SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 17 de junio de 2010 *

En el asunto C-105/08,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 CE, el 6 de marzo de 2008,

Comisión Europea, representada por el Sr. R. Lyal y la Sra. M. Afonso, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

República Portuguesa, representada por los Sres. L. Inez Fernandes y J. Menezes Leitão y por la Sra. C. Guerra Santos, en calidad de agentes,

parte demandada,

* Lengua de procedimiento: portugués.

apoyada por:

República de Lituania, representada por el Sr. D. Kriaučiūnas y la Sra. V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, en calidad de agentes,

parte coadyuvante,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y los Sres. A. Borg Barthet, M. Ilešič y J.-J. Kasel (Ponente) y la Sra. M. Berger, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;
Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 11 de febrero de 2010;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 25 de marzo de 2010;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante su recurso, la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que, al gravar más los intereses abonados a las entidades de crédito no residentes que los abonados a las entidades de crédito residentes en territorio portugués, la República Portuguesa restringe la libre prestación de servicios de crédito hipotecario y de otras formas de crédito por parte de las entidades de crédito residentes en otros Estados miembros y en los Estados parte del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3, en lo sucesivo, el «Acuerdo EEE») y, por lo tanto, ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 49 CE y 56 CE y 36 y 40 del Acuerdo EEE.

Marco jurídico

2 Conforme al artículo 4, apartado 2, del Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (Código del Impuesto de Sociedades), aprobado mediante el Decreto-ley nº 442/B/88, de 30 de noviembre de 1988, modificado por el Decreto-ley nº 211/2005, de 7 de diciembre de 2005 *(Diário da República* I, serie A, nº 234, de 7 de diciembre de 2005, en lo sucesivo, «CIS»), las personas jurídicas y las demás entidades que no tengan su domicilio social ni su dirección efectiva en el territorio portugués están sujetas al impuesto de sociedades (en lo sucesivo, «IS») únicamente en lo que se refiere a los rendimientos obtenidos en ese territorio. Con arreglo al artículo 4, apartado 3, letra c), del CIS, entre los rendimientos en cuestión figuran los

intereses abonados por deudores que residan, tengan su domicilio social o su dirección efectiva en el territorio portugués, así como aquéllos cuyo pago sea imputable a un establecimiento permanente situado en ese Estado.

3 A falta de convenio para evitar la doble imposición (en lo sucesivo, «CDI»), tales rendimientos estarán sometidos, en principio, a un tipo impositivo del 20 %, en aplicación del artículo 80, apartado 2, letra c), del CIS.

4 El IS en cuestión se recaudará, de acuerdo con el artículo 88, apartados 1, letra c), 3, letra b), y 5, del CIS, mediante retención definitiva en origen.

5 Los CDI celebrados entre la República Portuguesa y los otros Estados miembros de la Unión Europea así como los Estados parte del Acuerdo EEE prevén, de conformidad con el artículo 11 del modelo de Convenio fiscal sobre la renta y el patrimonio, publicado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), que el tipo que aplique a estos rendimientos el Estado en el que se halle la fuente de los mismos se sitúe entre el 10 % y el 15 %. En virtud del artículo 90-A, apartado 1, del CIS, en tales casos la obligación de retención en origen se limitará a la parte correspondiente del IS. Por lo que respecta a los dos Estados con los que la República Portuguesa no ha celebrado un CDI, a saber, la República de Chipre y el Principado de Liechtenstein, este tipo ascenderá al 20 %.

6 Los intervinientes coinciden en que la tributación de los intereses obtenidos por las entidades de crédito no residentes tiene como base el importe bruto de tales rendimientos, mientras que los intereses percibidos por las entidades de crédito residentes se incluyen en el beneficio imponible de estas últimas. Al calcular este beneficio se deducen los gastos en que se haya incurrido. Dicho beneficio está sujeto, en virtud del artículo 80, apartado 1, del CIS, al tipo general del 25 %. Según la República Portuguesa, se puede considerar que, en el segundo supuesto, el impuesto grava el importe

neto de los intereses, que puede corresponder, en particular, a la diferencia entre los intereses percibidos y los intereses pagados a terceros para obtener el capital necesario para la realización de la operación crediticia.

