

SENTENCIA 13 DE ABRIL DE 2.000

Asunto C-251/98

PARTES: C. Baars / Inspecteur der Belastingen Particulieren / Ondernemingen Gorinchem

Libre circulación de personas

SINTESIS: Prejudicial

“Libertad de establecimiento – Patrimonio invertido en acciones de sociedades establecidas en el Estado miembro de tributación – Exención del Impuesto sobre el Patrimonio – Patrimonio invertido en acciones de sociedades establecidas en otro Estado miembro – Falta de exención”

(Sala Quinta)

COMENTARIO. Legislación española

En esta Sentencia se planteó la cuestión si era o no contrario el art. 52 del Tratado (actualmente art. 43, tras su modificación) que consagra la libertad de establecimiento, la negativa a conceder una exención total o parcial del Impuesto del Patrimonio por razón de la participación de la totalidad del capital de una Sociedad establecida en otro Estado miembro, cuando dicha exención se concedía si la Sociedad estuviera establecida en el mismo Estado, con la discriminación consiguiente según el lugar de residencia.

El Estado de la imposición alegaba que el patrimonio invertido en acciones de una Sociedad con domicilio social en otro Estado miembro, no debe acogerse a la exención del Impuesto sobre el Patrimonio porque los beneficios obtenidos por esta Sociedad no están sometidos en el Impuesto, de forma que no existe doble imposición que deba compensarse, pero este argumento lo rechaza el Tribunal, porque no se trata en este caso de un impuesto que grave la distribución de los beneficios, sino el patrimonio de los accionistas a través de la participación del capital, por lo que el hecho de que la Sociedad obtenga o no beneficios carece de relevancia para la exigibilidad del Impuesto sobre el Patrimonio.

Pudiera ponerse la objeción de que como la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, puedan regular un caso como el contemplado, sin embargo el Tribunal declara, que éstas deben ejercerla respetando el derecho comunitario y deben abstenerse de toda discriminación basada en la nacionalidad, declaración de máxima importancia. Pues aún cuando la fiscalidad directa, compete a los Estados, éstos deben respetar el derecho comunitario, como dice la Sentencia, y en consecuencia será posible impugnar el acto que tenga origen en dicha imposición, puesto que se viola el derecho comunitario si se discrimina las situaciones, en razón de la nacionalidad.

En nuestro Derecho, el Impuesto sobre el Patrimonio está regulado por la Ley 19/1.991 de 6 de junio y de acuerdo con el art. 8.2, estarán exentos de este Impuesto las participaciones en Entidades, con o sin cotización en mercados organizados, (siem-

pre que éstos se ejerzan de forma habitual, personal y directa, y constituya su principal fuente de renta), cuando concurren los siguientes requisitos: a) que la Entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario; b) que la Entidad no reúna los requisitos de la transparencia fiscal y que la participación del titular de la actividad económica, sea al menos el 15% del capital, o del 20% conjuntamente con su cónyuge, y c) que el sujeto pasivo ejerza efectivamente función de dirección, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal.

En el derecho español, a propósito de esta exención, no se exige que la Entidad participada esté radicada en España, por lo que en principio no se produce la discriminación del caso contemplado. Sin embargo si tenemos en cuenta los requisitos que se exige para gozar de una exención en España, sería prácticamente imposible aplicarla a una Entidad extranjera y por ello que de acuerdo con esta jurisprudencia de producirse un caso similar sería contrario al Derecho Comunitario.

1. ANTECEDENTES DE HECHO.

Mediante resolución de 8 de julio de 1.998, el Gerechtshof te's-Gravenhage planteó al Tribunal de Justicia dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 6 y 52 del Tratado CE (actualmente artículos 12 CE y 43 CE, tras su modificación) y de los artículos 73 B y 73 D del Tratado CE (actualmente artículos 56 CE y 58 CE).

Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el Sr. Baars, nacional neerlandés, y la Administración tributaria neerlandesa en relación con la negativa de ésta a concederle una reducción fiscal en materia del Impuesto sobre el Patrimonio.

El Sr. Baars reside en los Países Bajos. Es titular de la totalidad de las acciones de Ballyard Foods Limited (en lo sucesivo, «Ballyard»), sociedad irlandesa con domicilio social en Dublín, Irlanda.

Del auto de remisión se deduce que estas acciones constituyen una participación sustancial en una sociedad en el sentido del ordenamiento jurídico neerlandés.

A los fines de liquidación del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio fiscal de 1.994, el Sr. Baars declaró un patrimonio, a 1 de enero de 1.994, de 2.650.600 NLG, que incluía el valor de sus acciones en Ballyard, correspondiente, en la misma fecha, a 749.800 NLG.

