SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 16 de julio de 2009 *

En el asunto C-128/08,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el tribunal de première instance de Lieja (Bélgica), mediante resolución de 20 de marzo de 2008, recibida en el Tribunal de Justicia el 28 de marzo de 2008, en el procedimiento entre

Jacques Damseaux

y

État belge,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, y los Sres. M. Ilešič, A. Borg Barthet, E. Levits (Ponente) y J.-J. Kasel, Jueces;

* Lengua de procedimiento: francés.

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;
Secretaria: Sra. R. Şereş, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 5 de febrero de 2009;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Sr. Damseaux, por el Sr. E. Traversa, avocat;

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

— en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma y C. Blaschke, en calidad de agentes;

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

— en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. I. Bruni, en calidad de agente, asistida por el Sr. P. Gentili, avvocato dello Stato;

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

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. L. Seeboruth y la Sra. S. Ford, en calidad de agentes;

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

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, 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 56 CE y 293 CE.

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Sr. Damseaux y la administración fiscal belga en relación con la imposición, en Bélgica, de rentas que éste había percibido de una sociedad establecida en Francia y por las que ya fue gravado en este último Estado.

Marco jurídico

3 El Convenio de 10 de marzo de 1964 celebrado entre Bélgica y Francia para evitar la doble imposición y para establecer normas de asistencia administrativa y jurídica recíproca en materia de impuestos sobre la renta, en su versión modificada por el Protocolo firmado en Bruselas el 8 de febrero de 1999 (en lo sucesivo, «Convenio franco-belga»), establece en su artículo 15:

«1. Los dividendos que se hayan generado en un Estado contratante y que se abonen a un residente del otro Estado contratante tributarán en este otro Estado.

2. No obstante, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3, dichos dividendos podrán ser gravados en el Estado contratante en el cual tenga su domicilio la sociedad que abone los dividendos y según la legislación del citado Estado, si bien el impuesto así creado no podrá ser superior:

[…]

b) al 15 % del importe bruto de los dividendos […]

Este apartado no contempla la tributación de la sociedad por los beneficios que sirvan para el pago de los dividendos.

[…]

4. A menos que no tenga derecho al pago previsto en el apartado 3, un residente en Bélgica que perciba dividendos de una sociedad residente en Francia podrá solicitar la devolución de la retención a cuenta correspondiente a tales dividendos que haya sido abonada, en su caso, por la sociedad distribuidora. Francia podrá practicar sobre el importe de las cantidades devueltas la retención en la fuente a que se refiere el apartado 2 del presente artículo al tipo aplicable a los dividendos a los que correspondan las cantidades devueltas.

[…]»

4 El artículo 19, A, del Convenio franco-belga dispone:

«La doble imposición se evitará de la siguiente forma:

A. Por lo que atañe a Bélgica:

1. Las rentas y los rendimientos de los capitales mobiliarios a los que sea aplicable el régimen establecido en el artículo 15, apartados 2 a 4, que hayan soportado efectivamente en Francia la retención en la fuente y que sean percibidos por sociedades residentes en Bélgica que sean sujetos pasivos del impuesto de sociedades, estarán exentas del impuesto de sociedades y del impuesto sobre los dividendos en las condiciones previstas por la legislación interna belga, mediante la percepción de la retención a cuenta sobre las rentas del capital mobiliario al tipo normal sobre su importe neto del impuesto francés.

Por lo que atañe a las rentas y a los rendimientos a los que se refiere el párrafo precedente, que sean percibidos por otros residentes en Bélgica […], que hayan soportado efectivamente en Francia la retención en la fuente, del impuesto devengado

en Bélgica sobre su importe neto de retención francesa deberá deducirse, por un lado, la retención a cuenta sobre las rentas del capital mobiliario al tipo normal y, por otro, la cuota a tanto alzado del impuesto extranjero que sea deducible en las condiciones fijadas por la legislación belga, sin que la citada cuota pueda ser inferior al 15 % del importe neto.

