

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 1 de julio de 2010

Asunto: C-233/09

Partes: *Gerhard Dijkman, Maria Dijkman-Lavaleije y Belgische Staat*

Síntesis:

Libre prestación de servicios – Libre circulación de capitales – Fiscalidad directa – Diferencias de trato según el lugar de la inversión o el depósito

1. Comentario

En esta decisión prejudicial planteada en torno al alcance del artículo 56 del TCE, se configuran, de nuevo, los contornos de las exigencias derivadas de dicho precepto sobre el diferente trato que reciben los residentes-nacionales de un determinado país sobre sus rentas de capital mobiliario de origen nacional y de origen extranjero. Se trata por tanto de las implicaciones de la libre circulación de capitales sobre el trato tributario que otorga el país de origen de las inversiones sobre los rendimientos entrantes procedentes del extranjero.

Y, como no podía ser de otra manera, la conclusión a la que llega el Tribunal es la lógica y esperada: otorgar un trato más perjudicial a los rendimientos de capital mobiliario entrantes procedentes del extranjero frente al régimen previsto a los rendimientos entrantes procedentes del propio país constituye una vulneración del artículo 56 TCE. De ahí que el caso se juzgue sin necesidad de conclusiones del Abogado General.

El Tribunal no otorga relevancia a las justificaciones formuladas por el Gobierno belga que permitirían considerar la falta de comparabilidad de las situaciones interna y externa –rendimientos de capital procedentes del mismo país frente a rendimientos procedentes de otros países de la Unión Europea– frente al derecho comunitario. Dichas justificaciones podrían haber sido formuladas frente a la exigencia de un auténtico mecanismo de control distinto, pero no frente a la imposición de una imposición complementaria a las rentas procedentes del exterior cuando las rentas nacionales no soportan dicho gravamen.

Por su parte, el Tribunal confirma la doctrina que formuló en sentencias anteriores, en particular, en el asunto *Fidium Finanz*, para la determinación de la libertad fundamental cuyo análisis debe resultar capital para determinar la compatibilidad o incompatibilidad de la medida nacional. Cuando *en atención a las circunstancias concretas del asunto principal* una libertad fundamental es por completo secundaria con respecto a la otra y puede subordinarse a ella, procede únicamente verificar la compatibilidad o incompatibilidad con esta última.

2. Antecedentes

El Hof van Heroen te Antwerpen de Bélgica plantea si la negativa a reembolsar el impuesto municipal complementario del impuesto sobre la renta de las personas físicas que es proporcional al IRPF que recae

sobre determinados rendimientos del capital mobiliario procedentes de inversiones o depósitos en los Países Bajos resulta contrario a la libre circulación de capitales.

Conforme a la legislación belga, existen determinados supuestos en los que el abono de rendimientos de capital mobiliario se encuentra sujeto a la práctica de una retención a cuenta. Los rendimientos sujetos a retención o los exentos en virtud de disposiciones legales y reglamentarias, con carácter general, no tienen porqué incluirse en la declaración anual del IRPF, aunque en ese caso la retención a cuenta no puede imputarse al IRPF ni ser objeto de devolución.

Por su parte, se prevé la posibilidad de que las aglomeraciones urbanas y los ayuntamientos establezcan un impuesto complementario del IRPF consistente en un tanto por ciento uniforme del impuesto devengado por el Estado. Su base imponible se calcula sobre la base del IRPF antes de la imputación de los pagos a cuenta y de las retenciones en la fuente y la cuota fija del impuesto extranjero y de los créditos fiscales. El impuesto complementario recae sobre los sujetos pasivos del IRPF que habitan en el municipio o municipios de la aglomeración urbana.

Los recurrentes en el litigio principal, residentes belgas, manifestaron, en su declaración del IRPF correspondiente al ejercicio fiscal de 2004, rendimientos del capital mobiliario percibidos en el extranjero, concretamente en los Países Bajos, consistentes en intereses de depósitos por importe de 33.780 euros, y en dividendos por importe de 90.030,52 euros, sin retención en la fuente sobre los rendimientos del capital mobiliario. En la liquidación correspondiente a ese ejercicio, dichos intereses y dividendos fueron objeto de imposición por separado, aplicándose los tipos del 15 y del 25 por ciento, respectivamente. Además, el impuesto así liquidado fue objeto del recargo municipal adicional, fijado por el municipio de residencia de los demandantes al tipo del 8 por ciento del impuesto devengado por el Estado.

