Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 5 de julio de 2012*

«Privilegios e inmunidades de las Comunidades Europeas — Exención de impuestos nacionales en favor de las retribuciones abonadas por la Unión — Cómputo de las retribuciones abonadas por la Unión a efectos de cálculo del límite máximo de la cuota del impuesto de solidaridad sobre la fortuna»

En el asunto C-558/10,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el tribunal de grande instance de Chartres (Francia), mediante resolución de 24 de noviembre de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 29 de noviembre de 2010, en el procedimiento entre

Michel Bourgès-Maunoury,

Marie-Louise Heintz, señora de Bourgès-Maunoury,

y

Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, y la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. E. Juhász, T. von Danwitz y D. Šváby (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. P. Cruz Villalón;

Secretaria: Sra. A. Impellizzeri, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 23 de noviembre de 2011;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Sr. Bourgès-Maunoury y de la Sra. Heintz, señora de Bourgès-Maunoury, por M^{e} T. Davidian, avocat;

— en nombre del Gobierno francés, por los Sres. G. de Bergues y A. Adam, en calidad de agentes;

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

— en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. C. Wissels y M. de Ree, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: francés.

— en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. F. Clotuche-Duvieusart e I. Martínez del Peral y por el Sr. R. Lyal, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 16 de febrero de 2012;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 13, párrafo segundo, del Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de las Comunidades Europeas, anejo inicialmente al Tratado por el que se constituye un Consejo único y una Comisión única de las Comunidades Europeas (DO 1967, 152, p. 13) y posteriormente, en virtud del Tratado de Ámsterdam, al Tratado CE (en lo sucesivo, «Protocolo»).

2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre, por una parte, el Sr. Bourgès-Maunoury y su esposa, la Sra. Heintz, y, por otra, la direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir (Dirección de servicios fiscales del departamento de Eure-et-Loir), relativo a la toma en consideración de las retribuciones abonadas por la Unión Europea para el cálculo del límite máximo de la cuota del impôt de solidarité sur la fortune (impuesto de solidaridad sobre la fortuna; en lo sucesivo, «impuesto sobre la fortuna»).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 En su versión vigente en el momento de los hechos del litigio principal, el artículo 13 del Protocolo disponía lo siguiente:

«Los funcionarios y otros agentes de las Comunidades estarán sujetos, en beneficio de estas últimas, a un impuesto sobre los sueldos, salarios y emolumentos abonados por ellas en las condiciones y según el procedimiento que establezca el Consejo, a propuesta de la Comisión.

Los funcionarios y otros agentes de las Comunidades estarán exentos de los impuestos nacionales sobre los sueldos, salarios y emolumentos abonados por las Comunidades.»

Derecho francés

4 El impuesto sobre la fortuna, creado por la loi nº 88-1149, de finances pour 1989 (Ley de Presupuestos para 1989), de 23 de diciembre de 1988 (JORF de 28 de diciembre de 1988, p. 16320), se regía por las disposiciones de los artículos 885 A a 885 X del code général des impôts (Código fiscal general; en lo sucesivo, «Código fiscal»), en su versión aplicable en el momento de los hechos del litigio principal.

5 El artículo 885 A del Código fiscal disponía lo siguiente:

«Estarán sujetas al impuesto anual de solidaridad sobre la fortuna, cuando el valor de sus bienes supere el límite del primer tramo de la escala del impuesto fijada en el artículo 885 U:

1º Las personas físicas que tengan su domicilio fiscal en Francia, por sus bienes situados en Francia o fuera de Francia.

[…]

2º Las personas físicas que no tengan su domicilio fiscal en Francia, por sus bienes situados en Francia.

Excepto en los supuestos contemplados en las letras a) y b) del apartado 4 del artículo 6, los cónyuges estarán sometidos al impuesto en régimen de tributación conjunta.

La concurrencia de los requisitos de sujeción al impuesto se apreciará a 1 de enero de cada año.

