SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 11 de septiembre de 2014 (*)

«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»

En el asunto C-489/13,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el hof van beroep te Antwerpen (Bélgica), mediante resolución de 3 de septiembre de 2013, recibida en el Tribunal de Justicia el 10 de septiembre de 2013, en el procedimiento entre

Ronny Verest,

Gaby Gerards

y

Belgische Staat,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. J.L. da Cruz Vilaça, Presidente de Sala, y los Sres. J.-C. Bonichot (Ponente) y A. Arabadjiev, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Jääskinen;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Gobierno belga, por el Sr. J.-C. Halleux y la Sra. M. Jacobs, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno francés, por los Sres. G. de Bergues y J.-S. Pilczer, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. A. Cordewener y W. Roels, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 63 TFUE y 65 TFUE.

2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre el Sr. Verest y la Sra. Gerards, por un lado, y el Belgische Staat, por otro, en relación con el tratamiento fiscal, en Bélgica, de un bien inmueble situado en Francia.

Marco jurídico

3 El artículo 7, apartado 1, del Código del Impuesto sobre la Renta de 1992 (en lo sucesivo, «CIR 92») dispone:

«§ 1. Los rendimientos inmobiliarios serán:

1° para los inmuebles que no estén arrendados:

a) para los bienes situados en Bélgica:

— la renta catastral cuando se trate de bienes inmuebles no edificados, de material y de herramientas que tengan carácter inmobiliario por su naturaleza o su destino o de las viviendas a que se refiere el artículo 12, § 3;

— la renta catastral incrementada un 40 [%] cuando se trate de otros bienes;

b) para los bienes situados en el extranjero: el valor arrendaticio;

[...]»

4 El artículo 13 del CIR 92 establece:

«Por lo que respecta al valor arrendaticio, el alquiler y las ventajas arrendaticias de los bienes inmuebles, se entenderá por rendimiento neto el importe bruto del rendimiento disminuido, por los gastos de mantenimiento y de reparación, en un:

– 40 [%] en el caso de los bienes inmuebles edificados así como del material y las herramientas que tengan carácter inmobiliario por su naturaleza o su destino [...]

[...]»

5 El artículo 155 del CIR 92 establece:

«Los rendimientos exentos en virtud de convenios internacionales para evitar la doble imposición serán computados para determinar la deuda tributaria, si bien ésta se reducirá proporcionalmente al porcentaje de los rendimientos exentos sobre el total de los rendimientos.

[...]».

6 El artículo 3, apartado 1, del Convenio entre Francia y Bélgica para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa y jurídica recíproca en materia de impuesto sobre la renta, firmado en Bruselas el 10 de marzo de 1964 (en lo sucesivo, «Convenio para evitar la doble imposición»), tiene la siguiente redacción:

«Los rendimientos procedentes de bienes inmuebles, incluidos los accesorios así como el ganado muerto o vivo de las empresas agrícolas y forestales, sólo tributarán en el Estado contratante en el que se encuentren dichos bienes.»

7 El artículo 19, A, apartados 2 y 4, del Convenio para evitar la doble imposición establece:

«La doble imposición se evitará del siguiente modo:

A. En lo que se refiere a Bélgica:

[...]

2. Los rendimientos distintos de los contemplados en el apartado 1 anterior estarán exentos de los impuestos belgas mencionados en el artículo 2, apartado 3, A, del presente Convenio, cuando su tributación esté atribuida en exclusiva a Francia.

[...]

4. Sin perjuicio de las disposiciones anteriores, los impuestos belgas objeto del presente Convenio podrán calcularse, sobre los rendimientos imponible en Bélgica en virtud del citado Convenio, al tipo correspondiente al conjunto de los rendimientos imponibles de acuerdo con la legislación belga.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

8 De la resolución de remisión resulta que los demandantes en el litigio principal residen en Bélgica, donde sus rendimientos están sujetos al impuesto. Tras la compra de un bien inmueble en Francia en el mes de agosto de 2004, presentaron, al año siguiente, una declaración fiscal que fue objeto de correcciones por parte de las autoridades tributarias belgas. Estas correcciones fueron impugnadas por los demandantes, que recurrieron ante el rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Tribunal de Primera Instancia de Amberes).

