SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)
de 5 de julio de 2005 *

En el asunto C-376/03,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Países Bajos), mediante resolución de 24 de julio de 2003, recibida en el Tribunal de Justicia el 8 de septiembre de 2003, en el procedimiento entre

D.

e

Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente, los Sres. P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas y A. Borg Barthet, Presidentes de Sala, y los Sres. J.-P. Puissochet y R. Schintgen, la Sra. N. Colneric y los Sres. S. von Bahr (Ponente), M. Ilešič, J. Malenovský, J. Klučka y U. Lõhmus, Jueces;

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Abogado General: Sr. D. Ruiz-Jarabo Colomer;
Secretaria: Sra. M.-F. Contet, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 14 de septiembre de 2004;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de D., por los Sres. D.M. Weber y E.M.S. Spierts, advocaten;

— en nombre del Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/ Ondernemingen buitenland te Heerlen, por el Sr. G.P. Soethoudt, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. H.G. Sevenster y J.G.M. van Bakel, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno belga, por la Sra. E. Dominkovits, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno alemán, por la Sra. A. Tiemann, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno francés, por el Sr. G. de Bergues y la Sra. C. Jurgensen-Mercier, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno finlandés, por la Sra. A. Guimaraes-Purokoski, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por los Sres. M. Bethell y K. Manji, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. D. Wyatt, QC;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. R. Lyal y A. Weimar, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 26 de octubre de 2004;

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).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Sr. D., nacional alemán, y el Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (administración tributaria neerlandesa) en relación con la negativa de éste a concederle la aplicación de una cantidad exenta en el impuesto sobre el patrimonio.

D.

Marco jurídico

Ley del impuesto sobre el patrimonio

3 En el momento de los hechos objeto del procedimiento principal, el Reino de los Países Bajos aplicaba un impuesto sobre el patrimonio basado en la Ley de 16 de diciembre de 1964 del impuesto sobre el patrimonio (Wet op de vermogensbelasting 1964, Stbl. 1964, p. 520; en lo sucesivo, «Wet VB»). Se trata de un impuesto directo sobre el patrimonio, cuyo tipo impositivo es el 8 por 1000 del importe de éste.

4 Según el artículo 1 de la Wet VB, en su redacción aplicable al año impositivo de que se trata en el litigio principal, están sujetas al impuesto sobre el patrimonio todas las personas físicas residentes en los Países Bajos (contribuyentes residentes) y todas las que, aunque no residan en los Países Bajos, sean propietarias de un patrimonio en dicho Estado (contribuyentes no residentes).

5 Con arreglo al artículo 3, apartados 1 y 2, de esta Ley, los contribuyentes residentes tributan sobre la base del patrimonio mundial que tengan al principio del año natural. Su patrimonio imponible es igual al valor de todos sus bienes menos el importe de todas sus deudas.

6 En virtud del artículo 12 de la citada Ley, los contribuyentes no residentes tributan en función del patrimonio del que sean propietarios en los Países Bajos al inicio del

año natural de que se trate. Su patrimonio imponible asciende al valor de sus bienes situados en los Países Bajos menos la cuantía de sus deudas en dicho Estado miembro.

7 El artículo 14, apartado 2, de la Wet VB establece que los contribuyentes residentes tienen derecho a una cantidad exenta que se aplica a su patrimonio mundial, mientras que los contribuyentes no residentes, que tributan por su patrimonio situado en los Países Bajos, no tienen tal derecho.

8 Conforme al artículo 14, apartado 3, de esta Ley, el importe de la cantidad exenta varía en función de que los contribuyentes residentes estén comprendidos en la categoría tributaria I, correspondiente a las personas solteras, o en la categoría tributaria II, que engloba a los matrimonios. Por lo que respecta al año impositivo de que se trata en el procedimiento principal, dicho importe asciende a 193.000 NLG para aquéllos y a 241.000 para éstos.

9 Mediante resolución de 18 de abril de 2003, adoptada sobre la base de una sentencia del Gerechtshof te 's-Gravenhage de 18 de julio de 2000, el Ministro de Hacienda aprobó que la cantidad exenta se aplicase asimismo a los contribuyentes no residentes cuando al menos el 90 % de su patrimonio se sitúe en los Países Bajos.

