SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 22 de diciembre de 2008 *

En el asunto C-282/07,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por la cour d'appel de Liège (Bélgica), mediante resolución de 6 de junio de 2007, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de junio de 2007, en el procedimiento entre

État belge — SPF Finances

y

Truck Center SA,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, y el Sr. T. von Danwitz, la Sra. R. Silva de Lapuerta (Ponente) y los Sres. G. Arestis y J. Malenovský, Jueces;

* Lengua de procedimiento: francés.

Abogado General: Sra. J. Kokott;
Secretaria: Sra. K. Sztranc-Sławiczek, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 15 de mayo de 2008;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Truck Center SA, por los Sres. X. Thiebaut y X. Pace, avocats;

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

— en nombre del Gobierno francés, por el Sr. J.-C. Gracia, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno neerlandés, por la Sra. C.M. Wissels y el Sr. Y. de Vries, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno portugués, por el Sr. L.I. Fernandes y el Sr. V.B. Guimarães, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. T. Harris, en calidad de agente, asistida por la Sra. K. Bacon, Barrister;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. J.-P. Keppenne y R. Lyal, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 18 de septiembre de 2008;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 73 B y 73 D del Tratado CE (actualmente, artículos 56 CE y 58 CE, respectivamente).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio ente el Estado belga y Truck Center SA (anteriormente, Truck Restaurant Habay; en lo sucesivo, «Truck Center»), con domicilio social en Bélgica, en relación con la imposición de intereses adeudados por esa sociedad, durante los años 1994 a 1996, por un préstamo concedido por SA Wickler Finances (en lo sucesivo, «Wickler Finances»), con domicilio social en Luxemburgo.

Marco jurídico

3 Según el órgano jurisdiccional remitente, las disposiciones de la normativa nacional aplicables al litigio principal son las siguientes.

4 El artículo 266 del code des impôts sur les revenus 1992 (Código belga del impuesto sobre la renta; en lo sucesivo, «CIR 1992») dispone:

«En las condiciones y dentro de los límites que fije, el Rey podrá renunciar total o parcialmente a percibir la retención sobre las rentas de capital y bienes mobiliarios, siempre que se trate de rentas percibidas por beneficiarios que puedan ser identificados […].»

5 El artículo 267 del CIR 1992 es del siguiente tenor:

«Estará sujeto a la retención sobre las rentas de capital mobiliario la atribución o el pago de rentas, en dinero o en especie. Se considera atribución, en particular, la consignación de una renta en el haber de una cuenta abierta a su beneficiario, aunque dicha cuenta esté indisponible, siempre que la indisponibilidad resulte de un acuerdo expreso o tácito con el beneficiario. […]»

6 Los artículos 105 a 119 del Real Decreto por el que se desarrolla el code des impôts sur les revenus 1992, de 27 de agosto de 1993 (en lo sucesivo, «AR/CIR 1992») se refieren a la renuncia total o parcial a percibir la retención sobre las rentas del capital mobiliario (impuesto retenido en la fuente sobre las rentas del capital mobiliario).

7 El artículo 105, apartado 3, letra b), del AR/CIR 1992 dispone que, con arreglo a los mencionados artículos, se entiende por «inversores profesionales» las sociedades residentes.

8 En virtud del artículo 107, apartado 2, punto 9, letra c), del AR/CIR 1992, se renuncia totalmente a la percepción de la retención sobre las rentas de capital mobiliario procedentes de créditos y préstamos cuyos beneficiarios sean inversores profesionales.

9 El Convenio entre Bélgica y Luxemburgo para evitar la doble imposición y regular otras cuestiones en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio, y su protocolo

final, firmados en Luxemburgo el 17 de septiembre de 1970 (en lo sucesivo, «Convenio belgo-luxemburgués»), establecen las reglas para el reparto de la competencia tributaria entre el Reino de Bélgica y el Gran Ducado de Luxemburgo.

10 El artículo 11 de dicho Convenio dispone:

«1. Los intereses procedentes de un Estado contratante atribuidos a un residente del otro Estado contratante serán gravados en este último Estado.

