

Asunto C-233/09

Gerhard Dijkman y Maria Dijkman-Lavaleije

contra

Belgische Staat

(Petición de decisión prejudicial planteada por el hof van beroep te Antwerpen)

«Libre prestación de servicios — Libre circulación de capitales — Fiscalidad directa — Diferencias de trato según el lugar de la inversión o el depósito»

Sumario de la sentencia

Libre circulación de capitales — Restricciones — Legislación tributaria

(Art. 56 CE)

El artículo 56 CE se opone a una legislación de un Estado miembro de acuerdo con la cual los contribuyentes que residen en dicho Estado que perciben intereses o dividendos procedentes de fondos depositados o invertidos en otro Estado miembro están sujetos a un impuesto municipal complementario cuando no han designado a un intermediario establecido en el Estado en que residen para que les abone esos rendimientos del capital mobiliario, mientras que los rendimientos de la misma naturaleza procedentes de fondos depositados o invertidos en el Estado en que residen, por estar sujetos a una retención practicada en la fuente, pueden no declararse y, en tal caso, no están sujetos a dicho impuesto.

En efecto, el establecimiento, por parte de un Estado miembro, de una diferencia de trato según el lugar en que se inviertan los capitales produce el efecto de disuadir al residente de dicho Estado miembro de invertir sus capitales en una sociedad establecida en otro Estado miembro, así como un efecto restrictivo para las sociedades establecidas en otros Estados miembros, por cuanto constituye para ellas un obstáculo a la captación de capitales en el primer Estado miembro. A este respecto, las circunstancias de un contribuyente con depósitos o inversiones en el Estado miembro no son distintas de las de un contribuyente con depósitos o inversiones en otro Estado miembro. Ciertamente, en el ámbito de esa legislación, un contribuyente residente que ha obtenido rendimientos de inversiones o depósitos en otro Estado miembro se encuentra tan sujeto al impuesto sobre dichos rendimientos en su Estado de residencia como un contribuyente residente que haya obtenido rendimientos de inversiones o depósitos realizados en este último Estado miembro. Por lo tanto, en tales circunstancias, el hecho de que dichos rendimientos estén sujetos a diferentes técnicas impositivas es precisamente lo que origina la diferencia de trato que conduce a que únicamente los rendimientos obtenidos de inversiones o depósitos en otro Estado miembro estén necesariamente sujetos al impuesto municipal complementario, pero no cabe apreciar que los contribuyentes afectados se encuentren en situaciones distintas respecto a dicho impuesto. En efecto, ante un impuesto como ese, establecido por las aglomeraciones urbanas y los municipios para todos los contribuyentes de la misma aglomeración urbana o del mismo municipio, y cuya base imponible viene constituida por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, un contribuyente residente que perciba rendimientos de inversiones o depósitos en otro Estado miembro no se encuentra en una situación objetivamente diferente de la de un contribuyente residente que percibe rendimientos de inversiones o depósitos en el Estado

miembro en que reside. En tales circunstancias, dicha legislación constituye una restricción a la libertad de circulación de capitales.

Tal restricción no se justifica por la necesidad de preservar la coherencia del régimen fiscal nacional, ya que no se ha citado ningún gravamen tributario concreto que compense la ventaja conferida por la exención del impuesto municipal complementario a las rentas procedentes de un depósito o de una inversión en el Estado miembro de residencia del contribuyente. Además, si bien la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales puede reforzar la opinión de que la retención en la fuente sólo puede efectuarse a través de intermediarios establecidos en el territorio nacional, ello no justifica que los rendimientos sujetos a dicho pago a cuenta y los rendimientos que no lo están sean objeto de un tratamiento diferente en lo referido al impuesto municipal complementario.

(véanse los apartados 31, 45 a 48, 57, 59 y 62 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 1 de julio de 2010 (*)

«Libre prestación de servicios – Libre circulación de capitales – Fiscalidad directa – Diferencias de trato según el lugar de la inversión o el depósito»

En el asunto C-233/09,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el hof van beroep te Antwerpen (Bélgica), mediante resolución de 16 de junio de 2009, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de junio de 2009, en el procedimiento entre

Gerhard Dijkman,

Maria Dijkman-Lavaleije

y

Belgische Staat,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y los Sres. E. Levits (Ponente), M. Ilešić y M. Safjan y la Sra. M. Berger, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- por el Sr. Dijkman y la Sra. Dijkman-Lavaleije;
- en nombre del Gobierno belga, por el Sr. J.-C. Halleux, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Lyal y W. Roels, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 56 CE, apartado 1.