Convenio para evitar la doble imposición

10 El Convenio entre el Gobierno del Reino de Bélgica y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y para regular algunas otras cuestiones en materia tributaria se firmó el 19 de octubre de 1970 (en lo sucesivo, «Convenio belgoneerlandés»).

D.

11 El artículo 23, apartado 1, de este Convenio, que forma parte del capítulo relativo a los impuestos sobre el patrimonio, dispone lo siguiente:

«El patrimonio constituido por bienes inmuebles, [...], puede someterse a imposición en el Estado en el que dichos bienes estén situados.»

12 El artículo 24 del citado Convenio está comprendido en el capítulo titulado «Disposiciones para evitar la doble imposición». Sus apartados 1 y 2 se refieren respectivamente a los residentes en los Países Bajos y a los residentes en Bélgica. Según el apartado 1, número 1, de este artículo, «al someter a imposición a sus residentes, los Países Bajos podrán incluir en la base imponible las rentas o el patrimonio que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en Bélgica». El número 2 del mismo apartado prevé que en tal caso se aplicará al importe del impuesto una reducción para tomar en consideración el impuesto pagado en Bélgica y establece la regla de cálculo de dicha reducción. El apartado 2 del citado artículo contiene disposiciones específicas aplicables a los residentes en Bélgica que hayan percibido rentas procedentes de los Países Bajos.

13 El artículo 25, apartado 3, del Convenio belgoneerlandés, titulado «No discriminación», dispone lo siguiente:

«Las personas físicas residentes en uno de los dos Estados se benefician en el otro de las deducciones personales, exenciones y reducciones concedidas por este último a sus propios residentes en atención a su situación o a sus cargas familiares.»

Normativa relativa al reembolso de las costas procesales

14 En virtud de la Ley general de Derecho administrativo (Algemene Wet Bestuursrecht) y del Decreto sobre las costas procesales (Besluit proceskosten bestuursrecht), el reembolso de las costas procesales se determina a tanto alzado. A los actos realizados por un profesional del Derecho se les atribuyen puntos que se traducen en una cuantía de reembolso. En determinados casos cabe que este sistema no se aplique y el importe del reembolso sea mayor.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

15 El Sr. D. reside en Alemania. A 1 de enero de 1998, el 10 % del importe de su patrimonio estaba compuesto por bienes inmuebles situados en los Países Bajos, mientras que el resto radicaba en Alemania. Con arreglo al artículo 1 de la Wet VB, el interesado estuvo sujeto al impuesto sobre el patrimonio, como contribuyente no residente, por el año 1998.

16 Aunque el 90 % de su patrimonio no estaba situado en los Países Bajos, el Sr. D. solicitó que se le aplicase la cantidad exenta a que se refiere el artículo 14, apartado 2, de la Wet VB, sobre la base del Derecho comunitario. Sin embargo, su solicitud fue desestimada por el inspector tributario.

D.

17 El Sr. D. interpuso entonces un recurso contra la resolución desestimatoria ante el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, en apoyo del cual invocaba la existencia de discriminación habida cuenta, en particular, de lo dispuesto en los artículos 56 CE y 58 CE y del Convenio belgoneerlandés.

18 El Sr. D. impugna asimismo la procedencia de la normativa neerlandesa relativa al reembolso de las costas procesales debido a que, aunque se estimasen sus alegaciones, sólo se le reembolsaría una parte de las costas, lo que a su juicio dificulta considerablemente o incluso impide el ejercicio de los derechos reconocidos por el ordenamiento jurídico comunitario.

19 Al albergar dudas respecto a los argumentos de Derecho comunitario invocados por el Sr. D., el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se opone el Derecho comunitario, en especial lo dispuesto en los artículos 56 CE y siguientes, a un régimen como el controvertido en el litigio principal, en virtud del cual un contribuyente residente siempre tiene derecho a deducir una cantidad exenta a efectos del impuesto sobre el patrimonio, mientras que un contribuyente no residente carece de tal derecho si su fortuna se encuentra esencialmente en el Estado en el que reside (siendo así que en este último no se percibe dicho tributo)?

