

N

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)  
de 7 de septiembre de 2006 \*

En el asunto C-470/04,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Gerechtshof te Arnhem (Países Bajos), mediante resolución de 27 de octubre de 2004, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de noviembre de 2004, en el procedimiento entre

N

e

**Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. C.W.A. Timmermans, Presidente de Sala, y el Sr. R. Schintgen, la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. G. Arestis y J. Klučka (Ponente), Jueces;

\* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. R. Grass;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de N, por el Sr. P.L.M. van Gorkom, advocaat;
  
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. H.G. Sevenster y C.A.H.M. ten Dam, en calidad de agentes;
  
- en nombre del Gobierno danés, por el Sr. J. Molde, en calidad de agente;
  
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. W.-D. Plessing, en calidad de agente;
  
- en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por el Sr. G. Albenzio, avvocato dello Stato;
  
- 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 30 de marzo de 2006;

dicta la siguiente

### Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación de los artículos 18 CE y 43 CE.
  
- 2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre N y el Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo (en lo sucesivo, «inspecteur») en relación con una decisión de éste por la que se declara la inadmisibilidad de la reclamación de N contra la liquidación del impuesto sobre la renta y la cotización a la seguridad social correspondientes al año 1997.

### Marco jurídico

#### *La Ley del impuesto sobre la renta*

- 3 En virtud del artículo 3 de la Ley del impuesto sobre la renta (Wet op de inkomstenbelasting) de 1964 (en lo sucesivo, «WIB»), se calcula el impuesto de un contribuyente nacional sobre la base liquidable que comprende, en particular, conforme al artículo 4 de dicha Ley, el beneficio derivado de una participación significativa en una sociedad.

- 4 A tenor del artículo 20a, apartado 1, letra b), de la WIB, constituye un beneficio derivado de una participación significativa la ganancia total obtenida con la transmisión de participaciones que formen parte de la participación en una sociedad. Según el apartado 3 de dicho artículo, existe una participación significativa en una sociedad cuando el obligado al pago es titular directa o indirectamente del 5 % de su capital.
- 5 El artículo 20a, apartado 6, letra i), de la WIB establece que la pérdida de la condición de contribuyente nacional por algún motivo que no sea por causa de fallecimiento se asimila a la enajenación de participaciones.
- 6 Las normas para calcular la ganancia derivada de una cesión ficticia se recogen en el artículo 20c de la WIB. De conformidad con el apartado 1 de dicho artículo, constituye normalmente el beneficio resultante de la cesión la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta. En virtud del apartado 4 de dicho artículo, de no existir contraprestación con ocasión de una enajenación o de una adquisición, debe considerarse que aquélla consiste en el valor de mercado que puede atribuirse a la participación en el momento de la cesión. Para el caso de que el contribuyente fije su domicilio en los Países Bajos, el apartado 7 del mismo artículo establece que la cantidad de referencia será, en lugar del precio de compra, el valor de mercado de los títulos en la fecha en que ese contribuyente hubiera entrado en dicho Estado miembro.
- 7 El artículo 20c, apartado 18, de la WIB dispone:

«Una orden ministerial establecerá las normas relativas al precio de adquisición en los casos en que formen parte del patrimonio del contribuyente participaciones de una sociedad a la que se haya aplicado el artículo 20a, apartado 6, letra i), con respecto al contribuyente durante un año anterior. Igualmente podrá una orden ministerial establecer las normas relativas a la reducción de la cuota del impuesto que se haya liquidado con arreglo al artículo 20a, apartado 6, letra i), o del artículo 49, apartado 4, segunda frase, si el contribuyente regresara a los Países Bajos antes del transcurso de 10 años a partir del traslado de su domicilio fuera de los Países Bajos.»

*Ley de recaudación tributaria*

- 8 En el momento de los hechos expuestos en el procedimiento principal, el artículo 25, apartado 6, de la Ley de recaudación tributaria (Invorderingswet) de 1990 (en lo sucesivo, «IW»), establecía el aplazamiento del pago de un impuesto adeudado por la pérdida de la condición de contribuyente nacional por un motivo distinto del fallecimiento. Dicha disposición se remitía a una orden ministerial para establecer las normas relativas a la concesión de un aplazamiento de pago por una duración de diez años con la condición de se prestara garantía suficiente. Podía cesar tal aplazamiento en caso de que, en particular, se transmitieran las participaciones objeto del aplazamiento en el sentido del artículo 20a, apartado 1 o 6, letras a) a h), de la WIB.
- 9 El artículo 26, apartado 2, de la IW disponía, en el momento de los hechos examinados en el procedimiento principal:

«Una orden ministerial establecerá las normas en virtud de las que se pueda otorgar a los contribuyentes una desgravación del impuesto respecto al que se hubiera concedido un aplazamiento de pago sobre la base del artículo 25, apartado 6:

[...]