2 Esta petición se ha presentado en un litigio entre el Sr. Dijkman y la Sra. Dijkman-Lavaleije, por una parte, y el Belgische Staat (Estado Belga), por otro, en relación con la negativa de la administración tributaria belga a reembolsarles, en particular, el impuesto municipal complementario del impuesto sobre la renta de las personas físicas (en lo sucesivo, «impuesto municipal complementario») recaudado en los ejercicios tributarios 2004 y 2005 en proporción al impuesto sobre la renta de las personas físicas (en lo sucesivo, «IRPF») que recae sobre determinados rendimientos del capital mobiliario procedentes de inversiones y depósitos en los Países Bajos.

Marco jurídico nacional

3 En virtud del artículo 261 del Wetboek Inkomstenbelastingen 92 (Código belga de los impuestos sobre la renta de 1992; en lo sucesivo, «WIB92»), están sujetos a retención sobre los rendimientos del capital mobiliario, en particular, los habitantes del Reino de Bélgica, las sociedades domiciliadas en él, las asociaciones, instituciones, establecimientos y organismos cualesquiera, las personas jurídicas sujetas al impuesto sobre las personas jurídicas que deban satisfacer rendimientos del capital mobiliario, y los intermediarios establecidos en Bélgica que intervengan por cualquier título en el pago de rendimientos de capital mobiliario de origen extranjero salvo, en particular, que se justifique ante ellos que la retención a cuenta se ha efectuado por un intermediario anterior.

4 De conformidad con el artículo 313 del WIB92, los contribuyentes sujetos al IRPF no están obligados a mencionar en su declaración anual de dicho impuesto los rendimientos del capital mobiliario en los que se haya practicado una retención ni los que estén exentos de retención sobre los rendimientos del capital mobiliario en virtud de las disposiciones legales y reglamentarias, salvo ciertos tipos de rentas a los que no se refiere el asunto principal. La retención practicada sobre tales rendimientos no declarados no puede imputarse al IRPF devengado ni ser objeto de devolución.

5 El artículo 465 del WIB92 dispone que las aglomeraciones urbanas y los ayuntamientos pueden establecer un impuesto complementario del IRPF.

6 El artículo 466 del WIB92 señala lo siguiente:

«El impuesto municipal [...] y el impuesto de aglomeraciones urbanas complementario del [IRPF]

se calculan sobre la base del [IRPF] liquidado:

- antes de la imputación de los pagos a cuenta mencionados en los artículos 157 a 168 y 175 a 177, de las retenciones en la fuente, de la cuota fija del impuesto extranjero y de los créditos fiscales, mencionados en los artículos 134 y 277 a 296;
- antes de la aplicación de los recargos establecidos en los artículos 157 a 168, de la bonificación prevista en los artículos 175 a 177, y de los incrementos del impuesto establecidos en el artículo 444.»

7 De conformidad con el artículo 467 del WIB92, el impuesto complementario del IRPF se establece bien por el municipio, bien por la aglomeración urbana, a cargo de los habitantes del Reino de Bélgica, que son sujetos pasivos, respectivamente, en dicho municipio o en los municipios que forman parte de la citada aglomeración urbana.

8 El artículo 468 del WIB92 establece:

«El impuesto complementario se fija para todos los contribuyentes de una misma aglomeración urbana o de un mismo municipio a un tanto por ciento uniforme del impuesto devengado por el Estado.

[...]»

Litigio principal y cuestión prejudicial

9 Los recurrentes en el litigio principal, residentes belgas, mencionaron, en su declaración del IRPF correspondiente al ejercicio fiscal de 2004, rendimientos del capital mobiliario percibidos en el extranjero, concretamente en los Países Bajos, consistentes en intereses de depósitos por importe de 33.780 euros, y en dividendos por importe de 90.030,52 euros, sin retención en la fuente sobre los rendimientos del capital mobiliario.

