SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 13 de abril de 2000 *

En el asunto C-251/98,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), por el Gerechtshof te 's-Gravenhage (Países Bajos), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

C. Baars

e

Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 6 y 52 del Tratado CE (actualmente artículos 12 CE y 43 CE, tras su modificación) y de los artículos 73 B y 73 D del Tratado CE (actualmente artículos 56 CE y 58 CE),

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres.: D.A.O. Edward, Presidente de Sala; C. Gulmann, J.-P. Puissochet, P. Jann y M. Wathelet (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. S. Alber;
Secretaria: Sra. D. Louterman-Hubeau, administradora principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre del Gobierno neerlandés, por el Sr. M. Fierstra, juridisch adviseur en funciones de hoofd van de dienst Europees recht del ministerie van Buitenlandse zaken, en calidad de Agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por la Sra. H. Michard y el Sr. P. van Nuffel, miembros del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Gobierno neerlandés, representado por el Sr. M. Fierstra y la Sra. J. van Bakel, adjunt-juridisch adviseur del dienst Europees recht del ministerie van Buitenlandse zaken, en calidad de Agente, asistidos por el Sr. S. Verheij, funcionario del ministerie van Financiën, y de la Comisión, representada por el Sr. P. van Nuffel, expuestas en la vista de 24 de junio de 1999;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 14 de octubre de 1999;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 8 de julio de 1998, recibida en el Tribunal de Justicia el 10 de julio siguiente, el Gerechtshof te 's-Gravenhage planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE) dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 6 y 52 del Tratado CE (actualmente artículos 12 CE y 43 CE, tras su modificación) y de los artículos 73 B y 73 D del Tratado CE (actualmente artículos 56 CE y 58 CE).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el Sr. Baars, nacional neerlandés, y la Administración tributaria neerlandesa en relación con la negativa de ésta a concederle una reducción fiscal en materia del Impuesto sobre el Patrimonio

Marco jurídico nacional

3 En los Países Bajos, el Impuesto sobre el Patrimonio fue establecido mediante la Wet op de vemogensbelasting 1964 (Ley de 16 de diciembre de 1964, del Impuesto sobre el Patrimonio, Stbl. 1964, p. 520; en lo sucesivo, «Ley del Impuesto sobre el Patrimonio»). Se trata de un impuesto anual directo sobre el patrimonio cuyo tipo es del ocho por mil del patrimonio total.

4 Según el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, están sometidos a dicho impuesto todas las personas físicas que residan en los Países Bajos (sujetos pasivos por obligación personal) y todas las personas físicas que, aunque no residan en los Países Bajos, tengan bienes en este Estado (sujetos pasivos por obligación real). En el caso de los sujetos pasivos por obligación personal, este impuesto grava el conjunto de su patrimonio, independientemente de dónde se encuentre. Respecto a los sujetos pasivos por obligación real, el Impuesto sobre el Patrimonio grava la parte de éste que se encuentre en los Países Bajos.

5 A tenor del artículo 3, apartado 2, de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, el patrimonio imponible está constituido por el valor de los bienes, incluidas las participaciones y acciones de sociedades, deducido el valor de las deudas.

6 La Wet tot uitbreiding van de ordernemingsvrijstelling in de vermogensbelasting 1986 (Ley de 24 de abril de 1986, mediante la que se extiende la exención de

empresa en el marco del Impuesto sobre el Patrimonio, Stbl. 1986, p. 248) insertó en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio una exención del Impuesto denominada «exención de empresa».

7 El artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, modificada, que establece la exención de empresa en favor de los sujetos pasivos, dispone, en los apartados 2 y 3, letra c), lo siguiente:

«2. En el caso del sujeto pasivo por cuenta del cual se gestionen una o varias empresas [...] el patrimonio invertido en tales empresas quedará exento:

a) si dicho patrimonio no excediere de 135.000 NLG, en un 100 %;

b) si dicho patrimonio excediere de 135.000 NLG, en 135.000 NLG incrementados en un 50 % del patrimonio que exceda de esta cantidad, hasta un máximo de 1.541.000 NLG.