- b) hasta el límite de una cantidad igual a la cuota del impuesto efectivamente percibido en el extranjero, con motivo de la transmisión de dichas participaciones, por la ganancia derivada de la cesión en el sentido del artículo 25, apartado 8, sin que el importe de la desgravación pueda superar la cuota del impuesto en relación con el cual una vez más se haya concedido un aplazamiento;
- c) hasta el límite de una cantidad igual al importe aún adeudado tras el transcurso de 10 años.»

*Orden Ministerial por la que se desarrolla la Ley de recaudación tributaria*

- 10 A la Orden Ministerial por la que se desarrolla la Ley de recaudación tributaria (Uitvoeringsregeling invorderingswet) de 1990 (en lo sucesivo, «URIW») se refieren, en particular, los artículos 25 y 26 de dicha Ley. Los artículos 2 y 4 de la referida Orden Ministerial disponen:

«Artículo 2

1. A petición del contribuyente, el recaudador concederá, mediante decisión susceptible de recurso, un aplazamiento de pago sin intereses en situaciones como las previstas en el artículo 25, apartado 6, de la Ley, siempre que se preste garantía suficiente y que sean aceptadas las condiciones de aplicación establecidas por el recaudador.
  
2. Se concederá el aplazamiento por la cuota del impuesto adeudado por la ganancia tenida en cuenta en virtud del artículo 20a, apartado 6, letra i), de la [...] [WIB], así como por los intereses relativos a dicha cuota [...].
  
3. En el supuesto de que se transfieran, en el sentido del artículo 20a, párrafo primero o sexto, letras a) a h), de la [...] [WIB], las participaciones, los bonos de disfrute o los créditos a los que se refiera el aplazamiento, el recaudador pondrá fin al aplazamiento relativo a tales participaciones [...] mediante decisión susceptible de recurso.

[...]

## Artículo 4

1. A petición del contribuyente, el recaudador concederá, mediante decisión susceptible de recurso, una desgravación del impuesto sobre la renta en una cantidad como la prevista en el citado apartado, en situaciones como aquellas a que se refiere el artículo 26, apartado 2, de la Ley, teniendo presente que, en lo que a una participación se refiere, la cuantía de la reducción no podrá ser más elevada que el menor de los importes siguientes:

- 1) la cuota del impuesto respecto al cual se haya concedido un aplazamiento en lo tocante a esa participación [...];
- 2) la cuota del impuesto que se haya percibido efectivamente en el extranjero con motivo de la transmisión de esa participación, por la ganancia derivada de la enajenación, y respecto al cual se haya concedido un aplazamiento, en virtud del artículo 25, apartado 6 [...]»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

- 11 El 22 de enero de 1997, N trasladó su domicilio de los Países Bajos al Reino Unido. En el momento en que dejó los Países Bajos era socio único de tres sociedades de responsabilidad limitada de Derecho neerlandés (besloten vennootschappen), cuya dirección de hecho radica desde esa misma fecha en Curaçao (Antillas Neerlandesas).

- 12 Respecto al año 1997, N declaró una renta imponible de 15.664.697 NLG, de los cuales, 765 NLG en concepto de rendimientos derivados de su vivienda y 15.663.932 NLG en concepto de beneficio derivado de una participación. La liquidación basada en dicha declaración se cifró en la cantidad de 3.918.275 NLG, a la que debe añadirse la suma de 228.429 NLG en concepto de intereses.
- 13 A petición suya, N obtuvo un aplazamiento para el pago de dichas cantidades. No obstante, con arreglo a la normativa nacional en vigor en el momento de los hechos del procedimiento principal, se sujetó tal aplazamiento a la constitución de garantías. N pignoró entonces las participaciones que ostentaba en una de sus sociedades.
- 14 Posteriormente a la sentencia de 11 de marzo de 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Rec. p. I-2409), el Secretario de Estado de Hacienda consideró, en su escrito de 13 de abril de 2004, en respuesta a algunas preguntas formuladas por un miembro de la Segunda Cámara del Parlamento neerlandés, que no podía mantenerse la condición relativa a la constitución de garantías para obtener un aplazamiento de pago. Por consiguiente, el recaudador de impuestos comunicó a N que podía reputarse liberada la garantía que éste había constituido.
- 15 Desde 2002 N explota en el Reino Unido una granja en la que se encuentra un manzanar.
- 16 El litigio principal ante el Gerechtshof te Arnhem versa esencialmente sobre si el principio mismo de un tributo basado en el sistema establecido por las WIB, IW y

URIW, cuyo devengo estriba en el traslado a otro Estado miembro del domicilio de un residente neerlandés, propietario de una participación sustancial en el sentido del artículo 20a, apartado 3, de la WIB, es compatible con el Derecho comunitario.

- 17 Con carácter subsidiario, N impugna las normas de desarrollo de dicho sistema tributario. En particular, considera que la obligación de constituir garantías, a la que debía sujetarse para gozar de un aplazamiento de pago respecto al impuesto creado por la WIB, constituye un obstáculo a los derechos que le confiere el Derecho comunitario. Asimismo, considera que no puede eliminarse dicho obstáculo con carácter retroactivo mediante la mera liberación de dichas garantías acordada por el Secretario de Estado de Hacienda.
  
