

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 22 de marzo de 2007 *

En el asunto C-383/05,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por la Cour de cassation (Bélgica), mediante resolución de 7 de octubre de 2005, recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de octubre de 2005, en el procedimiento entre

Raffaele Talotta

y

État belge,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, y los Sres. R. Schintgen, A. Borg Barthet, M. Ilešič (Ponente) y E. Levits, Jueces;

* Lengua de procedimiento: francés.

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;
Secretario: Sr. R. Grass;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Sr. Talotta, por M^{es} X. Thiebaut y X. Pace, avocats;
- en nombre del Gobierno belga, por el Sr. M. Wimmer, en calidad de agente, asistido por M^e B. van de Walle de Ghelcke, avocat;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. R. Lyal y D. Martin, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 16 de noviembre de 2006;

dicta la siguiente

Sentencia

- ¹ La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación).
- ² Dicha petición fue planteada en el marco de un litigio entre el Sr. Talotta y el Estado belga a propósito de la aplicación al primero, en su condición de contribuyente no residente, de una base imponible mínima en el ejercicio fiscal de 1992.

Marco jurídico

- ³ El impuesto sobre la renta de las personas físicas y jurídicas está regulado en Bélgica por el code des impôts sur les revenus de 1992 (Código de los Impuestos sobre la Renta de 1992; *Moniteur belge* de 30 de julio de 1992) el cual, en su versión aplicable en el momento de los hechos del procedimiento principal, establece en su artículo 341, párrafo primero:

«Salvo prueba en contrario, la estimación de la base imponible podrá hacerse, con respecto tanto a las personas jurídicas como a las personas físicas, basándose en signos o indicios de los que resulte una riqueza superior a la que acrediten los ingresos declarados».

4 El artículo 342 del mismo Código dispone:

«1. A falta de elementos probatorios aportados por los interesados o por la Administración, los beneficios o rendimientos mencionados en el artículo 23, apartado 1, números 1 y 2, se determinarán, respecto a cada contribuyente, tomando en consideración los beneficios o rendimientos normales de al menos tres contribuyentes análogos y teniendo en cuenta, según los casos, el capital invertido, el volumen de negocios, el número de trabajadores, la fuerza motriz utilizada, el valor de arrendamiento de los terrenos explotados y cualquier otra información útil.

[...]

2. Un Real Decreto determinará, teniendo en cuenta los elementos indicados en el apartado 1, párrafo primero, el mínimo de beneficios imposables para las empresas extranjeras que operen en Bélgica.»

5 El artículo 182 del arrêté royal de 27 de agosto de 1993, por el que se desarrolla el code des impôts sur les revenus de 1992 (*Moniteur belge* de 13 de septiembre de 1993; en lo sucesivo, «Real Decreto de 27 de agosto de 1993»), dispone:

«1. El mínimo de beneficios imposables de las empresas extranjeras que operen en Bélgica a las que resulte aplicable el régimen de tributación por comparación establecido en el artículo 342, apartado 1, párrafo primero, del code des impôts sur les revenus de 1992, se fijará del siguiente modo: [...]

3. empresas de los sectores del comercio y de los servicios:

- a) [...] horeca [(hoteles, restaurantes, cafés)] [...]: 100 [BEF] por cada 1.000 [BEF] de volumen de negocios, con un mínimo de 300.000 [BEF] por cada trabajador (número medio en el año de que se trate);

[...]

2. En ningún caso, el importe de los beneficios imposables determinado con arreglo al apartado 1 podrá ser inferior a 400.000 [BEF].

[...]»

- 6 A tenor del artículo 24, apartado 5, del Convenio entre Bélgica y Luxemburgo para evitar la doble imposición y regular algunas otras cuestiones en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Luxemburgo el 17 de septiembre de 1970 (en lo sucesivo, «Convenio»):

«Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en ese Estado

de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades».

El litigio principal y la cuestión prejudicial

- 7 El Sr. Talotta, que reside en el Gran Ducado de Luxemburgo, explota, como empresario individual, un restaurante en Bélgica.
- 8 Al no haber establecido en el territorio belga su domicilio fiscal, el Sr. Talotta es sujeto pasivo en Bélgica del impuesto de los no residentes personas físicas únicamente por la renta obtenida en dicho Estado miembro.
- 9 Como el Sr. Talotta suscribió fuera de plazo su declaración del impuesto de no residentes personas físicas por el ejercicio fiscal de 1992, la administración tributaria belga le comunicó su intención de liquidarlo de oficio, con arreglo al artículo 342, apartado 2, del code des impôts sur les revenus de 1992. Dicha disposición permite que, a falta de elementos probatorios aportados por el contribuyente o por la administración, la referida administración someta a gravamen a las empresas extranjeras que operen en Bélgica en función de su volumen de negocios y de su número de trabajadores, tomando como referencia el beneficio imponible mínimo determinado por el Real Decreto de 27 de agosto de 1993, que, en el caso de las empresas del sector de la hostelería, no podía ser inferior a 400.000 BEF para el ejercicio fiscal de que se trata en el procedimiento principal.