9 A raíz de la desestimación de su recurso, los demandantes en el litigio principal interpusieron recurso de apelación ante el hof van beroep te Antwerpen (Tribunal de Apelación de Amberes).

10 A juicio de este último órgano jurisdiccional, el litigio del que conoce se refiere al tratamiento fiscal en Bélgica de un bien inmueble situado en Francia. Señala a este respecto que, en virtud del Convenio para evitar la doble imposición, los rendimientos de los bienes inmuebles sólo tributan en el Estado en el que se encuentra el bien. Esta exención va acompañada en favor del Reino de Bélgica de una reserva de progresividad en virtud de la cual los rendimientos inmobiliarios de los bienes situados en Francia pueden computarse para calcular el tipo aplicable a los rendimientos que tributan en Bélgica.

11 El hof van beroep te Antwerpen señala asimismo que el rendimiento de los bienes no arrendados, situados en Bélgica, se determina sobre la base de la renta catastral y que un hipotético rendimiento inmobiliario se determina de manera similar en Francia. No obstante, de conformidad con el artículo 7 del CIR 92, el rendimiento de los bienes inmuebles no arrendados, pero situados en un Estado distinto a Bélgica, se determinará en función de su valor arrendaticio. La renta catastral belga y la renta catastral francesa son comparables, pero la renta catastral es, por regla general, inferior al valor arrendaticio.

12 A la luz de estas consideraciones, 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?»

Sobre la cuestión prejudicial

Sobre el alcance de la cuestión prejudicial

13 Procede recordar que, en el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, establecido por el artículo 267 TFUE, corresponde a este Tribunal proporcionar al órgano jurisdiccional nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce. Desde este punto de vista, corresponde, en su caso, al Tribunal de Justicia reformular las cuestiones que se le han planteado (sentencia Brey, C-140/12, EU:C:2013:565, apartado 31 y jurisprudencia citada).

14 Por ello, para poder dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente, procede apreciar la normativa nacional controvertida en el litigio principal en su contexto fáctico y jurídico, tal como resulta de la resolución de remisión.

15 Consta que, en el asunto principal, se cuestiona el tratamiento fiscal de los rendimientos de un bien inmueble no arrendado adquirido en Francia por residentes belgas, los demandantes en el litigio principal. En virtud del Convenio para evitar la doble imposición celebrado entre estos dos Estados miembros, los rendimientos inmobiliarios correspondientes a dicho inmueble sólo tributan en Francia. No obstante, una cláusula, denominada «de reserva de progresividad», permite a las autoridades belgas computar dichos rendimientos a fin de determinar el tipo impositivo que se aplica únicamente a los rendimientos imposables en Bélgica.

16 Asimismo, el órgano jurisdiccional remitente señala que el método de determinación de los rendimientos procedentes de inmuebles no arrendados es diferente según que el bien esté situado en Bélgica o en otro Estado miembro. Así, de la resolución de remisión resulta que, en el asunto principal, el rendimiento del 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.

17 A la vista de lo anterior, procede, por tanto, 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

18 Debe recordarse de entrada que, en virtud de reiterada jurisprudencia, al no existir medidas de unificación o de armonización adoptadas por la Unión Europea, los Estados miembros siguen siendo competentes para establecer los criterios de imposición de las rentas y del patrimonio con el fin de suprimir, en su caso mediante acuerdo, la doble imposición. En este contexto, los Estados miembros son libres, en el marco de los convenios bilaterales celebrados para evitar la

doble imposición, para fijar los criterios de sujeción a efectos del reparto de la competencia fiscal (sentencia Imfeld y Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, apartado 41 y jurisprudencia citada).