Los recurrentes en el litigio principal interpusieron una reclamación contra dicha liquidación, en la que, por una parte, se oponían a que mediante el impuesto se recaudara un 25 por ciento de los dividendos, pues el Reino de los Países Bajos ya había recaudado un impuesto sobre los dividendos procedentes de ese país, y, por otra parte, al pago del impuesto municipal complementario.

Una actuación similar aconteció respecto de las declaraciones de los recurrentes correspondientes al ejercicio 2005.

Al desestimarse sus reclamaciones, los recurrentes en el litigio principal las elevaron al rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen (Tribunal de Primera Instancia de Amberes), el cual desestimó sus recursos.

Ante el hof van beroep te Antwerpen (Tribunal de Casación de Amberes), los recurrentes en el litigio principal solicitan, por una parte, que el impuesto recaudado en los Países Bajos sobre los dividendos declarados en los ejercicios fiscales de 2004 y 2005 sea imputado al IRPF devengado en Bélgica y, por consiguiente, que el Belgische Staat sea condenado a devolverles los importes de 11.906 euros y de 3.479 euros, correspondientes a los impuestos estatales recaudados por dichos dividendos. Por otra parte, solicitan la devolución de los importes de 2.206 euros y de 800 euros, correspondientes al impuesto municipal complementario.

El Tribunal nacional no estima fundadas las pretensiones de los recurrentes relativas a la imputación del impuesto recaudado en los Países Bajos sobre el impuesto devengado en Bélgica.

Sin embargo, en lo referido al impuesto municipal complementario, dicho órgano jurisdiccional señala que, cuando los contribuyentes perciben rendimientos del capital mobiliario procedentes del extranjero que todavía no han sido sujetos a retención, no pueden ampararse en la regla enunciada en el artículo 313 del WIB92 relativa a la retención liberatoria sobre los rendimientos del capital mobiliario y están obligados a declarar esos rendimientos. Ahora bien, cuando se declaran los rendimientos del capital mobiliario, siempre se devenga el impuesto municipal complementario, de conformidad con los artículos 465 y 466 del WIB92. Por el contrario, cuando los contribuyentes perciben rendimientos del capital mobiliario procedentes de Bélgica, dichos rendimientos están sujetos a la retención liberatoria sobre ese tipo de rendimientos. Sin embargo, en el régimen de la retención liberatoria sobre los rendimientos del capital mobiliario, no debe declararse el importe de esos rendimientos que de este modo haya sido objeto de retención en la fuente y, por lo tanto, no está sujeto a este impuesto. **El único modo en que estos contribuyentes pueden beneficiarse de la regla enunciada en el artículo 313 del WIB92 y sustraerse, de este modo, al impuesto municipal complementario sobre sus rendimientos del capital mobiliario procedentes del extranjero, es hacer que dichos rendimientos les sean pagados por un intermediario belga que, de este modo, practicaría la retención.**

3. Cuestiones planteadas

«¿Se produce una vulneración del artículo 56 CE, apartado 1, por el hecho de que los nacionales belgas que inviertan o depositen fondos en el extranjero, por ejemplo en los Países Bajos, para evitar el pago del impuesto municipal complementario previsto en el artículo 465 del WIB92, estén obligados, para percibir los rendimientos del capital mobiliario, a acudir a un intermediario belga, mientras que los nacionales que invierten o depositan fondos en Bélgica pueden acogerse siempre al régimen de la retención liberatoria sobre los rendimientos del capital mobiliario prevista en el artículo 313 del WIB92 y, por lo tanto, sustraerse al pago del impuesto municipal complementario previsto en el artículo 465 del WIB92 al practicarse ya en la fuente la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario?»

4. Fallo

El artículo 56 CE se opone a una legislación de un Estado miembro de acuerdo con la cual los contribuyentes que residen en dicho Estado, que perciben intereses o dividendos procedentes de fondos depositados o invertidos en otro Estado miembro, están sujetos a un impuesto municipal complementario cuando no han designado a un intermediario establecido en el Estado en que residen para que les abone esos rendimientos del capital mobiliario, mientras que los rendimientos de la misma naturaleza procedentes de fondos depositados o invertidos en el Estado en que residen, por estar sujetos a una retención practicada en la fuente, pueden no declararse y, en tal caso, no están sujetos a dicho impuesto.

