

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)
de 22 de marzo de 2007*

En el asunto C-437/04,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 CE, el 15 de octubre de 2004,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. J.-F. Pasquier, en calidad de agente, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

apoyada por

Consejo de la Unión Europea, representado por el Sr. G. Maganza y la Sra. A.-M. Colaert, en calidad de agentes,

parte coadyuvante,

* Lengua de procedimiento: francés.

contra

Reino de Bélgica, representado por la Sra. E. Dominkovits, en calidad de agente,

parte demandada,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, y los Sres. K. Lenaerts, E. Juhász (Ponente), J.N. Cunha Rodrigues y M. Ilešič, Jueces;

Abogado General: Sra. C. Stix-Hackl;

Secretario: Sr. R. Grass;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 29 de junio de 2006;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante su recurso, la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino de Bélgica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 3 del Protocolo de 8 de abril de 1965 sobre los Privilegios y las Inmunidades de las Comunidades Europeas, inicialmente anexo 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, anexo al Tratado CE (en lo sucesivo, «Protocolo»), al establecer un impuesto (en lo sucesivo, «impuesto regional») que vulnera la inmunidad fiscal de las Comunidades Europeas.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

- 2 En virtud del artículo 28, apartado 1, del Tratado por el que se constituye un Consejo único y una Comisión única de las Comunidades Europeas y, posteriormente, tras la entrada en vigor del Tratado de Ámsterdam, en virtud del artículo 291 CE, así como según el considerando único del Protocolo, la Comunidad Europea goza en el territorio de los Estados miembros de los privilegios e inmunidades necesarios para el cumplimiento de su misión, en las condiciones establecidas en el citado Protocolo.

3 El artículo 3 del Protocolo establece:

«Las Comunidades, sus activos, sus ingresos y demás bienes estarán exentos de cualesquiera impuestos directos.

Los Gobiernos de los Estados miembros adoptarán, siempre que les sea posible, las disposiciones apropiadas para la remisión o el reembolso de los derechos indirectos y de los impuestos sobre la venta incluidos en los precios de los bienes muebles o inmuebles cuando las Comunidades realicen, para su uso oficial, compras importantes cuyo precio comprenda derechos e impuestos de esta naturaleza. No obstante, la aplicación de dichas disposiciones no deberá tener por efecto falsear la competencia dentro de las Comunidades.

No se concederá ninguna exoneración de impuestos, tasas y derechos que constituyan una simple remuneración de servicios de utilidad pública.»

4 A tenor del artículo 13 del Protocolo:

«Los funcionarios y otros agentes de la 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.»

- 5 El artículo 19 del Protocolo prevé:

«A los efectos de aplicación del presente Protocolo, las instituciones de las Comunidades cooperarán con las autoridades responsables de los Estados miembros interesados».

Normativa nacional

- 6 El artículo 2 de la Ordonnance relative à la taxe régionale à charge des occupants d'immeubles bâtis et de titulaires de droits réels sur certains immeubles, de 23 de julio de 1992, de la Región de Bruselas capital (Decreto sobre el impuesto regional a cargo de los ocupantes de inmuebles edificados y de titulares de derechos reales sobre determinados inmuebles; *Moniteur belge*, de 1 de agosto de 1992, p. 17334; en lo sucesivo, «Decreto») dispone:

«A partir del ejercicio de 1993, se establece un impuesto anual a cargo de los ocupantes de inmuebles edificados situados en el territorio de la Región de Bruselas capital y de los titulares de derechos reales sobre bienes inmuebles no afectados a la residencia. Este impuesto se devenga con arreglo a la situación existente en fecha de 1 de enero del ejercicio objeto de la tributación.»

7 El artículo 3, apartado 1, del citado Decreto prevé:

«El pago del impuesto [regional] será satisfecho:

- a) por todo cabeza de familia que ocupe total o parcialmente, como primer o segundo domicilio, un inmueble edificado situado dentro del territorio de la Región de Bruselas capital;

[...]

- b) por todo aquel que ocupe total o parcialmente un inmueble edificado situado dentro del territorio de la Región de Bruselas capital y desempeñe en el mismo, por cuenta propia, una actividad con o sin ánimo de lucro, incluido el ejercicio de una profesión liberal, y por toda persona jurídica o asociación de hecho, que lo ocupe como domicilio social, administrativo, de explotación o de actividad;

[...]