- 10 Sobre la base de dicha normativa, la administración tributaria belga exigió al Sr. Talotta el pago de la cuota del impuesto de no residentes personas físicas por el ejercicio fiscal de 1992, liquidada sobre la base de seis trabajadores.
- 11 Mediante decisión de 23 de junio de 1998, esa misma administración desestimó la reclamación presentada por el Sr. Talotta contra dicha liquidación.
- 12 El demandante en el procedimiento principal impugnó la referida decisión ante la cour d'appel de Liège, que desestimó el recurso promovido por el interesado mediante sentencia de 16 de junio de 2004.
- 13 En su recurso de casación ante la Cour de cassation, el Sr. Talotta alegó, en el primer submotivo del primer motivo invocado, que la cour d'appel de Liège no había motivado debidamente la sentencia recurrida, con infracción del artículo 149 de la Constitución belga, ya que no había respondido al motivo en el que sostenía que el impuesto que se le exigía había sido liquidado según un régimen menos favorable que el que se aplica a las empresas belgas que desarrollan la misma actividad. Mediante el segundo submotivo de su primer motivo, el Sr. Talotta sostuvo que, al decidir que el impuesto controvertido en el asunto principal se había liquidado legalmente con arreglo a los artículos 342, apartado 2, del code des impôts sur les revenus de 1992 y 182 del Real Decreto de 27 de agosto de 1993, dicha cour d'appel había infringido el artículo 24, apartado 5, del Convenio y el artículo 52 del Tratado.
- 14 Tras desestimar el primer submotivo del primer motivo invocado por no corresponder a los hechos, en lo que atañe al segundo submotivo del primer

motivo, la Cour de cassation decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse [el artículo 52 del Tratado] en el sentido de que se opone a una disposición de Derecho nacional que, como el artículo 182 del Real Decreto de 27 de agosto de 1993, adoptado en virtud del artículo 342, apartado 2, del code des impôts sur les revenus de 1992, aplica únicamente a los no residentes bases imponibles mínimas?»

Sobre la cuestión prejudicial

¹⁵ Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide si el artículo 52 del Tratado se opone a una normativa de un Estado miembro que, como la que resulta del artículo 342, apartado 2, del code des impôts sur les revenus de 1992 y del artículo 182 del Real Decreto de 27 de agosto de 1993, establece unas bases imponibles mínimas únicamente para los contribuyentes no residentes.

¹⁶ Ante todo, debe recordarse que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no es menos cierto que éstos deben ejercer dicha competencia respetando el Derecho comunitario (sentencia de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C-319/02, Rec. p. I-7477, apartado 19 y jurisprudencia citada en dicho apartado).

- 17 Las normas sobre igualdad de trato no sólo prohíben las discriminaciones manifiestas basadas en la nacionalidad, sino también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca de hecho al mismo resultado (sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225, apartado 26 y jurisprudencia citada en dicho apartado).
- 18 Sólo puede existir discriminación si se aplican normas distintas a situaciones comparables o si se aplica la misma norma a situaciones diferentes (sentencias Schumacker, antes citada, apartado 30, y de 14 de septiembre de 1999, Gschwind, C-391/97, Rec. p. I-5451, apartado 21).
- 19 En lo que atañe a la fiscalidad directa, el Tribunal de Justicia ha reconocido, en asuntos relativos al impuesto sobre la renta de las personas físicas, que la situación de los residentes y la de los no residentes en un Estado determinado no son comparables, por lo general, ya que presentan diferencias objetivas tanto desde el punto de vista de la fuente de los rendimientos como de la capacidad contributiva personal o de la consideración de la situación personal y familiar (sentencia Schumacker, antes citada, apartados 31 a 34; de 11 de agosto de 1995, Wielockx, C-80/94, Rec. p. I-2493, apartado 18, y de 27 de junio de 1996, Asscher, C-107/94, Rec. p. I-3089, apartado 41). Sin embargo, ha puntualizado igualmente que, ante una ventaja fiscal no aplicable al no residente, la diferencia de trato entre estos dos grupos de contribuyentes podía calificarse de discriminación en el sentido del Tratado si no existía ninguna diferencia de situación objetiva que pudiera justificar una diferencia de trato a este respecto entre ambas categorías de contribuyentes (sentencias Schumacker, antes citada, apartados 36 a 38, y Asscher, antes citada, apartado 42).
- 20 Procede señalar al respecto que de los autos presentados ante el Tribunal de Justicia se desprende que el objetivo del artículo 342, apartado 1, del code des impôts sur les