Por lo que atañe a los dividendos a los que sea aplicable el régimen establecido en el artículo 15, apartados 2 y 3, y que se atribuyan a una persona física residente en Bélgica, ésta podrá conseguir, en lugar de la imputación de la cuota a tanto alzado de impuesto extranjero a que antes se ha hecho referencia, por razón de tales rentas, la imputación del crédito fiscal al tipo y según las modalidades previstas en la legislación belga a favor de los dividendos distribuidos por sociedades residentes en Bélgica, a condición de formular la correspondiente solicitud por escrito a más tardar dentro del plazo señalado para la presentación de su declaración anual.

[…]»

5 El code des impôts sur les revenus de 1992 (Código del impuesto sobre la renta), texto refundido aprobado mediante Real Decreto de 10 de abril de 1992 y ratificado por la Ley de 12 de junio de 1992 (suplemento del *Moniteur belge* de 30 de julio de 1992; en lo sucesivo, «CIR 1992»), establece en su artículo 171:

«Como excepción a lo dispuesto en los artículos 130 a 168, serán gravados separadamente, salvo si el impuesto así calculado, incrementado con el impuesto que grave las demás rentas, fuere superior al que daría lugar la aplicación de dichos artículos al conjunto de las rentas imponibles:

[…]

2º*bis* al tipo del 15 %:

[…]

b) los dividendos contemplados en el artículo 269, punto 2, párrafo segundo, párrafo tercero y párrafo undécimo».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

6 El Sr. Damseaux, residente belga, percibió desde 2005 hasta 2007 dividendos de la sociedad anónima Total, con domicilio social en Francia, en la que poseía 5.463 acciones.

7 A estos dividendos se les practicó primero en Francia una retención en la fuente del 25 %. En aplicación del artículo 15, apartado 2, del Convenio franco-belga, el Sr. Damseaux pudo solicitar el reembolso de una parte de dicha retención, con el fin de que dichos dividendos sólo fueran objeto de una retención del 15 %.

8 La cantidad restante tras dicha imposición fue sometida en Bélgica a una retención a cuenta sobre las rentas del capital mobiliario (précompte mobilier) del 15 %.

9 Por considerar que sus dividendos de origen francés soportaban una carga fiscal mayor que sus dividendos de origen belga y que, el Reino de Bélgica, como Estado miembro de residencia, al haber aceptado que la República Francesa practicara una retención en la

fuente, debería permitir imputar el impuesto francés a la retención a cuenta belga o bien renunciar a esta retención con el fin de suprimir la doble imposición, el Sr. Damseaux presentó reclamaciones contra las liquidaciones practicadas por la administración fiscal belga relativas a los dividendos percibidos.

10 Habiendo desestimado la administración fiscal belga dichas reclamaciones debido a que el artículo 15 del Convenio franco-belga prevé el gravamen de los dividendos tanto en Francia como en Bélgica, el Sr. Damseaux interpuso un recurso ante el tribunal de première instance de Lieja.

11 Dicho órgano jurisdiccional considera que, aunque sus situaciones sean objetivamente comparables, los residentes belgas están sometidos a regímenes tributarios distintos según perciban dividendos de una sociedad establecida en Bélgica o de una sociedad establecida en otro Estado miembro. En efecto, mientras que los dividendos abonados por una sociedad extranjera a un residente belga están sujetos a doble imposición jurídica internacional, los dividendos abonados por las sociedades belgas a un residente belga únicamente están gravados al tipo del 15 % en aplicación del artículo 171, 2° *bis,* letra b), del CIR 1992 y no son objeto de doble imposición.

12 El tribunal de première instance de Lieja, que destaca que el Convenio franco-belga no fue objeto de petición de decisión prejudicial en el asunto que originó la sentencia de 14 de noviembre de 2006, Kerckhaert y Morres (C-513/04, Rec. p. I-10967), indica que dicho convenio forma parte de la legislación fiscal belga y, por consiguiente, debe ser conforme al Derecho comunitario. Dicho órgano jurisdiccional señala también que el Reino de Bélgica no ha adoptado ninguna medida para eliminar la doble imposición de los dividendos de que se trata.