- c) por los propietarios que disfruten de la plena propiedad o, en defecto de propietario que disfrute de la plena propiedad, del enfiteuta, del usufructuario, o

del titular del derecho de uso de la totalidad o parte de un inmueble edificado situado dentro del territorio de la Región de Bruselas capital y que no esté afecto al uso descrito en la letra a).»

- 8 A tenor del artículo 8, apartado 1, párrafo primero, de este Decreto, el impuesto regional que recae sobre los sujetos pasivos a los que se refiere el artículo 3, apartado 1, letra c), del citado Decreto se fija, por inmueble edificado, en 6,36 euros por metro cuadrado de superficie de suelo que supere los 300 primeros metros cuadrados, o los 2.500 primeros metros cuadrados si se trata de superficies afectadas a actividades industriales o artesanales, sin que pueda exceder de un importe equivalente al 14 % de la renta catastral indexada relativa a las superficies de la totalidad o parte de un inmueble sujetas a dicho impuesto.

Procedimiento administrativo previo

- 9 La Comunidad y SA Vita (en lo sucesivo, «Vita»), cuyos derechos y obligaciones fueron asumidas más tarde por SA Zurich, celebraron el 3 de febrero de 1988 un contrato de arrendamiento sobre el alquiler de un inmueble sito a Ixelles (distrito que forma parte de la Región de Bruselas capital, Bélgica). Este contrato prevé que a partir de su entrada en vigor todos los impuestos y tasas, con independencia de su naturaleza, que graven el inmueble arrendado, en favor de cualquier autoridad pública, así como todas las demás cargas de la misma naturaleza, correrán a cargo del arrendatario, salvo que éste obtenga de las autoridades públicas competentes su exención a favor del arrendador, debido a su estatuto especial, tal como aparece regulado, en particular, en el artículo 3 del Protocolo.
- 10 Sobre la base del referido Decreto, la Región de Bruselas capital impuso a Vita el pago de varias cantidades correspondientes al devengo del impuesto regional en el

período de tiempo comprendido entre 1992 y 1997. La Comunidad, representada por la Comisión, no aceptó el requerimiento hecho por Vita para que le abonara las cantidades cuyo pago se le había exigido. Vita llevó entonces el litigio ante el juge de paix du premier canton d'Ixelles, el cual, mediante resolución de 26 de mayo de 1998, condenó a la Comunidad a pagar a Vita los importes de 20.000.277 BEF y de 290.211 BEF. Tras la desestimación por el Tribunal de première instance de Bruxelles de su recurso de apelación, la Comunidad recurrió en casación contra dicha resolución, pero su recurso de casación fue desestimado mediante sentencia de la Cour de cassation de 1 de marzo de 2002.

- 11 En ese procedimiento, la Cour de cassation no consideró necesario plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial propuesta por la Comunidad dirigida a determinar si el artículo 28 del Tratado por el que se constituye un Consejo único y una Comisión única de las Comunidades Europeas y el artículo 3 del Protocolo, en relación, en su caso, con el artículo 23 del Convenio de Viena sobre relaciones diplomáticas, de 18 de abril de 1961 (en lo sucesivo, «Convenio de Viena»), debe ser interpretado en el sentido de que se opone a la aprobación de cualquier ley u otra disposición normativa nacional que establezca un impuesto directo cuyos sujetos pasivos sean en apariencia las personas que contratan con personas jurídicas de Derecho internacional público (entre ellas, la Comunidad Europea), pero que, en realidad, tenga necesariamente por objeto o por efecto que la carga efectiva de dicho impuesto sea soportada por personas jurídicas de Derecho internacional (entre ellas, la Comunidad Europea) o se repercuta sobre personas jurídicas de Derecho internacional (entre ellas, la Comunidad Europea).

- 12 Mediante escrito de requerimiento de 2 de abril de 2003, la Comisión incoó el procedimiento previsto en el artículo 226 CE e instó al Reino de Bélgica a que le presentara sus observaciones sobre su incumplimiento de las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 3 del Protocolo.

- 13 En su respuesta de 3 de junio de 2003, las autoridades belgas consideraron que el impuesto regional no se refería ni directa ni indirectamente a las instituciones

internacionales, sino a todo propietario de inmueble edificado no afectado a la residencia cuya superficie excediera de un determinado límite y que, por lo tanto, la Región de Bruselas capital no infringía en nada el principio de la ejecución de buena fe de los Tratados.