- 18 Además, el demandante en el procedimiento principal alega que la normativa neerlandesa que dispone el reembolso a tanto alzado de las costas para la persona que venza en juicio va en contra del Derecho comunitario dado que restringe la posibilidad de que los justiciables neerlandeses la invoquen de manera efectiva.
  
- 19 Conociendo esencialmente de un problema relativo a la compatibilidad del régimen tributario establecido por la WIB, la IW y la URIW con los artículos 18 CE y 43 CE, el Gerechtshof te Arnhem decidió suspender el curso del procedimiento y plantear el Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Puede un habitante de un Estado miembro que traslada su domicilio desde ese Estado miembro para establecerse en otro Estado miembro, en un procedi-

miento contra el Estado de salida, invocar la aplicación del artículo 18 CE por el mero hecho de que un impuesto liquidado a raíz de su emigración constituye o puede constituir un obstáculo a dicha salida?

- 2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿puede un habitante en un Estado miembro que traslada su domicilio de ese Estado miembro para establecerse en otro Estado miembro, en un procedimiento contra el Estado de salida, invocar la aplicación del artículo 43 CE en el caso de que no conste inmediatamente ni se haya presumido que ejercerá en ese otro Estado miembro una actividad económica, como aquella a la que se refiere dicho artículo? ¿Es relevante para responder a la cuestión anterior que dicha actividad se ejerza en un plazo previsible? En caso de respuesta afirmativa, ¿qué duración puede ser la relativa a dicho plazo?
  
- 3) En caso de respuesta afirmativa a las cuestiones primera o segunda, ¿se opone el artículo 18 CE o el artículo 43 CE a la normativa neerlandesa controvertida, en virtud de la cual puede practicarse una liquidación del impuesto sobre la renta/ de las cotizaciones a la seguridad social por la obtención ficticia de un beneficio derivado de una participación, por el mero hecho de que se considere que un residente en los Países Bajos, que deja de tener la condición de contribuyente nacional por haber trasladado su domicilio a otro Estado miembro, ha transmitido sus participaciones que forman parte de una participación en una sociedad?
  
- 4) En caso de respuesta afirmativa a la tercera cuestión debido a que la concesión de un aplazamiento de pago de un impuesto esté sujeto a la constitución de una garantía, ¿puede suprimirse el obstáculo de que se trata con efecto retroactivo mediante la liberación de la garantía que se haya prestado? ¿Es relevante, también, para responder a esta cuestión el hecho de que la liberación de la garantía se produzca sobre la base de una normativa legal o de una directriz, adoptada o no para el desarrollo de esa normativa? ¿Es relevante, también, para responder a esta cuestión que se ofrezca una compensación por el perjuicio que en su caso se haya producido por la constitución de una garantía?

5) En caso de respuesta afirmativa a la tercera cuestión y de respuesta negativa a la primera parte de la cuarta cuestión, ¿puede entonces estar justificado dicho obstáculo?»

20 Por otra parte, el Gerechtshof te Arnhem observa que, «en lo tocante a la respuesta a la cuestión de si, en el supuesto de que un contribuyente obtenga un resultado favorable en un procedimiento por violación del Derecho comunitario, el sistema neerlandés de reembolso de costas procesales (sistema a tanto alzado) es contrario al Derecho comunitario, el órgano jurisdiccional remitente hace suya la cuestión que planteó a este respecto al Tribunal de Justicia el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch en el asunto [que dio lugar a la sentencia de 5 de julio de 2005, D. (C-376/03, Rec. p. I-5821)]».

## **Sobre las cuestiones prejudiciales**

### *Sobre las cuestiones primera y segunda*

21 Mediante sus dos primeras cuestiones, que deben examinarse conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pide esencialmente que se dilucide qué disposiciones del tratado CE son aplicables a un asunto como el asunto principal. Más concretamente, dicho órgano jurisdiccional desea que se aclare cómo se articulan la libertad de circulación y de residencia de los ciudadanos de la Unión Europea y la libertad de establecimiento, y qué relaciones existen entre ambas libertades.

22 Al respecto, debe recordarse que el artículo 18 CE, que enuncia de manera general el derecho de todo ciudadano de la Unión a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, tiene una expresión específica en el artículo 43 CE (sentencia de 29 de febrero de 1996, Skanavi y Chryssanthakopoulos, C-193/94, Rec. p. I-929, apartado 22).

23 Por consiguiente, sólo en la medida en que el artículo 43 CE no se aplique a la situación íntegra examinada en el asunto principal procederá apreciar, en virtud del artículo 18 CE, lo que no se halle comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 43 CE.

#### Sobre la aplicabilidad del artículo 43 CE

24 Debe examinarse si la mera condición de socio único de sus sociedades permite a N invocar el artículo 43 CE.

25 El Gobierno neerlandés considera que no puede hablarse de libertad de establecimiento ni de restricción a esta libertad si la persona que la invoca no desarrolla efectivamente una actividad económica.