[…]»

6 En el impuesto sobre la fortuna existe un mecanismo de determinación del límite máximo de su cuota, descrito en el artículo 885 V *bis* del Código fiscal. Dicho artículo estaba redactado así:

«La cuota del impuesto de solidaridad sobre la fortuna del obligado tributario que tenga su domicilio fiscal en Francia se reducirá en la diferencia entre, por una parte, el total constituido por la cuota de dicho impuesto y las cuotas de los impuestos devengados en Francia y en el extranjero por los rendimientos del año anterior, calculados antes de la imputación de los créditos fiscales y de las retenciones a cuenta, y, por otra parte, el 85 % del total constituido por los rendimientos netos, descontados los gastos profesionales, del año anterior, tras deducir únicamente los rendimientos negativos por categorías de renta cuya imputación permita el artículo 156 [del Código fiscal], por los rendimientos exentos del impuesto sobre la renta obtenidos en el mismo año en Francia o fuera de Francia y por los rendimientos sujetos a retención liberatoria. Esta reducción no podrá sobrepasar una cantidad igual al 50 % del importe de la cuota que resulte de aplicar el artículo 885 V o, si fuera superior, a la cuota del impuesto correspondiente a un patrimonio imponible igual al límite superior del tercer tramo de la escala del impuesto fijada en el artículo 885 U.

Las plusvalías se determinarán sin tomar en consideración los límites de imposición, reducciones y desgravaciones establecidos en el presente Código.

A efectos de aplicación del párrafo primero, cuando el impuesto sobre la renta haya gravado rendimientos de personas cuyos bienes no se integran en la base imponible del [impuesto sobre la fortuna] del obligado tributario, su cuota se reducirá en función del porcentaje de la renta total representado por las rendimientos de esas personas.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

7 El Sr. Bourgès-Maunoury y la Sra. Heintz son antiguos funcionarios de la Unión, y en su condición de tales cobran unas indemnizaciones por cese definitivo en el servicio o unas pensiones de jubilación.

8 Los esposos Bourgès-Maunoury, domiciliados en Francia y sujetos al impuesto sobre la fortuna, presentaron sus declaraciones del impuesto sobre la fortuna de los años 2002 a 2004, 2006 y 2007 sin incluir en ellas, junto a sus demás rendimientos, las indemnizaciones y pensiones que les había abonado la Unión, a efectos de cálculo del límite máximo establecido en el artículo 885 V *bis* del Código fiscal.

9 Tras omitir solicitar la aplicación del límite máximo de la cuota del impuesto sobre la fortuna para el año 2005, los esposos Bourgès-Maunoury presentaron el 7 de julio de 2006 una declaración rectificativa, en la que solicitaban que se les aplicara dicho límite máximo sin tener en cuenta los emolumentos que les había abonado la Unión.

10 La direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir desestimó dicha solicitud, por lo que, el 27 de diciembre de 2006, los esposos Bourgès-Maunoury interpusieron recurso contra esta decisión desestimatoria ante el tribunal de grande instance de Chartres. Con arreglo al artículo 24 del Estatuto

de los Funcionarios de las Comunidades Europeas, solicitaron igualmente la asistencia al respecto de la Comisión de las Comunidades Europeas, que les fue otorgada mediante decisión de 6 de marzo de 2007.

11 Mediante sentencia de 10 de octubre de 2007, el tribunal de grande instance de Chartres desestimó la demanda de los esposos Bourgès-Maunoury.

12 Mediante sentencia de 27 de noviembre de 2008, la cour d'appel de Versailles revocó la sentencia anterior, que había desestimado la demanda relativa al año 2005.

13 Mediante sentencia de 19 de enero de 2010, la Cour de cassation desestimó el recurso de casación interpuesto por la Administración tributaria francesa contra la aludida sentencia de la cour d'appel de Versailles.

14 Paralelamente, mediante resolución de 1 de septiembre de 2008, la direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir rectificó las cuotas del impuesto sobre la fortuna de los años 2002 a 2004, 2006 y 2007 que correspondía abonar a los esposos Bourgès-Maunoury, considerando que para calcular el límite máximo de la cuota de dicho impuesto procedía tener en cuenta las retribuciones que les había abonado la Unión.

15 El 19 de enero de 2009, la direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir emitió dos providencias de apremio contra los esposos Bourgès-Maunoury, relativas a las cuotas del impuesto sobre la fortuna adeudadas por esos años. La reclamación presentada por los interesados contra estas providencias el 4 de febrero de 2009 fue desestimada por resolución de dicha Dirección de 18 de febrero de 2009.

16 El 16 de abril de 2009, los esposos Bourgès-Maunoury interpusieron recurso contra esta última resolución ante el tribunal de grande instance de Chartres, invocando las sentencias antes mencionadas de la cour d'appel de Versailles y de la Cour de cassation. La direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir replicó que, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la exención fiscal en favor de los funcionarios de la Unión nunca puede hacer que estos últimos sean considerados personas que no reciben retribución alguna.