3. Si el patrimonio invertido en una o varias empresas en el sentido del apartado 2 no excediere de 2.947.000 NLG o si no se gestionare por cuenta del

sujeto pasivo ninguna empresa, el apartado 2 se aplicará por analogía y, a tal fin, se entenderá por patrimonio invertido el patrimonio correspondiente a:

[...]

c) acciones o participaciones que constituyan para el sujeto pasivo una participación sustancial, en el sentido de la Wet op de inkomstenbelasting 1964, en una sociedad establecida en los Países Bajos, siempre que no se trate de una sociedad de inversiones en el sentido del artículo 28 de la Wet op de vennootschapsbelasting (Ley de 1969 del Impuesto sobre Sociedades).

[...]»

8 El concepto de «participación sustancial» que figura en el artículo 7, apartado 3, letra c), de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, modificada, se define en el artículo 39, apartado 3, de la Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Ley de 16 de diciembre de 1964, del Impuesto sobre la Renta, Stbl. 1990, p. 103). A tenor de este artículo:

«Se considerará que existe participación sustancial si, durante los últimos cinco años, directa o indirectamente, el sujeto pasivo hubiere sido, por sí solo o con su cónyuge y parientes por consanguinidad o afinidad en línea directa y en segundo

grado en línea colateral, titular de, al menos, una tercera parte de las acciones y, por sí solo o con su cónyuge, de, al menos, siete centésimas partes del capital nominal desembolsado [...]»

El procedimiento principal

9 El Sr. Baars reside en los Países Bajos. Es titular de la totalidad de las acciones de Ballyard Foods Limited (en lo sucesivo, «Ballyard»), sociedad irlandesa con domicilio social en Dublín, Irlanda.

10 Del auto de remisión se deduce que estas acciones constituyen una participación sustancial en una sociedad en el sentido del ordenamiento jurídico neerlandés.

11 A los fines de liquidación del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio fiscal de 1994, el Sr. Baars declaró un patrimonio, a 1 de enero de 1994, de 2.650.600 NLG, que incluía el valor de sus acciones en Ballyard, correspondiente, en la misma fecha, a 749.800 NLG.

12 Alegando que sus acciones en Ballyard constituían una participación sustancial en el sentido del Derecho neerlandés, el Sr. Baars solicitó acogerse a la exención de empresa establecida en el artículo 7, apartado 3, de la Ley del Impuesto sobre el

Patrimonio, modificada, y reducir en un importe de 442.400 NLG su patrimonio imponible.

13 El Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem (Inspector Jefe del Servicio Tributario de Particulares/Empresas Gorichem; en lo sucesivo, «Inspector») no negó que la participación del Sr. Baars en Ballyard constituyera una participación sustancial en el sentido del Derecho neerlandés. No obstante, denegó la exención solicitada debido a que Ballyard no cumplía el requisito de establecimiento en los Países Bajos exigido en el artículo 7, apartado 3, letra c), de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, modificada.

14 La reclamación presentada el 9 de noviembre de 1995 por el Sr. Baars contra esta denegación fue desestimada por el Inspector el 27 de septiembre de 1996.

15 El Sr. Baars interpuso un recurso contra esta decisión desestimatoria ante el Gerechtshof te's-Gravenhage. En el marco de este recurso, el Sr. Baars afirmó, entre otros extremos, que limitar la exención de empresa a las participaciones en sociedades establecidas en los Países Bajos era contrario a los artículos 52 del Tratado, que consagra la libertad de establecimiento, y 73 B del Tratado, que prohíbe las restricciones a los movimientos de capitales entre los Estados miembros.

