

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)  
de 14 de noviembre de 2006 \*

En el asunto C-513/04,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Rechtbank van eerste aanleg te Gent (Bélgica), mediante resolución de 1 de diciembre de 2004, recibida en el Tribunal de Justicia el 15 de diciembre de 2004, en el procedimiento entre

**Mark Kerckhaert,**

**Bernadette Morres**

y

**Belgische Staat,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente; los Sres. P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts y E. Juhász, Presidentes de Sala; y el Sr. J.N. Cunha Rodrigues, la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. G. Arestis, A. Borg Barthet y E. Levits (Ponente), Jueces;

\* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Abogado General: Sr. L.A. Geelhoed;  
Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 11 de enero de 2006;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Sr. Kerckhaert y la Sra. Morres, por M<sup>es</sup> L. De Broe y P. Wytinck, advocaten;
- en nombre del Gobierno belga, por la Sra. E. Dominkovits y el Sr. M. Wimmer, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma y U. Forsthoff, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por el Sr. P. Gentili, avvocato dello Stato;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por la Sra. H.G. Sevenster, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. C. Jackson, en calidad de agente, asistida por la Sra. S. Moore, Barrister;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. R. Lyal y W. Wils, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 6 de abril de 2006;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

- <sup>1</sup> La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 73 B, apartado 1, del Tratado CE (actualmente, artículo 56 CE, apartado 1).
  
- <sup>2</sup> Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Sr. Kerckhaert y la Sra. Morres (en lo sucesivo, «matrimonio Kerckhaert-Morres»), y la Gewestelijke Directie Antwerpen I (en lo sucesivo, «administración tributaria belga»), en relación con la negativa de ésta a concederles la imputación de la cuota fija de impuesto extranjero del 15 % contemplada en el artículo 19, parte A, apartado 1, párrafo segundo, del Convenio de 10 de marzo de 1964 entre Francia y Bélgica para evitar la doble imposición y para establecer normas de asistencia administrativa y jurídica recíproca en materia de impuestos sobre la renta, en su versión modificada por el Protocolo firmado el 15 de febrero de 1971 (en lo sucesivo, «Convenio franco-belga»).

## **Normativa tributaria belga**

### *El Código de impuestos sobre la renta*

- 3 En virtud del artículo 171, apartado 3, del Código de impuestos sobre la renta (en lo sucesivo, «Código de impuestos»), el tipo impositivo con que están gravados los dividendos es del 25 %.
- 4 En relación con las rentas de acciones o participaciones y de inversiones de capital gravadas en el extranjero con un impuesto sobre la renta, un impuesto de sociedades o un impuesto de no residentes, el artículo 187 del Código de impuestos preveía inicialmente que al impuesto se le deducía previamente una cuota fija de ese impuesto extranjero.
- 5 Como consecuencia de ciertas modificaciones legislativas, las personas físicas ya no tienen derecho a ese crédito fiscal cuando perciben dividendos de empresas establecidas en otro Estado procedentes de las rentas que ya han sido gravadas en dicho Estado con el impuesto sobre la renta, de modo que tales rentas soportan el impuesto que en dicho Estado se retiene en la fuente más el impuesto previsto en el artículo 171, apartado 3, del Código de impuestos, cuyo tipo es del 25 %.

### *El Convenio franco-belga*

- 6 El Convenio franco-belga tiene por objeto, en particular, evitar los supuestos de doble imposición relativos a las retenciones en concepto de impuesto sobre la renta soportadas por una misma persona en Francia y Bélgica.

7 Su artículo 15, apartado 3, dispone:

«Los dividendos pagados por una sociedad residente en Francia que darían derecho a un crédito fiscal si fuesen percibidos por residentes en Francia también dan derecho a este crédito fiscal a las personas físicas residentes en Bélgica, una vez deducida la retención en la fuente calculada al tipo del 15 % sobre el dividendo bruto, constituido por la cuantía del dividendo distribuido más el crédito fiscal.»

8 Con arreglo al artículo 19, parte A, apartado 1, de ese mismo Convenio, se prevé que, cuando una sociedad residente en Francia distribuya dividendos a un residente en Bélgica que no sea una empresa sujeta al impuesto de sociedades y tales dividendos se hayan sometido a retención en la fuente en Francia, al impuesto devengado en Bélgica por el importe neto de dichos dividendos una vez practicada esa retención se le deducirá, por una parte, el «précompte mobilier» (retención sobre las rentas del capital mobiliario) al tipo normal, y, por otra, la cuota fija de impuesto extranjero deducible en las condiciones establecidas en la legislación belga, sin que dicha cuota pueda ser inferior al 15 % del referido importe neto.

