

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 30 de junio de 2016 (*)

«Procedimiento prejudicial — Libre circulación de capitales — Artículos 63 TFUE y 65 TFUE — Artículo 4 TUE — Fiscalidad directa — Tributación de los dividendos — Convenio bilateral para evitar la doble imposición — Estado tercero — Ámbito de aplicación»

En el asunto C-176/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el tribunal de première instance de Liège (Tribunal de Primera Instancia de Lieja, Bélgica), mediante resolución de 30 de marzo de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de abril de 2015, en el procedimiento entre

Guy Riskin,

Geneviève Timmermans

y

État belge,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. A. Arabadjiev, Presidente de Sala, los Sres. C.G. Fernlund (Ponente) y S. Rodin, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Sr. Riskin y de la Sra. Timmermans, por los Sres. J.-P. Douny y R. Douny, avocats;
- en nombre del Gobierno belga, por la Sra. M. Jacobs y el Sr. J.-C. Halleux, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. T. Henze y B. Beutler, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. S. Simmons y el Sr. L. Christie, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. S. Ford, Barrister;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. W. Roels y la Sra. C. Soulay, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 12 de abril de 2016;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 63 TFUE y 65 TFUE en relación con el artículo 4 TUE.

2 Esta petición ha sido presentada en el marco de un litigio entre el Sr. Guy Riskin y la Sra. Geneviève Timmermans, por un lado, y el État belge (Estado belga), por otro, en relación con la tributación, en Bélgica, de los dividendos percibidos de una sociedad establecida en Polonia y que han sido objeto de una retención en la fuente en este último Estado miembro.

Marco jurídico

Derecho belga

3 El artículo 5 del code des impôts sur les revenus de 1992 (Código belga del impuesto sobre la renta 1992) (en lo sucesivo, «CIR 92») establece:

«Los habitantes del Reino están sujetos al impuesto sobre la renta de las personas físicas en razón de todos sus ingresos imponible previstos en el presente Código, aunque algunos de estos ingresos se hayan generado o percibido en el extranjero.»

4 El artículo 6 del CIR 92 dispone:

«Serán rendimientos imponible el total de los rendimientos netos menos los gastos deducibles.

El total de los rendimientos netos equivale a la suma de los rendimientos netos de las siguientes categorías:

- 1.º rendimientos de los bienes inmobiliarios;
- 2.º rendimientos del capital y de los bienes mobiliarios;
- 3.º rendimientos del trabajo;
- 4.º rendimientos varios.»

5 Conforme al artículo 17, apartado 1, de dicho Código:

«Los rendimientos del capital y de los bienes mobiliarios están integrados por todos los ingresos procedentes de activos mobiliarios, con independencia de la forma en que estos estén invertidos, a saber:

- 1.º dividendos;

[...]»

6 El artículo 285 del citado Código dispone:

«En lo que se refiere a los rendimientos del capital y de los bienes mobiliarios [...], una cuota global

del impuesto extranjero será fiscalmente deducible cuando dichos rendimientos hayan sido gravados en el extranjero con un impuesto análogo al impuesto sobre la renta de las personas físicas, al impuesto de sociedades, o al impuesto de no residentes, y cuando dichos capitales y bienes estén afectados en Bélgica al ejercicio de la actividad profesional.

[...]»

7 El artículo 286 del mismo Código, en su versión aplicable al ejercicio fiscal controvertido en el asunto principal, establece:

«La cuota global del impuesto extranjero se establece en una fracción igual a un 15/85 del rendimiento neto, antes de la deducción de la retención mobiliaria y, en su caso, del impuesto recaudado por el Estado de residencia.

[...]»

Convenio para evitar la doble imposición entre Bélgica y Polonia

8 El Convenio entre el Reino de Bélgica y la República de Polonia destinado a evitar la doble imposición y a prevenir el fraude y la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, y su protocolo, firmados en Varsovia el 20 de agosto de 2001 (en lo sucesivo, «Convenio belga-polaco»), establece en su artículo 10:

«1. Los dividendos pagados por una sociedad residente en un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante, esos dividendos también pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que tenga su residencia la sociedad que paga los dividendos, de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es residente del otro Estado contratante, el impuesto exigible no podrá ser superior al:

a) 5 % del importe bruto de los dividendos, si el beneficiario efectivo es una sociedad (distinta de una sociedad personalista):

– que posea directamente al menos el 25 % del capital de la sociedad que paga los dividendos, o

– que posea directamente al menos el 10 % del capital de la sociedad que paga los dividendos cuando el valor de inversión de la participación sea, como mínimo, de 500 000 euros o su contravalor en otra moneda;

b) el 15 % del importe bruto de los dividendos, en todos los demás casos.