16 Por entender que la interpretación de los artículos 6, 52, 73 B y 73 D del Tratado era necesaria para dirimir el litigio, el Gerechtshof te 's-Gravenhage resolvió plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 6 o 52 del Tratado CE en el sentido de que se oponen a una restricción derivada de una disposición de la normativa de

un Estado miembro relativa al Impuesto sobre el Patrimonio que prevé que el patrimonio invertido en acciones de una empresa —siempre que constituyan una participación sustancial— está exento del Impuesto sobre el Patrimonio del accionista, pero limita la exención a las acciones en sociedades domiciliadas en ese Estado miembro?

2) Si se responde afirmativamente a la primera cuestión, ¿deben interpretarse los artículos 73 B y 73 D del Tratado CE en el sentido de que una disposición restrictiva como la descrita en la primera cuestión es incompatible con dichos artículos?»

Sobre la primera cuestión prejudicial

17 Hay que recordar, en primer lugar, que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben ejercerla respetando el Derecho comunitario y deben abstenerse de toda discriminación basada en la nacionalidad (sentencias de 11 de agosto de 1995, Wielockx, C-80/94, Rec. p. I-2493, apartado 16, y de 29 de abril de 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Rec. p. I-2651, apartado 19).

18 Respecto al artículo 52 del Tratado, el Gobierno neerlandés alega que las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento no se aplican a una situación como la del demandante del procedimiento principal, a la que, en

su opinión, únicamente se aplican las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales.

19 Por consiguiente, debe comprobarse si las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento, especialmente el artículo 52 del Tratado, son aplicables a una situación como la del demandante del procedimiento principal, que dio lugar a la remisión prejudicial.

20 A este respecto, procede recordar que la participación sustancial en el sentido del Derecho neerlandés, que consiste esencialmente en la titularidad en los últimos cinco años de, como mínimo, un tercio de las acciones de una sociedad y de más de siete centésimas del capital nominal desembolsado, no implica necesariamente el control o la gestión de la sociedad, que forman parte del ejercicio del derecho de establecimiento. En consecuencia, el hecho de que un Estado miembro no conceda a sus sujetos pasivos la exención de empresa por razón de la participación sustancial, en el sentido de la normativa nacional, en sociedades establecidas en otros Estados miembros no tiene necesariamente incidencia en la libertad de establecimiento.

21 No obstante, debe señalarse que la situación que dio lugar al procedimiento principal es la de un nacional de un Estado miembro que reside en este Estado miembro y es titular de la totalidad de las acciones de una sociedad establecida en otro Estado miembro. Pues bien, una participación del 100 % en el capital de una sociedad con domicilio social en otro Estado miembro incluye indudablemente al sujeto pasivo en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas al derecho de establecimiento.

22 Efectivamente, del artículo 52, párrafo segundo, del Tratado se deduce que la libertad de establecimiento comprende la constitución y gestión de empresas, especialmente de sociedades, en un Estado miembro por un nacional de otro Estado miembro. Así, ejerce su derecho de establecimiento el nacional de un Estado miembro que es titular 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 la sociedad y le permite determinar las actividades de ésta.

23 Respecto al artículo 6 del Tratado, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deduce que este artículo, que establece un principio general de prohibición de cualquier discriminación por razón de la nacionalidad, está destinado a aplicarse de manera independiente sólo en situaciones regidas por el Derecho comunitario para las cuales el Tratado no prevea unas normas específicas contra la discriminación (sentencias de 30 de mayo de 1989, Comisión/Grecia, 305/87, Rec. p. 1461, apartados 12 y 13; de 12 de abril de 1994, Halliburton Services, C-1/93, Rec. p. I-1137, apartado 12, y Royal Bank of Scotland, antes citada, apartado 20).

24 Pues bien, el principio de no discriminación ha sido aplicado, en el ámbito del derecho de establecimiento, por el artículo 52 del Tratado (sentencias Halliburton Services, antes citada, apartado 12, y de 29 de febrero de 1996, Skanavi y Chryssanthakopoulos, C-193/94, Rec.p. I-929, apartado 21).