Procedimiento administrativo previo y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

7 El 21 de marzo de 2005, la Comisión dirigió un escrito de requerimiento a la República Portuguesa en el que llamaba la atención de las autoridades portuguesas sobre el hecho de que, al gravar más los intereses hipotecarios percibidos por las entidades de crédito no residentes que los percibidos por las entidades de crédito residentes, este Estado miembro restringe la prestación de servicios de crédito hipotecario y de otros tipos de créditos por parte de las entidades de crédito extranjeras, incumpliendo de este modo las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 49 CE y 56 CE y 36 y 40 del Acuerdo EEE.

8 Comoquiera que la respuesta de la República Portuguesa no convenció a la Comisión, ésta dirigió el 19 de diciembre de 2005 un dictamen motivado a dicho Estado miembro, instándole a adoptar las medidas necesarias para atenerse a él en el plazo de dos meses a partir de su recepción.

9 El 24 de febrero de 2006, la República Portuguesa respondió que mantenía su punto de vista según el cual el CIS se ajusta al Derecho comunitario y, en cualquier caso, está justificado por razones de coherencia y de lógica interna del sistema fiscal nacional. Además, la solución propuesta por la Comisión implicaría la divulgación por parte

de las entidades de crédito no residentes de los elementos necesarios para determinar sus rendimientos netos, pero el control de estos elementos le generaría a la administración tributaria portuguesa dificultades evidentes.

10 La Comisión, no satisfecha con la respuesta de la República Portuguesa, decidió interponer el presente recurso.

11 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia, de 4 de agosto de 2008, se admitió la intervención de la República de Lituania en apoyo de las pretensiones de la República Portuguesa.

Sobre el recurso

Alegaciones de las partes

12 La Comisión sostiene que, aun cuando el tipo impositivo aplicable a los rendimientos de las entidades de crédito no residentes sea inferior al que grava los rendimientos similares percibidos por las entidades de crédito residentes, la carga fiscal soportada en Portugal por las primeras es, en realidad, notablemente más elevada, toda vez que, al contrario que las entidades residentes, ellas no pueden deducir del importe de los rendimientos sujetos a tributación los gastos profesionales directamente vinculados a la actividad ejercida. En su opinión, tal diferencia de trato constituye, como se desprende de la sentencia de 11 de octubre de 2007, Hollmann (C-443/06, Rec. p. I-8491, apartados 35 a 38), una discriminación en perjuicio de las entidades de crédito no residentes.

13 Al prever una retención en origen a un tipo comprendido entre el 10 % y el 20 % que grava el importe bruto de los intereses obtenidos en Portugal, según la Comisión, la normativa controvertida disuade a toda entidad de crédito extranjera de ofrecer sus servicios en Portugal a menos que su margen de beneficio, en el momento de realizar las operaciones de que se trata, no sea significativamente superior al tipo del impuesto retenido en origen. Ahora bien, teniendo en cuenta el carácter extremadamente competitivo de los mercados financieros internacionales, el contexto creado por la existencia de una moneda común en la zona euro y los niveles similares de tipos de interés en la mayoría de los Estados miembros, resulta muy poco probable que una institución financiera extranjera logre obtener un margen de beneficio superior al 10 %. Además, para restablecer la igualdad con las entidades de crédito residentes, que soportan una carga fiscal del 25 % sobre sus rendimientos netos, sería necesario que las entidades de crédito no residentes lograsen márgenes de beneficio cuatro veces superiores a los obtenidos por las entidades de crédito residentes en las respectivas actividades que llevan a cabo en Portugal.