- 14 El 16 de diciembre de 2003, la Comisión dirigió un dictamen motivado al Reino de Bélgica en el que le instaba a atenerse a este dictamen en un plazo de dos meses a partir de su recepción. Mediante escrito de 30 de julio de 2004, las autoridades belgas respondieron que el Reino de Bélgica mantenía su posición.
- 15 Por ello, la Comisión decidió interponer el presente recurso.
- 16 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 6 de abril de 2005, se admitió la intervención del Consejo como parte coadyuvante en apoyo de las pretensiones de la Comisión.

Sobre el recurso

Alegaciones de las partes

- 17 La Comisión y el Consejo sostienen que la normativa controvertida vulnera la inmunidad fiscal de la que disfrutaban las Comunidades. En su opinión, esta

inmunidad fiscal, consagrada en el artículo 28 del Tratado por el que se constituye un Consejo único y una Comisión única de las Comunidades Europeas, y regulada por el artículo 3 del Protocolo, se opone a los efectos del Decreto controvertido.

- 18 La Comisión y el Consejo subrayan que este Decreto permite soslayar la inmunidad fiscal de la que disfrutaban las Comunidades al hacer recaer indirectamente sobre ellas, en su condición de arrendatarias, un impuesto que, de acuerdo con dicha inmunidad fiscal, no puede imponerse de modo directo. La voluntad del legislador regional se desprende tanto del artículo 3, apartado 1, del Decreto que define a los deudores del impuesto regional como de los trabajos preparatorios.
- 19 En opinión de la Comisión y del Consejo, de hecho, mientras que la normativa anterior sólo se refería a los ocupantes, el Decreto añadió un impuesto cuyos sujetos pasivos son los propietarios de bienes inmuebles afectados a actividades profesionales y con una superficie que exceda de la que se determine como límite. No obstante, sigue siendo un impuesto que grava la ocupación del inmueble, ya que el pago final por el ocupante queda garantizado por el hecho de que el propietario deudor repercute dicho impuesto sobre el arrendatario.
- 20 La Comisión considera significativo que las exenciones de las que puede beneficiarse el propietario de tales inmuebles se basen en la condición del ocupante. Así, cuando el ocupante esté exento, el propietario también lo estará. Del hecho de que las exenciones se determinen únicamente en función de la condición del ocupante, el Consejo deduce asimismo que la normativa se propone en realidad gravar a los ocupantes de inmuebles.

- 21 A este respecto, la Comisión se refiere a lo expuesto por el Ministro de Hacienda, Presupuesto y Función Pública de la Región de Bruselas capital, que explicó que el sector público, incluido el de carácter internacional, contribuye también al nuevo impuesto regional, circunstancia que no era posible antes. El objetivo perseguido con el establecimiento de dicho impuesto fue por tanto, en opinión de la Comisión, la mejora de los ingresos fiscales, en particular mediante la tributación de inmuebles con respecto a los cuales no se había percibido impuesto alguno, ya que estaban ocupados por personas o instituciones exentas de impuestos.
- 22 Además, el Consejo alega que, a diferencia de los arrendatarios privados, las Comunidades no disfrutaban de la desgravación fiscal del alquiler y de los gastos eventuales, de modo que dichos gastos constituyen para las Comunidades una carga relativamente elevada. Paralelamente, el arrendamiento de inmuebles a las Comunidades, en opinión del Consejo, resulta especialmente ventajoso desde el punto de vista fiscal para el Reino de Bélgica, dado que, según el Consejo, éste percibe impuestos sobre los alquileres cobrados por el arrendador, sin tener que reconocer desgravaciones fiscales al arrendatario.
- 23 Por lo que se refiere al artículo 23 del Convenio de Viena, el Consejo señala que éste sólo consagra una mínima expresión del principio de inmunidad fiscal y que el texto del artículo 3 del Protocolo se aleja de esta tendencia. Además, en opinión del Consejo, la inmunidad fiscal de las Comunidades, en el contexto de una organización internacional de carácter institucional, justifica, y exige incluso, una aplicación amplia de este principio. El Consejo recuerda que los privilegios e inmunidades de las Comunidades tienen un carácter funcional y tienen como finalidad evitar que se creen obstáculos en su funcionamiento e independencia. Según el Consejo, toda medida que afecte a los fondos presupuestarios disponibles para la ejecución de su misión, debe considerarse una medida que obstaculiza el funcionamiento de las Comunidades.
- 24 Según la Comisión y el Consejo, por lo que se refiere al impuesto regional puede obtenerse el mismo resultado, tanto gravando al ocupante como al propietario. El