5. Fundamentos de la sentencia

El Tribunal comienza recordando el punto de partida aplicable a los casos relativos a la fiscalidad directa: si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin

embargo, ejercer dicha competencia respetando el Derecho de la Unión (véanse, en concreto, las sentencias de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group litigation*, C-374/04, Rec. p. I-11673, apartado 36, de 8 de noviembre de 2007, *Amurta*, C-379/05, Rec. p. I-9569, apartado 16, y de 19 de noviembre de 2009, *Comisión/Italia*, C-540/07, Rec. p. I-0000, apartado 28).

La primera cuestión que se dilucida es la libertad fundamental que se considera afectada en el asunto planteado. Frente a las pretensiones del Gobierno belga de aplicar la libre prestación de servicios (p. 21). El Tribunal tras analizar la jurisprudencia y el contenido que se atribuye tanto a la libre prestación de servicios como a la libre circulación de capitales (p. 23-25), concluye lo siguiente:

Se desprende de reiterada jurisprudencia que, para determinar si una normativa nacional se inscribe en el ámbito de una u otra de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado, hay que tomar en consideración el objeto de la normativa en cuestión (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de mayo de 2007, *Holböck*, C-157/05, Rec. p. I-4051, apartado 22 y jurisprudencia citada). (p. 26).

Así, Una normativa como la controvertida en el litigio principal introduce una diferencia de trato tanto según el origen de los rendimientos del capital mobiliario de los contribuyentes residentes como según el prestador de servicios que les abona dichos rendimiento (p. 27).

En particular, por una parte, como declara el órgano jurisdiccional remitente, la normativa controvertida en el litigio principal establece una diferencia de trato de los rendimientos del capital mobiliario de los residentes belgas derivados de inversiones o depósitos realizados en otro Estado miembro, frente a los rendimientos derivados de inversiones o depósitos realizados en Bélgica, ya que los primeros deben declararse y, por consiguiente, están sujetos a una tributación adicional, concretamente al impuesto municipal complementario, mientras que los segundos están exentos del citado impuesto, gracias al régimen de retención liberatoria sobre los rendimientos del capital mobiliario. (p. 28).

Por otra parte, como alega el Gobierno belga, un residente belga que haya realizado inversiones o depósitos en otro Estado miembro puede decidir que los rendimientos del capital mobiliario correspondientes a esas inversiones o a esos depósitos le sean abonados por un intermediario establecido en Bélgica, caso en el cual tales rendimientos pueden acogerse al régimen de retención liberatoria sobre los mismos y, por ello, sustraerse al impuesto municipal complementario. Ahora bien, el pago de los rendimientos procedentes de inversiones o depósitos en otro Estado miembro es una prestación de servicios en el sentido del artículo 49 CE. (p. 29).

Tal legislación, por consiguiente, puede afectar tanto al ejercicio de la libertad de circulación de capitales como al de la libertad de prestación de servicios (p. 30).

Igualmente, en la medida en que sólo los intermediarios establecidos en Bélgica pueden recaudar el importe de la retención liberatoria sobre los rendimientos del capital mobiliario, una legislación nacional como la controvertida en el litigio principal sitúa a los intermediarios establecidos en el Estado miembro interesado en una posición más ventajosa para prestar los servicios ligados al pago a los residentes belgas de los rendimientos que proceden de inversiones o depósitos en otros Estados miembros, frente a los

intermediarios establecidos en éstos, por lo que hace menos interesantes los servicios de estos últimos.

No obstante, se desprende de la jurisprudencia que el Tribunal de Justicia examina la norma controvertida, en principio, a la luz de una sola de estas dos libertades, si se demuestra que, en las circunstancias concretas del asunto principal, **una de ellas es por completo secundaria con respecto a la otra y puede subordinarse a ella** (véanse la sentencia de 3 de octubre de 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Rec. p. I-9521, apartado 34, e, igualmente, por analogía, la sentencia de 17 de septiembre de 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Rec. p. I-0000, apartado 37).

En este caso, el litigio principal se refiere a la sujeción al impuesto municipal complementario de los rendimientos de depósitos e inversiones realizados en otro Estado miembro y, **por lo tanto, a las consecuencias que, para un contribuyente residente, se derivan del ejercicio de la libertad de circulación de capitales.**

Por lo tanto, **es precisamente el ejercicio de esta libertad lo que conlleva, para el contribuyente residente, la necesidad de designar a un intermediario para obtener el abono de los rendimientos procedentes de tales inversiones y depósitos. La designación de ese intermediario y, por consiguiente, los aspectos relativos a la libertad de prestación de servicios, en tales circunstancias, son cuestiones secundarias respecto a las relativas a la libertad de circulación de capitales.**

En consecuencia, habida cuenta de las consideraciones vertidas en el apartado 31 de la presente sentencia, procede declarar que una legislación nacional como la controvertida en el litigio principal constituye una restricción a la libertad de circulación de capitales, prohibida, en principio, por el artículo 56 CE.