10 En la liquidación correspondiente a ese ejercicio, dichos intereses y dividendos fueron objeto de imposición por separado, aplicándose los tipos del 15 y del 25 por ciento, respectivamente. Además, el impuesto así liquidado fue objeto del recargo municipal adicional, fijado por el municipio de residencia de los demandantes al tipo del 8 por ciento del impuesto devengado por el Estado.

11 Los recurrentes en el litigio principal interpusieron una reclamación contra dicha liquidación, en la que, por una parte, se oponían a que mediante el impuesto se recaudara un 25 por ciento de los dividendos, pues el Reino de los Países Bajos ya había recaudado un impuesto sobre los dividendos procedentes de ese país, y, por otra parte, al pago del impuesto municipal complementario.

12 Respecto al ejercicio de 2005, los recurrentes en el litigio principal presentaron una declaración del IRPF en la que, en particular, declararon rendimientos del capital mobiliario percibidos en el extranjero, concretamente, dividendos por importe de 14.551,23 euros, en el caso del Sr. Dijkman, y de 15.359,53 euros, en el caso de la Sra. Dijkman-Lavaleije, que no fueron objeto de retención en la fuente sobre los rendimientos del capital mobiliario.

13 Puesto que estos importes fueron objeto de tributación por separado al tipo del 25 por ciento en la liquidación de ese ejercicio, además de estar sujetos al impuesto municipal complementario correspondiente, los recurrentes en el asunto principal interpusieron una reclamación contra dicha liquidación, en la que alegaban los mismos motivos que los formulados contra la liquidación relativa al ejercicio 2004.

14 Dado que sus reclamaciones fueron desestimadas, los recurrentes en el litigio principal las elevaron al rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen (Tribunal de Primera Instancia de Amberes), el cual desestimó sus recursos.

15 Ante el hof van beroep te Antwerpen (Tribunal de Casación de Amberes), los recurrentes en el litigio principal solicitan, por una parte, que el impuesto recaudado en los Países Bajos sobre los dividendos declarados en los ejercicios fiscales de 2004 y 2005 sea imputado al IRPF devengado en Bélgica y, por consiguiente, que el Belgische Staat sea condenado a devolverles los importes de 11.906 euros y de 3.479 euros, correspondientes a los impuestos estatales recaudados por dichos dividendos. Por otra parte, solicitan la devolución de los importes de 2.206 euros y de 800 euros, correspondientes al impuesto municipal complementario.

16 El hof van beroep te Antwerpen ha declarado que no están fundadas las pretensiones de los recurrentes en el litigio principal de que se impute el impuesto recaudado en los Países Bajos al impuesto devengado en Bélgica.

17 En lo referido al impuesto municipal complementario, dicho órgano jurisdiccional señala que, cuando los contribuyentes perciben rendimientos del capital mobiliario procedentes del extranjero que todavía no han sido sujetos a retención, no pueden ampararse en la regla enunciada en el artículo 313 del WIB92 relativa a la retención liberatoria sobre los rendimientos del capital mobiliario y están obligados a declarar esos rendimientos. Ahora bien, cuando se declaran los rendimientos del capital mobiliario, siempre se devenga el impuesto municipal complementario, de conformidad con los artículos 465 y 466 del WIB92. Por el contrario, cuando los contribuyentes perciben rendimientos del capital mobiliario procedentes de Bélgica, dichos rendimientos están sujetos a la retención liberatoria sobre ese tipo de rendimientos. Sin embargo, en el régimen de la retención liberatoria sobre los rendimientos del capital mobiliario, no debe declararse el importe de esos rendimientos que de este modo haya sido objeto de retención en la fuente y, por lo tanto, no está sujeto a este impuesto. El único modo en que estos contribuyentes pueden beneficiarse de la regla enunciada en el artículo 313 del WIB92 y sustraerse, de este modo, al impuesto municipal complementario sobre sus rendimientos del capital mobiliario procedentes del extranjero, es hacer que dichos rendimientos les sean pagados por un intermediario belga que, de este modo, practicaría la retención.