legislador regional, al determinar a su sujeto pasivo, debería haberlo hecho en consonancia con su deber de cooperación leal con las Comunidades, cuyos recursos no deben servir para incrementar los ingresos del Estado miembro que acoge a las instituciones. En efecto, debe evitarse que un Estado miembro sede de instituciones de las Comunidades obtenga ventajas injustificadas frente a otros Estados miembros. En cualquier caso, debería haberse añadido el supuesto de inmuebles afectados al uso de las Comunidades a los supuestos de exención de los propietarios previstos en el Decreto en cuestión.

- 25 El Gobierno belga subraya que las Comunidades Europeas están excluidas del ámbito de aplicación del Decreto, al estar exentas del impuesto regional en virtud del Protocolo, y ya sea en calidad de ocupantes, propietarias o arrendatarias. Por consiguiente, no puede hablarse en este caso de una obligación tributaria de las Comunidades.
- 26 El Gobierno belga entiende que este impuesto no viola en absoluto el principio de la ejecución de buena fe de los Tratados, dado que no vulnera la inmunidad fiscal de las Comunidades. En efecto, la obligación eventual de pago de que se trata no tiene carácter fiscal, sino que resulta de un contrato celebrado con el propietario sujeto al impuesto. Asimismo, recuerda que la Cour de cassation ha resuelto que esta repercusión se basa en un contrato de Derecho privado y que resultaría excesivo que una organización internacional pudiera exigir la exención de una parte del alquiler que tiene su origen en un aumento general de los impuestos.
- 27 El Gobierno belga recuerda que, con arreglo al artículo 23, apartado 2, del Convenio de Viena, la exención fiscal no se aplica si el Estado acreditante es arrendatario y si el

impuesto recae sobre el arrendador. La inmunidad prevista en el Protocolo, inspirada en el Convenio, que debe interpretarse a la luz del Derecho internacional general, no puede invocarse en contra de la transmisión de la carga efectuada sobre la base de una cláusula contractual.

- 28 El Gobierno belga añade que la exención fiscal de la que disfrutaban las organizaciones internacionales no tiene por objeto reducir el coste de los alquileres de éstas, sino que simplemente indica que no son sujetos pasivos en su condición de personas de Derecho internacional público. Subraya que la Región de que se trata no obtiene ninguna ventaja fiscal de la presencia de las organizaciones internacionales, ya que no es relevante que el inmueble haya sido arrendado por una institución de las Comunidades, por un particular o incluso que no haya sido alquilado en absoluto, es el propietario, y sólo él, quien adeuda el impuesto regional. Pues bien, en opinión del Gobierno belga, es la inmunidad fiscal en la materia la que desvirtúa la igualdad de trato entre los propietarios, puesto que saldrían beneficiados aquellos que alquilan sus bienes inmuebles a las Comunidades con respecto a los otros propietarios.
- 29 En lo que se refiere a la jurisprudencia alegada por la Comisión, el Gobierno belga señala que el Tribunal de Justicia no se ha pronunciado nunca sobre la presunta inmunidad fiscal de las Comunidades en el caso de que se imponga un impuesto al propietario de un bien alquilado a una institución de las Comunidades y se repercuta dicha carga en el precio del arrendamiento. No obstante, la jurisprudencia confirma, en general, que los privilegios e inmunidades que el Protocolo reconoce a las Comunidades tienen un carácter estrictamente funcional, ya que tienen como finalidad evitar que se obstaculice el funcionamiento y la independencia de las Comunidades. En opinión del Gobierno belga, la Comisión no ha demostrado por lo demás en qué medida el impuesto regional puede constituir un obstáculo al funcionamiento y la independencia de las Comunidades, y el pago de un suplemento de alquiler por las instituciones europeas no puede en ningún caso considerarse una medida que afecta a los fondos presupuestarios disponibles para la ejecución de sus misiones.