Alegando que sus acciones en Ballyard constituían una participación sustancial en el sentido del Derecho neerlandés, el Sr. Baars solicitó acogerse a la exención de empresa establecida en el artículo 7, apartado 3, de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, modificada, y reducir en un importe de 442.400 NLG su patrimonio imponible.

El Inspecteur der Belartingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem (Inspector Jefe del Servicio Tributario de Particulares/Empresas Gorinchem; en lo sucesivo, «Inspector») no negó que la participación del Sr. Baars en Ballyard constituyera una participación sustancial en el sentido del Derecho neerlandés. No obstante, denegó la exención solicitada debido a que Ballyard no cumplía el requisito de establecimiento en los Países Bajos exigido en el artículo 7, apartado 3, letra c), de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, modificada.

La reclamación presentada el 9 de noviembre de 1.995 por el Sr. Baars contra esta denegación fue desestimada por el Inspector el 27 de septiembre de 1.996.

El Sr. Baars interpuso un recurso contra esta decisión desestimatoria ante el Gerechtshof te's-Gravenhage. En el marco de este recurso, el Sr. Baars afirmó, entre otros extremos, que limitar la exención de empresa a las participaciones en sociedades establecidas en los Países Bajos era contrario a los artículos 52 del Tratado, que consagra la libertad de establecimiento, y 73 B del Tratado, que prohíbe las restricciones a los movimientos de capitales entre los Estados miembros.

Por entender que la interpretación de los artículos 6, 52, 73 B y 73 D del Tratado era necesaria para dirimir el litigio, el Gerechtshof te's-Gravenhage resolvió plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 6 o 52 del Tratado CE en el sentido de que se oponen a una restricción derivada de una disposición de la normativa de un Estado miembro relativa al Impuesto sobre el Patrimonio que prevé que el patrimonio invertido en acciones de una empresa –siempre que constituyan una participación sustancial– está exento del Impuesto sobre el Patrimonio del accionista, pero limita la exención a las acciones en sociedades domiciliadas en ese Estado miembro?».

2) Si se responde afirmativamente a la primera cuestión, ¿deben interpretarse los artículos 73 B y 73 D del Tratado CE en el sentido de que una disposición restrictiva como la descrita en la primera cuestión es incompatible con dichos artículos?».

2. FUNDAMENTOS DE DERECHO.

Sobre la primera cuestión prejudicial.

Hay que recordar, en primer lugar, que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben ejercerla respetando el Derecho comunitario y deben abstenerse de toda discriminación basada en la nacionalidad.

Respecto al artículo 52 del Tratado, el Gobierno neerlandés alega que las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento no se aplican a una situación como la del demandante del procedimiento principal, a la que, en su opinión, únicamente se aplican las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales.

Por consiguiente, debe comprobarse si las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento, especialmente el artículo 52 del Tratado, son aplicables a una situación como la del demandante del procedimiento principal, que dio lugar a la remisión prejudicial.

A este respecto, procede recordar que la participación sustancial en el sentido del Derecho neerlandés, que consiste esencialmente en la titularidad en los últimos cinco años de, como mínimo, un tercio de las acciones de una sociedad y de más de siete centésimas del capital nominal desembolsado, no implica necesariamente el control o la gestión de la sociedad, que forman parte del ejercicio del derecho de establecimiento. En consecuencia, el hecho de que un Estado miembro no conceda a sus sujetos pasivos la exención de empresa por razón de la participación sustancial, en el sentido de la normativa nacional, en sociedades establecidas en otros Estados miembros no tiene necesariamente incidencia en la libertad de establecimiento.

Efectivamente, del artículo 52, párrafo segundo, del Tratado se deduce que la libertad de establecimiento comprende la constitución y gestión de empresas, especialmente de sociedades, en un Estado miembro por un nacional de otro Estado miembro. Así ejerce su derecho de establecimiento el nacional de un Estado miembro que es titular de una participación tal en el capital de una sociedad establecida en otro Estado miembro que le confiere una influencia real en las decisiones de la sociedad y le permite determinar las actividades de ésta.

Respecto al artículo 6 del Tratado, el principio de no discriminación ha sido aplicado, en el ámbito del derecho de establecimiento, por el artículo 52 del Tratado.

Por consiguiente, el artículo 6 del Tratado no se aplica en el asunto principal.

