

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 8 DE SEPTIEMBRE DE 2005

■ **Asunto:** C-512/03

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

■ **Síntesis:** «Fiscalidad directa – Impuesto sobre los rendimientos procedentes de ahorros e inversiones – Convenio fiscal – Bonificaciones tributarias reservadas a los afiliados al régimen nacional de seguridad social»

1. Comentario

Es sabido que los movimientos de capitales comprenden las operaciones por las que los no residentes efectúan inversiones inmobiliarias en un Estado miembro. Un trato fiscal menos favorable podría disuadirles de realizar tales inversiones, contraviniendo la libertad de circulación prevista en el artículo 56 del Tratado CE, a no ser que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general.

El Derecho Comunitario, pese a su elasticidad, no puede llevarse hasta el extremo de conceder ventajas fiscales a las personas no afiliadas al régimen estatal de seguridad social, porque supondría tratar del mismo modo situaciones diferentes, o incluso conferir privilegios a los no afiliados. En el caso que ahora nos ocupa, un afiliado sólo puede obtener las bonificaciones tributarias por seguros sociales cuando no puede deducirlas de las cotizaciones devengadas. Sería absurdo que un no afiliado se beneficiase siempre y automáticamente de las bonificaciones, porque al no tener obligación de cotizar, jamás podría deducirlas de las cotizaciones a la seguridad social devengadas.

Una relación semejante entre normas laborales y fiscales, pero curiosamente de signo contrario, se encuentra en la deducción por maternidad prevista en el artículo 83 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del IRPF: “2. La deducción se calculará de forma proporcional al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos previstos en el apartado 1 anterior, y tendrá como límite para cada hijo las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada período impositivo con posterioridad al nacimiento o adopción. A efectos del cálculo de este límite se computarán las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder”. En parecidos términos se expresa el artículo 60 del RIRPF, al regular el procedimiento para la práctica de esta deducción por maternidad y su pago anticipado.

2. Antecedentes

El Sr. Blanckaert tiene nacionalidad belga y reside en Bélgica. Es propietario, junto con su esposa, de una segunda vivienda en los Países Bajos. Esta vivienda le proporciona rendimientos procedentes de ahorros e inversiones, a efectos del artículo 2.3 de la Ley IB (Ley del Impuesto sobre la renta de 2001).

El Sr. Blanckaert obtiene menos del 90 % de sus ingresos en los Países Bajos. La única renta imponible que percibe allí son los rendimientos procedentes de su segunda vivienda. No ha optado por la asimilación a un contribuyente residente, prevista en el artículo 2.5 de la Ley IB.

No está afiliado al régimen neerlandés de seguridad social y, por consiguiente, no está obligado a pagar cotizaciones por seguros sociales en los Países Bajos.

Las autoridades neerlandesas competentes en materia tributaria practicaron una liquidación del impuesto sobre la renta del Sr. Blanckaert correspondiente al año 2001, por sus rendimientos imponibles procedentes de ahorros e inversiones. Con arreglo a lo dispuesto en el Convenio para evitar la doble imposición de 19 de octubre de 1970, al practicar la liquidación se aplicaron el límite de capital exento y las bonificaciones tributarias del impuesto sobre la renta. Por el contrario, no se reconoció al Sr. Blanckaert ninguna bonificación tributaria por seguros sociales.

El Sr. Blanckaert presentó una reclamación contra la liquidación del año 2001 ante la parte demandada en el procedimiento principal. Al desestimarse esta reclamación, el Sr. Blanckaert recurrió la resolución desestimatoria ante el *Gerechtshof te's-Hertogenbosch*.

Considerando que el Tratado CE y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no aportan una respuesta clara a las cuestiones que se plantean en el litigio del que conoce, el *Gerechtshof te's-Hertogenbosch* decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales.

3. Cuestiones planteadas

«1) Un contribuyente no residente, que tiene su residencia en un Estado miembro y que no obtiene en los Países Bajos rendimientos del trabajo, sino únicamente rendimientos procedentes de ahorros e inversiones, de forma que no está obligado a cotizar ni de hecho cotiza a los seguros sociales neerlandeses, ¿tiene derecho, en virtud del Derecho comunitario, a que los Países Bajos le reconozcan las bonificaciones tributarias por seguros sociales (seguro general de vejez, seguro de supervivencia y seguro general de gastos especiales de enfermedad) a efectos del cómputo de su renta imponible procedente de ahorros e inversiones, si un contribuyente residente tiene derecho a tales bonificaciones tributarias a efectos del cómputo de su renta imponible procedente de ahorros e inversiones porque se le considera afiliado con obligación de cotizar a los seguros sociales neerlandeses, aun cuando tampoco obtenga en los Países Bajos rendimientos del trabajo, sino únicamente rendimientos procedentes de ahorros e inversiones, y por este motivo tampoco cotice a los seguros sociales neerlandeses?

2) Para responder a la primera cuestión prejudicial, ¿es pertinente el hecho de que el contribuyente no residente obtenga menos del 90 % de la renta de su unidad familiar en los Países Bajos? En particular:

- El criterio Schumacker sobre residentes y no residentes [sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225], ¿se aplica únicamente a los aspectos tributarios subjetivos o personales, como por ejemplo, el derecho a la deducción de gastos personales o familiares, o también a los aspectos tributarios objetivos o no personales, como por ejemplo, el tipo de gravamen?
- ¿Pueden aplicar los Estados miembros un criterio cuantitativo (como por ejemplo el criterio del 90 %) para decidir acerca de la equiparación de no residentes con residentes, aun cuando de este modo no se garantiza evitar todo tipo de discriminación?

3) ¿Constituye el régimen optativo regulado en el artículo 2.5 de la Ley IB 2001 un mecanismo adecuado para garantizar al interesado el ejercicio de sus derechos consagrados en el Tratado CE y evitar todo tipo de discriminación?