14 Según la Comisión, no puede sostenerse de forma válida que, en el presente caso, las entidades de crédito residentes y las no residentes no se hallen en una situación objetivamente comparable. En efecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, y, más en particular, de las sentencias de 12 de junio de 2003, Gerritse (C-234/01, Rec. p. I-5933, apartado 27), y de 15 de febrero de 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, Rec. p. I-1425, apartado 24), se desprende que, en materia de gastos profesionales directamente vinculados a la actividad ejercida en un Estado miembro por un no residente que haya generado rendimientos sujetos a tributación en ese Estado, los residentes y los no residentes se hallan en una situación comparable, de manera que estos gastos, en principio, deberían ser tenidos en cuenta en el citado Estado, toda vez que los allí residentes son gravados sobre sus rendimientos netos, es decir, una vez deducidos tales gastos. Según la sentencia Hollmann, antes citada (apartados 50 y 51), el principio de no discriminación exige además que cuando se aplique el mismo impuesto a los residentes y a los no residentes, los rendimientos de estos últimos no sean gravados a un tipo impositivo superior al que se aplica a los rendimientos de los residentes y que la base imponible no sea más amplia que la prevista para éstos. Las entidades de crédito no residentes deberían, pues, ser autorizadas a deducir, como mínimo, el importe de los intereses que ellas han tenido que pagar a terceros con el fin de obtener los capitales utilizados para las operaciones crediticias realizadas en Portugal.

15 La Comisión alega asimismo que, frente a lo que sostiene la República Portuguesa, no corresponde al Estado de residencia fijar, mediante medidas convencionales o unilaterales destinadas a evitar la doble imposición, la carga fiscal que soportará finalmente el inversor. Por el contrario, corresponde al Estado miembro cuya legislación contenga una discriminación eliminarla. En el presente caso, por lo demás, el argumento de la República Portuguesa carece de relevancia ya que el nivel de la retención en origen practicada por este Estado miembro es hasta tal punto elevado que podría absorber la totalidad del beneficio generado por una operación de crédito realizada en condiciones normales de mercado.

16 Por último, respecto al argumento según el cual la diferencia de trato cuestionada en el presente caso se justifica por razones imperiosas de interés general, a saber, por un lado, la preservación del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros y, por otro, la lucha contra la evasión fiscal, la Comisión sostiene que existen otras medidas, en particular las previstas por 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), que permiten a los Estados miembros lograr los objetivos perseguidos por esas razones imperiosas de interés general, respetando el principio de proporcionalidad.

17 En su escrito de réplica, la Comisión especifica que el incumplimiento imputado no reside en la existencia real de situaciones como la presentada a título de ejemplo en el presente procedimiento, sino en el mantenimiento en vigor de disposiciones nacionales cuya aplicación conduce a una diferencia evidente de trato fiscal entre las entidades de crédito residentes y las no residentes, en perjuicio de estas últimas.

18 La Comisión reconoce que no es posible determinar qué capitales de los obtenidos de terceros han sido utilizados concretamente por una entidad para financiar las operaciones individuales de crédito realizadas en un Estado determinado. Afirma la

Comisión, no obstante, que no es imposible calcular la cuantía de los rendimientos netos obtenidos por esta entidad a efectos impositivos en el Estado en el que se halla la fuente de los rendimientos. Bastaría, en el presente caso, con que la República Portuguesa permitiese al contribuyente deducir del importe de los rendimientos brutos obtenidos en el territorio de ese Estado miembro la cantidad correspondiente a la media de los costes en que incurre generalmente el mismo contribuyente para obtener rendimientos similares en el Estado de residencia. Para evitar que las entidades de crédito no residentes deduzcan costes medios que pudieran ser considerados excesivos por el Estado en el que se halla la fuente del rendimiento, este Estado podría limitar a una cantidad máxima fija la posibilidad de deducir los costes, por ejemplo, en función del importe medio de los costes que asumen los bancos residentes para operaciones similares. En cualquier caso, la dificultad de imputar costes determinados a ciertos rendimientos específicos no constituye, según la Comisión, una razón válida para justificar la tributación de los rendimientos brutos de los no residentes en el Estado en el que se halla la fuente de tales rendimientos o la aplicación, a dichos rendimientos, de una carga fiscal efectiva superior a la que grava los rendimientos similares percibidos por contribuyentes residentes.