18 En estas circunstancias, el hof van Beroep te Antwerpen decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se produce una vulneración del artículo 56 CE, apartado 1, por el hecho de que los nacionales belgas que inviertan o depositen fondos en el extranjero, por ejemplo en los Países Bajos, para evitar el pago del impuesto municipal complementario previsto en el artículo 465 del WIB92, estén obligados, para percibir los rendimientos del capital mobiliario, a acudir a un intermediario belga, mientras que los nacionales que invierten o depositan fondos en Bélgica pueden acogerse siempre al régimen de la retención liberatoria sobre los rendimientos del capital mobiliario prevista en el artículo 313 del WIB92 y, por lo tanto, sustraerse al pago del impuesto municipal complementario previsto en el artículo 465 del WIB92 al practicarse ya en la fuente la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario?»

Sobre la cuestión prejudicial

19 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 56 CE se opone a la legislación de un Estado miembro que establece que los contribuyentes residentes de dicho Estado que perciben intereses o dividendos procedentes de depósitos o inversiones en otro Estado miembro están sujetos a un impuesto municipal complementario, cuando no han designado a un intermediario establecido en su Estado miembro de residencia para que les abone esos rendimientos del capital mobiliario, mientras que los rendimientos de la misma naturaleza procedentes de depósitos o inversiones en el Estado miembro de residencia, por el hecho de estar sujetos a una retención practicada en la fuente, pueden no ser declarados y, en tal caso, no están sujetos a dicho impuesto.

Sobre la existencia de una restricción a las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado CE

20 Debe recordarse que, según jurisprudencia reiterada, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercer dicha competencia respetando el Derecho de la Unión (véanse, en concreto, las sentencias de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group litigation*, C-374/04, Rec. p. I-11673, apartado 36, de 8 de noviembre de 2007, *Amurta*, C-379/05, Rec. p. I-9569, apartado 16, y de 19 de noviembre de 2009, *Comisión/Italia*, C-540/07, Rec. p. I-0000, apartado 28).

21 A este respecto, procede señalar, en primer lugar, que el Gobierno belga considera que el presente asunto debe examinarse a la luz del artículo 49 CE, y no del artículo 56 CE. En efecto, según dicho Gobierno, en la medida en que únicamente los intermediarios belgas pueden efectuar la retención liberatoria sobre los rendimientos del capital mobiliario, el derecho a acceder al régimen de este pago a cuenta, por parte de un contribuyente que reside en Bélgica y deposita o invierte capitales en otro Estado miembro, depende del lugar donde percibe sus rendimientos del capital mobiliario, y no del lugar donde deposita o invierte sus capitales.

22 Por lo tanto, hay que determinar previamente, y en qué medida, si una legislación nacional como la controvertida en el litigio principal puede afectar al ejercicio de las libertades de prestación de servicios y de circulación de capitales.

23 Sin embargo, es preciso recordar que el artículo 49 CE exige suprimir cualquier restricción a la libre prestación de servicios, aunque se aplique indistintamente a los prestadores de servicios nacionales y a los de los demás Estados miembros, cuando pueda prohibir, obstaculizar o hacer menos interesantes las actividades del prestador establecido en otro Estado miembro, en el que proporciona legalmente servicios análogos (véase la sentencia de 8 de septiembre de 2009, *Liga Portuguesa de Futebol Professional y Bwin International*, C-42/07, Rec. p. I-0000, apartado 51 y jurisprudencia allí citada).

24 Por otra parte, según jurisprudencia reiterada, el artículo 49 CE confiere derechos no sólo al propio prestador de servicios, sino también al destinatario de dichos servicios (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de octubre de 2006, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, Rec. p. I-9641, apartado 32 y jurisprudencia citada).

25 Además, constituyen en particular restricciones a los movimientos de capitales, en el sentido del artículo 56 CE, apartado 1, las medidas impuestas por un Estado miembro que puedan disuadir a sus residentes de solicitar préstamos o realizar inversiones en otros Estados miembros (véanse, en particular, las sentencias de 26 de septiembre de 2000, *Comisión/Bélgica*, C-478/98, Rec. p. I-7587, apartado 18, y de 11 de junio de 2009, *X y Passenheim-van Schoot*,

C?155/08 y C?157/08, Rec. p. I?0000, apartado 33).

26 Se desprende de reiterada jurisprudencia que, para determinar si una normativa nacional se inscribe en el ámbito de una u otra de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado, hay que tomar en consideración el objeto de la normativa en cuestión (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de mayo de 2007, Holböck, C?157/05, Rec. p. I?4051, apartado 22 y jurisprudencia citada).