2. Sin embargo, esos intereses podrán ser gravados en el Estado contratante del que procedan de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero el impuesto así determinado no podrá exceder del 15 por 100 de su importe.

3. Como excepción al apartado 2, los intereses no podrán ser gravados en el Estado contratante del que procedan cuando sean atribuidos a una empresa del otro Estado contratante.

No se aplicará el apartado anterior cuando se trate de:

1º Intereses de obligaciones y otros títulos de crédito, excepto los de créditos comerciales representados por efectos de comercio.

2º Intereses atribuidos por una sociedad residente en un Estado contratante a otra sociedad residente en el otro Estado contratante que posea directa o indirectamente al menos el 25 por 100 de las acciones o participaciones con derecho de voto de la primera sociedad.»

11 El artículo 23 del mencionado convenio establece:

«1. Los residentes en Luxemburgo evitarán la doble imposición de la siguiente manera:

[…]

2. El impuesto percibido en Bélgica de acuerdo con el presente Convenio:

[…]

b) sobre los intereses sujetos al régimen establecido en el artículo 11, apartado 2, se imputará al impuesto correspondiente a esas mismas rentas que se perciba en Luxemburgo. No obstante, el importe así deducido no podrá superar la parte proporcional del impuesto correspondiente a las rentas procedentes de Bélgica, ni el importe correspondiente a la retención en la fuente practicada en Luxemburgo sobre rentas análogas pagaderas a residentes en Bélgica. Dicho impuesto percibido en Bélgica sólo podrá deducirse de las rentas imponibles en

Luxemburgo en la medida en que exceda de la retención practicada en Luxemburgo sobre rentas análogas atribuidas a residentes en Bélgica.

[…]»

Litigio principal y cuestión prejudicial

12 El 25 de febrero de 1992, Wickler Finances, que posee el 48 % del capital de Truck Center, prestó a esta sociedad la cantidad de 50 millones de BEF.

13 Entre los años 1994 y 1996, los intereses de dicho préstamo se contabilizaron pero no se abonaron, y tampoco se practicó ninguna retención sobre las rentas de capital mobiliario.

14 El 11 de diciembre de 1997, se notificó a Truck Center la práctica de oficio de una retención sobre rentas de capital mobiliario al tipo del 13,39 % para los años 1994 y 1995, y del 15 % para el año 1996.

15 El 17 de diciembre de 1998, Truck Center presentó una reclamación contra esa retención de oficio ante el Directeur régional des contributions competente.

16 Mediante resolución de 15 de diciembre de 2004, dicho Director regional mantuvo el principio de imposición de los intereses en concepto de retención sobre las rentas del capital mobiliario.

17 El 15 de marzo de 2005, Truck Center interpuso un recurso ante el tribunal de première instance de Arlon.

18 Mediante resolución de 17 de mayo de 2006, el tribunal de première instance de Arlon estimó el recurso de Truck Center por considerar que, al reservar el beneficio de la renuncia a percibir la retención sobre las rentas del capital mobiliario únicamente a las sociedades residentes del Reino de Bélgica, la normativa belga era contraria al artículo 56 CE.

19 El 7 de julio de 2006, el Estado belga interpuso recurso de apelación contra esa resolución ante el órgano jurisdiccional remitente.

20 En esas circunstancias, la cour d'appel de Liège decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«Los artículos 105, punto 3, letra b), y 107, apartado 2, punto 9, del Real Decreto por el que se desarrolla el CIR 1992, adoptados con arreglo al artículo 266 del CIR 1992, en relación con el artículo 23 del Convenio belgo-luxemburgués […] ¿vulneran el artículo 73 […] del Tratado […], en la medida en que, al reservar exclusivamente la renuncia a la retención en la fuente sobre las rentas de capital mobiliario, prevista en el artículo 107, apartado 2, punto 9, a los intereses atribuidos a las sociedades residentes, por una parte, disuaden a las sociedades residentes de tomar capitales a préstamo de sociedades establecidas en otro Estado miembro y, por otra parte, constituyen un obstáculo para que las sociedades establecidas en otro Estado miembro inviertan capitales en sociedades domiciliadas en Bélgica mediante la concesión de préstamos?»

