

Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 11 de septiembre de 2014

Asunto: C-489/13

Partes: *Ronny Verest, Gaby Gerards y Belgische Staat.*

Síntesis:

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre la renta — Legislación para evitar la doble imposición — Tributación de los rendimientos inmobiliarios percibidos en un Estado miembro distinto del Estado miembro de residencia — Método de exención con reserva de progresividad en el Estado miembro de residencia — Diferencia de trato entre bienes inmuebles situados en el Estado miembro de residencia y en otro Estado miembro»

1. Comentario

En el presente asunto el Tribunal de Justicia reformula la cuestión prejudicial planteada inicialmente con el fin de proporcionar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente. El TJUE analiza un problema de compatibilidad con la libre circulación de capitales (artículos 63 y 65 TFUE) de la normativa nacional belga que regula el impuesto sobre la renta. Concretamente, según la normativa controvertida, al adoptar una cláusula de progresividad incluida en el Convenio de doble imposición entre Francia y Bélgica establece, a efectos del impuesto sobre la renta, la aplicación del criterio del “valor arrendaticio” para los rendimientos procedentes de inmuebles no arrendados situados en otro Estado miembro, mientras que los provenientes de bienes situados en Bélgica se fijan sobre la base de su “renta catastral”. La renta catastral belga y la renta catastral francesa son comparables, pero la renta catastral es, por regla general, inferior al valor arrendaticio.

A priori, el Tribunal de Justicia reconoce la facultad de los Estados miembros de establecer diferentes métodos para determinación del rendimiento inmobiliario de bienes no arrendados en función del lugar de bien, fuera o dentro del territorio del Estado, con la única condición de que siempre se respeten las libertades de circulación.

El Tribunal de justicia señala específicamente que dichos métodos no han de tener como consecuencia disuadir a los residentes de un Estado miembro a realizar inversiones en los demás países de la Unión. En este sentido, ha de ser el órgano jurisdiccional remitente el que debe comprobar si la normativa belga obstaculiza la libre circulación de capitales al tener como efecto la sujeción de los rendimientos imposables de los residentes belgas provenientes de inmuebles situados en Francia a un tipo impositivo superior, respecto a los procedentes de bienes inmuebles ubicados en Bélgica.

El Tribunal de Justicia no admite la justificación a la restricción de la libre circulación de capitales. El Alto Órgano analiza el método de exención con “reserva de progresividad” que consiste en evitar que los rendimientos provenientes de bienes situados en otro Estado miembro se graven a un tipo impositivo inferior que los rendimientos procedentes de inmuebles situados en el Estado miembro de residencia. Concretamente, en el presente caso las autoridades belgas computan los rendimientos inmobiliarios de los bienes situados en Francia a fin de determinar, con arreglo a la “reserva de progresividad” prevista por el Convenio para evitar la doble imposición entre Francia y Bélgica, el tipo impositivo que se aplica únicamente a los rendimientos imposables en Bélgica. Por tanto, según

el objetivo del método de la “reserva de progresividad”, la situación de los sujetos pasivos que han adquirido un inmueble en el Estado miembro de residencia es comparable a la de los sujetos que han adquirido tal bien en Francia. De esta forma, pese a que según el Convenio para evitar la doble imposición, tal y como se aplica en Bélgica, los rendimientos inmobiliarios de los bienes situados en Francia no tributan en el Estado belga, mientras que los rendimientos inmobiliarios de los bienes situados en este último Estado miembro se incluyen en la base imponible del impuesto sobre la renta; esta diferencia de trato inicial se ve colmada mediante aquel mecanismo. Estamos, por tanto, ante situaciones comparables entre sujetos residentes y no residentes.

No obstante, los efectos prácticos del mecanismo de “reserva de progresividad” se despliegan a partir de la aplicación de la legislación interna belga basada en el trato fiscal diferente en virtud de la cual los rendimientos provenientes de bienes inmuebles situados en Bélgica se determina según el criterio catastral, mientras que los rendimientos de bienes situados en Francia se determinan con base del valor arrendaticio, ligeramente superior a aquel criterio.

En consecuencia, debido a que la diferencia de trato fiscal que se prevé en la normativa belga afecta situaciones que son objetivamente comparables, dicha diferencia no podría quedar amparada en el artículo 65.1 a) TFUE y, por tanto, es contraria al Derecho de la Unión.

Al tener en cuenta también que el Gobierno belga no ha invocado ningún objetivo de interés general que pueda servir de justificación, el Tribunal de Justicia concluye que no existe una razón objetiva de comparabilidad que permita un trato distinto al Sr. Verest y la Sra. Gerards respecto a los demás residentes que adquieren sus bienes inmuebles en Bélgica.

2. Antecedentes

Los demandantes en el litigio principal, Sr. Verest y Sra. Gerards, residen en Bélgica y en el año 2005 declaran fiscalmente un bien inmueble comprado en Francia durante la anualidad anterior. Dicha declaración, objeto de correcciones por parte de las autoridades tributarias belgas, se ha impugnado por los demandantes ante el Tribunal de Primera Instancia y más tarde, en apelación, ante el Tribunal de Apelación de Amberes.

El Tribunal de Apelación señala para el tratamiento fiscal en Bélgica de un bien adquirido en Francia el Convenio para evitar la doble imposición celebrado entre estos dos países en virtud del cual las autoridades belgas tienen la facultad de computar los rendimientos inmobiliarios de los bienes situados en Francia, a fin de determinar, con arreglo a la “reserva de progresividad” prevista en dicho Convenio, el tipo impositivo que se aplica únicamente a los rendimientos imposables en Bélgica.

