

Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 17 de octubre de 2013

Asunto: C-181/12

Partes: *Yvon Welte y Finanzamt Velbert*

Síntesis:

«Libre circulación de capitales – Artículos 56 CE a 58 CE – Impuesto sobre sucesiones – De cuius y heredero residentes en un país tercero – Haber hereditario – Bien inmobiliario situado en un Estado miembro – Derecho a una reducción de la base imponible – Trato diferente de residentes y no residentes».

1. Comentario

El Tribunal analiza la existencia de una posible restricción a la libre circulación de capitales a efectos de los artículos 56.1 y 57.1 CE, que prohíben todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países; e igualmente cuestiona la justificación de dicha restricción con arreglo al artículo 58.1 y 3 CE.

El litigio entre el Sr. Welte y el Finanzamt Velbert se suscita con respecto al cálculo del Impuesto sobre Sucesiones alemán; en particular, por la norma aplicable a un inmueble situado en Alemania propiedad de la difunta (nacional suiza fallecida en Suiza). Obviamente ésta no puede considerarse una situación meramente interna, por lo que la operación queda comprendida en el ámbito de los movimientos de capitales.

En la adquisición *mortis causa* de un inmueble situado en territorio alemán, es inferior la reducción de la base imponible cuando el causante y el causahabiente residen, en el momento del fallecimiento, en un tercer país. Así, en la sujeción al impuesto por obligación real, sólo se aplica una reducción de la base imponible de 2.000 euros, mientras que si el causante o el causahabiente residen en Alemania en el momento del fallecimiento, la reducción es de 500.000 euros.

Habiéndose pronunciado anteriormente el Tribunal sobre la oposición al Derecho comunitario de una reducción menor en la base imponible, en caso de donación de un único inmueble situado en el territorio, si el donante y el donatario residían en otro Estado miembro; el órgano jurisdiccional remitente duda por tratarse de causante y causahabiente residentes en un tercer país y porque la adquisición *mortis causa* incluye también los saldos de las cuentas en los bancos alemanes y suizos.

El Gobierno alemán trata de justificar su normativa esgrimiendo el principio de coherencia fiscal (entiende que en la obligación real de contribuir, la ventaja de la base imponible reducida viene compensada por el inconveniente que resulta de una menor reducción) y la eficacia de los controles fiscales, pero el Tribunal no acepta ninguno de estos argumentos.

2. Antecedentes

La Sra. Welte, nacida en Alemania, se casó con un nacional suizo. Residió con su marido en Suiza, país en el que falleció, siendo él su heredero universal. La causante era propietaria de una finca en Alemania, pues había heredado la casa de sus padres.

El Finanzamt Düsseldorf-Süd exigió al Sr. Welte el pago del Impuesto sobre Sucesiones, tras aplicar una reducción de 2.000 euros a la base imponible, minorada en una cantidad a tanto alzado en concepto de gastos deducibles –prevista para sucesiones entre no residentes en el artículo 16.2 de la ErbStG (*Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts*, de 24 de diciembre de 2008, BGBl. 2008 I, p. 3018). El Sr. Welte reclamó y solicitó que se le aplicase la reducción de la base imponible de 500.000 euros, prevista en el artículo 16.1 de la ErbStG en favor del cónyuge cuando la sucesión implica al menos a un residente. El Finanzamt desestimó su reclamación, y entonces recurrió ante el Finanzgericht Düsseldorf, alegando que la desigualdad de trato entre residentes y no residentes en cuanto al pago del impuesto de sucesiones vulneraba la libre circulación de capitales.

3. Cuestiones planteadas

El Finanzgericht Düsseldorf decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

“¿Deben interpretarse los artículos 56 [CE] y 58 [CE] en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro relativa al impuesto sobre sucesiones que, para el caso de adquisición *mortis causa* de una finca de un causante no residente situada en dicho Estado miembro, establece una reducción de la base imponible de sólo 2.000 euros para el causahabiente no residente, mientras que dicha reducción asciende a 500.000 euros cuando, en el momento del fallecimiento, el causante o el causahabiente tengan su domicilio en el Estado miembro de que se trata?”

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

“Los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro relativa al cálculo del impuesto sobre sucesiones que establece, en caso de adquisición *mortis causa* de un inmueble situado en el territorio de dicho Estado, que la reducción de la base imponible en el supuesto –como sucede en el litigio principal– de que el causante y el causahabiente residan, en el momento del fallecimiento, en un tercer país como la Confederación Suiza, es inferior a la reducción que se habría aplicado si al menos uno de ellos hubiera residido, en ese mismo momento, en dicho Estado miembro.”