Este apartado no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los cuales se paguen los dividendos.

3. El término “dividendos” empleado en el presente artículo significa los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas ?incluso las satisfechas en forma de intereses? sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que las satisface.

[...]»

9 El artículo 23, apartado 1, letra b), del Convenio belga-polaco dispone:

«1. Por lo que respecta a Bélgica, la doble imposición se evitará de la siguiente manera:

[...]

b) Sin perjuicio de las disposiciones de la legislación belga relativas a la deducción fiscal en Bélgica de los impuestos pagados en el extranjero, cuando un residente en Bélgica perciba ingresos que formen parte de sus rendimientos globales sujetos al impuesto belga y que consistan en dividendos no exentos del impuesto belga en virtud de la letra c) de este mismo apartado, en intereses o en cánones, los impuestos polacos recaudados sobre dichos ingresos se deducirán del impuesto belga correspondiente a tales rendimientos.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

10 El Sr. Riskin y la Sra. Timmermans, residentes belgas, poseen una participación en una sociedad establecida en Polonia. Durante el año 2009 percibieron dividendos por dicha participación sobre los cuales Polonia practicó una retención en la fuente del 15 %.

11 Durante el año 2012, los servicios de inspección de la Administración tributaria belga giraron al Sr. Riskin y a la Sra. Timmermans una liquidación complementaria a su declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio fiscal de 2010. Dicha Administración consideró que, con arreglo al artículo 10 del Convenio belga-polaco y de los artículos 5, 6 y 17, apartado 1, del CIR 92, los dividendos procedentes de la sociedad establecida en Polonia debían tributar en Bélgica al tipo del 25 %.

12 El Sr. Riskin y la Sra. Timmermans presentaron una reclamación contra dicha liquidación complementaria alegando que, conforme al artículo 23 del Convenio belga-polaco, del impuesto debido en Bélgica debía deducirse el impuesto abonado en Polonia.

13 La Administración tributaria respondió que el artículo 23 del citado Convenio prevé la posibilidad de deducir del impuesto belga el impuesto polaco sin perjuicio de la aplicación de la normativa belga, a saber, el artículo 285 del CIR 92, el cual sólo permite dicha deducción si los capitales y bienes que han generado los dividendos de que se trate están afectados en Bélgica al ejercicio de una actividad profesional. Al estimar que no sucedía así en el presente asunto, la Administración tributaria belga denegó la deducción de la retención en la fuente practicada en Polonia del impuesto debido en Bélgica y, por tanto, desestimó la reclamación.

14 El Sr. Riskin y la Sra. Timmermans interpusieron ante el tribunal remitente un recurso contra esta decisión de la Administración tributaria alegando que, a diferencia del Convenio belga-polaco, otros convenios para evitar la doble imposición celebrados entre Bélgica y ciertos Estados terceros, no miembros de la Unión Europea, no establecen una remisión al Derecho belga y permiten por tanto imputar el impuesto pagado en esos Estados terceros en el impuesto debido en Bélgica, sin tomar en consideración los requisitos previstos por el Derecho belga. Los recurrentes en el asunto principal estiman que no es legítimo que Bélgica pueda conceder a un Estado tercero un trato fiscal más favorable que el otorgado a los Estados miembros.