27 Una normativa como la controvertida en el litigio principal introduce una diferencia de trato tanto según el origen de los rendimientos del capital mobiliario de los contribuyentes residentes como según el prestador de servicios que les abona dichos rendimientos.

28 En particular, por una parte, como declara el órgano jurisdiccional remitente, la normativa controvertida en el litigio principal establece una diferencia de trato de los rendimientos del capital mobiliario de los residentes belgas derivados de inversiones o depósitos realizados en otro Estado miembro, frente a los rendimientos derivados de inversiones o depósitos realizados en Bélgica, ya que los primeros deben declararse y, por consiguiente, están sujetos a una tributación adicional, concretamente al impuesto municipal complementario, mientras que los segundos están exentos del citado impuesto, gracias al régimen de retención liberatoria sobre los rendimientos del capital mobiliario.

29 Por otra parte, como alega el Gobierno belga, un residente belga que haya realizado inversiones o depósitos en otro Estado miembro puede decidir que los rendimientos del capital mobiliario correspondientes a esas inversiones o a esos depósitos le sean abonados por un intermediario establecido en Bélgica, caso en el cual tales rendimientos pueden acogerse al régimen de retención liberatoria sobre los mismos y, por ello, sustraerse al impuesto municipal complementario. Ahora bien, el pago de los rendimientos procedentes de inversiones o depósitos en otro Estado miembro es una prestación de servicios en el sentido del artículo 49 CE.

30 Tal legislación, por consiguiente, puede afectar tanto al ejercicio de la libertad de circulación de capitales como al de la libertad de prestación de servicios.

31 Por lo tanto, el establecimiento, por parte de un Estado miembro, de una diferencia de trato según el lugar en que se inviertan los capitales produce el efecto de disuadir al residente de dicho Estado miembro de invertir sus capitales en una sociedad establecida en otro Estado miembro, así como un efecto restrictivo para las sociedades establecidas en otros Estados miembros, por cuanto constituye para ellas un obstáculo a la captación de capitales en el primer Estado miembro (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, Rec. p. I?11753, apartado 166, y de 18 de diciembre de 2007, *Grønfeldt*, C?436/06, Rec. p. I?12357, apartado 14).

32 Igualmente, en la medida en que sólo los intermediarios establecidos en Bélgica pueden recaudar el importe de la retención liberatoria sobre los rendimientos del capital mobiliario, una legislación nacional como la controvertida en el litigio principal sitúa a los intermediarios establecidos en el Estado miembro interesado en una posición más ventajosa para prestar los servicios ligados al pago a los residentes belgas de los rendimientos que proceden de inversiones o depósitos en otros Estados miembros, frente a los intermediarios establecidos en éstos, por lo que hace menos interesantes los servicios de estos últimos.

33 No obstante, se desprende de la jurisprudencia que el Tribunal de Justicia examina la norma controvertida, en principio, a la luz de una sola de estas dos libertades, si se demuestra que, en las circunstancias concretas del asunto principal, una de ellas es por completo secundaria con respecto a la otra y puede subordinarse a ella (véanse la sentencia de 3 de octubre de 2006,

Fidium Finanz, C-452/04, Rec. p. I-9521, apartado 34, e, igualmente, por analogía, la sentencia de 17 de septiembre de 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Rec. p. I-0000, apartado 37).

34 En este caso, el litigio principal se refiere a la sujeción al impuesto municipal complementario de los rendimientos de depósitos e inversiones realizados en otro Estado miembro y, por lo tanto, a las consecuencias que, para un contribuyente residente, se derivan del ejercicio de la libertad de circulación de capitales.

35 Por lo tanto, es precisamente el ejercicio de esta libertad lo que conlleva, para el contribuyente residente, la necesidad de designar a un intermediario para obtener el abono de los rendimientos procedentes de tales inversiones y depósitos. La designación de ese intermediario y, por consiguiente, los aspectos relativos a la libertad de prestación de servicios, en tales circunstancias, son cuestiones secundarias respecto a las relativas a la libertad de circulación de capitales.