5. Fundamentos de la sentencia

“De reiterada jurisprudencia se desprende que las sucesiones, que consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, comprendidas en la rúbrica XI del anexo I de la Directiva

88/361, titulada «Movimientos de capitales de carácter personal», constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 56 CE, salvo en los casos en que todos los bienes a que se refieran se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro (véanse, en particular, las sentencias de 11 de diciembre de 2003, Barbier, C364/01, Rec. p. I15013, apartado 58; van Hilten-van der Heijden, antes citada, apartados 40 a 42; y de 19 de julio de 2012, Scheunemann, C31/11, apartado 22)” (apartado 20).

“De reiterada jurisprudencia resulta que, en lo referente a las sucesiones, las medidas prohibidas por el artículo 56 CE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen las que provocan una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se sitúan los bienes afectados y que somete a tributación la adquisición por vía sucesoria de éstos (véanse, en particular, las sentencias Barbier, antes citada, apartado 62; de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp y otros, C11/07, Rec. p. I6845, apartado 44; Arens-Sikken, C43/07, Rec. p. I6887, apartado 37, y Missionswerk Werner Heukelbach, antes citada, apartado 22)” (apartado 23).

“Es necesario señalar que tal normativa, que hace depender del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento la aplicación de una reducción de la base imponible del bien inmueble de que se trata, lleva a que las sucesiones entre no residentes que incluyan tal bien soporten una mayor carga fiscal que aquellas en las que esté implicado al menos un residente y, por lo tanto, provoca una disminución del valor de dicha herencia (véanse, por analogía, las sentencias Eckelkamp y otros, apartados 45 y 46; Mattner, apartados 27 y 28, y Missionswerk Werner Heukelbach, apartado 24, antes citadas)” (apartado 25).

“A este respecto, es necesario señalar que el artículo 57 CE, apartado 1 –que enumera taxativamente los movimientos de capitales que pueden eludir la aplicación del artículo 56 CE, apartado 1– no menciona las sucesiones. Pues bien, como excepción al principio fundamental de la libre circulación de capitales, tal disposición debe interpretarse en sentido estricto (véase, por analogía, la sentencia Eckelkamp y otros, antes citada, apartado 57)” (apartado 29).

“En cambio, inversiones inmobiliarias de carácter «patrimonial», como aquellas de que se trata en el asunto principal, que se refieren a la casa de los padres de la causante, efectuadas con fines privados sin relación con el ejercicio de una actividad económica, no están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 57 CE, apartado 1” (apartado 35).

“Por lo tanto, procede distinguir entre los diferentes tratos permitidos en virtud del artículo 58 CE, apartado 1, letra a), y las discriminaciones arbitrarias prohibidas en virtud del apartado 3 de este mismo artículo. Pues bien, de reiterada jurisprudencia se desprende que, para que pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales una normativa fiscal nacional como la controvertida en el litigio principal, que, a efectos de calcular el impuesto sobre sucesiones, hace una distinción por lo que respecta al importe de la reducción aplicable a la base imponible en el caso de un bien inmueble situado en el Estado miembro de que se trata en función de que el causante o el causahabiente residan en dicho Estado miembro o que residan ambos en otro Estado miembro, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general. Además, para estar justificada, la diferencia de trato no debe ir más allá de lo necesario para que se alcance el objetivo perseguido por la normativa controvertida (véanse la sentencia de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C319/02, Rec. p. I7477, apartado 29; y las sentencias

Eckelkamp y otros, apartados 58 y 59; Arens-Sikken, apartados 52 y 53, y Mattner, apartado 34, antes citadas)” (apartado 44).

“Cuando, a efectos de la tributación de un bien inmueble adquirido *mortis causa* y situado en el Estado miembro de que se trate, una normativa nacional pone en el mismo plano por un lado, a los herederos no residentes que adquirieron dicho bien de un causante no residente y, por otro lado, a los herederos no residentes o residentes que adquirieron tal bien de un causante residente y a los herederos residentes que adquirieron ese mismo bien de un causante no residente, dicha normativa no puede, sin infringir las exigencias del Derecho de la Unión, tratar a estos herederos de manera diferente, dentro del marco de esa misma tributación, por lo que respecta a la aplicación de una reducción sobre la base imponible del referido bien inmueble. Al tratar de manera idéntica, salvo en cuanto atañe al importe de la reducción que puede practicar el heredero, las sucesiones realizadas en beneficio de esas dos categorías de personas, el legislador nacional admitió, en efecto, que entre estas últimas no existía, a efectos de las modalidades y condiciones de la percepción del impuesto sobre sucesiones, disparidad alguna objetiva que pudiera justificar un tratamiento diferente (véanse, por analogía, las sentencias Eckelkamp y otros, apartado 63; Arens-Sikken, apartado 57, y Mattner, apartado 38, antes citadas)” (apartado 51).