- 30 Respecto a la jurisprudencia sobre el artículo 13 del Protocolo, el Gobierno belga indica que la Comisión mantiene que puede extrapolarse al artículo 3 del citado Protocolo, sin precisar no obstante sin la conexión existente entre ambos preceptos o las diferencias relativas a sus finalidades y sus respectivos ámbitos de aplicación material y personal. Por el contrario, el Tribunal de Justicia ya ha realizado una distinción expresa entre la jurisprudencia sobre el artículo 13 y la relativa al artículo 3 del Protocolo.
- 31 Además, según el Gobierno belga, al intentar eludir el impuesto regional, la Comisión pasa por alto el principio de cooperación leal contenido en el artículo 10 CE, que no sólo obliga a los Estados miembros a adoptar todas las medidas apropiadas para asegurar el alcance y la eficacia del Derecho comunitario, sino que también impone a las instituciones comunitarias obligaciones recíprocas de cooperación leal con los Estados miembros.

Apresiasi3n del Tribunal de Justicia

- 32 Con carácter preliminar, procede precisar el marco del presente asunto.
- 33 En cuanto al artículo 23 del Convenio de Viena, al que las partes hacen referencia, debe recordarse que este Convenio es un tratado internacional celebrado por los Estados miembros y Estados terceros en ejercicio de sus competencias en materia de relaciones diplomáticas. En principio, este Convenio se refiere a las relaciones bilaterales entre los Estados y no a las relaciones entre la Comunidad, que adem3s

no es parte en dicho Convenio, y el Estado en el que tenga su sede una institución comunitaria, en el presente asunto el Reino de Bélgica.

- 34 En cualquier caso, como ha señalado la Abogado General en los puntos 35 a 37 de sus conclusiones, aunque la Comunidad debe ejercer sus competencias respetando el Derecho internacional (sentencia de 24 de noviembre de 1992, C-286/90, Poulsen y Diva Navigation, Rec. p. I-6019, apartado 9), el Convenio de Viena, en el presente caso, carece de relevancia decisiva.
- 35 El alcance de la inmunidad fiscal de las Comunidades, que se inscribe en el marco del Derecho comunitario, se determina preferentemente en el artículo 3 del Protocolo, referido específicamente a las características de las Comunidades.
- 36 Es preciso señalar que el artículo 3 del Protocolo establece dos regímenes de inmunidad, según se trate de impuestos directos o indirectos. El artículo 3, párrafo primero, del Protocolo se consagra a la inmunidad de las Comunidades con respecto a los impuestos directos, mientras que el párrafo segundo de dicho artículo se refiere a los impuestos y derechos indirectos.
- 37 En lo que atañe al régimen relativo a los impuestos directos, la inmunidad es incondicional y general, puesto que las Comunidades así como sus activos, sus ingresos y demás bienes están exentos de cualquier imposición directa a nivel nacional. En cuanto al régimen relativo a los impuestos y derechos indirectos, la inmunidad no tiene carácter ilimitado; al contrario, está circunscrita y sujeta a determinados requisitos (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de octubre de 2006, Comunidad Europea, C-199/05, Rec. p. I-9171, apartado 31).

- 38 Habida cuenta de que esta diferencia de régimen es esencial a efectos de apreciar una inmunidad, resulta indispensable saber en cuál de estos dos regímenes se incluye un litigio relativo a una supuesta exención fiscal.
- 39 Además, en el marco de un procedimiento por incumplimiento, corresponde a la Comisión indicar, ya durante el procedimiento administrativo previo, la disposición precisa que define la obligación cuyo incumplimiento por parte del Estado miembro se alega. Dicha obligación de la Comisión se deriva, en particular, de dos exigencias, a saber, la protección del derecho de defensa del Estado miembro implicado en dicho procedimiento y la necesidad de una delimitación clara del objeto del litigio.
- 40 De hecho, la finalidad del procedimiento administrativo previo es, en particular, dar al Estado miembro interesado la ocasión de formular adecuadamente las alegaciones que, en su defensa, estime pertinentes frente a las imputaciones de la Comisión (sentencias de 15 de enero de 2002, Comisión/Italia, C-439/99, Rec. p. I-305, apartado 10, y de 24 de junio de 2004, Comisión/Países Bajos, C-350/02, Rec. p. I-6213, apartado 18), y garantizar que el eventual procedimiento contencioso tenga por objeto un litigio claramente definido (sentencias de 20 de junio de 2002, Comisión/Alemania, C-287/00, Rec. p. I-5811, apartado 17, y Comisión/Países Bajos, antes citada, apartado 19).
- 41 En cuanto al objeto del presente litigio, es preciso señalar que la Comisión, al remitirse al artículo 3 del Protocolo en su dictamen motivado, así como en su escrito de interposición del recurso, no especifica en cuál de los tres párrafos de ese artículo basa su recurso. Sin embargo, aunque la Comisión no precisa expresamente qué disposición define la obligación que, a su juicio, el Reino de Bélgica ha incumplido, el dictamen motivado y el escrito de demanda contienen elementos que permiten deducir claramente el fundamento de sus pretensiones.