36 En consecuencia, habida cuenta de las consideraciones vertidas en el apartado 31 de la presente sentencia, procede declarar que una legislación nacional como la controvertida en el litigio principal constituye una restricción a la libertad de circulación de capitales, prohibida, en principio, por el artículo 56 CE.

37 Esta constatación no puede quedar desvirtuada por las alegaciones del Gobierno belga, el cual, por una parte, intenta minimizar los efectos de la diferencia de trato que resulta de la legislación nacional controvertida en el litigio principal y, por otra parte, alega que, respecto al régimen de retención liberatoria sobre los rendimientos del capital mobiliario, un contribuyente que invierte en Bélgica se encuentra en una situación distinta de la de un contribuyente que invierte en otro Estado miembro.

38 Respecto a lo primero, procede en primer lugar señalar que, en cuanto al tratamiento fiscal de los intereses y dividendos en cuestión en el litigio principal, carece de relevancia que algunos otros tipos de rendimientos del capital mobiliario no estén sujetos a la retención liberatoria correspondiente, aun cuando se perciban en Bélgica y, a raíz de ello, sigan sujetos al impuesto municipal complementario, ya que los intereses y dividendos de la misma naturaleza percibidos en Bélgica están sujetos al citado régimen de retención liberatoria.

39 El Gobierno belga alega, además, que los efectos de la diferencia de trato no son necesariamente adversos para quienes obtienen rendimientos del capital mobiliario procedentes de otro Estado miembro, pues el pago del impuesto a través de la retención liberatoria sobre tales rendimientos conlleva una desventaja de tesorería para el contribuyente, que es inmediatamente desposeído del importe del impuesto, mientras que, en caso de pago del impuesto a través del régimen ordinario de recaudación del IRPF, puede conservar dicho importe durante un período de dos años, por término medio, y, en consecuencia, obtener un rendimiento del mismo.

40 A este respecto, hay que señalar que la sujeción, por parte de un Estado miembro, de los rendimientos del capital mobiliario procedentes de depósitos e inversiones en otro Estado miembro a una tributación adicional con respecto a los que proceden de depósitos e inversiones realizados en el primer Estado miembro supone, en sí misma, un trato fiscal desfavorable contrario a la libertad de circulación de capitales.

41 Sin embargo, de conformidad con la jurisprudencia, un trato fiscal desfavorable contrario a una libertad fundamental no puede considerarse compatible con el Derecho de la Unión por la existencia de otras ventajas, aun suponiendo que tales ventajas existan (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de junio de 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec. p. I-4071, apartado 61, y Amurta, antes citada, apartado 75).

42 Por otra parte, incluso una restricción a una libertad fundamental de escaso alcance o de poca importancia está prohibida por el Tratado (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de febrero de 2000, Comisión/Francia, C-34/98, Rec. p. I-995, apartado 49; de 11 de marzo de 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Rec. p. I-2409, apartado 43, y de 14 de diciembre de 2006, Denkavit Internationaal y Denkavit France, C-170/05, Rec. p. I-11949, apartado 50).

43 El Gobierno belga, por lo tanto, no puede sostener válidamente que la sujeción de los rendimientos de depósitos situados en otro Estado miembro al impuesto municipal complementario puede compensarse con la ventaja de tesorería de que disponga el contribuyente residente que percibe esos rendimientos, a diferencia de los rendimientos de los depósitos del contribuyente situados en el Estado miembro de residencia, que están sujetos a la retención liberatoria sobre los rendimientos del capital mobiliario.

44 Con respecto a lo segundo, el Gobierno belga alega que las circunstancias de un contribuyente con depósitos o inversiones en Bélgica son distintas de las de un contribuyente con depósitos o inversiones en otro Estado miembro. A su entender, en efecto, en este segundo caso, la gestión y recaudación de la retención liberatoria sobre los rendimientos del capital mobiliario no pueden encomendarse a la entidad no residente, obligada a satisfacer los rendimientos del capital mobiliario, sin originar un riesgo de dificultades de cobro en caso de insuficiente recaudación de dicha retención. Sin embargo, en la sentencia de 22 de diciembre de 2008, Truck Center (C-282/07, Rec. p. I-10767), el Tribunal de Justicia reconoció, de manera implícita, que tales dificultades no están solucionadas satisfactoriamente en los instrumentos internacionales de ayuda a la recaudación y que los contribuyentes establecidos en el extranjero, por lo tanto, se encuentran en circunstancias distintas de las de los contribuyentes residentes en lo referido a la recaudación del impuesto.

