

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 18 de diciembre de 2014 (*)

«Procedimiento prejudicial — Libertad de establecimiento — Normativa tributaria — Impuesto sobre la renta — Sujeto pasivo no residente — Deducibilidad de los gastos relativos a un monumento histórico habitado por su propietario — No deducibilidad en el caso de un monumento que no está registrado como monumento protegido en el Estado de imposición a pesar de estarlo en el Estado de residencia»

En el asunto C-87/13,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resolución de 1 de febrero de 2013, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de febrero de 2013, en el procedimiento entre

Staatssecretaris van Financiën

y

X,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Presidenta de Sala, el Sr. K. Lenaerts, Vicepresidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Juez de la Sala Segunda, y los Sres. J.-C. Bonichot (Ponente), A. Arabadjiev y J.L. da Cruz Vilaça, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de X, por los Sres. F. Engelen, S. Douma y G. Boulogne, en calidad de conseils;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. B. Koopman y M. Bulterman, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. A. Rubio González, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno francés, por los Sres. D. Colas y J.-S. Pilczer, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. P. Gentili, avvocato dello Stato;

- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. S. Brighthouse, en calidad de agente, asistida por el Sr. R. Hill, Barrister;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. W. Roel, y W. Mölls, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 4 de septiembre de 2014;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación de los artículos 49 TFUE y 63 TFUE.

2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda) y X en relación con la negativa de las autoridades tributarias neerlandesas a deducir de la renta de dicho sujeto pasivo ciertos gastos derivados del mantenimiento de su residencia, un castillo situado en Bélgica, protegido con arreglo a la normativa sobre monumentos históricos de dicho Estado miembro, por el mero hecho de que el referido casillo no está amparado por la normativa relativa a los monumentos históricos del Reino de los Países Bajos.

Derecho neerlandés

3 El artículo 2.5, apartado 1, de la Ley del impuesto sobre la renta de 2001 (wet inkomstenbelasting 2001), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del impuesto sobre la renta»), dispone:

«Los sujetos pasivos nacionales que sólo residan en los Países Bajos durante una parte del año natural y los sujetos pasivos extranjeros que residan en otro Estado miembro de la Unión Europea, en las islas neerlandesas de Bonaire, San Eustaquio o Saba, o en el territorio de un Estado tercero determinado por Decreto ministerial con el que el Reino de los Países Bajos haya celebrado un convenio para evitar la doble imposición que prevea el intercambio de información, y que estén sujetos al impuesto en dicho Estado miembro, en las islas neerlandesas de Bonaire, San Eustaquio o Saba, o en el territorio del referido Estado tercero, podrán optar por el régimen fiscal que la presente Ley establece para los sujetos pasivos nacionales. [...]»

4 A tenor del artículo 3.1 de la misma Ley:

«1. Las rentas imponibles procedentes del trabajo y de la vivienda son los ingresos procedentes de la actividad profesional y de la vivienda, tras la deducción de las eventuales pérdidas derivadas de la actividad profesional y de la vivienda (sección 3.13).

2. Las rentas procedentes del trabajo y de la vivienda son el resultado del cúmulo de los siguientes conceptos:

- a. el beneficio imponible de la empresa (sección 3.2),
- b. el salario imponible (sección 3.3),

- c. el resultado imponible procedente de diversas actividades (sección 3.4),
- d. las prestaciones y pagos periódicos imponibles (sección 3.5),
- e. los ingresos imponibles procedentes de la vivienda propia (sección 3.6),
- f. los gastos negativos resultantes de las previsiones de ingresos (sección 3.8) y
- g. las deducciones negativas personales (sección 3.9),

de los que se deducen:

- h. la deducción por la inexistencia o la ausencia casi total de deudas derivadas de la vivienda propia (sección 3.6 bis),
- i. los gastos derivados de las previsiones de ingresos (sección 3.7) y
- j. las deducciones personales (capítulo 6).»

5 De la resolución de remisión se desprende que las rentas imponibles procedentes de la vivienda del sujeto pasivo se determinan a tanto alzado según un porcentaje del valor de la vivienda.

