



■ Comentario de Jurisprudencia del TJCE

■ María Amparo Grau Ruiz

Doctora en Derecho. Miembro de la AEDAF
Profesora de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Complutense de Madrid

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 5 DE JULIO DE 2005

■ **Asunto:** C-376/03

■ **Partes:** D. e Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen
buitenland te Heerlen

■ **Síntesis:** «Legislación tributaria – Impuesto sobre el patrimonio – Derecho a
una cantidad exenta – Trato distinto de los residentes y de los no residentes –
Convenio para evitar la doble imposición»

1. Comentario

La inversión inmobiliaria se considera movimiento de capitales, amparado por la libertad de circulación. El Tribunal de Justicia delimita en esta sentencia el alcance de los artículos 56 y 58 del Tratado CE en lo que respecta a una norma estatal unilateral y a otra norma convencional prevista bilateralmente.

La negativa de las autoridades a conceder la exención a la que los residentes tienen derecho no constituye una discriminación, porque, por lo general, no se encuentra en una situación comparable un contribuyente que tiene sólo una parte no fundamental de su patrimonio en un Estado miembro distinto del Estado en el que es residente. Puede no suceder lo mismo cuando el no residente no obtiene ingresos significativos en el Estado miembro de residencia y percibe la mayor parte de sus ingresos imposables de una actividad

ejercida en el Estado de empleo, de manera que el Estado de residencia no puede concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar. En su razonamiento el Tribunal alude a las sentencias Schumacker y Wallentin y también se refiere a la sentencia Gschwind, donde ya admitió que un Estado miembro supedita la aplicación de una ventaja a los no residentes al requisito de que al menos el 90 % de sus ingresos mundiales estén sujetos a tributación en dicho Estado.

Conforme se desprende del artículo 5.Uno de la Ley 19/1991, de 6 junio, son sujetos pasivos del Impuesto: “a) Por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, exigiéndose el Impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos. b) Por obligación real, cualquier otra persona física por los bienes y derechos de que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español. En este caso, el Impuesto se exigirá exclusivamente por estos bienes o derechos del sujeto pasivo teniendo en cuenta lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 9 de la presente Ley”. Esto es, “sólo serán deducibles las cargas y gravámenes que afecten a los bienes y derechos que radiquen en territorio español o puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse en el mismo, así como las deudas por capitales invertidos en los indicados bienes”. Por su parte, el artículo 4 al mencionar los bienes y derechos exentos sigue criterios objetivos.

De la lógica de los convenios bilaterales para evitar la doble imposición se desprende que los derechos y obligaciones recíprocos sólo se apliquen a las personas residentes en los Estados contratantes. A pesar de la aparente rotundidad en el tenor literal de los fundamentos jurídicos que aquí se reproducen, el propio Tribunal reconoce que existen situaciones en las que las ventajas previstas en un convenio bilateral pueden extenderse a un residente en un Estado miembro que no sea parte del convenio, por ejemplo en un convenio de doble imposición entre un Estado miembro y un país tercero, el principio del trato nacional obliga al Estado miembro parte en dicho convenio a conceder a los establecimientos permanentes de sociedades no residentes, en las mismas condiciones aplicables a las sociedades residentes, las ventajas previstas en el convenio, como se aclaró en la sentencia Saint-Gobain ZN.

2. Antecedentes

El Sr. D. reside en Alemania. A 1 de enero de 1998, el 10 % del importe de su patrimonio estaba compuesto por bienes inmuebles situados en los Países Bajos, mientras que el resto radicaba en Alemania. Con arreglo al artículo 1 de la Wet VB (Ley de 16 de diciembre de 1964 relativa al Impuesto sobre el Patrimonio), el interesado estuvo sujeto al impuesto sobre el patrimonio, como contribuyente no residente, por el año 1998.

Aunque el 90 % de su patrimonio no estaba situado en los Países Bajos, el Sr. D. solicitó que se le aplicase la cantidad exenta a que se refiere el artículo 14, apartado 2, de la Wet VB, sobre la base del Derecho comunitario. Sin embargo, su solicitud fue desestimada por el inspector tributario.

El Sr. D. interpuso entonces un recurso contra la resolución desestimatoria ante el Gerechtshof te's-Hertogenbosch, en apoyo del cual invocaba la existencia de discriminación habida cuenta, en particular, de lo dispuesto en los artículos 56 CE y 58 CE y del Convenio belgoneerlandés.

El Sr. D. impugna asimismo la procedencia de la normativa neerlandesa relativa al reembolso de las costas procesales debido a que, aunque se estimasen sus alegaciones, sólo se le reembolsaría una parte de las costas, lo que a su juicio dificulta considerablemente o incluso impide el ejercicio de los derechos reconocidos por el ordenamiento jurídico comunitario.

Al albergar dudas respecto a los argumentos de Derecho comunitario invocados por el Sr. D., el Gerechtshof te's-Hertogenbosch resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales

3. Cuestiones planteadas

«1) ¿Se opone el Derecho comunitario, en especial lo dispuesto en los artículos 56 CE y siguientes, a un régimen como el controvertido en el litigio principal, en virtud del cual un contribuyente residente siempre tiene derecho a deducir una cantidad exenta a efectos del impuesto sobre el patrimonio, mientras que un contribuyente no residente carece de tal derecho si su fortuna se encuentra esencialmente en el Estado en el que reside (siendo así que en este último no se percibe dicho tributo)?