2) En caso de respuesta negativa, ¿es diferente la situación en el supuesto de autos por el hecho de que los Países Bajos, mediante un convenio bilateral, hayan concedido el derecho a la cantidad exenta a los residentes en Bélgica (país que tampoco exige el repetido gravamen), que, por lo demás, se encuentran en circunstancias comparables?

3) Si alguna de las dos cuestiones anteriores recibe una respuesta afirmativa, ¿se opone el Derecho comunitario a una normativa nacional como la controvertida, en virtud de la cual al ciudadano que vence en un proceso ante el juez nacional a causa de una infracción del Derecho comunitario solamente se le otorga, en principio, una participación limitada en las costas procesales?»

Sobre la primera cuestión

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

20 El Sr. D. sostiene que una normativa como la normativa neerlandesa de que se trata en el procedimiento principal constituye un obstáculo a la libre circulación de capitales contrario al artículo 56 CE y que no está justificado por el artículo 58 CE, debido a que crea una discriminación contra los no residentes que invierten en bienes inmobiliarios en los Países Bajos. Así, a igual patrimonio situado en este Estado miembro, únicamente el residente tiene derecho a una cantidad exenta para el cálculo del impuesto sobre el patrimonio.

D.

21 A su juicio, no existe ninguna circunstancia objetiva que pueda justificar una diferencia de trato entre las dos categorías de contribuyentes en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225). El hecho de que los no residentes estén sujetos al impuesto sobre el patrimonio de manera limitada, es decir, sólo por la parte de su patrimonio situada en los Países Bajos, mientras que los residentes están sometidos al citado impuesto de manera ilimitada por su patrimonio mundial no constituye una diferencia objetiva. Esta diferencia se explica por la limitación de la competencia fiscal de los Estados miembros.

22 El Sr. D. añade que es necesario distinguir entre el impuesto sobre el patrimonio y el impuesto sobre la renta que era objeto de la sentencia Schumacker, antes citada. Las soluciones aplicadas en materia de impuesto sobre la renta no son necesariamente trasladables al impuesto sobre el patrimonio. Al contrario de lo que se admite por lo que respecta al impuesto sobre la renta, en el caso del impuesto sobre el patrimonio carece de relevancia que la mayor parte del patrimonio del contribuyente se concentre en su Estado de residencia.

23 En cambio, según los Gobiernos neerlandés, belga, alemán y francés y la Comisión de las Comunidades Europeas, los residentes y los no residentes, por lo general, no se encuentran en una situación comparable en materia de impuestos directos, y la diferencia de trato a que se opone el Sr. D. es compatible con las normas del Tratado.

Respuesta del Tribunal de Justicia

24 En primer lugar, procede recordar que una inversión inmobiliaria como la efectuada por el Sr. D. en los Países Bajos constituye un movimiento de capitales en el sentido

del artículo 1 de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado (DO L 178, p. 5), y de la nomenclatura de los movimientos de capitales que figura en el anexo I de ésta. Dicha nomenclatura ha mantenido el valor indicativo que le era propio para definir el concepto de «movimientos de capitales» (véase la sentencia de 23 de septiembre de 2003, Ospelt y Schlössle Weissenberg, C-452/01, Rec. p. I-9743, apartado 7). Esta inversión está comprendida dentro del ámbito de aplicación de las normas sobre la libre circulación de capitales contenidas en los artículos 56 CE y siguientes.

25 El artículo 56 CE prohíbe las restricciones de los movimientos de capitales sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 58 CE. De los apartados 1 y 3 de esta última disposición resulta que los Estados miembros pueden distinguir en su Derecho fiscal entre los contribuyentes residentes y los contribuyentes no residentes siempre que esta distinción no constituya ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales.

26 En materia de impuestos directos, el Tribunal de Justicia ha admitido que la situación de los residentes y la de los no residentes, por lo general, no son comparables (sentencia Schumacker, antes citada, apartado 31).