6 En el capítulo 6 de la Ley del impuesto sobre la renta se establecen, entre otras, normas especiales relativas a la deducción de gastos en relación con edificios monumentales. Es posible practicar la deducción tanto respecto a la vivienda propia como a los edificios monumentales que generen rentas por ahorros e inversiones, a los que se hace referencia en el capítulo 5 de la misma, a saber, segundas residencias e inmuebles que generan ingresos. En virtud de lo dispuesto en el artículo 6.31 en relación con el artículo 6.1, apartado 2, *ab initio* y letra g), de dicha Ley, pueden acogerse a la deducción personal los gastos relativos a un edificio monumental, en la medida en que superen un determinado umbral y con sujeción a determinados requisitos. Estos requisitos no están vinculados ni a la persona ni a la capacidad económica del sujeto pasivo. En los casos en que el edificio monumental tenga la consideración de vivienda propia, con este régimen se pretende hacer posible la deducción de gastos de mantenimiento en la medida en que sean superiores al importe mencionado en el apartado 5 anterior.

7 El artículo 6.2 de la Ley del impuesto sobre la renta, titulado «Consideración de las deducciones personales», está redactado en los siguientes términos:

«1. La deducción personal se deduce de las rentas procedentes del trabajo y de la vivienda del ejercicio sin que éstas puedan ser negativas.

2. Si la deducción personal no se deduce de las rentas procedentes del trabajo y de la vivienda del ejercicio, se deducirá de las rentas imponibles procedentes del ahorro y la inversión del ejercicio, sin que éstas puedan ser negativas.

3. Si la deducción personal no se deduce de las rentas procedentes del trabajo y de la vivienda ni de las rentas imponibles procedentes del ahorro y la inversión del ejercicio, se deducirá de las rentas procedentes de participaciones significativas del ejercicio, sin que éstas puedan ser negativas.

4. A efectos de la aplicación de los apartados 1 y 3, las rentas procedentes del trabajo y de la vivienda y las rentas procedentes de participaciones significativas se determinarán sin tener en

cuenta las rentas que hayan de conservarse.

5. En caso de que proceda aplicar la deducción, se tomarán primero en consideración los gastos derivados de los costes de mantenimiento específicos a los que se hace referencia en el artículo 6.1, apartado 2, letra d).»

8 El artículo 6 de la Ley sobre los monumentos históricos de 1988 (Monumentenvet 1988), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley sobre los monumentos históricos») dispone:

«1. El Ministro llevará un Registro de edificios protegidos para cada municipio. Inscribirá en el Registro los monumentos históricos que haya declarado como tales, siempre que no se haya interpuesto recurso alguno contra dicha declaración o que, de haberse interpuesto, haya sido desestimado.

2. El Ministro enviará a las diputaciones permanentes, al alcalde y a los tenientes de alcalde un ejemplar de toda inscripción que se haya realizado en el Registro.

3. El ejemplar enviado al alcalde y a los tenientes de alcalde se mantendrá en la Secretaría del Ayuntamiento para su consulta. Cualquier ciudadano podrá consultarlo y obtener una copia a su costa.»

9 El artículo 7 de esta Ley dispone:

«1. El artículo 3, apartados 2 a 6, el artículo 4 y el artículo 6 no se aplicarán si el monumento histórico no se halla en el territorio de un municipio.

2. Antes de adoptar una decisión en relación con un monumento de los mencionados en el apartado 1, el Ministro oirá al Consejo.

3. El Ministro llevará un Registro Nacional en el que inscribirá los monumentos que haya declarado como tales, a los que se hace referencia en el apartado 1, siempre que no se haya interpuesto recurso alguno contra dicha declaración o que, de haberse interpuesto, haya sido desestimado. Se transmitirá un ejemplar de la inscripción a la autoridad que gestione la zona de que se trate, así como a las diputaciones permanentes si el monumento se hallare en el territorio de una provincia.»

10 El artículo 3 de la misma Ley establece las modalidades de reconocimiento de la condición de monumento histórico de un bien en los siguientes términos:

«1. El Ministro podrá reconocer de oficio el estatuto de monumento protegido de un inmueble monumental.

2. Antes de adoptar una decisión en la materia, el Ministro consultará al alcalde y a los tenientes de alcalde del Ayuntamiento en el que se halle el monumento, así como a las diputaciones permanentes si dicho monumento se hallare fuera de las aglomeraciones designadas en virtud de la Ley de circulación vial de 1994.

3. El Ministro notificará la solicitud de dictamen a la que se hace referencia en el apartado 2 a las personas que figuren como propietarios y derechohabientes en la inscripción catastral.