26 A este respecto, con arreglo a reiterada jurisprudencia, el concepto de «establecimiento», en el sentido del artículo 43 CE, es muy amplio e implica la posibilidad de que un ciudadano comunitario participe, de forma estable y continua, en la vida económica de un Estado miembro que no sea su Estado de origen (sentencia de 30 de noviembre de 1995, Gebhard, C-55/94, Rec. p. I-4165, apartado 25). Más concretamente, el Tribunal de Justicia declaró que una

participación del 100 % en el capital de una sociedad cuyo domicilio se encuentre en un Estado miembro que no sea el de residencia del titular de esa participación incluye indudablemente tal contribuyente en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas al derecho de establecimiento (véase la sentencia de 13 de abril de 2000, Baars, C-251/98, Rec. p. I-2787, apartado 21).

- 27 Por consiguiente, puede estar comprendido en el marco de la libertad de establecimiento un ciudadano comunitario residente en un Estado miembro que sea titular de una participación en el capital de una sociedad establecida en otro Estado miembro que le permita desarrollar una influencia efectiva en las decisiones de esa sociedad y determinar sus actividades, situación que siempre se da cuando ostenta el 100 % de los derechos sociales (véase, en este sentido, la sentencia Baars, antes citada, apartados 22 y 26).
- 28 Pues bien, la situación que originó el litigio principal es la de un ciudadano comunitario que, desde que trasladó su domicilio, reside en un Estado miembro y que es titular de la totalidad de las participaciones de sociedades establecidas en otro Estado miembro. De ello se deduce que, desde dicho traslado, la situación de N está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 43 CE (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de febrero de 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, Rec. p. I-1711, apartado 32).
- 29 En estas circunstancias, no procede examinar la aplicabilidad del artículo 18 CE.
- 30 En consecuencia, debe responderse a las dos primeras cuestiones que puede invocar el artículo 43 CE un ciudadano comunitario, como el demandante del

procedimiento principal, que, desde que trasladó su domicilio, reside en un Estado miembro y es titular de la totalidad de las participaciones de sociedades establecidas en otro Estado miembro.

*Sobre las cuestiones tercera y quinta*

- 31 Mediante sus cuestiones tercera y quinta, que deben también examinarse conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pide esencialmente que se dilucide si el artículo 43 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro establezca un régimen de tributación de plusvalías en caso de traslado del domicilio fiscal de un contribuyente fuera de ese Estado miembro, como el controvertido en el asunto principal.
- 32 En el momento de los hechos del litigio principal, el Derecho fiscal neerlandés establecía un gravamen de las plusvalías latentes de derechos sociales, cuyo devengo consistía en el traslado del domicilio de un contribuyente, titular de participaciones significativas en una sociedad, fuera de los Países Bajos.
- 33 A este respecto, procede recordar, con carácter preliminar, que, según reiterada jurisprudencia, aunque en el estado actual del desarrollo del Derecho comunitario la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercer dicha competencia respetando el Derecho comunitario (sentencias de Lasteyrie du Saillant, antes citada, apartado 44, y de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec. p. I-10837, apartado 29).
- 34 Ha quedado acreditado que, aunque el régimen, establecido en el momento de los hechos del procedimiento principal por la WIB, la IW y la URIW, no prohíbe a un contribuyente neerlandés ejercer su derecho de establecimiento, puede, no obstante, restringir su ejercicio debido a su efecto disuasorio.

- 35 En efecto, por analogía con lo que ya declaró el Tribunal de Justicia, con respecto a un régimen similar (sentencia de Lasteyrie du Saillant, antes citada, apartado 46), el contribuyente que quisiera trasladar su domicilio fuera del territorio neerlandés, en ejercicio de los derechos que le garantiza el artículo 43 CE, estaba sometido en el momento de los hechos del litigio principal a un trato desfavorable en comparación con la persona que seguía residiendo en los Países Bajos. Por el mero hecho del referido traslado, dicho contribuyente se convertía en deudor de un impuesto sobre los rendimientos que aún no se habían obtenido y de los que no disponía, mientras que si hubiera seguido residiendo en los Países Bajos, las plusvalías sólo habrían sido gravadas cuando y en la medida en que se hubieran efectivamente realizado. Esta diferencia de trato podía disuadir al interesado de proceder al traslado de su domicilio fuera de los Países Bajos.
- 36 El examen de las disposiciones que aplican dicho régimen tributario de las plusvalías latentes de derechos sociales confirma esta conclusión. En primer lugar, aunque fuera posible obtener un aplazamiento de pago, éste no era automático, sino que estaba sujeto a condiciones, entre las cuales figuraba, en particular, la constitución de garantías. Éstas producen, por sí solas un efecto restrictivo en la medida en que privan al contribuyente del disfrute del patrimonio objeto de la garantía (véase, en este sentido la sentencia de Lasteyrie du Saillant, antes citada, apartado 47).
- 37 En segundo lugar, las minusvalías aparecidas tras el traslado del domicilio no se tenían en cuenta para reducir la deuda fiscal en el momento de los hechos del litigio principal. Así, la cuota del impuesto sobre la plusvalía no realizada, liquidado en el momento de dicho traslado, con un aplazamiento de pago, exigible con motivo de la posterior enajenación de los títulos de que se trata, pudo superar la cuota que el contribuyente debería haber abonado en el supuesto de que la cesión se hubiera realizado en la misma fecha, sin que se hubiera producido ningún traslado del domicilio del contribuyente fuera de los Países Bajos. En tal caso, el impuesto sobre la renta se habría calculado sobre la base de la plusvalía efectivamente realizada en el momento de la cesión, la cual podría haber sido menos elevada o incluso inexistente.