El tribunal rechaza asimismo la argumentación del gobierno belga al indicar que, respecto al régimen de retención liberatoria sobre los rendimientos del capital mobiliario, un contribuyente que invierte en Bélgica se encuentra en una situación distinta de la de un contribuyente que invierte en otro Estado miembro (p. 37). La falta de comparabilidad de los contribuyentes belgas que invierten en Bélgica y de los contribuyentes que invierten en *otro Estado miembro* se supera por el TJUE con los siguientes argumentos:

- carece de relevancia que algunos otros tipos de rendimientos del capital mobiliario no estén sujetos a la retención liberatoria correspondiente, aun cuando se perciban en Bélgica y, a raíz de ello, sigan sujetos al impuesto municipal complementario, ya que los intereses y dividendos de la misma naturaleza percibidos en Bélgica están sujetos al citado régimen de retención liberatoria (0. 38).
- a pesar de que ‘el pago del impuesto a través de la retención liberatoria sobre tales rendimientos conlleva una desventaja de tesorería para el contribuyente’ (p. 39) **‘la sujeción, por parte de un Estado miembro, de los rendimientos del capital mobiliario procedentes de depósitos e inversiones en otro Estado miembro a una tributación adicional con respecto a los que proceden de depósitos e inversiones realizados en el primer Estado miembro supone, en sí misma, un trato fiscal desfavorable contrario a la libertad de circulación de capitales.’** (p. 40). Y dicho ‘trato fiscal desfavorable contrario a una libertad fundamental no puede considerarse

compatible con el Derecho de la Unión por la existencia de otras ventajas, aun suponiendo que tales ventajas existan' (p.41).

- incluso una restricción a una libertad fundamental de escaso alcance o de poca importancia está prohibida por el Tratado (p. 42).

El Gobierno belga, por lo tanto, no puede sostener válidamente que la sujeción de los rendimientos de depósitos situados en otro Estado miembro al impuesto municipal complementario puede compensarse con la ventaja de tesorería de que disponga el contribuyente residente que percibe esos rendimientos, a diferencia de los rendimientos de los depósitos del contribuyente situados en el Estado miembro de residencia, que están sujetos a la retención liberatoria sobre los rendimientos del capital mobiliario.

La segunda alegación de la falta de comparabilidad entre ambas situaciones descansa en que la gestión y recaudación de la retención liberatoria sobre los rendimientos del capital mobiliario no pueden encomendarse a la entidad no residente, obligada a satisfacer los rendimientos del capital mobiliario, sin originar un riesgo de dificultades de cobro en caso de insuficiente recaudación de dicha retención. 'Sin embargo, en la sentencia de 22 de diciembre de 2008, Truck Center (C-282/07, Rec. p. I-10767), el Tribunal de Justicia reconoció, de manera implícita, que tales dificultades no están solucionadas satisfactoriamente en los instrumentos internacionales de ayuda a la recaudación y que los contribuyentes establecidos en el extranjero, por lo tanto, se encuentran en circunstancias distintas de las de los contribuyentes residentes en lo referido a la recaudación del impuesto' (p. 44).

Sin embargo, dicha diferencia no resulta trasladable al asunto presente: 'en el ámbito de una legislación como la controvertida en el litigio principal, un contribuyente residente que ha obtenido rendimientos de inversiones o depósitos en otro Estado miembro se encuentra tan sujeto al impuesto sobre dichos rendimientos en su Estado de residencia como un contribuyente residente que haya obtenido rendimientos de inversiones o depósitos en ese mismo Estado miembro de residencia' (p. 45)

De ahí concluye que 'el hecho de que dichos rendimientos estén sujetos a diferentes técnicas impositivas es precisamente lo que origina la diferencia de trato que conduce a que únicamente los rendimientos obtenidos de inversiones o depósitos en otro Estado miembro estén necesariamente sujetos al impuesto municipal complementario, **pero no cabe apreciar que los contribuyentes afectados se encuentren en situaciones distintas respecto a dicho impuesto'** (p. 46).

En efecto, **ante un impuesto como el controvertido en el litigio principal, establecido por las aglomeraciones urbanas y los municipios para todos los contribuyentes de la misma aglomeración urbana o del mismo municipio, y cuya base imponible viene constituida por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, un contribuyente residente que perciba rendimientos de inversiones o depósitos en otro Estado miembro no se encuentra en una situación objetivamente diferente de la de un contribuyente residente que percibe rendimientos de inversiones o depósitos en el Estado miembro en que reside** (p. 47). En tales circunstancias, es preciso concluir que una legislación de un Estado miembro como la controvertida en el asunto principal constituye una restricción a la libertad de circulación de capitales.