13 En estas circunstancias, el tribunal de première instance de Lieja decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 56 [CE] en el sentido de que prohíbe una restricción derivada del Convenio franco-belga […], que permite que siga existiendo una doble imposición parcial de los dividendos de las acciones de sociedades establecidas en Francia y que hace recaer sobre tales dividendos una presión fiscal mayor que la mera retención a cuenta belga sobre las rentas del capital mobiliario aplicada a los dividendos distribuidos por una sociedad belga a un accionista que resida en Bélgica?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 293 [CE] en el sentido de que hace contraria a Derecho la inactividad de Bélgica, consistente en no haber renegociado con Francia una nueva forma de eliminación de la doble imposición de los dividendos de acciones de sociedades establecidas en Francia?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión

14 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el artículo 56 CE se opone a un convenio fiscal bilateral por el que los dividendos distribuidos por una sociedad establecida en un Estado miembro a un accionista residente en otro Estado miembro pueden ser gravados en ambos Estados miembros, sin que el Estado miembro de residencia del accionista evite la doble imposición que de ello resulte.

15 En el caso de autos, con arreglo al artículo 15 del Convenio franco-belga, los dividendos que se hayan generado en un Estado contratante y que se abonen a un residente del otro Estado contratante, tributarán en este otro Estado, pero podrán ser gravados en el

Estado contratante en el que esté establecida la sociedad con un impuesto que no podrá ser superior al 15 % del importe bruto de los dividendos.

16 Si bien los dividendos distribuidos por una sociedad establecida en Francia a un accionista residente en Bélgica pueden, por tanto, ser gravados en ambos Estados miembros, resulta del Convenio franco-belga, tal y como expone por otra parte el órgano jurisdiccional remitente, que también contiene disposiciones para evitar la doble imposición.

17 En efecto, con arreglo al artículo 19, A, apartado 1, párrafo segundo, del Convenio franco-belga, por lo que se refiere a los dividendos percibidos por accionistas residentes en Bélgica que hayan soportado en Francia la retención en la fuente, del impuesto devengado en Bélgica sobre su importe neto de retención francesa se deducirá, por un lado, la retención a cuenta sobre las rentas del capital mobiliario al tipo normal y, por otro, la cuota a tanto alzado del impuesto extranjero que sea deducible en las condiciones fijadas por la legislación belga, sin que la citada cuota pueda ser inferior al 15 % del importe neto. Con arreglo al párrafo tercero de dicho artículo 19, A, apartado 1, por lo que atañe a los dividendos a los que sea aplicable el régimen establecido en el artículo 15, apartados 2 y 3, de dicho convenio y que se atribuyan a una persona física residente en Bélgica, ésta podrá obtener, por razón de tales rentas, en lugar de la imputación de la cuota a tanto alzado de impuesto extranjero al que antes se ha hecho referencia, la imputación del crédito fiscal al tipo y según las modalidades previstas en la legislación belga a favor de los dividendos distribuidos por sociedades establecidas en Bélgica, a condición de formular la correspondiente solicitud por escrito a más tardar dentro del plazo señalado para la presentación de su declaración anual.

18 A este respecto, el Gobierno francés ha alegado que no procede contestar a la primera cuestión en la medida en que el Convenio franco-belga tiene por objeto y por efecto eliminar la doble imposición a la que están sujetos los dividendos abonados por una sociedad establecida en Francia a un accionista residente en Bélgica.

19 El demandante en el litigio principal también considera que la aplicación correcta por el Reino de Bélgica del artículo 19, A, del Convenio franco-belga tiene por efecto evitar la doble imposición de los dividendos franceses percibidos por un accionista residente en Bélgica. Sin embargo, el Reino de Bélgica no aplica dicho artículo 19, A, en la medida en que la normativa belga ya no establece las modalidades de imputación de la cuota a tanto alzado, lo que constituye no sólo un incumplimiento del Convenio franco-belga, sino también una discriminación prohibida por el artículo 56 CE.

20 En el marco del procedimiento iniciado con arreglo al artículo 234 CE, no incumbe al Tribunal de Justicia interpretar el artículo 19, A, del Convenio franco-belga y determinar las obligaciones que de él se derivan, pues tal interpretación es competencia de los órganos jurisdiccionales nacionales.

