Arens-Sikken) sobre la restricción de la libertad de movimiento de capitales y los requisitos de justificación de dicha restricción.

En el momento en el que la Comisión pone de manifiesto a España la posible incompatibilidad de la legislación estatal con el Derecho de la Unión (artículos 21 TFUE y 63 TFUE, así como, artículos 28 y 40 del Acuerdo EEE), la

regulación interna del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones preveía una diferencia de trato entre residentes y no residentes que España justificó de “objetiva”. Dicha situación se mantiene posteriormente con la Ley 22/2009 que sustituye la regulación del impuesto pero no erradica la diferencia de trato entre residentes y no residentes.

El Tribunal de Justicia desestima las alegaciones de la Comisión en cuanto a la vulneración del artículo 21 TFUE (y 28 del Acuerdo EEE) centrando la discusión del litigio sobre la interpretación del concepto “medidas discriminatorias” y los requisitos de su justificación en el marco de la libertad de circulación de capitales, lo que comporta su potencial relevancia para contribuyentes residentes en terceros Estados no miembros de la Unión Europea.

El TJUE parte su análisis estableciendo que la mera posibilidad de contemplar en la legislación española un trato diferente en función de la residencia de los sujetos pasivos, aun cuando se encuentren en una situación comparable, puede bastar para tipificar una restricción de la libre circulación de capitales, sin que para ello sea relevante que las Comunidades Autónomas ejerzan o no las facultades previstas por dicha legislación. Con esta premisa, el Alto Tribunal rechaza las alegaciones del Estado español que invoca la soberanía fiscal y el reparto competencial interno en defensa de la normativa controvertida.

Declarada la restricción de la libre circulación de capitales del artículo 63 del TFUE en la legislación interna reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Tribunal de Justicia determina el alcance de la admisibilidad de la medida restrictiva y recurre a tal efecto el juicio de comparabilidad objetiva de situaciones.

En este sentido, debido a que la normativa española controvertida considera a los herederos o donatarios, residentes o no, como sujetos pasivos a efectos de percepción del impuesto de sucesiones y donaciones sobre los bienes inmuebles situados en España, el Tribunal de Justicia determina que no puede haber ninguna diferencia objetiva de situación entre ambas categorías de sujetos que justifique de modo alguno la diferencia de trato fiscal.

Es decir, a partir de situar, a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a los residentes y no residentes en el mismo plano, la legislación nacional introduce un criterio de diferencia de trato que en todo caso no puede entenderse en opinión del Tribunal de Justicia sin crear discriminaciones.

Definitivamente, el Tribunal de Justicia declara la incompatibilidad con el Derecho Comunitario de la legislación española que tiene su base en la diferencia de trato entre los sujetos residentes y los que no lo son en el territorio español.

Conviene resaltar, que en un corto lapso de tiempo el TJUE reitera su jurisprudencia asentada en el asunto comentado con ocasión a un recurso de incumplimiento de la Comisión contra Alemania, (Asunto C-211/13, resuelto el 4 de septiembre de 2014) por el que se analiza aspectos del impuesto de sucesiones y donaciones alemán contrarios al libre movimiento de capitales.

Implicaciones de la jurisprudencia en el ámbito interno

Es de esperar que un gran número de obligados tributarios no residentes soliciten la devolución de ingresos indebidos por el pago de un Impuesto de Sucesiones y Donaciones superior al que debió aplicarse. También, cabe exigir la responsabilidad patrimonial del Estado en el caso de que el ejercicio esté ya prescrito.

En segundo lugar, como es obvio, el legislador español ha de proceder a modificar la normativa interna sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. A tal efecto y a raíz de la reforma tributaria actual se modificó la disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, del 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones¹, adaptando la normativa reguladora del impuesto al fallo del TJUE. Según la nueva redacción de la norma, a los no residentes en España pero sí residentes a cualquier otro Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo, ya no les resultará aplicable la normativa estatal al liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sino que se les aplicará la normativa autonómica que corresponda.