27 Por lo que respecta al impuesto sobre el patrimonio, dicho Tribunal declaró que la situación del residente es diferente de la del no residente, en la medida en que normalmente percibe la parte principal de sus ingresos en el Estado de su residencia. Por otra parte, este Estado dispone, generalmente, de toda la información necesaria para apreciar la capacidad contributiva global del sujeto pasivo, teniendo en cuenta su situación personal y familiar (sentencia Schumacker, antes citada, apartado 33).

28 El Tribunal de Justicia concluyó que el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a los

residentes no es, por regla general, discriminatorio, puesto que estas dos categorías de contribuyentes no se encuentran en una situación comparable.

29 No obstante, el Tribunal de Justicia consideró que puede no suceder lo mismo cuando el no residente no obtiene ingresos significativos en el Estado miembro de residencia y percibe la mayor parte de sus ingresos imponibles de una actividad ejercida en el Estado de empleo, de manera que el Estado de residencia no puede concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar. En tal caso no existe entre dicho no residente y un residente que ejerza una actividad por cuenta ajena comparable ninguna diferencia objetiva que justifique una diferencia de trato por lo que respecta a la toma en consideración, a efectos tributarios, de la situación personal y familiar del contribuyente (véanse, en particular, la sentencia Schumacker, antes citada, apartados 36 y 37, y la sentencia de 1 de julio de 2004, Wallentin, C-169/03, Rec. p. I-6443, apartado 17).

30 Así pues, el Tribunal de Justicia admitió que un Estado miembro supedite la aplicación de una ventaja a los no residentes al requisito de que al menos el 90 % de sus ingresos mundiales estén sujetos a tributación en dicho Estado (sentencia de 14 de septiembre de 1999, Gschwind, C-391/97, Rec. p. I-5451, apartado 32).

31 La situación del sujeto pasivo del impuesto sobre el patrimonio y la del sujeto pasivo del impuesto sobre la renta se asemejan en varios aspectos.

32 En primer lugar, el impuesto sobre el patrimonio, al igual que el impuesto sobre la renta, constituye un impuesto directo que se determina en función de la capacidad contributiva del contribuyente. El impuesto sobre el patrimonio se considera con frecuencia un complemento del impuesto sobre la renta aplicable fundamentalmente al capital.

33 En segundo lugar, el sujeto pasivo del impuesto sobre el patrimonio tiene por regla general la mayor parte de su patrimonio en el Estado en el que es residente. Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, dicho Estado miembro constituye habitualmente el lugar en que se sitúa el centro de los intereses personales y patrimoniales del sujeto pasivo (véase la sentencia de 12 de junio de 2003, Gerritse, C-234/01, Rec. p. I-5933, apartado 43).

34 Por consiguiente, es necesario examinar si, al igual que en el caso del impuesto sobre la renta, la situación del residente y la del no residente no son comparables por regla general en el marco del impuesto sobre el patrimonio.

35 A este respecto, procede analizar la situación de una persona como el Sr. D., cuyo patrimonio está situado en un 90 % en su Estado de residencia y en un 10 % en otro Estado miembro, que tiene una normativa relativa al impuesto sobre el patrimonio como la prevista en los Países Bajos. Esta persona está sujeta al impuesto sobre el patrimonio en el segundo Estado miembro por la parte correspondiente al 10 % del patrimonio situado en su territorio y no tiene derecho a ninguna cantidad exenta. Los residentes en este último Estado miembro tributan por el valor del patrimonio total del que son propietarios, no sólo en el territorio de este Estado, sino en el mundo entero, menos una cantidad exenta.

36 Procede señalar que esta cantidad exenta —cuya finalidad es garantizar que al menos una parte del patrimonio global del sujeto pasivo de que se trate quede exenta del impuesto sobre el patrimonio— sólo cumple plenamente su función si la tributación afecta al patrimonio total del interesado. En consecuencia, los no residentes que tributan en este Estado miembro únicamente por una parte de su patrimonio no tienen en general derecho a que se les aplique la citada cantidad exenta.