En caso de respuesta afirmativa, ¿es también un mecanismo adecuado en el supuesto de que el interesado únicamente obtenga rendimientos procedentes de sus ahorros e inversiones, en cuyo caso [...]el régimen optativo no puede beneficiarle?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

Los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa de un Estado miembro con arreglo a la cual un contribuyente no residente, que perciba en dicho Estado únicamente rendimientos procedentes de ahorros e inversiones y que no esté afiliado al régimen de seguridad social de dicho Estado miembro, no

puede aspirar a disfrutar de las bonificaciones tributarias por seguros sociales, mientras que un contribuyente residente afiliado a ese régimen de seguridad social disfrutará de dichas bonificaciones en el cálculo de su renta imponible aunque sólo perciba rendimientos de la misma naturaleza y no cotice a la seguridad social.

5. Fundamentos de la Sentencia

Sobre la primera cuestión

35. Según jurisprudencia reiterada, los movimientos de capitales, en el sentido del artículo 56 CE, comprenden las operaciones por las que los no residentes efectúan inversiones inmobiliarias en el territorio de un Estado miembro (véanse las sentencias de 16 de marzo de 1999, Trummer y Mayer, C-222/97, Rec. p.I-1661, apartado 21; de 11 de enero de 2001, Stefan, C-464/98, Rec. p.I-173, apartado 5, y de 5 de marzo de 2002, Reisch y otros, asuntos acumulados C-515/99, C-519/99 a C-524/99 y C-526/99 a C-540/99, Rec. p.I-2157, apartado 30).

37. Conforme al artículo 2.7, apartado 2, de la Ley IB, las bonificaciones en las cotizaciones a los seguros sociales que, en su caso, corresponda deducir de la cuota del impuesto sobre la renta del año correspondiente –renta que incluye los rendimientos de las inversiones inmobiliarias– estarán reservadas a los contribuyentes afiliados al régimen neerlandés de seguridad social.

38. El criterio de la afiliación empleado en la normativa de los Países Bajos favorece, en la mayor parte de los casos, a los residentes en dicho Estado miembro, ya que los contribuyentes no afiliados a dicho régimen son, en su mayor parte, no residentes.

39. Este tratamiento fiscal menos favorable para los no residentes podría disuadirles de realizar inversiones inmobiliarias en los Países Bajos. Por lo tanto, dicha normativa puede obstaculizar la libre circulación de capitales.

42. Sin embargo, procede distinguir el trato diferenciado permitido por el artículo 58 CE, apartado 1, letra a), de las discriminaciones arbitrarias prohibidas por el apartado 3 de este mismo artículo. Según la jurisprudencia, para que una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general (sentencias de 6 de junio de 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec. p.I-4071, apartado 43, y de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C-319/02, Rec. p.I-7477, apartados 28 y 29).

45. Aunque, en el plano fiscal, la normativa nacional controvertida en el asunto principal es menos favorable para los no residentes, la concesión de bonificaciones en las cotizaciones por seguros sociales está directa y exclusivamente vinculada a la condición de afiliado al régimen neerlandés de seguridad social del contribuyente. En efecto, tanto los residentes

como los no residentes que están afiliados a este régimen tienen derecho a las bonificaciones, mientras que los residentes y los no residentes que no están afiliados no lo tienen.

46. El demandante en el litigio principal destaca a este respecto que un contribuyente residente en los Países Bajos que percibe rendimientos procedentes únicamente de ahorros e inversiones tiene derecho a auténticas bonificaciones tributarias por seguros sociales, en su condición de afiliado al régimen neerlandés de seguridad social. En efecto, como no obtiene rendimientos procedentes del trabajo o de la vivienda no abona cotizaciones por seguros sociales, lo que supone que las bonificaciones en dichas cotizaciones no pueden deducirse de sus cotizaciones a la seguridad social. Por el contrario, un contribuyente no residente que sólo percibe en los Países Bajos rendimientos procedentes de ahorros e inversiones no está afiliado a dicho régimen de seguridad social y tampoco cotiza por seguros sociales en ese Estado miembro, pero no puede aspirar a obtener bonificaciones tributarias por seguros sociales.

47. Sin embargo, conceder la ventaja controvertida en el asunto principal a las personas no afiliadas al régimen neerlandés de seguridad social supondría tratar del mismo modo situaciones diferentes, puesto que los afiliados a ese régimen sólo disfrutaban excepcionalmente de las bonificaciones tributarias por seguros sociales. En efecto, un afiliado únicamente puede aspirar a obtener tales bonificaciones tributarias en el supuesto de no poder deducir las bonificaciones en las cotizaciones de las cotizaciones devengadas. Por el contrario, una persona no afiliada, como es el caso del demandante en el litigio principal, se beneficiará siempre y automáticamente de las bonificaciones tributarias por seguros sociales. En efecto, como no tiene obligación de cotizar, tal persona no podrá jamás deducir dichas bonificaciones de las cotizaciones a la seguridad social devengadas.

49. Puesto que el Derecho comunitario no restringe la competencia de los Estados miembros para organizar sus sistemas de seguridad social (sentencia de 13 de mayo de 2003, Müller-Fauré y Van Riet, C-385/99, Rec. p.I-4509, apartado 100), al no existir una armonización a escala comunitaria, corresponde a la legislación de cada Estado miembro determinar el círculo de afiliados y el nivel de las cotizaciones que deben pagar los afiliados al régimen nacional de seguridad social, así como las bonificaciones correspondientes. Además, corresponde a la lógica interna de este régimen reservar el disfrute de las bonificaciones en las cotizaciones exclusivamente a los obligados a abonarlas, es decir, a los afiliados a dicho régimen.

... O ...