- 42 En primer lugar, procede señalar que es evidente que el artículo 3, párrafo tercero, del Protocolo no puede servir de base para ninguna inmunidad fiscal. En segundo lugar, es preciso indicar que la Comisión no presenta ni en su dictamen motivado ni en su escrito de demanda alegaciones específicas para fundamentar en qué consiste el incumplimiento por parte del Reino de Bélgica de las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 3, párrafo segundo, de dicho Protocolo. En cambio, durante el procedimiento ante la Cour de cassation, como se desprende del apartado 11 de la presente sentencia, la Comisión había propuesto plantear al Tribunal de Justicia la cuestión de si la inmunidad fiscal de las Comunidades se opone al establecimiento de un impuesto directo, como el impuesto regional.
- 43 Del hecho de que la Comisión retome y cite en su dictamen motivado y en su recurso la solicitud que había presentado ante la Cour de cassation, en la que califica claramente al impuesto regional de «impuesto directo», se desprende que la imputación formulada por la Comisión se inscribe en el marco del régimen de inmunidad relativo a los impuestos directos.
- 44 Por otra parte, aunque el Protocolo no contenga una definición del impuesto directo y no existan a tal efecto disposiciones adoptadas para aplicar el Protocolo, la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94) facilita ciertos elementos de interpretación sobre ese concepto. Esta Directiva, cuyo ámbito de aplicación antes de la modificación por la Directiva 79/1070/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979 (DO L 331, p. 8; EE 09/01, p. 114), estaba reservado exclusivamente a los impuestos directos, definió, en su artículo 1, apartado 2, el impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio incluyendo en este concepto los impuestos sobre el patrimonio total y sobre los elementos patrimoniales, con independencia de cuál sea el sistema de percepción. En cuanto al impuesto que, según la Comisión y el Consejo, se impone a las Comunidades, consta que se basa en

el artículo 3, apartado 1, letra c), del Decreto y se refiere a los titulares de derechos reales sobre inmuebles. Habida cuenta de que este impuesto grava directamente a las personas en función de su patrimonio o de sus derechos reales que tengan un valor patrimonial, puede considerarse que se percibe sobre un elemento patrimonial, en el sentido de la Directiva 77/799.

- 45 En relación con el artículo 3, apartado 1, letra c), del Decreto, es preciso recordar, asimismo, que las características del impuesto regional deben ser establecidas tomando en consideración a todos los sujetos pasivos, a saber, las personas físicas y jurídicas a las que se impone, y no en función de las consecuencias financieras que resultan eventual e indirectamente de dicho impuesto con respecto a las Comunidades.
- 46 Por consiguiente, el impuesto regional controvertido presenta carácter de impuesto directo y procede apreciar el recurso de la Comisión en el contexto del artículo 3, párrafo primero, del Protocolo.
- 47 Está claro que las Comunidades, en virtud del artículo 3, párrafo primero, de dicho Protocolo, están exentas del impuesto establecido por el Decreto tanto en su calidad de ocupantes como en la de propietarios o arrendadores de inmuebles. Por tanto, en el ámbito de aplicación de dicho Decreto, no puede tratarse a las Comunidades, con arreglo al Derecho fiscal, como sujetos pasivos.
- 48 No obstante, la Comisión y el Consejo alegan que la normativa controvertida, que, sin gravar expresamente a las Comunidades con ese impuesto, tiene por efecto y por finalidad que el citado impuesto recaiga sobre las Comunidades, aunque sea de

modo indirecto, pero en cualquier caso de modo necesario, es contraria al principio de inmunidad fiscal. En opinión de la Comisión y del Consejo, al vulnerar esa inmunidad, el autor del Decreto obliga a las Comunidades a participar en una contribución de carácter fiscal, mediante estipulaciones contractuales que hacen recaer de modo generalizado y sistemático sobre las Comunidades la carga de los impuestos que gravan a los propietarios de inmuebles cuando dichos inmuebles se alquilan a estas últimas o por mera repercusión del impuesto en el precio del alquiler.