37 Así pues, al igual que en el caso del impuesto sobre la renta, es necesario considerar por lo que respecta al impuesto sobre el patrimonio que la situación del no residente

es distinta de la del residente dado que no sólo la parte principal de los ingresos, sino también la mayor parte del patrimonio de éste se concentran habitualmente en su Estado de residencia. Por consiguiente, este Estado miembro es el más indicado para tener en cuenta la capacidad contributiva global del residente, aplicándole, en su caso, las reducciones previstas por su normativa.

38 En consecuencia, un contribuyente que tiene sólo una parte no fundamental de su patrimonio en un Estado miembro distinto del Estado en el que es residente no se encuentra, por regla general, en una situación comparable a la de los residentes en este otro Estado miembro y la negativa de las autoridades afectadas a concederle la cantidad exenta a la que éstos tienen derecho no constituye una discriminación contra él.

39 No obstante, según el Sr. D., la circunstancia de que la normativa del Estado miembro de residencia de este interesado no establezca un impuesto sobre el patrimonio implica que en ninguno de los Estados miembros de que se trata se tome en consideración la situación personal y familiar del interesado a efectos de la aplicación de una cantidad exenta y crea una situación discriminatoria en su contra. El Sr. D. alega que en los Países Bajos la cantidad exenta que se aplica a los residentes tiene en cuenta la situación personal y familiar de éstos puesto que varía en función de la situación matrimonial del contribuyente afectado. Por tanto, a juicio del Sr. D., para evitar que se le aplique un trato menos favorable que el concedido a los residentes en los Países Bajos, es necesario que este Estado miembro le reconozca las mismas ventajas a las que tienen derecho éstos.

40 No puede estimarse esta alegación.

41 En efecto, el trato diferenciado entre residentes y no residentes aplicado por el Estado miembro en el que está situado sólo el 10 % del patrimonio del interesado y la falta de aplicación de una cantidad exenta se explican por el hecho de que el

interesado tenga sólo una parte no fundamental de su patrimonio en este Estado y, por tanto, no se encuentre en una situación comparable a la de los residentes. La circunstancia de que el Estado de residencia del interesado haya suprimido el impuesto sobre el patrimonio carece de repercusión en esta situación de hecho. Si la parte principal del patrimonio del interesado está situada en el Estado en el que es residente, el Estado miembro en el que radica sólo una parte de su patrimonio no está obligado a concederle las ventajas que reconoce a sus propios residentes.

42 Procede añadir que las circunstancias del litigio principal se diferencian de las del asunto que dio lugar a la sentencia Wallentin, antes citada, ya que las cantidades como la asignación mensual que el Sr. Wallentin recibía de sus padres y la beca de manutención que percibía del Estado alemán no constituían, por su propia naturaleza, ingresos imponibles en virtud del Derecho tributario de dicho Estado. En tales circunstancias, las cantidades obtenidas por el Sr. Wallentin en Alemania, por un lado, y el patrimonio del Sr. D. situado en este mismo país, por otro, no pueden considerarse comparables para determinar si, en relación con la tributación del patrimonio del que es propietario en los Países Bajos, el Sr. D. debe tener derecho a la cantidad exenta prevista por la normativa de dicho Estado.

43 Por tanto, procede responder a la primera cuestión que los artículos 56 CE y 58 CE no se oponen a una normativa en virtud de la cual un Estado miembro niega a los contribuyentes no residentes cuyo patrimonio está situado en su mayor parte en el Estado en el que son residentes la aplicación de las cantidades exentas que concede a los contribuyentes residentes.

Sobre la segunda cuestión

Observaciones preliminares

44 La segunda cuestión se refiere a la aplicación del Convenio belgoneerlandés habida cuenta de las normas contenidas en el Tratado que prohíben la discriminación en

materia de libre circulación de capitales. Conforme a lo dispuesto en el artículo 25, apartado 3, de dicho Convenio, que se aplica a los dos Estados miembros parte de éste, una persona física residente en Bélgica tiene derecho en los Países Bajos a las reducciones y demás ventajas que este último Estado aplique a sus propios residentes.