2) En caso de respuesta negativa, ¿es diferente la situación en el supuesto de autos por el hecho de que los Países Bajos, mediante un convenio bilateral, hayan concedido el derecho a la cantidad exenta a los residentes en Bélgica (país que tampoco exige el repetido gravamen), que, por lo demás, se encuentran en circunstancias comparables?

3) Si alguna de las dos cuestiones anteriores recibe una respuesta afirmativa, ¿se opone el Derecho comunitario a una normativa nacional como la controvertida, en virtud de la cual al ciudadano que vence en un proceso ante el juez nacional a causa de una infracción del Derecho comunitario solamente se le otorga, en principio, una participación limitada en las costas procesales?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

1) Los artículos 56 CE y 58 CE no se oponen a una normativa en virtud de la cual un Estado miembro niega a los contribuyentes no residentes cuyo patrimonio está situado en su mayor parte en el Estado en el que son residentes la aplicación de las cantidades exentas que concede a los contribuyentes residentes.

2) Los artículos 56 CE y 58 CE no se oponen a que una norma prevista por un convenio bilateral para evitar la doble imposición como la norma de que se trata en el procedi-

miento principal, en una situación y en circunstancias como las del asunto objeto del procedimiento principal, no se extienda a un residente en un Estado miembro que no sea parte del citado convenio.

5. Fundamentos de la Sentencia

Sobre la primera cuestión

24. En primer lugar, procede recordar que una inversión inmobiliaria como la efectuada por el Sr. D. en los Países Bajos constituye un movimiento de capitales en el sentido del artículo 1 de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado (DO L 178, p. 5), y de la nomenclatura de los movimientos de capitales que figura en el anexo I de ésta. Dicha nomenclatura ha mantenido el valor indicativo que le era propio para definir el concepto de «movimientos de capitales» (véase la sentencia de 23 de septiembre de 2003, *Ospelt y Schlössle Weissenberg*, C-452/01, Rec. p. I-9743, apartado 7). Esta inversión está comprendida dentro del ámbito de aplicación de las normas sobre la libre circulación de capitales contenidas en los artículos 56 CE y siguientes.

37. Así pues, al igual que en el caso del impuesto sobre la renta, es necesario considerar por lo que respecta al impuesto sobre el patrimonio que la situación del no residente es distinta de la del residente dado que no sólo la parte principal de los ingresos, sino también la mayor parte del patrimonio de éste se concentran habitualmente en su Estado de residencia. Por consiguiente, este Estado miembro es el más indicado para tener en cuenta la capacidad contributiva global del residente, aplicándole, en su caso, las reducciones previstas por su normativa.

38. En consecuencia, un contribuyente que tiene sólo una parte no fundamental de su patrimonio en un Estado miembro distinto del Estado en el que es residente no se encuentra, por regla general, en una situación comparable a la de los residentes en este otro Estado miembro y la negativa de las autoridades afectadas a concederle la cantidad exenta a la que éstos tienen derecho no constituye una discriminación contra él.

41. En efecto, el trato diferenciado entre residentes y no residentes aplicado por el Estado miembro en el que está situado sólo el 10 % del patrimonio del interesado y la falta de aplicación de una cantidad exenta se explican por el hecho de que el interesado tenga sólo una parte no fundamental de su patrimonio en este Estado y, por tanto, no se encuentre en una situación comparable a la de los residentes. La circunstancia de que el Estado de residencia del interesado haya suprimido el impuesto sobre el patrimonio carece de repercusión en esta situación de hecho. Si la parte principal del patrimonio del interesado está situada en el Estado en el que es residente, el Estado miembro en el que radica sólo una parte de su patrimonio no está obligado a concederle las ventajas que reconoce a sus propios residentes.

Sobre la segunda cuestión

53. Sin embargo, el litigio principal no tiene por objeto las consecuencias del reparto de las competencias fiscales sobre los nacionales o los residentes en Estados miembros partes de un mismo convenio, sino que persigue efectuar una comparación entre la situación de una persona residente en un Estado ajeno a tal convenio y la de una persona cubierta por dicho convenio.

54. A este respecto, procede recordar que el ámbito de aplicación de un convenio fiscal bilateral está limitado a las personas físicas o jurídicas mencionadas en éste.

60. Pues bien, es preciso recordar que, para evitar que las rentas y el patrimonio tributen al mismo tiempo en los Países Bajos y en Bélgica, el Convenio belgoneerlandés establece en su artículo 24 un reparto de la competencia fiscal entre estos dos Estados miembros y prevé en su artículo 25, apartado 3, una norma según la cual las personas físicas residentes en uno de los dos Estados tienen derecho en el otro a las deducciones personales concedidas por éste a sus propios residentes.

61. El hecho de que estos derechos y obligaciones recíprocos sólo se apliquen a las personas residentes en uno de los dos Estados miembros contratantes es una consecuencia inherente a los convenios bilaterales para evitar la doble imposición. De ello se desprende que un sujeto pasivo residente en Bélgica no se encuentra en la misma situación que un sujeto pasivo residente fuera de Bélgica por lo que respecta al impuesto sobre el patrimonio determinado en función de los bienes inmuebles situados en los Países Bajos.

62. Una norma como la contenida en el artículo 25, apartado 3, del Convenio belgoneerlandés no puede considerarse una ventaja separable del resto del Convenio, sino que forma parte integrante de éste y contribuye a su equilibrio general.

Sobre la tercera cuestión

64. Como la tercera cuestión sólo se planteó para el caso de que alguna de las dos primeras cuestiones recibiese una respuesta afirmativa, no procede responder a ella.

... O ...