Por tanto, procede comprobar, como pide fundamentalmente el órgano jurisdiccional nacional en su primera cuestión, si el artículo 52 se opone a una normativa tributaria de un Estado miembro, como la controvertida en el asunto principal, que, en el supuesto de que la participación en el capital de una sociedad confiera al titular de acciones una influencia real en las decisiones de la sociedad y le permita determinar las actividades de ésta, lo que evidentemente siempre sucede en el caso de una participación del 100% en el capital de una sociedad,

- concede a los nacionales de los Estados miembros que residen en su territorio una exención total o parcial del Impuesto sobre el Patrimonio por razón del patrimonio invertido en acciones de la sociedad,

- pero somete esta exención al requisito de que la sociedad en la que se posee la participación esté establecida en el Estado miembro de que se trate, y la deniega, por tanto, a los titulares de acciones de sociedades establecidas en otros Estados miembros.

El artículo 52 del Tratado constituye una de las disposiciones fundamentales del Derecho comunitario y es directamente aplicable en los Estados miembros.

El artículo 52 del Tratado se opone a que el Estado miembro de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales.

Del mismo modo, el artículo 52 del Tratado se opone a que un Estado miembro obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de los nacionales de los Estados miembros que residan en su territorio.

Al denegar la ventaja fiscal que constituye la exención de empresa a los nacionales de los Estados miembros que residan en los Países Bajos y que, haciendo uso de su derecho de libre establecimiento, gestionan una sociedad con domicilio social en un Estado miembro distinto de los Países Bajos, cuando concede esta ventaja a los nacionales de los Estados miembros que residen en los Países Bajos y que son titulares de una participación sustancial en una sociedad con domicilio social en el territorio de este Estado miembro, la normativa nacional controvertida en el procedimiento principal consagra una diferencia de trato entre sujetos pasivos basada en el criterio del dominio social de las sociedades de las que son accionistas dichos sujetos pasivos.

Esta diferencia de trato entre sujetos pasivos es, en principio, contraria al artículo 52 del Tratado.

Por consiguiente, procede examinar si existe una eventual justificación de esta diferencia de trato desde el punto de vista de las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento.

A este respecto, el Gobierno neerlandés alega a la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario neerlandés.

Únicamente el patrimonio invertido en acciones de una sociedad establecida en los Países Bajos queda total o parcialmente exento del Impuesto sobre el Patrimonio en la medida en que los beneficios que esta sociedad obtiene en los Países Bajos son los únicos sometidos en este Estado miembro al Impuesto sobre Sociedades. El patrimonio invertido en acciones de una sociedad con domicilio social en otro Estado miembro no debe acogerse a la exención del Impuesto sobre el Patrimonio porque los beneficios obtenidos por esta sociedad no están sometidos al Impuesto sobre Sociedades en los Países Bajos, de forma que no existe doble imposición que deba compensarse.

No puede acogerse esta alegación.

No existe doble imposición de los beneficios, ni siquiera en términos económicos, ya que el Impuesto controvertido en el procedimiento principal no grava el beneficio distribuido a los accionistas en forma de dividendo, sino el patrimonio de los accionistas a través del valor de la participación en el capital de una sociedad. Por lo demás, el hecho de que la sociedad obtenga o no beneficios carece de relevancia para la exigibilidad del Impuesto sobre el Patrimonio.

Sobre la segunda cuestión prejudicial.

Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión, no es preciso responder a la segunda.

4. FALLO

El Tribunal de Justicia declaró:

“El artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación) se opone a una normativa tributaria de un Estado miembro, como la controvertida en el asunto principal, que, en el supuesto de que la participación en el capital de una sociedad confiera al titular de acciones una influencia real en las decisiones de la sociedad y le permita determinar las actividades de ésta,

- concede a los nacionales de los Estados miembros que residen en su territorio una exención total o parcial del Impuesto sobre el Patrimonio por razón del patrimonio invertido en acciones de la sociedad,

- pero somete esta exención al requisito de que la sociedad en la que se posea la participación esté establecida en el Estado miembro de que se trate, y la deniega, por tanto, a los titulares de acciones de sociedades establecidas en otros Estados miembros.”

5. EL ABOGADO GENERAL PRESENTÓ SUS CONCLUSIONES EN AUDIENCIA PÚBLICA DE LA SALA QUINTA EL 14 DE OCTUBRE DE 1.999.

Propuso al Tribunal de Justicia responder de la siguiente forma:

«1) El artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación) se opone a una normativa tributaria de un Estado miembro relativa al Impuesto sobre el Patrimonio que limita la concesión de una exención por razón de una participación sustancial en una sociedad a las participaciones en sociedades domiciliadas en dicho Estado miembro.»

Con carácter subsidiario:

«2) Los artículos 73 B y 73 D del Tratado CE (actualmente artículos 56 CE y 58 CE, tras su modificación) deben interpretarse en el sentido de que una disposición tributaria nacional como la descrita en la primera cuestión es incompatible con estas disposiciones..»