45 Resulta de ello que un residente en Bélgica que se encuentre en una situación análoga a la del Sr. D. y que sea propietario en los Países Bajos de un bien inmueble que represente sólo el 10 % del importe total de su patrimonio tiene derecho, al contrario que el Sr. D., a la cantidad exenta concedida por el Reino de los Países Bajos a sus propios residentes en el impuesto sobre el patrimonio.

46 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta por la licitud con arreglo al Tratado de la diferencia de trato que existe en un caso semejante entre un residente en Bélgica y un residente en Alemania. Dicho órgano jurisdiccional pregunta esencialmente si los artículos 56 CE y 58 CE se oponen a que, en virtud de un convenio bilateral para evitar la doble imposición, un Estado miembro reconozca únicamente a los residentes en el otro Estado parte del convenio la aplicación de la cantidad exenta que concede a sus propios residentes, sin extenderla a los residentes de los demás Estados miembros.

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

47 El Sr. D. sostiene que la diferencia derivada de la aplicación del Convenio belgoneerlandés entre su situación y la de un residente en Bélgica que se encuentre en una posición equivalente constituye una discriminación prohibida por el Tratado. Por una parte, es cierto que el Tribunal de Justicia ha admitido diferencias de trato entre los ciudadanos comunitarios resultantes del reparto de competencias fiscales, pero la concesión de la cantidad exenta únicamente a los residentes en Bélgica no es consecuencia de tal reparto. Por otra parte, el trato que reserva el Reino de los Países Bajos a los residentes en Bélgica tampoco refleja un trato recíproco concedido a los

residentes en los Países Bajos por el Reino de Bélgica, ya que este último Estado no recauda ningún impuesto sobre el patrimonio y, por tanto, no reconoce ninguna cantidad exenta a los residentes en los Países Bajos que sean propietarios de un bien inmueble situado en su territorio.

48 Los Gobiernos que han presentado observaciones y la Comisión afirman, por el contrario, que la diferencia de trato entre una persona como el Sr. D. y un residente en Bélgica no es discriminatoria. Alegan que un Estado miembro que sea parte de un convenio bilateral no está en modo alguno obligado por el Tratado a ampliar a todos los residentes comunitarios las ventajas que concede a los residentes en el Estado miembro contratante. Dichos Gobiernos y la Comisión señalan el peligro que representaría para la aplicación de los convenios bilaterales existentes y de los que los Estados miembros puedan celebrar en el futuro la extensión de las ventajas previstas en un convenio bilateral a todos los residentes comunitarios y la inseguridad jurídica que dicha extensión provocaría.

Respuesta del Tribunal de Justicia

49 Es necesario recordar que, a tenor del artículo 293 CE, los Estados miembros entablarán, en tanto sea necesario, negociaciones entre sí a fin de asegurar en favor de sus nacionales la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad.

50 El Tribunal de Justicia observó en la sentencia de 12 de mayo de 1998, Gilly (C-336/96, Rec. p. I-2793), apartado 23, que, abstracción hecha del Convenio 90/436/CEE, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (DO 1990, L 225, p. 10), no se ha adoptado medida alguna de unificación ni de armonización a nivel comunitario encaminada a suprimir la doble imposición y que los Estados miembros no han firmado, al amparo del artículo 293 CE, ningún convenio multilateral para ello.

D.

51 Al no existir otras medidas comunitarias ni convenios que impliquen a todos los Estados miembros, éstos han celebrado numerosos convenios bilaterales entre sí.

52 Como ya ha recordado el Tribunal de Justicia, los Estados miembros son libres, en el marco de dichos convenios, para fijar los criterios de sujeción a efectos del reparto de la competencia fiscal (véase la sentencia de 21 de septiembre de 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec. p. I-6161, apartado 57). Este Tribunal ha admitido asimismo que una diferencia de trato entre nacionales de los dos Estados contratantes derivada del citado reparto no puede constituir una discriminación contraria al artículo 39 CE (véase la sentencia Gilly, antes citada, apartado 30).

53 Sin embargo, el litigio principal no tiene por objeto las consecuencias del reparto de las competencias fiscales sobre los nacionales o los residentes en Estados miembros partes de un mismo convenio, sino que persigue efectuar una comparación entre la situación de una persona residente en un Estado ajeno a tal convenio y la de una persona cubierta por dicho convenio.