- 38 Por último, como señala acertadamente la Abogado General en el punto 79 de sus conclusiones, la declaración tributaria exigida en el momento del traslado del domicilio fuera de los Países Bajos es una formalidad adicional que puede obstaculizar en mayor medida la salida del interesado y que se impone a los contribuyentes que siguen residiendo en ese Estado miembro sólo en el momento en que ceden efectivamente sus participaciones.
- 39 En estas condiciones, el régimen tributario controvertido en el asunto principal puede obstaculizar el ejercicio de la libertad de establecimiento.
- 40 No obstante, de reiterada jurisprudencia se desprende que las medidas nacionales que pueden restringir o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado pueden admitirse siempre que persigan un objetivo de interés general, sean adecuadas para garantizar la obtención de éste y no vayan más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo que persiguen (véase, en este sentido, la sentencia de *Lasteyrie du Saillant*, antes citada, apartado 49).
- 41 En relación, en primer lugar, con el requisito relativo al cumplimiento de un objetivo de interés general y a la posibilidad de alcanzarlo mediante el régimen tributario de que se trata, el órgano jurisdiccional remitente señala que, teniendo en cuenta la génesis de su adopción, las disposiciones nacionales a que se refiere el procedimiento principal pretenden, en particular, garantizar un reparto, sobre la base del principio de territorialidad, de la potestad impositiva de las plusvalías de los derechos sociales entre los Estados miembros. Según el Gobierno neerlandés, el objetivo de esta normativa es asimismo impedir la doble imposición.

- 42 Procede recordar, por una parte, que preservar el reparto de la potestad impositiva entre los Estados miembros es un objetivo legítimo reconocido por el Tribunal de Justicia (véase, en este sentido, la sentencia *Marks & Spencer*, antes citada, apartado 45). Por otra parte, con arreglo al artículo 293 CE, los Estados miembros entablarán, en tanto sea necesario, negociaciones entre sí, a fin de asegurar a favor de sus nacionales la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad.
- 43 No obstante, 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 ninguna medida de unificación ni de armonización a escala comunitaria encaminada a suprimir la doble imposición ni los Estados miembros han firmado, en virtud del artículo 293 CE, ningún convenio multilateral para ello (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de mayo de 1998, *Gilly*, C-336/96, Rec. p. I-2793, apartado 23, y *D.*, antes citada, apartado 50).
- 44 En este contexto es en el que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, 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; de 12 de diciembre de 2002, *De Groot*, C-385/00, Rec. p. I-11819, apartado 93, y de 23 de febrero de 2006, *van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, Rec. p. I-1957, apartados 47 y 48).
- 45 Al respecto, no deja de ser razonable que los Estados miembros se inspiren en la práctica internacional y, en particular, en el modelo de convenio elaborado por la

Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) (véanse las sentencias, antes citadas, Gilly, apartado 31, y van Hilten-van der Heijden, apartado 48).

- 46 En consecuencia, con arreglo al artículo 13, apartado 5, del convenio modelo sobre la tributación de los rendimientos de capital de la OCDE, concretamente, en su versión de 2005, las ganancias obtenidas con motivo de la cesión de bienes tributan en el Estado contratante en el que reside el cedente. Pues bien, como señaló el Abogado General en los puntos 96 y 97 de sus conclusiones, de conformidad con dicho principio de territorialidad fiscal, asociado a un componente temporal, a saber, la residencia en el territorio nacional durante el período en el que se ha generado la plusvalía sujeta al impuesto, las disposiciones nacionales controvertidas prevén la recaudación del impuesto sobre las plusvalías originadas en los Países Bajos, cuya cuota se haya fijado en el momento de la emigración del contribuyente interesado y cuyo pago se haya suspendido hasta la cesión efectiva de los títulos.
- 47 De ello se desprende, por una parte, que la medida controvertida en el procedimiento principal persigue un objetivo de interés general y, por otra, que es adecuada para garantizar la obtención de tal objetivo.
- 48 Por último, debe examinarse si una medida como la controvertida en el litigio principal va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo que persigue.
- 49 Se ha señalado en el apartado 38 de la presente sentencia que la declaración tributaria exigida en el momento del traslado de domicilio, necesaria para calcular el impuesto sobre la renta, constituye una formalidad administrativa que puede obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales por

el contribuyente interesado, pero no puede considerarse desproporcionada con respecto al objetivo legítimo de reparto de la potestad tributaria, en particular, para la eliminación de la doble imposición entre los Estados miembros.