revenus de 1992 es regular las situaciones en las que el contribuyente, residente o no residente, no ha facilitado a la administración tributaria pruebas relativas a sus beneficios o rendimientos.

- 21 En lo tocante a los contribuyentes residentes, se deduce igualmente de los autos presentados ante el Tribunal de Justicia que, de conformidad con los criterios establecidos por el artículo 342, apartado 1, del code des impôts sur les revenus de 1992, la administración tributaria belga puede determinar el beneficio que debe tenerse en cuenta por comparación con los beneficios normales de al menos tres contribuyentes residentes análogos.
- 22 Para el caso de que no se pueda utilizar dicho método de determinación del beneficio, se desprende asimismo de los autos presentados ante el Tribunal de Justicia que, con arreglo al artículo 341, párrafo primero, de dicho Código, la referida administración puede aplicar, únicamente a los contribuyentes residentes, el método de tributación a tanto alzado basado en los «signos o indicios de los que resulte una riqueza superior a la que acrediten los ingresos declarados».
- 23 En cambio, a falta de elementos probatorios, el volumen de negocios de los contribuyentes no residentes se determina aplicando unas bases imponibles mínimas.
- 24 Por consiguiente, procede hacer constar que la normativa nacional controvertida en el asunto principal dispensa un trato diferente a los contribuyentes según que sean o no residentes en Bélgica.

- 25 Ahora bien, no cabe admitir que el Estado miembro de establecimiento pueda aplicar unas bases impositivas mínimas únicamente a los contribuyentes no residentes por el mero hecho de residir en otro Estado miembro, so pena de dejar sin contenido el artículo 52 del Tratado (véase por analogía, la sentencia de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, C-270/83, Rec. p. 273, apartado 18).
- 26 En efecto, los rendimientos que obtiene un contribuyente residente de una actividad por cuenta propia en el territorio de un Estado miembro y los rendimientos que obtiene un contribuyente no residente de una actividad también por cuenta propia en el territorio de dicho Estado miembro se incluyen en una misma categoría de rendimientos, los procedentes del ejercicio de actividades por cuenta propia en el territorio de un mismo Estado miembro.
- 27 En apoyo de sus afirmaciones sobre la existencia de diferencias objetivas entre las situaciones de los residentes y de los no residentes en lo tocante a los medios de prueba de que dispone la administración tributaria para determinar los ingresos que integran la base imponible, el Gobierno belga alega que, en el supuesto de que una parte de las operaciones de un contribuyente no residente se efectúe en el territorio de un Estado miembro distinto de aquél en el que desarrolla su actividad por cuenta propia, el eventual intercambio de información con el Estado de residencia a través del mecanismo previsto en 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), no parece una solución realista ni eficaz para paliar las dificultades prácticas que plantea la aplicación de la tributación por comparación, ya que en este supuesto la administración tributaria belga no dispone, por una parte, de información comunicada por el Estado de residencia en el marco de intercambios de información espontáneos o automáticos ni, por otra, de datos precisos, por lo que su solicitud de intercambio de información no sería admisible.