También, el Tribunal de Apelación de Amberes precisa que, según la legislación nacional belga, el rendimiento de un bien inmueble no arrendado situado en Francia se determina en función del valor arrendaticio cuyo importe es superior al rendimiento catastral de un bien comparable situado en Bélgica.

3. Cuestiones planteadas

El hof van beroep te Antwerpen decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se opone el artículo 56 CE a que se graven en un Estado miembro bienes inmuebles no arrendados situados en otro Estado miembro sobre una base distinta de su renta catastral local, en particular, en unas circunstancias como las de este caso en que la renta catastral local se determina de un modo análogo a la renta catastral belga de los bienes inmuebles belgas?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Séptima) declara:

“El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, en la medida en que puede dar lugar, al aplicar una cláusula de progresividad incluida en un Convenio para evitar la doble imposición, a un tipo de gravamen sobre la renta más elevado por el sólo hecho de que el método de determinación de los rendimientos de los bienes inmuebles provoca que los procedentes de bienes inmuebles no arrendados situados en otro Estado miembro se evalúen por un importe superior a los procedentes de bienes de ese tipo situados en el primer Estado miembro. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar si tal es el efecto de la normativa controvertida en el litigio principal.”

5. Fundamentos de la sentencia

Sobre el alcance de la cuestión prejudicial, el Tribunal de Justicia señala que, para poder dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente, procede a reformular la cuestión prejudicial inicial.

A la vista de lo anterior, el Tribunal de Justicia procede determinar si el artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, que establece, al aplicar una cláusula de progresividad incluida en un Convenio para evitar la doble imposición, que, para la determinación del tipo del impuesto sobre la renta, los rendimientos obtenidos de un bien inmueble no arrendado situado en otro Estado miembro se fijen basándose en su «valor arrendaticio», mientras que los obtenidos de un bien de este tipo pero situado en el primer Estado miembro se fijan sobre la base de su «renta catastral», que es, en general, inferior al «valor arrendaticio».

Sobre la existencia de una restricción a la libre circulación de capitales el Tribunal de Justicia señala que, siempre que se respeten las libertades de circulación garantizadas por el Tratado, un Estado miembro tiene la facultad de establecer, para gravar los rendimientos de las personas físicas, métodos de determinación del rendimiento inmobiliario de un bien no arrendado diferentes según el lugar de situación del bien en ese Estado miembro o en otro diferente.

A este respecto, según señala el Tribunal de Justicia en su jurisprudencia previa recaída en la sentencia *Libert* y otros, en las restricciones a los movimientos de capitales prohibidas por el artículo 63 TFUE, se incluyen las que pueden disuadir a los residentes de un Estado miembro de realizar inversiones en otros Estados miembros.

A tales efectos, en el presente caso consta que se computan todos los rendimientos inmobiliarios de los residentes belgas para fijar el tipo impositivo que se aplica a sus rendimientos imponibles en Bélgica. Pero también consta que el rendimiento de un bien inmueble no arrendado situado en Bélgica se determina en función de la renta

catastral, cuyo importe es inferior al valor arrendatario utilizado para la determinación del rendimiento de un bien de este tipo situado en otro Estado miembro.

En este sentido, el Tribunal de Justicia considera que es al órgano jurisdiccional remitente al que incumbe comprobar si los rendimientos imposables de los residentes belgas propietarios del bien inmueble no arrendado situado en Francia pueden estar sujetos a un tipo impositivo superior al aplicable a los rendimientos de cualquier otro residente belga que dispongan de un bien comparable en este Estado miembro.

El Tribunal de Justicia, concluye que si así fuera, una norma como la controvertida en el litigio principal constituiría una diferencia de trato que podría disuadir a los residentes belgas de invertir en inmuebles en Estados miembros distintos de Bélgica, lo que puede acarrear una restricción a la libre circulación de capitales, prohibida, en principio, por el artículo 63 TFUE.

En continuación, sobre la posible existencia de una justificación de la restricción a la libre circulación de capitales el Tribunal de Justicia afirma, siguiendo su jurisprudencia de la sentencia *Emerging Markets*, que para considerar a una normativa fiscal nacional compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato que prevea afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general.

A tal efecto, el Tribunal señala, según su criterio asentado en el asunto C-107/94, que el método de exención con «reserva de progresividad» permite garantizar que los rendimientos de un sujeto pasivo que están exentos en el Estado miembro de residencia puedan sin embargo computarse por éste para aplicar la regla de progresividad al calcular la cuota del impuesto sobre el resto de la renta del sujeto pasivo.

La razón de ser de una normativa de este tipo es evitar que, en el Estado miembro de residencia, los rendimientos imposables de un sujeto pasivo, propietario de un bien inmueble situado en otro Estado miembro, se graven a un tipo impositivo inferior al aplicable a los rendimientos de los sujetos pasivos, propietarios de bienes comparables en el Estado miembro de residencia.

Siguiendo esta lógica, la situación de los sujetos pasivos que han adquirido un bien inmueble en el Estado miembro de residencia es comparable a la de los sujetos pasivos que han adquirido tal bien en otro Estado miembro y por tanto, teniendo en cuenta que el Gobierno belga no invoca ningún objetivo de interés general que pueda servir de justificación, la restricción a la libre circulación de capitales resulta incompatible con el Derecho de la Unión.