4. El alcalde y los tenientes de alcalde darán a los interesados a los que se hace referencia en el apartado 3 la ocasión de ser oídos y organizarán la concertación establecida en el artículo 2, apartado 2.

5. El alcalde y los tenientes de alcalde emitirán su dictamen en el transcurso de los cinco meses siguientes al envío de la solicitud de dictamen a la que se hace referencia en el apartado 2; las diputaciones permanentes, en el transcurso de los cuatro meses.

6. El Ministro decidirá, después de haber oído al Consejo, en el transcurso de los diez meses siguientes a la fecha de envío de la solicitud de dictamen al alcalde y a los tenientes de alcalde.»

11 Si bien la Ley sobre los monumentos históricos no establece ningún requisito específico en cuanto a la localización del monumento en el territorio neerlandés, el órgano jurisdiccional remitente da por sentado que este requisito resulta necesariamente del sistema general de dicha Ley, a la luz de las aclaraciones contenidas en sus trabajos preparatorios.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

12 X, nacional neerlandés, se trasladó en el año 2004 de los Países Bajos a Bélgica para residir en un castillo del que es propietario.

13 Dicho castillo está protegido en Bélgica como monumento histórico. Sin embargo, en los Países Bajos, no está inscrito en ninguno de los registros mencionados en los artículos 6 y 7 de la Ley sobre monumentos históricos.

14 Durante el ejercicio fiscal controvertido en el litigio principal, X desempeñaba en los Países Bajos el cargo de director de una sociedad de la que era el único accionista. No percibía rentas salariales en Bélgica.

15 Al haber optado por el régimen establecido para los sujetos pasivos residentes en los Países Bajos, declaró sus rentas en ese Estado miembro, de las que dedujo la suma de 18 140 euros como gastos de conservación y costes de amortización del castillo, que utilizaba como vivienda propia en el sentido de la Ley neerlandesa del impuesto sobre la renta.

16 Posteriormente, X fue objeto de una liquidación tributaria complementaria en relación con esta deducción puesto que no concurría el requisito establecido en el artículo 6.31, apartado 2, de la Ley del impuesto sobre la renta, según el cual el monumento debe estar inscrito en uno de los registros a los que se hace referencia en los artículos 6 y 7 de la Ley de monumentos históricos.

17 El Rechtbank Breda estimó el recurso interpuesto por X contra esta liquidación complementaria por considerar que el derecho a deducción controvertido no podía limitarse a los monumentos situados en los Países Bajos. El Gerechtshof te 's Hertogenbosch desestimó la apelación de la Administración tributaria neerlandesa. El Staatssecretaris van Financiën interpuso recurso de casación ante el Hoge Raad der Nederlanden.

18 En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Se opone el Derecho de la UE, en particular la normativa sobre libertad de establecimiento y libre circulación de capitales, a que un residente en Bélgica que, previa solicitud suya, tributa en los Países Bajos como residente y que ha realizado gastos en relación con un castillo habitado por él como vivienda propia que se halla en Bélgica y que está calificado en dicho país como monumento y entorno paisajístico protegido, no pueda deducir los costes en los Países Bajos a

efectos de la tributación por el impuesto de la renta dado que dicho castillo no está registrado en los Países Bajos como monumento protegido?

2) ¿En qué medida es relevante a este respecto el hecho de que el interesado pueda deducir los costes en el país de residencia a efectos del impuesto sobre la renta sobre sus rentas mobiliarias presentes o futuras optando por la elección de la tributación progresiva de las rentas?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

19 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 49 TFUE y 63 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro que, en nombre de la protección del patrimonio cultural nacional, reserva exclusivamente a los propietarios de monumentos situados en su territorio la posibilidad de deducir los gastos relativos a los monumentos declarados como tales.

20 Con carácter preliminar ha de precisarse que, aun cuando tanto la libertad de circulación de capitales como la libertad de establecimiento pueden verse afectadas, en el contexto del litigio principal, procede responder a las cuestiones así reformuladas bajo el prisma de la libertad de establecimiento.

21 En efecto, está comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 49 TFUE todo residente de un Estado miembro, sin importar cuál sea su nacionalidad, que sea titular de una participación en el capital de una sociedad establecida en otro Estado miembro que le permita desarrollar una influencia efectiva en las decisiones de esa sociedad y determinar sus actividades (véase la sentencia N, C?470/04, EU:C:2006:525, apartado 27).