Varias observaciones:

Es posible que así entendida la nueva regulación genere otra discriminación en relación con los no residentes de la UE o del Espacio Económico Europeo. No siempre el TJUE ha estimado que tales sujetos se encuentran en situaciones objetivamente incomparables. A tales efectos cabe mencionar la Sentencia de 17 de octubre de 2013 (Asunto C-181/12), en la que el TJUE consideró que la normativa alemana otorgaba peor trato fiscal al heredero residente en Suiza respecto a su herencia de un inmueble situado en Alemania.

Por otra parte, este mismo asunto está siendo analizado en el seno del Tribunal Constitucional que acordó en Pleno, mediante providencia de 24 de septiembre de 2013, admitir en trámite la cuestión de inconstitucionalidad 2227-2013 por la probable vulneración de la igualdad en el ámbito tributario.

2. Antecedentes

En julio de 2007 la Comisión envía un escrito de requerimiento al Reino de España por el que advierte de la posible incompatibilidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con el Derecho de la Unión. La Comisión entendía que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español tratado en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre², discrimina a los contribuyentes por razón de residencia, al aplicar un trato más favorable a aquellos contribuyentes residentes en territorio español que a los no residentes, así como a las donaciones de bienes inmuebles radicados en España frente a los que se encuentran fuera de dicho territorio. En mayo de 2010 la Comisión envía un dictamen motivado que España respondió con un escrito que la regulación del impuesto en la Ley 21/2001 a la que se refería la Comisión había sido sustituida por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre. No obstante, la Ley 22/2009 no introdujo modificación alguna en el régimen jurídico del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en relación a los no residentes respecto al tratamiento fiscal en la normativa anterior.

Según la parte demandante, la perduración de la diferencia de trato fiscal constituye una restricción a la libre circulación de personas y de capitales, contemplados en los artículos 21 y 63 del TFUE, respectivamente.

Por esta razón, la Comisión envía al Estado español un dictamen motivado complementario en el que analizaba la nueva ley y que fue respondido en mayo de 2011 por el que España defendió su posición.

1 Véase la disposición final tercera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que modifica la Ley 35/2006 de 28 de noviembre de 2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo de 2004, y otras normas tributarias.

2 La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, remitía a la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, la regulación de la base liquidable, la tarifa del impuesto y la cuota tributaria.

3. Recurso por incumplimiento

No obstante, insatisfecha por las respuestas del Estado español, la Comisión interpone un recurso por incumplimiento el 7 de marzo de 2012 ante el Tribunal de Justicia. Por su parte, España se opone al recurso alegando su inadmisibilidad que posteriormente, fue rechazada por el Alto Tribunal.

4. Fallo

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.”

5. Fundamentos de la sentencia

En primer lugar, sobre la admisibilidad del recurso, el Tribunal de Justicia niega las alegaciones aducidas por España referidas a los argumentos de la Comisión en su demanda por no incorporar las distintas medidas adoptadas por las Comunidades Autónomas en el régimen del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. El Tribunal de Justicia señala que dichas medidas no son objeto del recurso por incumplimiento y, por tanto, desestima la excepción de inadmisibilidad aducida por España, admitiendo en trámite el recurso por incumplimiento.

En cuanto a la libertad afectada, el Tribunal de Justicia recuerda que previamente con ocasión de la sentencia *Mattner* juzgó en el sentido de que el impuesto que grava las sucesiones, al igual que el trato fiscal de las donaciones, están comprendidos en el ámbito de aplicación de los movimientos de capitales, salvo en los casos de que la cuestión tratada presenta elementos puramente internos que se circunscriben en un solo Estado.