- 50 Aunque hubiera sido posible liquidar sólo *a posteriori*, en la fecha de la enajenación de los títulos, la parte del impuesto correspondiente al Estado miembro de origen, ello no habría hecho que tal contribuyente contrajera obligaciones menos importantes. Además de la declaración tributaria que debería haber presentado a los servicios competentes neerlandeses en el momento de la cesión de sus participaciones, habría estado obligado a conservar todos los justificantes de la determinación del valor de mercado de éstas en el momento del traslado de su domicilio, así como, en su caso, de los posibles gastos deducibles.
- 51 En cambio, en relación con la obligación de constituir garantías, necesaria para la concesión de un aplazamiento de pago del impuesto que se adeude normalmente, aunque facilita, sin duda alguna, la percepción de dicho impuesto de un residente extranjero, va más allá de lo estrictamente necesario para garantizar el funcionamiento y la eficacia de tal régimen tributario basado en el principio de territorialidad fiscal. En efecto, existen algunos motivos menos restrictivos en lo que a las libertades fundamentales se refiere.
- 52 Como señaló la Abogado General en el punto 113 de sus conclusiones, el legislador comunitario ya ha adoptado algunas medidas de armonización que persiguen esencialmente la misma finalidad. Concretamente, 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, de determinados impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos sobre las primas de seguro (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), en su versión modificada por la Directiva 2004/106/CE del Consejo, de 16 de noviembre de 2004 (DO L 359, p. 30), permite a un Estado miembro solicitar a las autoridades competentes de otro Estado miembro toda la información que pueda permitirle liquidar correctamente los impuestos sobre la renta (sentencias de 28 de octubre de 1999, Vestergaard, C-55/98, Rec. p. I-7641, apartado 26, y de 26 de junio de 2003, Skandia y Ramstedt, C-422/01, Rec. p. I-6817, apartado 42).

- 53 Además, la Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana (DO L 73, p. 18; EE 02/03, p. 46), en su versión modificada por la Directiva 2001/44/CE del Consejo de 15 de junio de 2001 (DO L 175, p. 17) establece que un Estado miembro puede solicitar la asistencia de otro Estado miembro con motivo del cobro de créditos relativos a determinados impuestos, de los que forman parte el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre el patrimonio.
- 54 En definitiva, sólo podría considerarse proporcionado, en este contexto, con respecto al objetivo perseguido, un sistema de recaudación del impuesto sobre la renta de los títulos mobiliarios que tuviera íntegramente en cuenta las minusvalías susceptibles de producirse con posterioridad al traslado del domicilio del contribuyente interesado, excepto si ya se hubieran tenido en cuenta tales minusvalías en el Estado miembro de acogida.
- 55 Por consiguiente, procede responder a las cuestiones tercera y quinta que el artículo 43 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro establezca un régimen de tributación de las plusvalías en caso de traslado del domicilio de un contribuyente fuera de ese Estado miembro, como el controvertido en el asunto principal, que sujete la concesión del aplazamiento de pago de dicho impuesto a la condición de que se presten garantías y que no tenga totalmente en cuenta las minusvalías que puedan producirse con posterioridad al traslado de domicilio del interesado y que el Estado miembro de acogida no hubiera tenido en cuenta.

### *Sobre la cuarta cuestión*

- 56 Mediante su cuarta cuestión el órgano jurisdiccional remitente pide esencialmente que se dilucide si, en una situación como la del asunto principal, la liberación de la

garantía prestada para la obtención del aplazamiento de pago del impuesto sobre las plusvalías de los títulos mobiliarios, supone la eliminación de todas las barreras con carácter retroactivo. Además, pregunta si la forma del acto sobre cuya base se ha liberado la garantía influye de alguna manera en esta apreciación. Por último, desea saber si debe pagarse algún tipo de indemnización en resarcimiento de un posible perjuicio irrogado de este modo.

- 57 Como observó la Abogado General en el punto 128 de sus conclusiones, por regla general, la constitución de garantías lleva consigo costes colaterales. En particular, la pignoración de títulos de sociedades puede reducir la confianza en la solvencia de su propietario, al cual se aplicarían, en su caso, unas condiciones crediticias menos favorables. Por lo tanto, tales consecuencias no pueden ser reparadas con carácter retroactivo con la mera liberación de la garantía.
- 58 Por otra parte, es indiscutible que la cuestión relativa a la forma del acto sobre cuya base se ha liberado la garantía carece de toda pertinencia a este respecto.
- 59 Por lo que respecta a la posibilidad de obtener una indemnización del perjuicio derivado de la obligación de prestar una garantía con el fin de poder beneficiarse de un aplazamiento de pago del impuesto de que se trata, debe recordarse que corresponde a los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros, en virtud del principio de cooperación establecido por el artículo 10 CE, garantizar la protección jurídica que para los justiciables se deriva del efecto directo del Derecho comunitario. A falta de normativa comunitaria en la materia, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar a los órganos jurisdiccionales competentes y articular la regulación procesal de los recursos destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el efecto directo del Derecho comunitario concede a los justiciables. No obstante, esta regulación no puede ser menos favorable que la referente a recursos semejantes de naturaleza interna (principio de equivalencia), ni hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (principio de efectividad) (véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de diciembre de 1976, Rewe, 33/76, Rec. p. 1989, apartado 5; de 14 de diciembre de 1995, Peterbroeck, C 312/93, Rec. p. I-4599, apartado 12, y de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros, C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727).