19 La República Portuguesa sostiene que el trato discriminatorio alegado por la Comisión se basa en una mera presunción. Dado que la Comisión no ha demostrado la existencia del incumplimiento alegado, su recurso ha de ser desestimado.

20 Este Estado miembro explica que, incluso suponiendo que existan supuestos en los que, a la vista de las circunstancias concretas de la operación financiera de que se trate, pueda constatarse una diferencia de presión fiscal entre la tributación a que se someten los intereses obtenidos por entidades de crédito residentes y la de los percibidos por entidades de crédito no residentes, esta diferencia de trato no es discriminatoria ni ocasiona restricción alguna de las libertades objeto de los artículos 49 CE y 56 CE y 36 y 40 del Acuerdo EEE.

21 Efectivamente, la situación de las entidades de crédito residentes y la de las no residentes no son, en su opinión, objetivamente comparables, de modo que la existencia de una diferencia de trato en lo que atañe a la base imponible correspondiente a los intereses percibidos en territorio portugués está justificada. Esta diferencia derivaría de la naturaleza particular de las operaciones financieras y de las prestaciones de servicios relativas a la concesión de créditos, la cual está asociada al hecho de que, en general, no se puede establecer un vínculo característico entre los costes soportados y los rendimientos obtenidos, ni asociar, operación por operación, las ganancias logradas y los fondos empleados para la financiación. De este modo, la base de cálculo de la tributación de los intereses percibidos por las entidades de crédito no residentes debe fundamentarse en los rendimientos brutos, mientras que la tributación de los rendimientos de las entidades de crédito residentes se lleva a cabo sobre la base de los rendimientos netos. En la medida en que, en el caso de estas últimas, se tome en consideración la totalidad de sus rendimientos, independientemente del lugar en que se hayan adquirido, es igualmente posible tener en cuenta la totalidad de los costes soportados.

22 La República Portuguesa alega además que, en cualquier caso, la normativa controvertida ha de considerarse justificada por razones imperiosas de interés general. Alega en este sentido la preservación del reparto de la potestad tributaria, conforme al principio de territorialidad fiscal, y la lucha contra la evasión fiscal.

23 En su escrito de dúplica, este Estado miembro añade, en particular, que dado que la Comisión admite que no es posible determinar qué capitales han sido utilizados en concreto por una entidad para financiar operaciones de crédito llevadas a cabo en un Estado determinado, la «creación jurídica» sobre la que descansa el razonamiento expuesto por la Comisión va más allá de lo permitido por el Derecho comunitario. La normativa controvertida no puede, por tanto, considerarse incompatible con el Tratado CE o con el Acuerdo EEE.

24 El sistema propuesto por la Comisión, prosigue este Estado miembro, equivaldría a aplicar una deducción abstracta y artificial a los rendimientos de las entidades de crédito no residentes, lo cual implicaría que el resultado de la operación no se correspondería en absoluto con la realidad concreta de los rendimientos netos de los operadores no residentes. Por otra parte, en un sistema así no existiría, frente a lo que exige la jurisprudencia alegada en este sentido por la Comisión, ninguna conexión entre los gastos contabilizados y la actividad que ha generado los rendimientos imponibles. De ello resultaría que, respecto a la normativa controvertida en el presente caso, las entidades residentes y las no residentes no se hallarían en una situación objetivamente comparable.

25 La República de Lituania, que interviene en apoyo de la República Portuguesa, considera que, con el fin de poder establecer si existe una diferencia de trato en perjuicio de las entidades de crédito no residentes, es preciso tener en cuenta no sólo el impuesto que se exige en el Estado en que se halla la fuente del rendimiento sino también el que se aplica en el Estado de residencia de las entidades en cuestión. Ahora bien, en el presente caso, la Comisión se ha limitado a examinar el trato derivado de aplicar la legislación portuguesa, haciendo abstracción de los efectos que la legislación del Estado de residencia de las citadas entidades tiene sobre la capacidad y la voluntad de éstas de ofrecer sus servicios en territorio portugués. Por tanto, se debe concluir que la Comisión no ha demostrado la existencia del incumplimiento alegado.