15 En estas circunstancias, el tribunal de première instance de Liège (Tribunal de Primera Instancia de Lieja, Bélgica) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Los principios del Derecho de la Unión consagrados en el artículo 63 TFUE, en relación con el artículo 4 TUE, se oponen a la norma prevista en el artículo 285 del CIR 92, por la que se admite implícitamente la doble imposición de los dividendos extranjeros obtenidos por una persona física residente en Bélgica, en la medida en que permite al Estado belga favorecer discrecionalmente, según las disposiciones de Derecho belga a las que se remite el Convenio para evitar la doble imposición negociado por Bélgica, esto es, según el artículo 285, que establece los requisitos de deducción, o el artículo 286, que fija únicamente el tipo de deducción de la cuota fija del impuesto, las inversiones efectuadas en terceros Estados (Estados Unidos) en detrimento de las que puedan efectuarse en los Estados miembros de la Unión Europea (Polonia)?

2) ¿El artículo 285 del CIR 92 vulnera los artículos 49 TFUE, 56 TFUE y 58 TFUE, en la medida en que supedita la posibilidad de deducir el impuesto extranjero del impuesto belga al requisito de que el capital y los bienes que generan los ingresos estén afectados en Bélgica al ejercicio de la actividad profesional?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la admisibilidad de la segunda cuestión prejudicial

16 El Gobierno belga considera que la segunda cuestión prejudicial, relativa a la posibilidad de deducir del impuesto debido en Bélgica el impuesto abonado en el extranjero, siempre y cuando los capitales o bienes de los que procedan los rendimientos estén afectados en Bélgica al ejercicio de la actividad profesional, es inadmisibile, puesto que la resolución del litigio pendiente ante el tribunal remitente no depende de la eventual respuesta a dicha cuestión.

17 Procede recordar, a este respecto, que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, las cuestiones relativas a la interpretación del Derecho de la Unión planteadas por el juez nacional en el marco fáctico y normativo definido bajo su responsabilidad, y cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia, disfrutan de una presunción de pertinencia. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulta patente que la interpretación solicitada del Derecho de la Unión no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o también cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para responder eficazmente a las cuestiones planteadas (sentencia de 21 de mayo de 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, apartado 29 y jurisprudencia citada).

18 En el presente caso, se deriva claramente de los autos presentados ante el Tribunal de Justicia que los capitales o bienes de los que proceden los dividendos de que se trata en el asunto principal no están afectados al ejercicio de una actividad profesional, ni en Bélgica ni en ningún otro Estado miembro. En estas circunstancias, la segunda cuestión prejudicial debe considerarse hipotética y, por tanto, inadmisibile.

Primera cuestión prejudicial

19 Con carácter preliminar, debe señalarse que no se alega que los dividendos procedentes de una sociedad establecida en Polonia reciban un trato diferente de los procedentes de una sociedad establecida en Bélgica, sino que se afirma que los dividendos procedentes de una sociedad establecida en Polonia reciben un trato distinto de los procedentes de una sociedad establecida en un Estado tercero.

20 Es cierto que, a diferencia del Convenio belga-polaco, que para establecer los requisitos de la deducción del impuesto retenido en la fuente en Polonia del impuesto debido en Bélgica remite a la normativa belga, otros convenios para evitar la doble imposición celebrados entre el Reino de Bélgica y otros Estados terceros no prevén tal remisión y permiten, de este modo, sin tomar en consideración los requisitos establecidos por el Derecho belga, imputar el impuesto retenido en la fuente en esos Estados terceros en el impuesto debido en Bélgica.

21 Por lo que se refiere al asunto principal, la remisión al Derecho belga tiene como consecuencia que el impuesto sobre los dividendos retenido en la fuente en Polonia no puede ser deducido del impuesto debido en Bélgica porque no se cumple el requisito establecido en el artículo 285 del CIR 92 ?a saber, la afectación de los capitales y bienes de los que proceden los dividendos de que se trate al ejercicio de una actividad profesional en Bélgica?, mientras que se habría concedido dicha deducción, sin que hubiera sido necesario que se cumpliera el requisito de la afectación, si los dividendos hubieran procedido de un Estado tercero con el que el Reino de Bélgica hubiera celebrado un convenio para evitar la doble imposición que estableciera un derecho incondicional a dicha deducción.

