



HIGHLIGHT

RESTRICCIONES A LA LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALS MEDIANTE BENEFICIOS FISCALES EN MATERIA DE SUCESIONES

GLORIA FERNÁNDEZ ARRIBAS*

KEYWORDS: taxation – free movement of capital – inheritance – residence – objectively comparable situation – public interest.

El asunto Comisión contra Grecia¹ ha venido a aumentar el número de pronunciamientos del TJUE en lo referido a las regulaciones nacionales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y las restricciones que las mismas pueden conllevar respecto de la libre circulación de capitales. En este sentido, si bien es cierto que los impuestos directos son competencia de los Estados miembros, los mismos, a la hora de diseñar su sistema fiscal, deberán respetar el Derecho de la Unión Europea (UE).

En este caso el conflicto surge debido a la inclusión por parte de Grecia de un artículo en su Código sobre sucesiones que eximía del pago del impuesto respecto de un inmueble heredado, en los casos en los que el cónyuge o hijos no tuviesen “derecho de plena propiedad o de usufructo o de habitación sobre otro bien inmueble” que satisficiera “las necesidades de vivienda de su familia”,² y siempre que los mismos fuesen residentes en Grecia. Debido a ello, la Comisión decide iniciar un procedimiento de incumplimiento contra Grecia por violación del art. 63 TFUE, que recoge la libre circulación de capitales, culminando el asunto ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

En primer lugar, debemos señalar que el TJUE ya había afirmado que la sucesión puede considerarse como “movimiento de capitales de carácter personal”,³ quedando dentro del ámbito del art. 63, siempre que tuviese una dimensión transfronteriza, como

* Profesora contratada, Doctora, Universidad Pablo de Olavide, Sevilla, gfernandez@upo.es.

¹ Tribunal de Justicia, sentencia de 26 mayo 2016, caso C-244/15, *Comisión c. Grecia*.

² *Comisión c. Grecia*, cit., párr. 30.

³ Tribunal de Justicia, sentencia de 12 febrero 2009, caso C-67/08, *Margarete Block c. Finanzamt Kaufbeuren*, párr. 20.

ocurría en este caso. Por tanto, la siguiente cuestión consistió en determinar si se había producido una restricción a la libre circulación.⁴

En este sentido el Tribunal retoma pronunciamientos anteriores, y señala que, dado que Grecia no permite beneficiarse de la exención fiscal a los no residentes, dicha situación provoca una disminución del valor de la herencia, lo cual está prohibido conforme al art. 63 TFUE, produciéndose así una restricción a la libre circulación de capitales, ya que entendemos el problema se encuentra en que se estaría desincentivando la inversión.⁵

Dada esta situación, era por tanto necesario determinar si dicha restricción por motivo de residencia podría estar justificada conforme al art. 65 TFUE, que permite diferencias fiscales en razón de residencia siempre que no constituyan una restricción arbitraria o discriminación encubierta.⁶

El Tribunal en estos supuestos viene estableciendo dos requisitos que permitirían un trato diferente en función de la residencia: que se trate de situaciones que no sean objetivamente comparables, y se justifique por razones imperativas de interés general. En el presente caso, respecto de si se trata de situaciones objetivamente comparables, Grecia señalaba que el heredero de un inmueble que reside en dicho Estado normalmente ocupa el inmueble, mientras que el que se encuentra fuera lo hace de manera temporal, o lo explota, por tanto se encuentra en una situación ventajosa. En este caso el TJUE toma en consideración otras cuestiones para determinar la existencia de una situación objetivamente comparable señalando que, si se ha establecido un baremo único para calcular el impuesto de sucesiones relativo a bienes inmuebles tanto para los nacionales griegos como para el resto, la situación de los residentes y no residentes se considera objetivamente comparable. Muy ejemplificativo es el caso *Mattner*, en el que TJUE señalaba que el impuesto se calculaba en función del valor del inmueble y del vínculo familiar, sin que ninguno de los criterios dependiera del lugar de residencia, por lo que las situaciones de los residentes y no residentes eran comparables.⁷

Respecto de la existencia de razones de interés general que justifiquen esta restricción, el gobierno heleno señalaba en primer lugar las necesidades en materia de vivienda existentes en Grecia, con lo que mediante esta normativa se estaría facilitando el acceso a la misma. El Tribunal acertadamente rechaza esta justificación, ya que con-

⁴ V.M. LÓPEZ ESCUDERO, *Internal Market and non-discriminatory tax obstacles. Analysis of the ECJ's judgement in case C-67/08 Block*, en J. DIEZ-HOCHLEITNER, C. MARTÍNEZ CAPDEVILA, I. BLÁZQUEZ NAVARRO, J. FRUTOS MIRANDA (coord.), *Últimas tendencias en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Recent trends in the case law of the court of Justice of the European Union*, Madrid: La Ley, 2011, p. 888.

⁵ Tribunal de Justicia, sentencia de 11 diciembre 2003, caso C-364/01, *H. Barbier c. Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*, párr. 62.

⁶ Comisión c. Grecia, cit., párr. 34.

⁷ Tribunal de Justicia, sentencia de 22 abril 2010, caso C-510/08, *Vera Mattner c. Finanzamt Velbert*, párr. 36.

sidera que la mencionada regulación no consistiría en una respuesta congruente a dicho problema al no establecer la obligación de residencia en el inmueble heredado a fin de ser beneficiario de la exención fiscal, no pudiendo por tanto alegar, que los no residentes no serían beneficiarios de dicha exención ya que no tenían necesidad de vivienda y solo ocuparían el inmueble de manera provisional.

Finalmente, la problemática transfronteriza en materia sucesoria es un hecho en la UE, y en el caso objeto de estudio los Estados continúan estableciendo beneficios fiscales considerados por el TJUE como restricciones a las libertades comunitarias. En este sentido, la jurisprudencia del TJUE y el trabajo de la Comisión⁸ no parecen efectivos, probablemente debido a la generalidad de los conceptos “situación comparable” e “interés general”; cabría por tanto preguntarse si sería necesario realizar una regulación más profunda, llevando a cabo una aproximación de legislaciones conforme al art. 115 TFUE.

⁸ Commission Staff Working Paper, *Non-discriminatory inheritance tax systems: principles drawn from EU case-law*, SEC(2011) 1488 final.