21 Si, en el marco de esta interpretación, dicho órgano jurisdiccional considera que el artículo 19, A, del Convenio franco-belga implica para el Reino de Bélgica la obligación de evitar la doble imposición mediante la cuota a tanto alzado o un crédito fiscal, también incumbe a este órgano jurisdiccional sacar las consecuencias, con arreglo a su Derecho nacional, de la no aplicación de dicho artículo 19, A.

22 En efecto, resulta de la jurisprudencia que el Tribunal de Justicia no es competente, en el marco del artículo 234 CE, para resolver acerca de la eventual infracción por un Estado miembro contratante de lo dispuesto en convenios bilaterales celebrados por los Estados miembros destinados a eliminar o atenuar los efectos negativos derivados de la coexistencia de sistemas tributarios nacionales (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de diciembre de 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Rec. p. I-10451, apartado 46). El Tribunal de Justicia tampoco puede entrar a examinar la relación entre una medida nacional y lo dispuesto en un convenio para evitar la doble imposición, como el convenio fiscal bilateral de que se trata en el litigio principal, dado que no se trata de una cuestión de interpretación del Derecho comunitario (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de diciembre de 2000, AMID, C-141/99, Rec. p. I-11619, apartado 18, y Columbus Container Services, antes citada, apartado 47).

23 No obstante, se desprende de la formulación de la primera cuestión que el órgano jurisdiccional remitente se basa en la presunción de que el Convenio franco-belga deja subsistir la doble imposición jurídica de los dividendos distribuidos por una sociedad establecida en Francia a un accionista residente en Bélgica. Por consiguiente, ha de entenderse la primera cuestión del órgano jurisdiccional remitente en el sentido de que pretende que se dilucide si el artículo 56 CE se opone a un convenio fiscal bilateral, como el de que se trata en el litigio principal, en virtud del cual los dividendos distribuidos por una sociedad establecida en un Estado miembro a un accionista residente en otro Estado miembro pueden ser gravados en ambos Estados miembros, y que no prevé que se establezca, a cargo del Estado miembro de residencia del accionista, una obligación incondicional de evitar la doble imposición que de ello resulte.

24 A este respecto, es preciso recordar que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben ejercerla respetando el Derecho comunitario (véanse, en particular, las sentencias de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec. p. I-10837, apartado 29; de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. p. I-7995, apartado 40; de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec. p. I-11673, apartado 36, y de 8 de noviembre de 2007, Amurta, C-379/05, Rec. p. I-9569, apartado 16).

25 Corresponde en especial a cada Estado miembro organizar, respetando el Derecho comunitario, su sistema de tributación de los beneficios distribuidos y, en particular, determinar la base imponible y el tipo impositivo que se aplicarán en sede del accionista beneficiario (véanse, en este sentido, las sentencias Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, antes citada, apartado 50; de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec. p. I-11753, apartado 47, y de 20 de mayo de 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, Rec. p. I-3747, apartado 30).

26 De lo anterior se infiere, por una parte, que los dividendos distribuidos por una sociedad establecida en un Estado miembro a un accionista residente en otro Estado miembro pueden ser objeto de doble imposición jurídica cuando ambos Estados miembros deciden ejercer su competencia tributaria y someter dichos dividendos a imposición por cuenta del accionista.

27 Por otra parte, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que los inconvenientes que pueden resultar del ejercicio paralelo por diferentes Estados miembros de su potestad tributaria, siempre y cuando tal ejercicio no sea discriminatorio, no constituyen restricciones prohibidas por el Tratado CE (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas Kerckhaert y Morres, apartados 19, 20 y 24, y Orange European Smallcap Fund, apartados 41, 42 y 47).

28 Si bien la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad figura entre las finalidades del Tratado, procede, sin embargo, observar que, hasta la fecha, abstracción hecha del Convenio de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (DO L 225, p. 10), los Estados miembros no han firmado, de conformidad con el artículo 293 CE, ningún convenio multilateral para ello (véase la sentencia de 12 de mayo de 1998, Gilly, C-336/96, Rec. p. I-2793, apartado 23).

29 Asimismo, exceptuando las Directivas 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO L 225, p. 6), y 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DO L 157, p. 38), no se ha adoptado hasta la fecha, en el marco del Derecho comunitario, ninguna medida de unificación o de armonización tendente a eliminar las situaciones de doble imposición (véase, en particular, la sentencia Orange European Smallcap Fund, antes citada, apartado 32).