- 60 Además, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que corresponde al Derecho nacional resolver, en el respeto a los principios anteriormente recordados, todas las cuestiones accesorias relativas a la restitución de impuestos indebidamente recaudados, tales como el eventual abono de intereses, incluidos la fecha a partir de la cual deben calcularse y su tipo (sentencias de 21 de mayo de 1976, *Roquette frères/Comisión*, 26/74, Rec. p. 677, apartados 11 y 12; de 12 de junio de 1980, *Express Dairy Foods*, 130/79, Rec. p. 1887, apartados 16 y 17, así como *Metallgesellschaft* y otros, antes citada, apartado 86).
- 61 No puede ser de otro modo en lo que atañe a una reclamación de pago de intereses de demora destinados a compensar los posibles costes causados por la constitución de garantías, habida cuenta de las similitudes que existen entre la restitución de impuestos indebidamente recaudados y la liberación de garantías exigidas con infracción del Derecho comunitario.
- 62 Por otra parte, un perjuicio irrogado por la constitución de una garantía, exigida con infracción del Derecho comunitario, puede generar la responsabilidad del Estado miembro, autor de la medida controvertida.
- 63 Por lo que respecta a los requisitos para que un Estado miembro esté obligado a reparar los daños causados a los particulares por las violaciones del Derecho comunitario que le sean imputables, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que son tres, a saber, que la norma jurídica violada tenga por objeto conferir derechos a los particulares, que la violación esté suficientemente caracterizada y que exista una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por quienes hayan sido lesionados. La apreciación de estos requisitos varía en función de cada tipo de situación (sentencias de 5 de marzo de 1996, *Brasserie du pêcheur* y *Factortame*, C-46/93 y C-48/93, Rec. p. I-1029, apartado 51; de 8 de octubre de 1996, *Dillenkofer* y otros, C-178/94, C-179/94 y C-188/94 a C-190/94, Rec. p. I-4845, apartado 21, y de 4 de julio de 2000, *Haim*, C-424/97, Rec. p. I-5123, apartado 36).

- 64 En lo que atañe, más concretamente, al segundo requisito, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, por una parte, una violación del Derecho comunitario es suficientemente caracterizada cuando un Estado miembro, al ejercer su potestad normativa, vulnera, de manera manifiesta y grave, los límites impuestos al ejercicio de sus facultades (véanse las citadas sentencias *Brasserie du pêcheur* y *Factortame*, apartado 55, y *Dillenkofer* y otros, apartado 25) y que, por otra, cuando el Estado miembro de que se trate, en el momento en que cometiera la infracción, únicamente disponía de un margen de apreciación considerablemente reducido, incluso inexistente, la mera infracción del Derecho comunitario puede bastar para determinar la existencia de una violación suficientemente caracterizada (sentencia de 23 de mayo de 1996, *Hedley Lomas*, C-5/94, Rec. p. I-2553, apartado 28).
- 65 Para determinar si una infracción del Derecho comunitario constituye una violación suficientemente caracterizada, el juez nacional que conoce de una demanda de indemnización, debe tener en cuenta todos los elementos que caracterizan la situación objeto de análisis. Entre dichos elementos figuran, en particular, el grado de claridad y de precisión de la norma vulnerada, el carácter intencional o involuntario de la infracción cometida o del perjuicio causado, el carácter excusable o inexcusable de un eventual error de Derecho, la circunstancia de que las actitudes adoptadas por una institución comunitaria hayan podido contribuir a la adopción o al mantenimiento de medidas o de prácticas nacionales contrarias al Derecho comunitario (véanse las citadas sentencias *Brasserie du pêcheur* y *Factortame*, apartado 56, y *Haim*, apartado 43).
- 66 Debe señalarse al respecto que las normas de Derecho comunitario afectadas son disposiciones del Tratado vigentes y directamente aplicables mucho antes de los hechos examinados en el procedimiento principal. No obstante, en el momento en que el régimen fiscal controvertido entró en vigor, a saber, el 1 de enero de 1997, el Tribunal de Justicia aún no había dictado la sentencia de *Lasteyrie du Saillant*, antes citada, en la que declaró por primera vez que la obligación de prestar garantías para obtener un aplazamiento de pago de un impuesto sobre las plusvalías mobiliarias, en muchos aspectos análogo al relativo al asunto principal, es contrario a la libertad de establecimiento.