19 No obstante, dicho reparto de la competencia fiscal no permite a los Estados miembros aplicar medidas contrarias a las libertades de circulación garantizadas por el Tratado FUE. En efecto, por lo que respecta al ejercicio de la potestad tributaria repartida de este modo en virtud de convenios bilaterales para evitar la doble imposición, los Estados miembros están obligados a ajustarse a las normas de la Unión (sentencia Imfeld y Garcet, EU:C:2013:822, apartado 42).

20 De ello se desprende 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 bien se sitúe en ese Estado miembro o en otro Estado miembro.

21 A este respecto, procede recordar que las medidas prohibidas por el artículo 63 TFUE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen las que pueden disuadir a los residentes de un Estado miembro de realizar inversiones en otros Estados miembros (sentencia Libert y otros, C-197/11 y C-203/11, EU:C:2013:288, apartado 44).

22 En una situación como la del asunto principal, consta que se computan todos los rendimientos inmobiliarios de los residentes belgas para fijar el tipo impositivo que se aplica a sus rendimientos imponible en Bélgica. Asimismo, 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 arrendaticio utilizado para la determinación del rendimiento de un bien de este tipo situado en otro Estado miembro.

23 Incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar si, por ello, los rendimientos imponible de los residentes belgas propietarios de un bien inmueble no arrendado situado en un Estado miembro distinto a Bélgica pueden estar sujetos a un tipo impositivo superior al aplicable a los rendimientos de los citados residentes que dispongan de un bien comparable en Bélgica.

24 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.

Sobre la existencia de una justificación de la restricción a la libre circulación de capitales

25 De conformidad con el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital.

26 Esta disposición, en cuanto constituye una excepción a la libre circulación de capitales, debe ser objeto de una interpretación estricta. Por lo tanto, no puede interpretarse en el sentido de que toda normativa fiscal que distinga entre los contribuyentes en función del lugar en que residen o del Estado en el que invierten sus capitales es automáticamente compatible con el Tratado (véase la sentencia Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, apartado 55 y jurisprudencia citada).

27 En efecto, la excepción establecida en la referida disposición está limitada, a su vez, por el artículo 65 TFUE, apartado 3, que prescribe que las disposiciones nacionales a que se refiere el

apartado 1 de dicho artículo «no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal como la define el artículo 63» (véase la sentencia *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, EU:C:2014:249, apartado 56).

28 De este modo, las diferencias de trato permitidas por el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), deben distinguirse de las discriminaciones prohibidas por el apartado 3 de este mismo artículo. Pues bien, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, para que una normativa fiscal nacional pueda considerarse 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 (véase la sentencia *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, EU:C:2014:249, apartado 57).

29 Por una parte, en el litigio principal, consta que, en virtud del Convenio para evitar la doble imposición tal como se aplica en Bélgica, los rendimientos inmobiliarios de los bienes situados en Francia no tributan en Bélgica, mientras que los rendimientos inmobiliarios de los bienes situados en este último Estado miembro se incluyen en la base imponible. No obstante, dicho Convenio permite a las autoridades belgas computar los rendimientos inmobiliarios de los bienes situados en Francia a fin de determinar, con arreglo a la «reserva de progresividad» prevista por el citado Convenio, el tipo impositivo que se aplica únicamente a los rendimientos imposables en Bélgica.

30 Procede señalar que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta 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 (véase, en este sentido, la sentencia *Asscher*, C-107/94, EU:C:1996:251, apartado 47).

31 El objetivo 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.

32 A la luz de este objetivo, 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.

33 Por otra parte, debe observarse que el Gobierno belga no ha invocado ningún objetivo de interés general que pueda servir de justificación.

34 Habida cuenta del conjunto de consideraciones expuestas, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que 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.

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 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.

Firmas

* Lengua de procedimiento: neerlandés.