- 28 Ahora bien, como señaló el Abogado General en el punto 70 de sus conclusiones, en el supuesto de que un contribuyente residente y un contribuyente no residente realicen una parte de sus operaciones en el territorio de un Estado miembro distinto de aquél en el que desarrollan su actividad por cuenta propia, tales contribuyentes presentan las mismas dificultades para la administración tributaria interesada, de modo que ambos tipos de contribuyentes se encuentran en una situación objetivamente comparable.
- 29 Además, procede recordar que, en el supuesto de que un contribuyente realice una parte de sus operaciones en el territorio de un Estado miembro distinto de aquél en el que desarrolla su actividad por cuenta propia, cualquier Estado miembro puede invocar la Directiva 77/799 con el fin de conseguir de las autoridades competentes de otro Estado miembro toda la información necesaria para la liquidación correcta de los impuestos sobre la renta o todos los datos que considere necesarios para calcular la cuantía exacta del impuesto sobre la renta adeudado por el sujeto pasivo en función de la legislación que aplique (sentencia de 26 de junio de 2003, Skandia y Ramstedt, C-422/01, Rec. p. I-6817, apartado 42 y jurisprudencia citada en dicho apartado).
- 30 En consecuencia, es preciso afirmar que, desde el punto de vista de la normativa nacional controvertida en el asunto principal, los contribuyentes residentes y los contribuyentes no residentes se encuentran en una situación objetivamente comparable.
- 31 En modo alguno desvirtúa esta interpretación la observación del Gobierno belga de que las bases imponibles mínimas establecidas por la normativa nacional controvertida en el asunto principal son a menudo más favorables para los contribuyentes no residentes que el régimen de tributación por comparación aplicado a los contribuyentes residentes. En efecto, aun suponiendo que el régimen

fiscal belga favorezca en la mayoría de los casos a los contribuyentes no residentes, no es menos cierto que, cuando dicho régimen resulta perjudicial para tales contribuyentes, da lugar a una desigualdad de trato con respecto a los contribuyentes residentes y crea así un obstáculo a la libertad de establecimiento garantizada por el artículo 52 del Tratado (véase, por analogía, la sentencia de 14 de diciembre de 2000, AMID, C-141/99, Rec. p. I-11619, apartado 27 y jurisprudencia citada en dicho apartado).

32 En estas circunstancias, una normativa de un Estado miembro que, como la que resulta del artículo 342, apartado 2, del code des impôts sur les revenus de 1992 y del artículo 182 del Real Decreto de 27 de agosto de 1993, establece unas bases impositivas mínimas únicamente para los contribuyentes no residentes constituye una discriminación indirecta por razón de nacionalidad, en el sentido del artículo 52 del Tratado. En efecto, aunque dicha normativa establece una distinción basada en el criterio de la residencia, en el sentido de que niega a los no residentes determinadas ventajas en materia fiscal otorgadas, por el contrario, a los residentes en el territorio nacional, existe el riesgo de que perjudique principalmente a los nacionales de otros Estados miembros, ya que los no residentes son en la mayoría de los casos no nacionales (véase, por analogía, la sentencia Schumacker, antes citada, apartado 28).

33 No obstante, procede plantearse la cuestión de la eventual justificación de dicha discriminación.

34 El Gobierno belga alega que el hecho de aplicar unas bases impositivas mínimas únicamente a los contribuyentes no residentes se justifica por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales y es acorde con el principio de

proporcionalidad. Precisa que el método de tributación por comparación establecido para los contribuyentes residentes no es aplicable a los contribuyentes no residentes debido a dificultades de orden práctico, y en particular a la imposibilidad de recurrir a la Directiva 77/799.

35 A este respecto, es preciso señalar que la eficacia de los controles fiscales constituye una razón imperiosa de interés general que puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de julio de 1999, Baxter y otros, C-254/97, Rec. p. I-4809, apartado 18 y jurisprudencia citada en dicho apartado).

36 Ahora bien, procede afirmar que, por una parte, como se ha indicado en el apartado 28 *supra*, las dificultades de carácter práctico alegadas por el Gobierno belga se plantean del mismo modo con respecto a los contribuyentes residentes y que, por otra, como se ha indicado en el apartado 29 *supra*, el Estado miembro interesado tiene la posibilidad de recurrir a intercambios de información con los demás Estados miembros al amparo de la Directiva 77/799.

37 Dadas estas circunstancias, la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales no justifica la existencia de una diferencia de trato, de modo que el trato dispensado a los contribuyentes no residentes debe ser idéntico al establecido para los contribuyentes residentes.

38 Teniendo en cuenta cuanto antecede, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 52 del Tratado se opone a una normativa de un Estado miembro que,

como la que resulta del artículo 342, apartado 2, del code des impôts sur les revenus de 1992 y del artículo 182 del Real Decreto de 27 de agosto de 1993, establece unas bases imponibles mínimas únicamente para los contribuyentes no residentes.

Costas

- ³⁹ Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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

El artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación) se opone a una normativa de un Estado miembro que, como la que resulta del artículo 342, apartado 2, del code des impôts sur les revenus (Código de los Impuestos sobre la Renta) de 1992 y del artículo 182 del arrêté royal de 27 de agosto de 1993 por el que se desarrolla el code des impôts sur les revenus de 1992, establece bases imponibles mínimas únicamente para los contribuyentes no residentes.

Firmas