Sobre la cuestión prejudicial

21 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si los artículos 73 B y 73 D del Tratado se oponen a la normativa de un Estado miembro que establece la retención en la fuente del impuesto sobre los intereses abonados por una sociedad residente en ese Estado a una sociedad beneficiaria domiciliada en otro Estado miembro, exonerando a la vez de esa retención los intereses abonados a una sociedad beneficiaria residente en el primer Estado miembro.

22 Con carácter preliminar, procede recordar que, al no existir medidas de unificación o de armonización comunitaria, concretamente al amparo del artículo 293 CE, segundo guión, los Estados miembros siguen siendo competentes para fijar, mediante convenio o de forma unilateral, los criterios de reparto de su poder tributario con el fin, en particular, de suprimir la doble imposición (véanse las sentencias de 12 de mayo de 1998, Gilly, C-336/96, Rec. p. I-2793, apartados 24 y 30; de 21 de septiembre de 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec. p. I-6161, apartado 57; de 5 de julio de 2005, D.,

C-376/03, Rec. p. I-5821, apartado 52; de 19 de enero de 2006, Bouanich, C-265/04, Rec. p. I-923, apartado 49; de 7 de septiembre de 2006, N, C-470/04, Rec. p. I-7409, apartado 44; de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec. p. I-11673, apartado 52, y de 14 de diciembre de 2006, Denkavit Internationaal y Denkavit France, C-170/05, Rec. p. I-11949, apartado 43).

23 Sin embargo, no menos cierto es que, en lo que atañe al ejercicio del poder tributario repartido de esta manera, los Estados miembros no pueden dejar de cumplir las normas comunitarias (véanse las sentencias, antes citadas, Saint-Gobain ZN, apartado 58, y Denkavit Internationaal y Denkavit France, apartado 44). En particular, dicho reparto de la competencia en materia tributaria no permite a los Estados miembros introducir una discriminación contraria a las normas comunitarias (sentencias antes citadas Bouanich, apartado 50, y Denkavit Internationaal y Denkavit France, apartado 44).

24 En esas circunstancias, procede determinar si una normativa como la controvertida en el litigio principal está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 73 B del Tratado relativo a la libre circulación de capitales o de los artículos 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación) y 58 del Tratado CE (actualmente artículo 48 CE) sobre la libertad de establecimiento.

25 Recuérdese, a este respecto que, según reiterada jurisprudencia, están comprendidas dentro del ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento las disposiciones nacionales que son de aplicación a la posesión, por un nacional del Estado miembro de que se trate, 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 dicha sociedad y le permite determinar las actividades de ésta

(sentencias de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. p. I-7995, apartado 31; de 13 de marzo de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rec. p. I-2107, apartado 27, y de 6 de diciembre de 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Rec. p. I-10451, apartado 29).

26 En el presente asunto, la aplicación del artículo 11, apartado 3, párrafo segundo, punto 2, del Convenio belgo-luxemburgués depende de la importancia de la participación que la sociedad beneficiaria de los intereses posee en el capital de la sociedad que los distribuye.

27 En efecto, dicha disposición prevé que los intereses atribuidos por una sociedad residente en un Estado contratante a una sociedad residente en otro Estado contratante, que posea directa o indirectamente al menos el 25 % de las acciones o de las participaciones con derecho de voto de la primera sociedad, pueden someterse a tributación en el Estado contratante del que proceden.

28 Por otra parte, de la resolución de remisión se desprende que Wickler Finances posee el 48 % del capital de Truck Center.

29 En principio, este nivel de participación confiere a Wickler Finances una influencia cierta en las decisiones y actividades de Truck Center.

30 Por consiguiente, dicha normativa debe examinarse a la luz de los artículos 52 y 58 del Tratado.

31 La libertad de establecimiento, que el artículo 52 del Tratado reconoce a los nacionales comunitarios y que implica para ellos el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas, en las mismas condiciones fijadas por la legislación del Estado miembro de establecimiento para sus propios nacionales, comprende, conforme al artículo 58 del Tratado, para las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y cuyo domicilio social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad Europea, el derecho a ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de una filial, sucursal o agencia (véase la sentencia de 16 de julio de 1998, ICI, C-264/96, Rec. p. I-4695, apartado 20, así como las sentencias antes citadas Saint-Gobain ZN, apartado 35; Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, apartado 41; Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, apartado 42, y Denkavit Internationaal y Denkavit France, apartado 20).