54 A este respecto, procede recordar que el ámbito de aplicación de un convenio fiscal bilateral está limitado a las personas físicas o jurídicas mencionadas en éste.

55 No obstante, existen situaciones en las que las ventajas previstas en un convenio bilateral pueden extenderse a un residente en un Estado miembro que no sea parte de este convenio.

56 Así, el Tribunal de Justicia ha declarado que, cuando se trata de un convenio para evitar la doble imposición celebrado entre un Estado miembro y un país tercero, el principio del trato nacional obliga al Estado miembro parte en dicho convenio a conceder a los establecimientos permanentes de sociedades no residentes, en las mismas condiciones aplicables a las sociedades residentes, las ventajas previstas en el convenio (véase la sentencia Saint-Gobain ZN, antes citada, apartado 59).

57 En tal caso, se considera que el sujeto pasivo no residente que tiene un establecimiento permanente en un Estado miembro se encuentra en una situación equivalente a la de un sujeto pasivo residente en dicho Estado.

58 Sin embargo, es necesario recordar que la segunda cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente parte de la premisa de que un no residente como el Sr. D. no se encuentra en una situación comparable a la de un residente en los Países Bajos. La cuestión persigue que se determine si la situación del Sr. D. puede compararse a la de otro no residente que tenga derecho a un trato particular en virtud de un convenio para evitar la doble imposición.

59 El trato similar en relación con el impuesto sobre el patrimonio en los Países Bajos de un sujeto pasivo residente en Alemania, como el Sr. D., y de un sujeto pasivo residente en Bélgica presupone considerar que ambos sujetos pasivos se encuentran en la misma situación.

60 Pues bien, es preciso recordar que, para evitar que las rentas y el patrimonio tributen al mismo tiempo en los Países Bajos y en Bélgica, el Convenio belgoneerlandés establece en su artículo 24 un reparto de la competencia fiscal entre estos dos Estados miembros y prevé en su artículo 25, apartado 3, una norma según la cual las personas físicas residentes en uno de los dos Estados tienen derecho en el otro a las deducciones personales concedidas por éste a sus propios residentes.

61 El hecho de que estos derechos y obligaciones recíprocos sólo se apliquen a las personas residentes en uno de los dos Estados miembros contratantes es una consecuencia inherente a los convenios bilaterales para evitar la doble imposición. De ello se desprende que un sujeto pasivo residente en Bélgica no se encuentra en la misma situación que un sujeto pasivo residente fuera de Bélgica por lo que respecta al impuesto sobre el patrimonio determinado en función de los bienes inmuebles situados en los Países Bajos.

62 Una norma como la contenida en el artículo 25, apartado 3, del Convenio belgoneerlandés no puede considerarse una ventaja separable del resto del Convenio, sino que forma parte integrante de éste y contribuye a su equilibrio general.

63 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la segunda cuestión planteada que los artículos 56 CE y 58 CE no se oponen a que una norma prevista por un convenio bilateral para evitar la doble imposición como la norma de que se trata en el procedimiento principal, en una situación y en circunstancias como las del asunto objeto del procedimiento principal, no se extienda a un residente en un Estado miembro que no sea parte del citado convenio.

Sobre la tercera cuestión

64 Como la tercera cuestión sólo se planteó para el caso de que alguna de las dos primeras cuestiones recibiese una respuesta afirmativa, no procede responder a ella.

Costas

65 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 (Gran Sala) declara:

1) **Los artículos 56 CE y 58 CE no se oponen a una normativa en virtud de la cual un Estado miembro niega a los contribuyentes no residentes cuyo patrimonio está situado en su mayor parte en el Estado en el que son residentes la aplicación de las cantidades exentas que concede a los contribuyentes residentes.**

2) **Los artículos 56 CE y 58 CE no se oponen a que una norma prevista por un convenio bilateral para evitar la doble imposición como la norma de que se trata en el procedimiento principal, en una situación y en circunstancias como las del asunto objeto del procedimiento principal, no se extienda a un residente en un Estado miembro que no sea parte del citado convenio.**

Firmas