49 Esta alegación no puede acogerse.

50 Si bien consta que el artículo 3, párrafo primero, del Protocolo exime a las Comunidades de los impuestos directos, en cambio, no prevé tal exención para las personas con las que contratan. Además, esta disposición no establece nada sobre la repercusión económica de los impuestos directos a los que están sujetas dichas personas. Por consiguiente, la repercusión del impuesto regional no puede ser impugnada por la Comisión y el Consejo sobre la base del artículo 3, párrafo primero, del Protocolo.

51 En efecto, por una parte, si tal repercusión se realiza mediante una cláusula contractual incluida en el contrato de arrendamiento dicha repercusión es necesariamente conforme con la voluntad de las partes contratantes, habida cuenta de que la inclusión de dicha cláusula se deriva de la libertad contractual de éstas. Por otra parte, cuando la repercusión del impuesto regional se efectúa a través de un aumento del precio del alquiler, dicha repercusión deriva también de la libertad contractual de las partes, puesto que la definición del contenido del contrato,

incluida la determinación de un elemento del contrato como el importe del alquiler, exige el consentimiento de aquéllas. En este último caso, además, el impuesto regional a cargo de los propietarios no se repercute necesariamente, de modo automático y en su totalidad, por éstos sobre los arrendatarios.

- 52 Es cierto que puede darse una situación en el mercado del arrendamiento inmobiliario que pueda incitar, o incluso obligar, a la Comunidad a aceptar tal cláusula contractual o a pagar un precio de alquiler que neutralice o disminuya la carga de un impuesto directo a favor de las personas con las que contrata.
- 53 Sin embargo, no cualquier situación del mercado puede generar una inmunidad fiscal, dado que ésta debe resultar de un acto de Derecho internacional, comunitario o nacional.
- 54 Además, de seguir la argumentación de la Comisión y el Consejo, podría desaparecer la delimitación entre las situaciones que están incluidas en el ámbito de la inmunidad fiscal y aquellas que no lo están, dando paso a solicitudes de inmunidad fiscal en relación con cualquier impuesto directo, incluidos el impuesto sobre la renta y el impuesto de sociedades.
- 55 Esta interpretación del artículo 3, párrafo primero, del Protocolo, según la cual la citada disposición no puede utilizarse para fundamentar una exención del impuesto regional, no puede quedar desvirtuada, contrariamente a lo que sostienen la Comisión y el Consejo, ni por la finalidad de la inmunidad fiscal de las Comunidades ni por las circunstancias del establecimiento de tal impuesto.

- 56 Por lo que se refiere a la finalidad de esta inmunidad, es preciso recordar que tiene su fundamento en la necesidad de garantizar la independencia de las Comunidades frente a los Estados miembros y el buen funcionamiento de éstas (sentencia de 28 de marzo de 1996, AGF Belgium, C-191/94, Rec. p. I-1859, apartado 19). Sin embargo, aun cuando la exención del pago del impuesto regional a favor de las personas que contratan con las Comunidades constituye una ventaja financiera para las Comunidades, es preciso señalar que la Comisión no ha aportado prueba concluyente alguna que acredite que la repercusión de dicho impuesto sobre ella puede menoscabar la independencia de las Comunidades u obstaculizar su buen funcionamiento (sentencia Comunidad Europea, antes citada, apartado 43). Además, una interpretación a la luz de la finalidad de una disposición no puede conducir a vaciar de efecto útil el tenor claro y preciso de la referida disposición (véase, en este sentido, la sentencia Comunidad Europea, antes citada, apartado 42, y en relación con los privilegios e inmunidades del Banco Central Europeo, la sentencia de 8 de diciembre de 2005, BCE/Alemania, C-220/03, Rec. p. I-10595, apartado 31).
- 57 En cuanto a las circunstancias del establecimiento del impuesto regional, es necesario admitir que el objetivo perseguido por el legislador regional ha sido sin duda mejorar los ingresos fiscales. A este respecto, debe recordarse que, en virtud de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercer dicha competencia respetando el Derecho comunitario (sentencias de 26 octubre de 2006, C-345/05, Comisión/Portugal, Rec. p. I-10633, apartado 10, y de 14 noviembre de 2006, C-513/04, Kerckhaert y Morres, Rec. p. I-10967, apartado 15). Ahora bien, en la medida en que no se vulnere este último, dicha competencia permite a los Estados miembros, en principio, establecer nuevos impuestos, determinar contribuyentes y exenciones distintos de los que figuraban en una normativa análoga anterior, o aumentar el tipo impositivo.
- 58 Esta conclusión no queda desvirtuada por la circunstancia de que, durante la discusión en torno a la adopción del Decreto de que se trata, el Ministro competente de la Región de Bruselas capital se haya referido a la posibilidad de que las modificaciones que aportara dicho Decreto a la normativa anterior llevaran a una situación en la que determinados propietarios de inmuebles podrían repercutir ese