32 Respecto a las sociedades, procede señalar que su domicilio, en el sentido del artículo 58 del Tratado, sirve para determinar, a semejanza de la nacionalidad de las personas físicas, su sujeción al ordenamiento jurídico de un Estado miembro. Admitir que el Estado miembro de residencia pueda aplicar libremente un trato distinto por el mero hecho de que el domicilio de una sociedad se halle en otro Estado miembro privaría de contenido al artículo 52 del Tratado. La libertad de establecimiento pretende, así, garantizar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, al prohibir cualquier discriminación basada en el lugar del domicilio de las sociedades (véanse las sentencias Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, antes citada, apartado 43; Denkavit Internationaal y Denkavit France, antes citada, apartado 22, y de 26 de junio de 2008, Burda, C-284/06, Rec. p. I-4571, apartado 77).

33 Además, según reiterada jurisprudencia, deben considerarse restricciones a la libertad de establecimiento todas las medidas que prohíban, obstaculicen o hagan menos interesante el ejercicio de dicha libertad (véanse las sentencias de 30 de noviembre de 1995, Gebhard, C-55/94, Rec. p. I-4165, apartado 37; de 5 de octubre de 2004, CaixaBank France, C-442/02, Rec. p. I-8961, apartado 11, y Columbus Container Services, antes citada, apartado 34).

34 En el presente asunto, de la normativa controvertida en el litigio principal resulta que las modalidades de percepción del impuesto varían en función del lugar del domicilio de la sociedad beneficiaria de los intereses.

35 En efecto, con arreglo a dicha normativa, la retención sobre las rentas del capital mobiliario grava los intereses abonados a una sociedad beneficiaria no residente, mientras que no se aplica a los intereses abonados a una sociedad beneficiaria residente, que son gravados con el impuesto de sociedades al que está sometida esa sociedad.

36 No obstante, para determinar si una diferencia de trato fiscal resulta discriminatoria, es preciso averiguar si, con la medida nacional controvertida, las sociedades de que se trata se encuentran en una situación objetivamente comparable (sentencia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, antes citada, apartado 46).

37 De reiterada jurisprudencia se desprende que la discriminación consiste en la aplicación de normas diferentes a situaciones comparables o bien en la aplicación de la

misma norma a situaciones diferentes (véanse las sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225, apartado 30; de 11 de agosto de 1995, Wielockx, C-80/94, Rec. p. I-2493, apartado 17, y Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, antes citada, apartado 46).

38 Ahora bien, en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y la de los no residentes no son, por lo general, comparables (sentencias antes citadas Schumacker, apartado 31, y Wielockx, apartado 18).

39 En consecuencia, una diferencia de trato entre contribuyentes residentes y no residentes no puede calificarse, como tal, de discriminación en el sentido del Tratado (véanse las sentencias antes citadas Wielockx, apartado 19, y Denkavit Internationaal y Denkavit France, apartado 24).

40 Por consiguiente, procede examinar si tal es el caso en el litigio principal.

41 A este respecto, ha de señalarse que la diferencia de trato establecida por la normativa fiscal controvertida en el litigio principal entre las sociedades beneficiarias de rentas del capital, consistente en la aplicación de técnicas de imposición diferentes en función de que dichas sociedades estén establecidas en Bélgica o en otro Estado miembro, se refiere a situaciones que no son objetivamente comparables.

42 En efecto, en primer lugar, cuando la sociedad que distribuye los intereses y la sociedad beneficiaria de esos intereses residen en Bélgica, la posición del Estado belga difiere de la que adopta cuando una sociedad residente en ese Estado abona intereses a una sociedad no residente, ya que, en el primer caso, el Estado belga actúa en calidad de Estado de residencia de las sociedades interesadas y que, en el segundo caso, actúa como Estado de origen de los intereses.