22 Por tanto, mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente solicita, en esencia, que se dilucide si las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, en relación con el artículo 4 TUE, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que un Estado miembro no extienda, en una situación como la controvertida en el litigio principal, el trato favorable otorgado a un accionista residente por un convenio fiscal bilateral para evitar la doble imposición celebrado entre dicho Estado miembro y un Estado tercero, mediante el cual el impuesto retenido en la fuente por el Estado tercero se deduce de modo incondicional del impuesto debido en el Estado miembro de residencia del accionista, a un accionista residente que percibe dividendos procedentes de un Estado miembro con el que ese mismo Estado miembro de residencia ha celebrado un convenio fiscal bilateral para evitar la doble imposición que supedita la concesión de tal deducción al cumplimiento de requisitos adicionales previstos por el Derecho nacional.

23 Conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, 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 no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlo en otros Estados (sentencia de 17 de septiembre de 2015, *Miljoen y otros*, C-10/14, C-14/14 y C-17/14, EU:C:2015:608, apartado 44 y jurisprudencia citada).

24 En el presente caso, no se discute que la situación de los residentes belgas, como el Sr. Riskin y la Sra. Timmermans, que perciben dividendos procedentes de otros Estados miembros, como la República de Polonia, y que, para tener derecho a deducir el impuesto retenido en la fuente del impuesto debido en Bélgica, deben cumplir el requisito previsto en el artículo 285 del CIR 92 es menos favorable que la situación de los residentes belgas que perciben dividendos procedentes de un Estado tercero con el que el Reino de Bélgica haya celebrado un convenio bilateral que establezca un derecho incondicional a dicha deducción.

25 Tal trato desfavorable puede disuadir a los residentes belgas de realizar inversiones en los Estados miembros con los que el Reino de Bélgica no haya celebrado un convenio bilateral que establezca un derecho incondicional a deducir el impuesto retenido en la fuente del impuesto debido en Bélgica y, por tanto, constituye una restricción a la libre circulación de capitales, prohibida, en principio, por el artículo 63 TFUE, apartado 1.

26 No obstante, de acuerdo con el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), «lo dispuesto en el

artículo 63 [TFUE] 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 los lugares donde esté invertido su capital».

27 Esta excepción, que debe interpretarse de modo estricto, está limitada, a su vez, por el artículo 65 TFUE, apartado 3, que establece que las disposiciones nacionales a que se refiere el apartado 1 de ese artículo «no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63 [TFUE]» (sentencia de 13 de marzo de 2014, Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, apartado 62 y jurisprudencia citada).

28 Por consiguiente, procede distinguir los tratos diferenciados permitidos por el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), 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 que establece una distinción entre los contribuyentes según el lugar en que están invertidos sus capitales pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que esa diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por una razón imperiosa de interés general (sentencia de 13 de marzo de 2014, Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, apartado 63 y jurisprudencia citada).

29 A este respecto, debe recordarse que corresponde a cada Estado miembro organizar, observando el Derecho de la Unión, su sistema de tributación de los beneficios distribuidos y determinar, en este contexto, la base imponible y el tipo impositivo que se aplican al accionista beneficiario, y que, al no existir medidas de unificación o de armonización adoptadas por la Unión, los Estados miembros siguen siendo competentes para fijar, mediante convenio o unilateralmente, los criterios de reparto de su poder tributario (véase, en ese sentido, la sentencia de 20 de mayo de 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, EU:C:2008:289, apartado 48).

30 Por consiguiente, ante las disparidades existentes entre las normativas fiscales de los distintos Estados miembros que se derivan de dicha situación, un Estado miembro podrá verse inducido a aplicar, mediante convenio o unilateralmente, un trato distinto a los dividendos procedentes de diferentes Estados miembros que tenga en cuenta tales disparidades (véase, en ese sentido, la sentencia de 20 de mayo de 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, EU:C:2008:289, apartado 49).

31 En el contexto de los convenios fiscales bilaterales, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deriva que el ámbito de aplicación de tales convenios está limitado a las personas físicas o jurídicas mencionadas en éstos. Del mismo modo, las ventajas previstas en ellos forman parte integrante del conjunto de normas convencionales y contribuyen al equilibrio general de las relaciones recíprocas entre los dos Estados parte (véanse, en ese sentido, las sentencias de 5 de julio de 2005, D., C-376/03, EU:C:2005:424, apartados 54, 61 y 62, y de 20 de mayo de 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, EU:C:2008:289, apartados 50 y 51). Debe señalarse, como ha hecho la Abogado General en el apartado 43 de sus conclusiones, que dicha situación es la misma ya se trate de los convenios para evitar la doble imposición celebrados con los Estados miembros o con Estados terceros.