impuesto en el precio pagado, en particular, por las Comunidades como arrendatarias. En efecto, no puede reprocharse a un Estado miembro que aumente sus ingresos fiscales mediante la inclusión en el ámbito de aplicación de un impuesto de personas que puedan contratar con las Comunidades por el único motivo de que éstas, en determinadas situaciones del mercado, podrían repercutir una parte o todo ese impuesto sobre el precio de los bienes entregados o los servicios prestados a las Comunidades.

- 59 Es preciso añadir que el impuesto regional se aplica, según el artículo 3, apartado 1, letra c), del Decreto, a los propietarios de inmuebles que superen cierta superficie y que ese tipo de tributación directa introducida por el legislador regional está extendida en los Estados miembros.
- 60 Por último, procede desestimar las alegaciones de la Comisión y del Consejo, basadas, por un parte, en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al artículo 13 del Protocolo, que según afirman protege la exención fiscal de los intentos de los Estados miembros de vulnerar este principio de modo directo o indirecto (sentencias de 24 de febrero de 1988, Comisión/Bélgica, 260/86, Rec. p. 955, y de 14 de octubre de 1999, Vander Zwahlen y Massart, C-229/98, Rec. p. I-7113), y, por otro, en el hecho de que las Comunidades soportan una mayor carga financiera que los arrendatarios privados que disfrutaban de la desgravación fiscal del alquiler y de los gastos.
- 61 En efecto, como destaca el Gobierno belga, la citada jurisprudencia se refiere a la interpretación de las disposiciones del Protocolo que eximen a los funcionarios y otros agentes de las Comunidades de los impuestos nacionales sobre sus sueldos, salarios y emolumentos. Esta exención se refiere específicamente a los agentes de las Comunidades y está limitada a los tributos nacionales que pueden gravar los ingresos procedentes del ejercicio de sus funciones, que son objeto de tributación

comunitaria. En cambio, en el presente asunto no existe tributación a nivel comunitario y, además, sólo son objeto de litigio las disposiciones del Protocolo que eximen a las propias Comunidades de cualesquiera impuestos directos (véase, en este sentido, la sentencia AGF Belgium, antes citada, apartado 14).

- 62 En cuanto a la cuestión de si el alquiler y los gastos relativos al alquiler de un inmueble se pueden desgravar de la base imponible, en favor de los sujetos pasivos del impuesto de sociedades, es preciso señalar que dicha alegación no puede tener efecto alguno en la solución del presente recurso, dado que las instituciones de las Comunidades no persiguen un interés lucrativo y tienen una naturaleza totalmente diferente de la que tienen las empresas sujetas al impuesto de sociedades.
- 63 Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede declarar que el establecimiento del impuesto regional no es contrario ni al tenor ni a los objetivos del artículo 3, párrafo primero, del Protocolo.
- 64 Por lo tanto, procede desestimar el recurso de la Comisión.

Costas

- 65 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte.

Por haber pedido el Reino de Bélgica que se condene en costas a la Comisión y al haber sido desestimados los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas. Con arreglo al artículo 69, apartado 4, del mismo Reglamento, la institución que intervenga como coadyuvante en el litigio soportará sus propias costas. Así pues, el Consejo, parte coadyuvante, soportará sus propias costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) decide:

- 1) Desestimar el recurso.**
- 2) Condenar en costas a la Comisión de las Comunidades Europeas.**
- 3) El Consejo de la Unión Europea cargará con sus propias costas.**

Firmas