22 Pues bien, así sucede en el caso de X, quien, durante el ejercicio fiscal controvertido en el litigio principal, trasladó su domicilio a Bélgica a la par que gestionaba, en los Países Bajos, los negocios de la sociedad neerlandesa de la que era el único accionista.

23 Según reiterada jurisprudencia, el artículo 49 TFUE se opone a cualquier medida nacional que, aun cuando sea aplicable sin discriminación por razón de nacionalidad, pueda obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio, por parte de los nacionales de la Unión, de la libertad de establecimiento garantizada por el Tratado FUE (véase, en particular, la sentencia Atanasio Group, C?384/08, EU:C:2010:133, apartado 43 y jurisprudencia citada).

24 Es preciso señalar que la normativa controvertida en el litigio principal constituye una restricción de la libertad de establecimiento.

25 En efecto, en circunstancias como las de X, que no tiene su domicilio en los Países bajos pero ha optado por el régimen fiscal de los residentes puesto que ejerce toda su actividad en dicho Estado miembro, esta normativa supone una diferencia de trato entre sujetos pasivos que habiten en un monumento histórico en función de si su lugar de residencia se halla en el territorio nacional o no.

26 Esta diferencia de trato puede disuadir a sujetos pasivos que habiten en un monumento histórico situado en el territorio de un Estado miembro de ejercer su actividad en otro Estado miembro.

27 No obstante, sólo podría existir discriminación entre residentes y no residentes en el sentido del Tratado si, pese a su residencia en Estados miembros diferentes, se comprobara que, respecto al objeto y al contenido de las disposiciones nacionales controvertidas, ambas

categorías de sujetos pasivos se hallan en una situación comparable (véase la sentencia Comisión/Estonia, C-39/10, EU:C:2012:282, apartado 51).

28 Pues bien, el Tribunal de Justicia considera que no sucede así en el litigio principal.

29 En efecto, el objeto de la normativa nacional controvertida en el litigio principal, tal y como se desprende, en particular, de la exposición de motivos de la proposición de ley que dio lugar a la Ley del impuesto sobre la renta de 2001, es la conservación y preservación del patrimonio cultural e histórico de los Países Bajos mediante la deducibilidad especial de determinados gastos relativos a los monumentos declarados como tales, en particular, de aquellos que son utilizados como vivienda por su propietario.

30 Por otro lado, es esta finalidad la que llevó al Reino de los Países Bajos a abrir dicha deducibilidad a los sujetos pasivos propietarios de monumentos declarados como tales situados en los Países Bajos aun cuando residieran en otro Estado miembro, según se desprende de las observaciones escritas presentadas por el Gobierno neerlandés.

31 En consecuencia, el hecho de reservar exclusivamente a los propietarios de monumentos situados en el territorio nacional el beneficio de una ventaja fiscal cuya finalidad es preservar el patrimonio cultural e histórico de los Países Bajos es inherente al objetivo perseguido por el legislador nacional.

32 La diferencia de trato que se deriva de ello se aplica, pues, a categorías de contribuyentes que no puede considerarse se hallen en situaciones objetivamente comparables.

33 Sólo podría ser de otro modo en el supuesto de que el sujeto pasivo demostrase que el monumento del que es propietario, aunque situado en territorio de un Estado miembro distinto del Reino de los Países Bajos, forma parte no obstante del patrimonio cultural e histórico neerlandés y que, por ello, podría ser objeto de la protección conferida por la Ley neerlandesa de monumentos históricos de no ser por su extraterritorialidad.

34 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa de un Estado miembro que, en nombre de la protección del patrimonio cultural e histórico nacional, reserve exclusivamente a los propietarios de monumentos situados en su territorio la posibilidad de deducir los gastos relativos a monumentos declarados como tales, siempre que esta posibilidad se ofrezca también a los propietarios de monumentos que puedan vincularse al patrimonio cultural e histórico de dicho Estado miembro a pesar de que estén situados en el territorio de otro Estado miembro.

Costas

35 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa de un Estado miembro que, en nombre de la protección del patrimonio cultural e histórico nacional, reserve exclusivamente a los propietarios de monumentos situados en su territorio la posibilidad de deducir los gastos relativos a monumentos declarados como tales, siempre que esta posibilidad se ofrezca también a los propietarios de monumentos que puedan vincularse al patrimonio cultural e histórico de dicho Estado miembro a pesar

de que estén situados en el territorio de otro Estado miembro.

Firmas

* Lengua de procedimiento: neerlandés.