45 A este respecto, es suficiente señalar que, en el ámbito de una legislación como la controvertida en el litigio principal, un contribuyente residente que ha obtenido rendimientos de inversiones o depósitos en otro Estado miembro se encuentra tan sujeto al impuesto sobre dichos rendimientos en su Estado de residencia como un contribuyente residente que haya obtenido rendimientos de inversiones o depósitos en ese mismo Estado miembro de residencia.

46 En tales circunstancias, por lo tanto, el hecho de que dichos rendimientos estén sujetos a diferentes técnicas impositivas es precisamente lo que origina la diferencia de trato que conduce a que únicamente los rendimientos obtenidos de inversiones o depósitos en otro Estado miembro estén necesariamente sujetos al impuesto municipal complementario, pero no cabe apreciar que los contribuyentes afectados se encuentren en situaciones distintas respecto a dicho impuesto.

47 En efecto, ante un impuesto como el controvertido en el litigio principal, establecido por las aglomeraciones urbanas y los municipios para todos los contribuyentes de la misma aglomeración urbana o del mismo municipio, y cuya base imponible viene constituida por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, un contribuyente residente que perciba rendimientos de inversiones o depósitos en otro Estado miembro no se encuentra en una situación objetivamente diferente de la de un contribuyente residente que percibe rendimientos de inversiones o depósitos en el Estado miembro en que reside.

48 En tales circunstancias, es preciso concluir que una legislación de un Estado miembro como la controvertida en el asunto principal constituye una restricción a la libertad de circulación de capitales.

Sobre la justificación de la restricción a la libertad de circulación de capitales

49 Como se desprende de reiterada jurisprudencia, las medidas nacionales que restringen la libertad de circulación de capitales pueden estar justificadas por las razones mencionadas en el artículo 58 CE o por razones imperiosas de interés general, a condición de que sean adecuadas para garantizar la realización del objetivo que pretenden y no vayan más allá de lo necesario para alcanzarlo (véase, en este sentido, la sentencia de 23 de octubre de 2007, Comisión/Alemania, C?112/05, Rec. p. I?8995, apartados 72 y 73, así como la jurisprudencia citada).

50 Según el Gobierno belga, la legislación controvertida en el litigio principal está justificada por razones relacionadas con la coherencia y las particularidades del sistema tributario belga, además de por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales.

51 De este modo, alega que el monopolio respecto a la determinación y a la declaración *ad hoc* de la retención y al abono del pago a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario atribuido a los intermediarios establecidos en Bélgica es inherente al sistema fiscal belga y constituye una forma de recaudar el impuesto que es sencilla para los contribuyentes y poco costosa para el Estado, ya que sobre los intermediarios obligados a practicar la retención recae la carga administrativa de recaudar e ingresar el pago a cuenta.

52 Asimismo, dicho Gobierno afirma que, al centralizar a través de los intermediarios belgas la recaudación del impuesto sobre los rendimientos del capital mobiliario percibidos en el extranjero, el sistema tributario belga racionaliza las medidas de control al limitarlas a unos cientos de agentes, lo cual, al permitir un seguimiento de los movimientos financieros de forma global en cada intermediario obligado a practicar la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario, garantiza la eficacia del control fiscal. Permitir al contribuyente, persona física y residente belga, efectuar la retención del pago a cuenta devengado sobre sus propios rendimientos del capital mobiliario percibidos en el extranjero haría casi imposible tal seguimiento de los movimientos financieros, pues sería necesario analizar éstos mediante declaraciones de pagos a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario realizadas por millones de agentes económicos.

53 De igual modo, autorizar a los que deben abonar los rendimientos sobre el capital mobiliario o a los intermediarios financieros establecidos en otro Estado miembro a recaudar la retención liberatoria sobre los rendimientos del capital mobiliario por cuenta de un residente belga tampoco permitiría garantizar la eficacia de los controles fiscales realizados por la administración tributaria belga, ya que los instrumentos internacionales de cooperación para liquidar los impuestos no pueden garantizar totalmente la eficacia de los controles fiscales respecto a los agentes económicos establecidos en otros Estados miembros.