“Ciertamente, es preciso admitir que, como alegan los Gobiernos alemán y belga, la base imponible de la sucesión de un heredero no residente, cuando está sujeto al impuesto por obligación real en Alemania, es «en principio», según los propios términos utilizados por dichos Gobiernos, inferior a la de un heredero, residente o no residente, que está sujeto por obligación personal a dicho impuesto en el referido Estado miembro” (apartado 52).

“Sin embargo, esta circunstancia no puede cuestionar las declaraciones precedentes, desde el momento en que el importe de la reducción sobre la base imponible establecida en la normativa de que se trata en el litigio principal no varía en absoluto en función del importe de la base imponible de la sucesión, sino que sigue siendo la misma cualquiera que sea este último importe. En efecto, como se deduce de los autos obrantes ante el Tribunal de Justicia, dicha reducción se concede automáticamente a todo heredero por el mero hecho de su condición de sujeto pasivo del impuesto de sucesiones en Alemania, a fin de garantizar la exención de una parte del patrimonio familiar mediante la reducción del importe total de lo heredado. Pues bien, del mismo modo que esta condición de sujeto pasivo no depende en absoluto del lugar de residencia –dado que la normativa de que se trata sujeta al impuesto sobre sucesiones cualquier adquisición de un bien inmueble situado en Alemania con independencia de que el causante o el heredero sean o no residentes–, el objetivo de exención parcial del patrimonio familiar afecta por igual a todos los sujetos pasivos del impuesto sobre sucesiones en Alemania, ya sean residentes o no residentes, desde el momento en que dicha exención tiene por objeto reducir el importe total de lo heredado” (apartado 53).

“De lo anterior se desprende que, al no estar el importe de la reducción en función del importe de la base imponible, sino que se concede al heredero por su condición de sujeto pasivo, la sujeción por obligación real del heredero no residente de un causante no residente no constituye una circunstancia que convierta en objetivamente diferente, desde el punto de vista de la reducción, la situación de dicho heredero respecto de la del heredero no residente de un causante residente o de la del heredero residente de un causante residente o no residente” (apartado 55).

“Sobre este particular, procede recordar que es cierto que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la necesidad de salvaguardar la coherencia de un sistema tributario puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales que garantiza el Tratado. Sin embargo, para que pueda admitirse tal justificación, es necesario que se demuestre la existencia de una relación directa entre la concesión de la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de esa ventaja con un gravamen fiscal determinado (véanse las sentencias Manninen, antes citada, apartado 42, y de 17 de septiembre de 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Rec. p. I8591, apartados 77 y 78)” (apartado 59).

“Pues bien, en el caso de autos, basta con señalar que la ventaja fiscal resultante, en el Estado miembro en cuyo territorio está situado el bien inmueble objeto de una sucesión, de la aplicación a la base imponible de una reducción calculada al tipo más elevado cuando en esta sucesión interviene al menos un residente de dicho Estado, no está compensada en éste con ningún gravamen fiscal determinado en virtud del impuesto sobre sucesiones (véase, por analogía, la sentencia Mattner, antes citada, apartado 54)” (apartado 60).

“Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando la normativa de un Estado miembro hace que el disfrute de una ventaja fiscal dependa del cumplimiento de requisitos cuya observancia sólo puede comprobarse recabando información de las autoridades competentes de un tercer país, es, en principio, legítimo que dicho Estado miembro deniegue la concesión de tal ventaja si, especialmente debido a la inexistencia de una obligación convencional de ese tercer país de facilitar información, resulta imposible obtener de éste los datos pertinentes (véanse las sentencias A, antes citada, apartado 63; de 28 de octubre de 2010, Établissements Rimbaud, C72/09, Rec. p. I10659, apartado 44, y de 19 de julio de 2012, A, C48/11, apartado 36)” (apartado 63).

“No obstante, como ha señalado el Abogado General en los puntos 76 y 77 de sus conclusiones, la información a la que alude el Gobierno alemán, que se refiere principalmente a los certificados de defunción y a los documentos emitidos por el Registro Civil del Estado en el que se abrió la sucesión, puede ser comunicada por los herederos o, en su caso, por las Autoridades tributarias de dicho Estado en el marco de la aplicación de un convenio bilateral para evitar la doble imposición y no suele requerir una apreciación compleja” (apartado 64).

“En cualquier caso, en virtud de la normativa nacional, a un heredero residente en Alemania se le aplicará el porcentaje más elevado de reducción sobre la base imponible cuando adquiera *mortis causa* un bien inmueble situado en dicho Estado miembro de una persona que residía, en el momento de su fallecimiento, en un tercer país” (apartado 65).