- 67 Por consiguiente, procede responder a la cuarta cuestión que un obstáculo derivado de la prestación de una garantía exigida con infracción del Derecho comunitario no puede suprimirse, con efecto retroactivo, por la mera liberación de esa garantía. La forma del acto sobre cuya base se haya liberado la garantía en modo alguno influye sobre esta apreciación. Cuando el Estado miembro establezca el pago de intereses de demora con motivo de la restitución de una garantía exigida con infracción del Derecho interno, igualmente se adeudan tales intereses en caso de violación del Derecho comunitario. Además, corresponde al órgano jurisdiccional remitente, de conformidad con las orientaciones dadas por el Tribunal de Justicia y respetando los principios de equivalencia y de efectividad, apreciar la existencia de responsabilidad del Estado miembro interesado a causa del perjuicio irrogado por la obligación de prestar tal garantía.

*Sobre el régimen aplicable al reembolso de las costas*

- 68 Aunque la parte dispositiva de la resolución de remisión sólo menciona las cinco cuestiones examinadas anteriormente, de la remisión a la sentencia D., antes citada, que consta en dicha resolución, se desprende que el órgano jurisdiccional remitente desea esencialmente que se le aclare la cuestión relativa a la compatibilidad del régimen neerlandés aplicable al reembolso de costas, a la luz del Derecho comunitario. En el presente asunto, se trata de una de las cuestiones que dicho órgano jurisdiccional debe examinar en el litigio principal.
- 69 Sin embargo, de reiterada jurisprudencia se desprende que la necesidad de llegar a una interpretación del Derecho comunitario eficaz para el juez nacional exige que éste defina el contexto fáctico y el régimen normativo en el que se inscriben las cuestiones que plantea o que, al menos, explique los presupuestos sobre los que se basan tales cuestiones (véanse, en particular, las sentencias de 26 de enero de 1993,

Telemarsicabruzzo y otros, C-320/90 a C-322/90, Rec. p. I-393, apartados 6 y 7; de 21 de septiembre de 1999, Albany, C-67/96, Rec. p. I-5751, apartado 39, y de 13 de abril de 2000, Lehtonen y Castors Braine, C-176/96, Rec. p. I-2681, apartado 22).

- 70 La información que proporcionan las resoluciones de remisión sirve no sólo para que el Tribunal de Justicia pueda dar respuestas útiles, sino también para que los Gobiernos de los Estados miembros y las demás partes interesadas tengan la posibilidad de presentar observaciones conforme al artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia. Incumbe a este Tribunal velar por que sea salvaguardada esta posibilidad, teniendo en cuenta que, con arreglo a la citada disposición, a las partes interesadas sólo se les notifican las resoluciones de remisión (véanse, en particular, el auto de 23 de marzo de 1995, Saddik, C-458/93, Rec. p. I-511, apartado 13; sentencias citadas Albany, apartado 40, así como Lehtonen y Castors Braine, apartado 23).
- 71 Pues bien, debe señalarse que dichas condiciones no se cumplen en lo tocante al régimen aplicable al reembolso de las costas.
- 72 En estas circunstancias no procede admitir la cuestión relativa a dicho régimen.

## **Costas**

- 73 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 para presentar observaciones ante el Tribunal de Justicia, que no sean las de dichas partes, no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

- 1) **Puede invocar el artículo 43 CE un ciudadano comunitario, como el demandante en el procedimiento principal, que, desde el traslado de su domicilio, reside en un Estado miembro y que es titular de la totalidad de las participaciones de sociedades establecidas en otro Estado miembro.**
  
- 2) **El artículo 43 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro establezca un régimen de tributación de las plusvalías en caso de traslado del domicilio de un contribuyente fuera de ese Estado miembro, como el controvertido en el asunto principal, que sujete la concesión del aplazamiento de pago de dicho impuesto a la condición de que se presten garantías y que no tenga totalmente en cuenta las minusvalías que puedan producirse con posterioridad al traslado de domicilio del interesado y que el Estado miembro de acogida no hubiera tenido en cuenta.**
  
- 3) **Un obstáculo derivado de la prestación de una garantía exigida con infracción del Derecho comunitario no puede suprimirse, con efecto retroactivo, por la mera liberación de esa garantía. La forma del acto sobre cuya base se haya liberado la garantía en modo alguno influye sobre esta apreciación. Cuando el Estado miembro establezca el pago de intereses de demora con motivo de la restitución de una garantía exigida con infracción del Derecho interno, igualmente se adeudan tales intereses en caso de violación del Derecho comunitario. Además, corresponde al órgano jurisdiccional remitente, de conformidad con las orientaciones dadas por el Tribunal de Justicia y respetando los principios de equivalencia y de efectividad, apreciar la existencia de responsabilidad del Estado miembro interesado a causa del perjuicio irrogado por la obligación de prestar tal garantía.**

Firmas