30 Al no existir medidas de unificación o de armonización comunitaria, 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 (sentencias Gilly, antes citada, apartados 24 y 30; de 21 de septiembre de 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec. p. I-6161, apartado 57; Amurta, antes citada, apartado 17, y Orange European Smallcap Fund, antes citada, apartado 32). Les corresponde adoptar las medidas necesarias para evitar situaciones de doble imposición, en particular, utilizando los criterios seguidos en la práctica tributaria internacional (véase la sentencia Kerckhaert y Morres, antes citada, apartado 23).

31 Tal como se ha indicado en el apartado 15 de la presente sentencia, en este caso, de conformidad con el reparto de las competencias tributarias acordado por la República Francesa y el Reino de Bélgica, los dividendos distribuidos por una sociedad establecida en Francia a un residente belga pueden ser gravados en ambos Estados miembros.

32 En una situación en la que tanto el Estado miembro de origen de los dividendos como el Estado miembro de residencia del accionista pueden gravar dichos dividendos, considerar que corresponde necesariamente al Estado miembro de residencia evitar dicha doble imposición supondría conferir prioridad en la imposición de este tipo de rentas al Estado miembro de la fuente.

33 Aunque este reparto de competencias fuera conforme, en particular, con la práctica jurídica internacional tal como ésta se refleja en el modelo de convenio fiscal relativo a la renta y al patrimonio elaborado por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), en especial en su artículo 23 B, es sabido que el Derecho comunitario, en su estado actual y en una situación como la del litigio principal, no prescribe criterios generales para el reparto de competencias entre los Estados miembros en lo que se refiere a la eliminación de dobles imposiciones dentro de la Comunidad (véanse las sentencias antes citadas Kerckhaert y Morres, apartado 22, y Columbus Container Services, apartado 45).

34 Por consiguiente, si un Estado miembro no puede invocar un convenio bilateral para eludir las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado (véanse las sentencias de 14 de diciembre de 2006, Denkavit Internationaal y Denkavit France, C-170/05, Rec. p. I-11949, apartado 53, y Amurta, antes citada, apartado 55), la circunstancia de que tanto el Estado miembro de origen de los dividendos como el Estado miembro de residencia del accionista puedan gravar dichos dividendos no implica que el Estado miembro de residencia esté obligado, en virtud del Derecho comunitario, a evitar los inconvenientes que puedan derivarse del ejercicio de la competencia repartida de este modo entre ambos Estados miembros.

35 En estas circunstancias y habida cuenta de que sólo el Convenio franco-belga es objeto de la primera cuestión del órgano jurisdiccional remitente, procede responder a ésta que, en la medida en que el Derecho comunitario, en su estado actual y en una situación como la del litigio principal, no prescribe criterios generales para el reparto de competencias entre los Estados miembros en lo que se refiere a la eliminación de dobles imposiciones dentro de la Comunidad, el artículo 56 CE no se opone a un convenio fiscal bilateral como el de que se trata en el litigio principal, en virtud del cual los dividendos distribuidos por una sociedad establecida en un Estado miembro a un accionista residente en otro Estado miembro pueden ser gravados en ambos Estados miembros, y que no prevé que se establezca, a cargo del Estado miembro de residencia del accionista, una obligación incondicional de evitar la doble imposición jurídica que de ello resulte.

Sobre la segunda cuestión

36 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión, no procede responder a la segunda.

Costas

37 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 Primera) declara:

En la medida en que el Derecho comunitario, en su estado actual y en una situación como la del litigio principal, no prescribe criterios generales para el reparto de competencias entre los Estados miembros en lo que se refiere a la eliminación de dobles imposiciones dentro de la Comunidad Europea, el artículo 56 CE no se opone a un convenio fiscal bilateral, como el de que se trata en el litigio principal, en virtud del cual los dividendos distribuidos por una sociedad establecida en un Estado miembro a un accionista residente en otro Estado miembro pueden ser gravados en ambos Estados miembros, y que no prevé que se establezca, a cargo del Estado miembro de residencia del accionista, una obligación incondicional de evitar la doble imposición jurídica que de ello resulte.

Firmas