25 Por consiguiente, el artículo 6 del Tratado no se aplica en el asunto principal.

26 Por tanto, procede comprobar, como pide fundamentalmente el órgano jurisdiccional nacional en su primera cuestión, si el artículo 52 se opone a una normativa tributaria de un Estado miembro, como la controvertida en el asunto principal, que, en el supuesto de que la participación en el capital de una sociedad confiera al titular de acciones una influencia real en las decisiones de la sociedad y le permita determinar las actividades de ésta, lo que evidentemente siempre sucede en el caso de una participación del 100 % en el capital de una sociedad,

— concede a los nacionales de los Estados miembros que residen en su territorio una exención total o parcial del Impuesto sobre el Patrimonio por razón del patrimonio invertido en acciones de la sociedad,

— pero somete esta exención al requisito de que la sociedad en la que se posee la participación esté establecida en el Estado miembro de que se trate, y la deniega, por tanto, a los titulares de acciones de sociedades establecidas en otros Estados miembros.

27 El artículo 52 del Tratado constituye una de las disposiciones fundamentales del Derecho comunitario y es directamente aplicable en los Estados miembros desde el final del período transitorio. En virtud de esta disposición, la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro lleva consigo el acceso a las actividades por cuenta propia y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales (sentencias de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, 270/83, Rec. p. 273, apartado 13, y Royal Bank of Scotland, antes citada, apartado 22).

28 Debe precisarse que, si bien el artículo 52 del Tratado, al igual que las demás disposiciones relativas a la libertad de establecimiento, se propone, en especial, según su tenor literal, asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, se opone, asimismo, a que el Estado miembro de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales (en este sentido, véanse las sentencias de 27 de septiembre de 1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, Rec. p. 5483, apartado 16; de 16 de julio de 1998, ICI, C-264/96, Rec. p. I-4695, apartado 21, y de 18 de noviembre de 1999, X e Y, C-200/98, Rec. p. I-8261, apartado 26).

29 Del mismo modo, el artículo 52 del Tratado se opone a que un Estado miembro obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de los nacionales de los Estados miembros que residan en su territorio.

30 Al denegar la ventaja fiscal que constituye la exención de empresas a los nacionales de los Estados miembros que residan en los Países Bajos y que, haciendo uso de su derecho de libre establecimiento, gestionan una sociedad con domicilio social en un Estado miembro distinto de los Países Bajos, cuando concede esta ventaja a los nacionales de los Estados miembros que residen en los Países Bajos y que son titulares de una participación sustancial en una sociedad con domicilio social en el territorio de este Estado miembro, la normativa nacional controvertida en el procedimiento principal consagra una diferencia de trato entre sujetos pasivos basada en el criterio del domicilio social de las sociedades de las que son accionistas dichos sujetos pasivos.

31 Esta diferencia de trato entre sujetos pasivos es, en principio, contraria al artículo 52 del Tratado.

32 Por consiguiente, procede examinar si existe una eventual justificación de esta diferencia de trato desde el punto de vista de las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento.

33 A este respecto, el Gobierno neerlandés alega que el hecho de limitar la exención de empresa únicamente a las acciones en sociedades con domicilio social en los Países Bajos se justifica por la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario neerlandés.

34 En opinión de este Gobierno, la exención de empresa está destinada a atenuar los efectos de la doble imposición —en términos económicos— que resultaría de gravar los beneficios de la sociedad en concepto de Impuesto sobre Sociedades y el patrimonio invertido por el accionista en dicha sociedad en concepto de Impuesto sobre el Patrimonio.