Apreciación del Tribunal de Justicia

26 Es preciso recordar, de entrada, que, según reiterada jurisprudencia, en el marco de un procedimiento de incumplimiento con arreglo al artículo 226 CE corresponde a la Comisión demostrar la existencia del incumplimiento alegado. Efectivamente, es esta última quien tiene que aportar al Tribunal de Justicia todos los datos fácticos necesarios para que éste pueda verificar la existencia de tal incumplimiento, sin que la Comisión pueda basarse en cualquier presunción (véanse, en particular, las sentencias de 5 de octubre de 1989, Comisión/Países Bajos, 290/87, Rec. p. 3083, apartados 11 y 12, y de 4 de marzo de 2010, Comisión/Francia, C-241/08, Rec. p. I-1697, apartado 22).

27 En el presente caso, para demostrar que la normativa portuguesa, de la que no se discute que trata de manera diferente, en relación al IS, a las entidades residentes y a las no residentes, dando lugar respecto a estas últimas a una tributación más elevada, la Comisión se basa en un ejemplo numérico que descansa sobre la premisa de que el margen de beneficio logrado por la entidad en cuestión en ese ejemplo es del 10 %.

28 Ahora bien, como se deduce del cuadro presentado por la Abogado General en el punto 31 de sus conclusiones y por los motivos que se desarrollan más ampliamente en los puntos 37 a 39 de las mismas, ese margen de beneficio desempeña un papel decisivo cuando se trata de examinar si una normativa como la controvertida en el presente caso conduce a que las entidades no residentes queden sujetas a un impuesto más elevado, sin que el tipo impositivo sea de hecho el único elemento a tomar en consideración a estos efectos.

29 En la medida en que, por un lado, el Gobierno portugués se opone a este cálculo, que la propia Comisión califica de «teórico», alegando que la premisa de la que parte está desprovista de toda conexión con la realidad y, por otro, que dicho Gobierno presenta un cálculo basado en otro margen de beneficio que conduce a que las entidades residentes queden sometidas a una tributación más elevada, le corresponde a la Comisión, como ha señalado la Abogado General en el punto 40 de sus conclusiones, demostrar que las cifras en las que se basa su cálculo se corresponden con la realidad económica. Así pues, la Comisión, para reforzar la plausibilidad de sus cálculos, habría podido aportar, en particular, datos estadísticos o datos referidos a la cuantía de los intereses devengados por los créditos bancarios y a las condiciones de refinanciación.

30 Sin embargo, es necesario señalar que, en el presente caso, la Comisión no ha aportado, ni en el transcurso del procedimiento escrito ni durante la audiencia y ni siquiera después de que el Tribunal de Justicia se lo pidiese expresamente, el más mínimo elemento concluyente susceptible de demostrar que las cifras que aporta en apoyo de su tesis se dan efectivamente en la realidad y que el ejemplo numérico que menciona no constituye una mera hipótesis académica.

31 En estas circunstancias, procede considerar que, en el presente caso, la Comisión no ha demostrado el incumplimiento que se imputa a la República Portuguesa.

32 Por consiguiente, se debe desestimar el recurso de la Comisión.

Costas

33 A tenor del apartado 2 del artículo 69 del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Puesto que la República Portuguesa ha solicitado que se condene en costas a la Comisión y al haber sido desestimados los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas. La República de Lituania, que ha intervenido en apoyo de las pretensiones formuladas por la República Portuguesa, cargará con sus propias costas, de conformidad con el artículo 69, apartado 4, del Reglamento de Procedimiento.

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

1) Desestimar el recurso.

2) Condenar en costas a la Comisión Europea.

3) La República de Lituania cargará con sus propias costas.

Firmas