En relación con los criterios de justificación de la restricción a la libertad de circulación de capitales, el TJUE acepta la alegación de las razones mencionadas en el artículo 58 TCE y por otras razones imperiosas de interés general, que sean adecuadas para realizar el objetivo y no vayan más allá de lo necesario para alcanzarlo.

El Gobierno belga alega como principales criterios de justificación la necesidad de mantener la coherencia, y la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales (p. 50), considerando que los instrumentos internacionales de cooperación para liquidar los impuestos no pueden garantizar totalmente la eficacia de los controles fiscales respecto a los agentes económicos establecidos en otros Estados miembros (p. 53).

Desde esa última perspectiva, justifica la imposición de una retención alternativa al pago del impuesto complementario por parte de un intermediario belga como una forma de recaudar el impuesto sencilla para contribuyentes y poco costosa para el Estado, ya que recae la carga administrativa de recaudar e ingresar el pago a cuenta sobre los intermediarios. (p. 51) De este modo, la práctica de una retención por un intermediario establecido en Bélgica centraliza a través de los intermediarios belgas la recaudación del impuesto sobre los rendimientos del capital mobiliario percibidos en el extranjero, racionaliza las medidas de control al limitarlas a unos cientos de agentes, lo cual, al permitir un seguimiento de los movimientos financieros de forma global en cada intermediario obligado a practicar la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario, garantiza la eficacia del control fiscal (p. 52).

Permitir al contribuyente, persona física y residente belga, efectuar la retención del pago a cuenta devengado sobre sus propios rendimientos del capital mobiliario percibidos en el extranjero haría casi imposible tal seguimiento de los movimientos financieros, pues sería necesario analizar éstos mediante declaraciones de pagos a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario realizadas por millones de agentes económicos.

El Tribunal de Justicia ya reconoció que la necesidad de preservar la coherencia de un régimen fiscal puede justificar una restricción del ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado (véanse las sentencias de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, C-204/90, Rec. p. I-249, apartado 28, de 7 de septiembre de 2004, *Manninen*, C-319/02, Rec. p. I-7477, apartado 42, y de 27 de noviembre de 2008, *Papillon*, C-418/07, Rec. p. I-8947, apartado 43). (p. 54).

El Tribunal no acepta la concurrencia de la coherencia fiscal en este caso, puesto que no se menciona ningún gravamen tributario concreto que compense la ventaja conferida por la exención del impuesto complementario: “como ya se ha declarado en el apartado 46 de la presente sentencia, una diferencia de trato como la debatida en el litigio principal no se limita a la aplicación de técnicas impositivas diferentes dependiendo de que los rendimientos en cuestión procedan de depósitos o inversiones en otro Estado miembro o en el Estado miembro de residencia. En efecto, las diferentes técnicas impositivas de que se trata conducen a que los rendimientos del capital mobiliario procedentes de un depósito o de una inversión realizados en otro Estado miembro y no sujetos a la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario sean objeto de tributación adicional en forma de impuesto municipal complementario, mientras que los rendimientos procedentes de un depósito o inversión realizados en Bélgica quedan exentos de dicho impuesto debido a que no deben declararse, toda

vez que están sujetos a la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario, como ya se ha declarado en el apartado 46 de la presente sentencia, una diferencia de trato como la debatida en el litigio principal no se limita a la aplicación de técnicas impositivas diferentes dependiendo de que los rendimientos en cuestión procedan de depósitos o inversiones en otro Estado miembro o en el Estado miembro de residencia (p. 56)

Tampoco se acepta argumento de garantizar la eficacia de los controles fiscales: "si bien la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales puede reforzar la opinión del Gobierno belga de que el pago a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario sólo puede efectuarse a través de intermediarios establecidos en Bélgica, ello no justifica que los rendimientos sujetos a dicho pago a cuenta y los rendimientos que no lo están sean objeto de un tratamiento diferente en lo referido al impuesto municipal complementario" (p. 59). Al efecto, añade el Tribunal que "las dificultades prácticas no pueden justificar por sí solas ninguna restricción a una libertad fundamental garantizada por el Tratado (véase la sentencia Papillon, antes citada, apartado 54 y jurisprudencia citada)".