17 El tribunal remitente estima que el artículo 885 V *bis* del Código fiscal obliga necesariamente a tomar en consideración, para calcular el importe de la reducción de la cuota del impuesto sobre la fortuna, la totalidad de los rendimientos obtenidos por la persona física, incluidos las procedentes de la Unión, de modo que la cuota de dicho impuesto será más elevada cuando para determinar su límite máximo se computen los rendimientos nacionales y los rendimientos comunitarios obtenidos por la persona física.

18 El tribunal remitente indica además que, en la sentencia mencionada en el apartado 13 de la presente sentencia, la Cour de cassation consideró que el artículo 885 V *bis* del Código fiscal produce el resultado de gravar indirectamente las retribuciones de origen comunitario de los demandantes en el asunto principal.

19 Dadas estas circunstancias, y ante sus dudas sobre la interpretación del artículo 13, párrafo segundo, del Protocolo, el tribunal de grande instance de Chartres decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se opone el artículo 13, párrafo segundo, del capítulo V del Protocolo [...] a que todos los rendimientos obtenidos por un contribuyente, incluidas las retribuciones comunitarias, sean computados en el cálculo del límite máximo del impuesto de solidaridad sobre la fortuna?»

Sobre la cuestión prejudicial

20 En la cuestión planteada por él, el tribunal remitente pregunta, en sustancia, si el artículo 13, párrafo segundo, del Protocolo debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que, a efectos de cálculo del límite máximo de la cuota de un impuesto con las características del impuesto sobre la fortuna, toma en consideración las retribuciones abonadas por la Unión a sus funcionarios y agentes o a sus antiguos funcionarios y agentes, incluidas las pensiones y las indemnizaciones por cese definitivo en el servicio.

21 En cuanto a los principios cuya aplicación permite dar respuesta a esta cuestión, el Tribunal de Justicia ya puso de relieve, en su sentencia de 16 de diciembre de 1960, Humblet/État belge (C-6/60, Rec. pp. 1125 y ss., especialmente pp. 1156 y 1157), que el hecho de que las retribuciones abonadas por la Unión estén exentas de todos los impuestos nacionales es lo único que permite que las instituciones de la Unión ejerzan adecuadamente su facultad exclusiva de determinar el importe efectivo de las retribuciones de sus funcionarios, facultad que quedaría excluida si los Estados miembros conservaran el derecho de someter a tributación esas retribuciones con arreglo a sus sistemas fiscales específicos. El Tribunal de Justicia indicó así que los Tratados excluyen del ámbito de la soberanía fiscal de los Estados miembros las retribuciones abonadas a los funcionarios de la Unión, y que la competencia exclusiva de ésta para determinar el importe efectivo de las retribuciones de sus funcionarios resulta indispensable, no sólo a fin de reforzar la independencia de los administradores de la Unión frente a las autoridades nacionales, sino también para garantizar la igualdad de trato de los funcionarios de nacionalidades diferentes.

22 El Protocolo establece así una clara diferencia entre, por una parte, los rendimientos de origen nacional sometidos a la autoridad de las administraciones tributarias nacionales de los Estados miembros y, por otra, las retribuciones abonadas por la Unión a sus funcionarios o agentes, cuya eventual sujeción a gravamen está regulada exclusivamente por el Derecho de la Unión. Este reparto entre los Estados miembros y la Unión de sus respectivas competencias fiscales debe excluir todo gravamen, no sólo directo, sino también indirecto, de los Estados miembros sobre las retribuciones abonadas por la Unión y no sometidas a la competencia de aquéllos (sentencias Humblet/État belge, antes citada, p. 1158; de 24 de febrero de 1988, Comisión/Bélgica, 260/86, Rec. p. 955, apartado 10; de 22 de marzo de 1990, Tither, C-333/88, Rec. p. I-1133, apartado 12, y de 14 de octubre de 1999, Vander Zwalmen y Massart, C-229/98, Rec. p. I-7113, apartado 21).

23 Como se deduce del punto 2, letra a), del fallo de la citada sentencia Humblet/État belge, el Tribunal de Justicia ha declarado que el artículo 13 del Protocolo prohíbe que los Estados miembros impongan a un funcionario o agente de la Unión cualquier gravamen que tenga su origen, en todo o en parte, en las retribuciones que le ha abonado la Unión.