En este sentido, el Tribunal de Justicia procede a examinar el incumplimiento alegado por la Comisión frente a España en relación a la libertad afectada a efectos del artículo 63 TFUE, pero desestima el recurso en sentido del artículo 21 TFUE (y 28 del Acuerdo EEE) debido a que la Comisión no acredita la forma en que la legislación nacional afecta dicha disposición, ni tampoco el nexo causal entre ambas.

Sobre la restricción de los movimientos de capitales el Tribunal de Justicia en primer lugar identifica dichas restricciones por sus efectos a raíz de su jurisprudencia previa recaída en las sentencias *Jäger*, *Welte* y *Mattner*. Ha de entenderse que las medidas restrictivas de los movimientos de capitales tienen como consecuencia causar una disminución del valor de la herencia o de la donación de un no residente.

El criterio que gira el sentido del fallo del Tribunal se encuentra en el apartado 58 de la sentencia y establece que 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 o donante y del donatario y que en caso de no residentes daría lugar a 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.

De ello resulta que la sucesión o la donación en la que intervenga un no reside en el territorio español, o que tenga por objeto un bien inmueble situado fuera del territorio español, no podrá beneficiarse de esas reducciones fiscales y, por tanto, el valor de esa sucesión o esa donación se reducirá por el importe de dicha reducción fiscal.

El Tribunal de Justicia rechaza el argumento aducido por España de que mediante el recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión se pone en cuestionamiento el reparto interno de las competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, ni la competencia atribuida a éstas en materia de fiscalidad de las donaciones y las sucesiones.

El Alto Órgano reitera que únicamente está en discusión en este asunto el criterio de conexión previsto por la legislación española, que permite la aplicación de reducciones fiscales cuando los sujetos pasivos residen en el territorio de esas Comunidades o en el caso de que el bien inmueble está situado en el territorio de éstas.

Otro de los argumentos sólidos e importantes del fallo radica en el criterio que el Tribunal de Justicia establece para tipificar la restricción de la libertad afectada. El Alto Órgano se pronuncia en el sentido de que la simple posibilidad contemplada en la legislación estatal de otorgar 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, y ello con independencia de que las Comunidades Autónomas han ejercido o no la facultad prevista por la legislación estatal discutida.

Es preciso recordar también que, según señala el Tribunal de Justicia, 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.

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

Al tratarse de una libertad fundamental del Derecho de la Unión, cualquier justificación de su restricción ha de interpretarse en el sentido estricto.

Ello supone en especial que la excepción de la libertad de movimientos de capitales contemplada en el artículo 65.1 a) TFUE no puede comprenderse en el sentido de que cualquier 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; sino que ha de interpretarse de la lectura conjunta del artículo 65.3 TFUE, que al contener una limitación de la anterior excepción establece que ésta no deberá dar lugar a un medio de discriminación arbitraria ni a una restricción encubierta de la libre circulación de capitales.

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.

Por tanto, 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.

En relación con lo anterior, el Tribunal de Justicia introduce el criterio de comparabilidad objetiva de situaciones. Por tanto, para que la diferencia de trato sea justificada es necesario que afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o ha de tener su base razones imperiosas de interés general.

En el presente caso, el Tribunal de Justicia no aprecia ninguna diferencia entre la situación objetiva de un residente y la de un no residente sobre que se pueda sustentar la diferencia de trato puesto que la normativa española considera en principio tanto los residentes como los que no lo son, sujetos pasivos a efectos de la percepción del impuesto de sucesiones y donaciones español.

Además, el Alto Órgano establece que 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.

En consecuencia, el Tribunal de Justicia declara 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 del impuesto sobre sucesiones y donaciones entre los residentes en España y los que no lo son en el territorio español.

Finalmente, la constatación de la existencia de una restricción de la libertad de movimiento de capitales con fundamento en el artículo 63 del TFUE, permite al Tribunal apreciar la misma restricción en relación al artículo 40 del Acuerdo EEE, puesto que ambos preceptos tienen idéntica redacción. De ello resulta que 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 sujetos residentes y no residentes en el territorio español y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.