43 En segundo lugar, el pago de intereses por una sociedad residente a otra sociedad residente y el pago de intereses por una sociedad residente a una sociedad no residente dan lugar a distintas imposiciones, basadas en fundamentos jurídicos diferentes.

44 Así, por una parte, si bien es cierto que la retención sobre las rentas del capital mobiliario no se percibe sobre los intereses abonados por una sociedad residente a otra sociedad residente, no lo es menos que, con arreglo a las disposiciones del CIR 1992, dichos intereses son gravados por el Estado belga, ya que están sometidos, por parte de esta última sociedad y por el mismo concepto que los otros ingresos de ésta, al impuesto de sociedades.

45 Por otra parte, el Estado belga procede a la retención en la fuente sobre los intereses abonados por una sociedad residente a una sociedad no residente ejerciendo la facultad que, en virtud del convenio belgo-luxemburgués, dicho Estado y el Gran Ducado de Luxemburgo se reservaron mutuamente en el reparto de sus poderes de imposición.

46 Por lo tanto, esas diferentes modalidades de percepción del impuesto constituyen el corolario del hecho de que las sociedades beneficiarias residentes y no residentes estén sujetas a imposiciones diferentes.

47 Por último, esas diferentes técnicas de imposición reflejan la diferencia de las situaciones en las que se encuentran dichas sociedades en lo que respecta a la recaudación del impuesto.

48 En efecto, si bien las sociedades beneficiarias residentes están sometidas directamente al control de la administración tributaria belga, que puede garantizar la recaudación del impuesto por vía de apremio, no ocurre lo mismo con las sociedades beneficiarias no residentes ya que, para éstas, la recaudación del impuesto requiere la cooperación de la administración tributaria de su Estado de residencia.

49 A mayor abundamiento, además de referirse a situaciones que no son objetivamente comparables, la diferencia de trato derivada de la normativa fiscal controvertida en el litigio principal no proporciona necesariamente una ventaja a las sociedades beneficiarias residentes, pues, por una parte, como destacó el Gobierno belga en la vista, dichas sociedades están obligadas a efectuar pagos anticipados del impuesto de sociedades y, por otra, el tipo de la retención sobre las rentas del capital mobiliario percibido sobre los intereses abonados a una sociedad no residente es netamente inferior al del impuesto de sociedades, cobrado sobre las rentas de las sociedades residentes beneficiarias de intereses.

50 En estas circunstancias, dicha diferencia de trato no constituye una restricción a la libertad de establecimiento en el sentido del artículo 52 del Tratado.

51 En lo que atañe a la existencia de una restricción a los movimientos de capitales en el sentido del artículo 73 B del Tratado, basta señalar que la conclusión a la que se ha llegado en el apartado anterior de la presente sentencia es también válida respecto de las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales (sentencias de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec. p. I-11753, apartado 60, y Columbus Container Services, antes citada, apartado 56).

52 Por consiguiente, a la vista del conjunto de consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que los artículos 52, 58, 73 B y 73 D del Tratado deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa fiscal de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, que establece una retención en la fuente del impuesto sobre los intereses abonados por una sociedad residente en ese Estado a una sociedad beneficiaria residente en otro Estado miembro, exonerando de esa retención los intereses abonados a una sociedad beneficiaria residente en el primer Estado miembro cuyas rentas son gravadas en este último Estado miembro con el impuesto de sociedades.

Costas

53 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 Cuarta) declara:

Los artículos 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación), 58 del Tratado CE (actualmente artículo 48 CE), 73 B del Tratado CE y 73 D del Tratado CE (actualmente, artículos 56 CE y 58 CE, respectivamente) deben interpretarse en el sentido de que no son contrarios a una normativa fiscal de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, que establece una retención en la fuente del impuesto sobre los intereses abonados por una sociedad residente en ese Estado a una sociedad beneficiaria residente en otro Estado miembro, eximiendo de esa retención los intereses abonados a una sociedad beneficiaria del primer Estado miembro cuyas rentas están sujetas a tributación en ese último Estado miembro en virtud del impuesto de sociedades.

Firmas