35 Únicamente el patrimonio invertido en acciones de una sociedad establecida en los Países Bajos queda total o parcialmente exento del Impuesto sobre el Patrimonio en la medida en que los beneficios que esta sociedad obtiene en los Países Bajos son los únicos sometidos en este Estado miembro al Impuesto sobre Sociedades. El patrimonio invertido en acciones de una sociedad con domicilio social en otro Estado miembro no debe acogerse a la exención del Impuesto sobre el Patrimonio porque los beneficios obtenidos por esta sociedad no están sometidos al Impuesto sobre Sociedades en los Países Bajos, de forma que no existe doble imposición que deba compensarse.

36 No puede acogerse esta alegación.

37 Es cierto que el Tribunal de Justicia ha considerado que la necesidad de garantizar la coherencia del régimen tributario puede justificar una normativa que restrinja las libertades fundamentales (sentencias de 28 de enero de 1992, Bachmann, C-204/90, Rec. p. I-249, y Comisión/Bélgica, C-300/90, Rec. p. I-305).

38 Sin embargo, no sucede así en el presente asunto.

39 Por una parte, no existe doble imposición de los beneficios, ni siquiera en términos económicos, ya que el Impuesto controvertido en el procedimiento principal no grava el beneficio distribuido a los accionistas en forma de dividendo, sino el patrimonio de los accionistas a través del valor de la participación en el capital de una sociedad. Por lo demás, el hecho de que la sociedad obtenga o no beneficios carece de relevancia para la exigibilidad del Impuesto sobre el Patrimonio.

40 Por otra parte, mientras que, en los asuntos Bachmann y Comisión/Bélgica, antes citados, existía un vínculo directo entre el carácter deducible de las primas abonadas en el marco de los contratos de seguro de vejez y fallecimiento y la tributación de las cantidades percibidas en cumplimiento de dichos contratos, vínculo que debía preservarse para salvaguardar la coherencia del sistema tributario de que se trataba en dichos asuntos, en el presente caso no existe ningún vínculo directo de esta naturaleza, puesto que se trata de dos Impuestos distintos que gravan a sujetos pasivos diferentes. Por tanto, para la concesión a los accionistas de una deducción fiscal en materia de Impuesto sobre el

Patrimonio, carece de pertinencia el hecho de que las sociedades establecidas en los Países Bajos estén sometidas en este Estado miembro al Impuesto de Sociedades y las sociedades establecidas en otro Estado miembro no lo estén.

41 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que el artículo 52 del Tratado se opone a una normativa tributaria de un Estado miembro como la controvertida en el asunto principal, que, en el supuesto de que la participación en el capital de una sociedad confiera al titular de acciones una influencia real en las decisiones de la sociedad y le permita determinar las actividades de ésta,

— concede a los nacionales de los Estados miembros que residen en su territorio una exención total o parcial del Impuesto sobre el Patrimonio por razón del patrimonio invertido en acciones de la sociedad,

— pero somete esta exención al requisito de que la sociedad en la que se posea la participación esté establecida en el Estado miembro de que se trate, y la deniega, por tanto, a los titulares de acciones de sociedades establecidas en otros Estados miembros.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

42 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión, no es preciso responder a la segunda.

Costas

43 Los gastos efectuados por el Gobierno neerlandés y por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. 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.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Gerechtshof te 's-Gravenhage mediante resolución de 8 de julio de 1998, declara:

El artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación) se opone a una normativa tributaria de un Estado miembro, como la controvertida en el asunto principal, que, en el supuesto de que la participación

en el capital de una sociedad confiera al titular de acciones una influencia real en las decisiones de la sociedad y le permita determinar las actividades de ésta,

— concede a los nacionales de los Estados miembros que residen en su territorio una exención total o parcial del Impuesto sobre el Patrimonio por razón del patrimonio invertido en acciones de la sociedad,

— pero somete esta exención al requisito de que la sociedad en la que se posea la participación esté establecida en el Estado miembro de que se trate, y la deniega, por tanto, a los titulares de acciones de sociedades establecidas en otros Estados miembros.

Edward Gulmann Puissochet

Jann Wathelet

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 13 de abril de 2000.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Quinta

D.A.O. Edward