32 Por lo que se refiere al asunto principal, debe señalarse que las situaciones en las que se concede la ventaja de una deducción incondicional son aquellas en las que el Reino de Bélgica se ha comprometido, en el marco de los convenios fiscales bilaterales para prevenir la doble imposición celebrados con determinados Estados terceros que han practicado una retención en la fuente relativa a los dividendos, a permitir a los residentes belgas deducir dicha retención del impuesto debido en Bélgica.

33 De ello se deduce que el ámbito de aplicación de un convenio de este tipo se circunscribe a los residentes belgas que perciben dividendos que proceden de un Estado tercero y que han sido objeto de una retención en la fuente en este último. No puede considerarse que sea una ventaja separable del resto de dicho convenio el hecho de que la ventaja de que se trata sólo se conceda a los residentes belgas comprendidos en el ámbito de aplicación de dicho convenio, dado que, como se menciona en el apartado 31 de la presente sentencia, dicha ventaja forma parte integrante de las normas convencionales y contribuye al equilibrio general de las relaciones recíprocas entre los dos Estados parte de dicho convenio.

34 En estas circunstancias, los residentes belgas, como los recurrentes en el asunto principal, que perciben dividendos procedentes de Estados miembros, como la República de Polonia, y que, para tener derecho a deducir el impuesto retenido en la fuente del impuesto debido en Bélgica, deben cumplir el requisito previsto en el artículo 285 del CIR 92 no se encuentran en una situación objetivamente comparable a la de los residentes belgas que perciben dividendos procedentes de un Estado tercero con el que el Reino de Bélgica haya celebrado un convenio bilateral para evitar la doble imposición que establezca un derecho incondicional a dicha deducción.

35 De lo anterior se deriva que un trato desfavorable como el controvertido en el asunto principal no constituye un obstáculo prohibido por las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales.

36 Finalmente, respecto a la cooperación leal establecida en el artículo 4 TUE, basta con recordar que dicho artículo no puede interpretarse en el sentido de que hace nacer una obligación independiente a cargo de los Estados miembros que vaya más allá de las obligaciones que pueden corresponderles en virtud de los artículos 63 TFUE y 65 TFUE (véase, en ese sentido, el auto de 19 de septiembre de 2012, Levy y Sebbag, C-540/11, no publicado, EU:C:2012:581, apartados 27 a 29).

37 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los artículos 63 TFUE y 65 TFUE, en relación con el artículo 4 TUE, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que un Estado miembro no extienda, en una situación como la controvertida en el litigio principal, el trato favorable otorgado a un accionista residente por un convenio fiscal bilateral para evitar la doble imposición celebrado entre dicho Estado miembro y un Estado tercero, mediante el cual el impuesto retenido en la fuente por el Estado tercero se deduce de modo incondicional del impuesto debido en el Estado miembro de residencia del accionista, a un accionista residente que percibe dividendos procedentes de un Estado miembro con el que ese mismo Estado miembro de residencia ha celebrado un convenio fiscal bilateral para evitar la doble imposición que supedita la concesión de tal deducción al cumplimiento de requisitos adicionales previstos por el Derecho nacional.

Costas

38 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 Sexta) declara:

Los artículos 63 TFUE y 65 TFUE, en relación con el artículo 4 TUE, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que un Estado miembro no extienda, en una situación como la controvertida en el litigio principal, el trato favorable otorgado a un accionista residente por un convenio fiscal bilateral para evitar la doble imposición celebrado entre dicho Estado miembro y un Estado tercero, mediante el cual el impuesto retenido en la fuente por el Estado tercero se deduce de modo incondicional del impuesto debido en el Estado miembro de residencia del accionista, a un accionista residente que percibe dividendos procedentes de un Estado miembro con el que ese mismo Estado miembro de residencia ha celebrado un convenio fiscal bilateral para evitar la doble imposición que supedita la concesión de tal deducción al cumplimiento de requisitos adicionales previstos por el Derecho nacional.

Firmas

* Lengua de procedimiento: francés.