### **Litigio principal y cuestión prejudicial**

9 El matrimonio Kerckhaert-Morres, residente en Bélgica, percibió durante los años 1995 y 1996 dividendos de Eurofers SARL, establecida en Francia.

- 10 Una parte de las cantidades percibidas correspondía al crédito fiscal equivalente al 50 % de los dividendos pagados, concedido por la administración tributaria francesa en virtud del artículo 15, apartado 3, del Convenio franco-belga como compensación por el impuesto de sociedades. Con arreglo a esta disposición, dicho crédito fiscal se asimila a las rentas de dividendos. A los dividendos brutos se les aplicó en Francia una retención en la fuente del 15 % en concepto de impuesto sobre la renta.
- 11 El matrimonio Kerckhaert-Morres declaró haber percibido de Eurofers SARL 34.566.204 BEF (856.873,81 euros) y 7.173.702 BEF (177.831,43 euros) que integraban la renta de los ejercicios 1995 y 1996, respectivamente. En su declaración de renta solicitaron la bonificación fiscal contemplada en el artículo 19, parte A, apartado 1, del Convenio franco-belga, correspondiente al impuesto francés recaudado en la fuente.
- 12 El legislador belga había suprimido dicha bonificación fiscal, por lo que su solicitud fue denegada.
- 13 El matrimonio Kerckhaert-Morres, por estimar que la denegación de la bonificación fiscal objeto del procedimiento principal implicaba someter los dividendos procedentes de Francia a una presión fiscal superior a la ejercida sobre los dividendos de sociedades establecidas en Bélgica, ejercitó una acción ante el Rechtbank van eerste aanleg te Gent instando la anulación de la resolución de la administración tributaria belga por la que se denegaba su solicitud, para lo que invocó, en particular, una infracción del artículo 73 B, apartado 1, del Tratado.

- 14 Al considerar que el litigio pendiente ante él exigía la interpretación del Derecho comunitario, el *Rechtbank van eerste aanleg te Gent* decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 56 CE, apartado 1 (artículo 73 B, apartado 1, del Tratado CE en el momento de los hechos litigiosos) en el sentido de que prohíbe la restricción resultante de una disposición de la normativa de un Estado miembro (en este caso, Bélgica) en materia de impuesto sobre la renta que somete a tributación al mismo tipo impositivo uniforme los dividendos procedentes de sociedades residentes y los procedentes de sociedades residentes en otro Estado miembro, sin permitir, en este último caso, la imputación de la retención en la fuente practicada por el otro Estado miembro?»

### La cuestión prejudicial

- 15 Es preciso recordar, con carácter preliminar, que, según jurisprudencia reiterada, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercer ésta respetando el Derecho comunitario (sentencias de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, C-80/94, Rec. p. I-2493, apartado 16; de 6 de junio de 2000, *Verkooijen*, C-35/98, Rec. p. I-4071, apartado 32; de 4 de marzo de 2004, *Comisión/Francia*, C-334/02, Rec. p. I-2229, apartado 21; de 15 de julio de 2004, *Lenz*, C-315/02, Rec. p. I-7063, apartado 19, y de 7 de septiembre de 2004, *Manninen*, C-319/02, Rec. p. I-7477, apartado 19).
- 16 En las sentencias *Verkooijen*, *Lenz* y *Manninen*, antes citadas, el Tribunal de Justicia consideró que la legislación de los Estados miembros de que se trataba establecía

una diferencia de trato entre las rentas procedentes de dividendos de sociedades establecidas en el Estado miembro de residencia del contribuyente interesado y las procedentes de dividendos de sociedades que tenían su sede en otro Estado miembro, negando a los beneficiarios de estos últimos dividendos las ventajas fiscales concedidas a los otros. Al haber comprobado que la situación de los contribuyentes que percibían dividendos de sociedades establecidas en otro Estado miembro no era objetivamente distinta de la de los contribuyentes que percibían dividendos de sociedades establecidas en el Estado miembro en el que dichos contribuyentes tenían su residencia, el Tribunal de Justicia estimó que las legislaciones controvertidas constituían un obstáculo a las libertades consagradas en el Tratado.