24 En el presente asunto, la situación es análoga a la que dio lugar a la citada sentencia Humblet/État belge, ya que las retribuciones abonadas por la Unión a sus funcionarios o agentes también resultan gravadas indirectamente (véase la sentencia Humblet/État belge, antes citada, p. 1159).

25 En efecto, en el caso de una normativa como la que se examina en el litigio principal, procede hacer constar que la toma en consideración de las retribuciones abonadas por la Unión a efectos de calcular el límite máximo del 85 % del total de los rendimientos, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 885 V *bis* del Código fiscal, aumenta el importe total de los rendimientos del contribuyente y, por consiguiente, el importe máximo de la cuota del impuesto sobre la fortuna, lo que equivale a aumentar el tipo final del impuesto en detrimento del funcionario o agente de la Unión, tal como indicó, por lo demás, la cour d'appel de Versailles en su sentencia de 27 de noviembre de 2008, mencionada en el apartado 12 *supra*.

26 En consecuencia, la aplicación del artículo 885 V *bis* del Código fiscal hace que los contribuyentes queden sometidos a un impuesto que tiene por efecto gravar indirectamente las retribuciones que les abona la Unión, tal como hizo constar la Cour de cassation en su sentencia mencionada en el apartado 13 *supra*.

27 No basta para desvirtuar este análisis el hecho, alegado por la direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir en el litigio principal, de que las retribuciones abonadas por la Unión no se computen en la base imponible del impuesto sobre la fortuna, sino únicamente en el marco del mecanismo de cálculo del límite máximo de la cuota de este impuesto.

28 En efecto, recaudar un impuesto nacional con las características del impuesto sobre la fortuna, pero tomando al mismo tiempo en consideración, para determinar su importe final, las retribuciones abonadas por la Unión que están exentas de impuestos nacionales equivale a someter a un gravamen indirecto tales retribuciones, en contra de lo dispuesto en el artículo 13, párrafo segundo, del Protocolo.

29 Del mismo modo, el hecho de que el mecanismo de determinación del límite máximo de la cuota del impuesto sobre la fortuna esté destinado a limitar el efecto confiscatorio de dicho impuesto y a tomar en consideración la capacidad contributiva real del contribuyente no tiene entidad suficiente para justificar que las retribuciones abonadas por la Unión a sus funcionarios o agentes queden sometidas a un gravamen indirecto, en contra de lo dispuesto en el artículo 13, párrafo segundo, del Protocolo.

30 En interés de la seguridad jurídica, procede hacer constar que, habida cuenta de que las retribuciones abonadas por la Unión y sometidas a los impuestos establecidos por ella no pueden ser gravadas ni directa ni indirectamente por un Estado miembro y están excluidas del ámbito de la soberanía fiscal de los Estados miembros, la persona que percibe tales retribuciones también está exenta de toda obligación de declarar el importe de las mismas a las autoridades de un Estado miembro.

31 Por último, es preciso señalar que los Estados miembros están facultados para establecer un mecanismo de determinación del límite máximo de un impuesto con las características del impuesto sobre la fortuna, pero a condición de que ese mecanismo respete el Derecho de la Unión, y en particular el artículo 13 del Protocolo.

32 En consecuencia, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 13, párrafo segundo, del Protocolo debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que, a efectos de cálculo del límite máximo de la cuota de un impuesto con las características del impuesto de solidaridad sobre la fortuna, toma en consideración las retribuciones abonadas por la Unión a sus funcionarios y agentes o a sus antiguos funcionarios y agentes, incluidas las pensiones y las indemnizaciones por cese definitivo en el servicio.

Costas

33 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 Tercera) declara:

El artículo 13, párrafo segundo, del Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de las Comunidades Europeas, anejo inicialmente al Tratado por el que se constituye un Consejo único y una Comisión única de las Comunidades Europeas y posteriormente, en virtud del Tratado de Ámsterdam, al Tratado CE, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una

normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que, a efectos de cálculo del límite máximo de la cuota de un impuesto con las características del impuesto de solidaridad sobre la fortuna, toma en consideración las retribuciones abonadas por la Unión a sus funcionarios y agentes o a sus antiguos funcionarios y agentes, incluidas las pensiones y las indemnizaciones por cese definitivo en el servicio.

Firmas