54 En cuanto a las antedichas justificaciones, procede recordar, por una parte, que el Tribunal de Justicia ya reconoció que la necesidad de preservar la coherencia de un régimen fiscal puede justificar una restricción del ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado (véanse las sentencias de 28 de enero de 1992, Bachmann, C?204/90, Rec. p. I?249, apartado 28, de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C?319/02, Rec. p. I?7477, apartado 42, y de 27 de noviembre de 2008, Papillon, C?418/07, Rec. p. I?8947, apartado 43).

55 No obstante, para que una argumentación basada en tal justificación pueda prosperar, el Tribunal de Justicia exige una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y la

compensación de esa ventaja con un gravamen fiscal determinado, debiendo apreciarse el carácter directo de ese vínculo en relación con el objetivo de la normativa controvertida (véase la sentencia Papillon, antes citada, apartado 44 y jurisprudencia citada).

56 Sin embargo, como ya se ha declarado en el apartado 46 de la presente sentencia, una diferencia de trato como la debatida en el litigio principal no se limita a la aplicación de técnicas impositivas diferentes dependiendo de que los rendimientos en cuestión procedan de depósitos o inversiones en otro Estado miembro o en el Estado miembro de residencia. En efecto, las diferentes técnicas impositivas de que se trata conducen a que los rendimientos del capital mobiliario procedentes de un depósito o de una inversión realizados en otro Estado miembro y no sujetos a la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario sean objeto de tributación adicional en forma de impuesto municipal complementario, mientras que los rendimientos procedentes de un depósito o inversión realizados en Bélgica quedan exentos de dicho impuesto debido a que no deben declararse, toda vez que están sujetos a la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario.

57 El Gobierno belga, no obstante, no ha citado ningún gravamen tributario concreto que compense la ventaja conferida por dicha exención.

58 Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha reconocido que la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales es 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 X y Passenheim-van Schoot, antes citada, apartado 45 y jurisprudencia citada).

59 No obstante, si bien la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales puede reforzar la opinión del Gobierno belga de que el pago a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario sólo puede efectuarse a través de intermediarios establecidos en Bélgica, ello no justifica que los rendimientos sujetos a dicho pago a cuenta y los rendimientos que no lo están sean objeto de un tratamiento diferente en lo referido al impuesto municipal complementario.

60 Por otra parte, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que las dificultades prácticas no pueden justificar por sí solas ninguna restricción a una libertad fundamental garantizada por el Tratado (véase la sentencia Papillon, antes citada, apartado 54 y jurisprudencia citada).

61 Por lo tanto, debe declararse que los motivos invocados por el Gobierno belga no pueden justificar la restricción a la libertad de circulación de capitales que se deriva de una legislación como la controvertida en el litigio principal.

62 Habida cuenta de cuanto antecede, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 56 CE se opone a una legislación de un Estado miembro de acuerdo con la cual los contribuyentes que residen en dicho Estado, que perciben intereses o dividendos procedentes de fondos depositados o invertidos en otro Estado miembro, están sujetos a un impuesto municipal complementario cuando no han designado a un intermediario establecido en el Estado miembro en que residen para que les abone esos rendimientos del capital mobiliario, mientras que los rendimientos de la misma naturaleza procedentes de fondos depositados o invertidos en el Estado en que residen, por estar sujetos a una retención practicada en la fuente, pueden no declararse y, en tal caso, no están sujetos a dicho impuesto.

Costas

63 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 56 CE se opone a una legislación de un Estado miembro de acuerdo con la cual los contribuyentes que residen en dicho Estado, que perciben intereses o dividendos procedentes de fondos depositados o invertidos en otro Estado miembro, están sujetos a un impuesto municipal complementario cuando no han designado a un intermediario establecido en el Estado en que residen para que les abone esos rendimientos del capital mobiliario, mientras que los rendimientos de la misma naturaleza procedentes de fondos depositados o invertidos en el Estado en que residen, por estar sujetos a una retención practicada en la fuente, pueden no declararse y, en tal caso, no están sujetos a dicho impuesto.

Firmas

* Lengua de procedimiento: neerlandés.