- 17 Contrariamente al razonamiento que sostiene el matrimonio Kerckhaert-Morres, el procedimiento principal es, sin embargo, diferente de los que dieron lugar a las sentencias antes citadas, puesto que la normativa tributaria belga no establece distinción alguna entre los dividendos de sociedades establecidas en Bélgica y los de sociedades establecidas en otro Estado miembro, ya que éstos están gravados, conforme a la ley belga, con un tipo idéntico del 25 % en concepto de impuesto sobre la renta.
- 18 Por otra parte, no puede acogerse la alegación según la cual, en el caso de autos, los accionistas residentes en Bélgica se encuentran en una situación diferente según que perciban dividendos de una sociedad establecida en dicho Estado miembro o de una sociedad establecida en otro Estado miembro, de suerte que dispensarles un trato idéntico, es decir, aplicarles un tipo idéntico de impuesto sobre la renta, constituye una discriminación.
- 19 Es cierto que una discriminación puede consistir no sólo en la aplicación de normas distintas a situaciones comparables, sino también en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes (véanse las sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225, apartado 30, y de 29 de abril de 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Rec. p. I-2651, apartado 26). No obstante, la posición de un accionista que perciba dividendos no resulta necesariamente diferente, en el sentido de esta jurisprudencia, con respecto a la normativa tributaria del Estado de residencia, por el hecho de que los perciba de una sociedad establecida en otro Estado miembro que, en el ejercicio de su potestad tributaria, aplica a dichos dividendos una retención en la fuente en concepto de impuesto sobre la renta.

- 20 En circunstancias como las del caso de autos, las consecuencias desfavorables que podría entrañar la aplicación de un sistema de imposición de las rentas como el régimen belga enjuiciado en el asunto principal resultan del ejercicio paralelo por dos Estados miembros de su potestad tributaria.
- 21 Hay que señalar, a este respecto, que los convenios para evitar la doble imposición, como los previstos en el artículo 293 CE sirven para eliminar o atenuar los efectos negativos para el funcionamiento del mercado interior que se derivan de la coexistencia de sistemas tributarios nacionales evocada en el apartado anterior.
- 22 Ahora bien, el Derecho comunitario, en su estado actual y en una situación como la del procedimiento principal, no prescribe criterios generales para el reparto de competencias entre los Estados miembros en lo que se refiere a la eliminación de la doble imposición dentro de la Comunidad. En efecto, exceptuando la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO L 225, p. 6), el Convenio de 23 de julio de 1990 relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (DO L 225, p. 10) y la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DO L 157, p. 38), no se ha adoptado hasta la fecha, en el marco del Derecho comunitario, ninguna medida de unificación o de armonización tendente a eliminar las situaciones de doble imposición.
- 23 Por consiguiente, corresponde a los Estados miembros adoptar las medidas necesarias para evitar situaciones como la que es objeto del procedimiento principal, utilizando, en particular, los criterios de reparto seguidos en la práctica tributaria internacional. Esta es, en sustancia, la finalidad del Convenio franco-belga que reparte la competencia tributaria entre la República Francesa y el Reino de Bélgica en estas situaciones. Sin embargo, dicho Convenio no es objeto de la presente petición de decisión prejudicial.

- 24 Habida cuenta de todas estas consideraciones, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 73 B, apartado 1, del Tratado no se opone a una normativa de un Estado miembro, como la normativa tributaria belga, que, en el marco del impuesto sobre la renta, grava con el mismo tipo impositivo uniforme los dividendos de acciones de sociedades establecidas en el territorio de dicho Estado y los dividendos de acciones de sociedades establecidas en otro Estado miembro, sin prever la posibilidad de imputar el impuesto recaudado mediante retención en la fuente en ese otro Estado miembro.

### **Costas**

- 25 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:

**El artículo 73 B, apartado 1, del Tratado CE (actualmente, artículo 56 CE, apartado 1) no se opone a una normativa de un Estado miembro, como la normativa tributaria belga, que, en el marco del impuesto sobre la renta, grava con el mismo tipo impositivo uniforme los dividendos de acciones de sociedades establecidas en el territorio de dicho Estado y los dividendos de acciones de sociedades establecidas en otro Estado miembro, sin prever la posibilidad de imputar el impuesto recaudado mediante retención en la fuente en ese otro Estado miembro.**

Firmas