CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 25 de marzo de 2010 [1]

I. Introducción

1. En el presente procedimiento por incumplimiento, la Comisión imputa a la República Portuguesa que grava los intereses que reciben en Portugal las entidades de crédito no residentes en mayor medida que los intereses que reciben los beneficiarios residentes. Afirma que en los pagos transfronterizos de intereses, se establece una retención en origen de hasta el 20 % de los ingresos brutos. No se admite la deducción de los costes de refinanciación vinculados a la concesión de los préstamos. Por el contrario, en el caso de los beneficiarios residentes, sólo están sujetos al impuesto sobre sociedades, del 25 %, los ingresos netos.

2. Así, Portugal, en opinión de la Comisión, vulnera la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales, garantizadas en el Tratado CE y en el Acuerdo de 2 de mayo de 1992 sobre el Espacio Económico Europeo (en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»). [2]

3. La República de Portugal alega, principalmente, que la Comisión no ha probado que las entidades de crédito no residentes estén sujetas a un impuesto mayor. Con carácter subsidiario, aduce que las entidades de crédito residentes y las no residentes no se encuentran en una situación comparable. Los intereses percibidos en Portugal por los prestamistas no residentes están sujetos al impuesto por obligación real. En consecuencia, el Estado de origen de los rendimientos, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, [3] solamente debe considerar los costes relacionados directamente con la actividad económica en ese Estado. Sostiene que los costes de refinanciación no pueden imputarse a préstamos concretos. Por tanto, no es posible determinar los costes relacionados directamente con los intereses obtenidos en Portugal por los bancos no residentes.

4. Afirma que en el caso de sujetos pasivos residentes es posible determinar los ingresos netos sin dificultad alguna. Como éstos están sujetos al impuesto en Portugal con su renta

1 — Lengua original: alemán.

2 — DO 1994, L 1, p. 3.

3 — Véanse las sentencias de 12 de junio de 2003, Gerritse (C-234/01, Rec. p. I-5933), apartado 27; de 6 de julio de 2006, Conijn (C-346/04, Rec. p. I-6137), apartado 20; de 3 de octubre de 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Rec. p. I-9461), apartado 52; de 15 de febrero de 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, Rec. p. I-1425), apartados 23 a 25, y de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp y otros (C-11/07, Rec. p. I-6845), apartado 50.

mundial, pueden deducir de estos ingresos todos sus gastos de explotación, sin que sea necesario imputar los costes a determinados ingresos.

5. La Comisión considera este asunto como un procedimiento piloto y estima que también otros Estados miembros gravan los intereses obtenidos por los bancos no residentes conforme a reglas similares, que se basan en el modelo de convenio fiscal relativo a la renta y al patrimonio elaborado por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (en lo sucesivo, «Modelo de convenio de la OCDE»).

6. El Tribunal de Justicia ya se ha pronunciado en detalle acerca de la tributación del reparto transfronterizo de dividendos, no así acerca de la tributación en el Estado de origen de los pagos transfronterizos de intereses. Podría mencionarse, en todo caso, la sentencia Truck Center, [4] relativa a pagos de intereses entre empresas asociadas. Actualmente, con arreglo a la Directiva 2003/49/CE, [5] este tipo de pagos de intereses debe eximirse de impuestos en origen. La tributación de pagos de intereses a personas físicas no residentes también se encuentra regulada por el Derecho comunitario. [6] En cambio, el Derecho derivado no dispone nada sobre el tratamiento fiscal de pagos de intereses a entidades de crédito con domicilio social en otro Estado miembro y que no estén asociadas al deudor.

II. Marco legal

7. Los artículos 49 CE y 56 CE, que garantizan, respectivamente, la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales, forman el marco jurídico comunitario para el presente procedimiento. Los artículos 36 y 40 del Acuerdo EEE, también citados, se corresponden básicamente con las disposiciones mencionadas del Tratado CE.

8. Conforme al artículo 4, apartado 2, del Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas [7] (Código del Impuesto de Sociedades; en lo sucesivo, «CIS»), las personas jurídicas y las demás corporaciones que no estén establecidas en territorio nacional están sujetas al impuesto únicamente en lo que se refiere a los rendimientos obtenidos en territorio nacional. Con arreglo al artículo 4,

4 — Sentencia de 22 de diciembre de 2008 (C-282/07, Rec. p. I-10767).

5 — Directiva del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros (DO L 157, p. 49).

6 — 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).

7 — Decreto Ley nº 442-B/88, de 30 de noviembre de 1988, en la versión del 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.

apartado 3, letra c), del CIS, los siguientes ingresos de no residentes obtenidos en Portugal están sujetos al impuesto: los rendimientos del capital cuyos deudores residan, tengan su domicilio social o su dirección en territorio nacional, así como los pagos imputables a establecimientos permanentes en territorio nacional.

9. Con arreglo al artículo 88, apartado 1, 3, letra b), y 5, del CIS, en el caso de beneficiarios no residentes, el impuesto es recaudado como impuesto definitivo en la fuente. Según dispone el artículo 80, apartado 2, letra c), del CIS, el tipo impositivo es del 20 %. Los convenios bilaterales para evitar la doble imposición (en lo sucesivo, «convenios de doble imposición») suscritos por Portugal con todos los Estados miembros, salvo con Chipre, y con todos los Estados del EEE, salvo con Liechtenstein, prevén una reducción del tipo de la retención en origen hasta el 10 %, 12 % o 15 %. En este contexto, los convenios de doble imposición, coincidiendo con el Modelo de convenio de la OCDE, prevén que la retención en origen se establezca sobre los ingresos brutos del beneficiario no residente.

10. En cambio, los ingresos de beneficiarios residentes están sujetos al tipo general del impuesto sobre sociedades del 25 % (artículo 80, apartado 1, del CIS), si bien el impuesto sólo se recauda sobre los ingresos netos, es decir, sobre los intereses obtenidos una vez deducidos los gastos de explotación, incluidos los costes de refinanciación.

III. Procedimiento administrativo previo y demanda

11. En el procedimiento administrativo previo, tramitado debidamente, la Comisión reprochó a la República Portuguesa que los intereses hipotecarios y los intereses de otros préstamos que los deudores residentes pagan a instituciones financieras en otro Estado miembro o en otro Estado EEE soportan un gravamen superior al de los intereses pagados a beneficiarios residentes. Sostiene que esto vulnera los artículos 49 CE y 56 CE, así como las disposiciones correspondientes del Acuerdo EEE. Como las alegaciones de la República Portuguesa en su defensa no convencieron a la Comisión, el 6 de marzo de 2008 ésta interpuso el presente recurso, con el que solicita al Tribunal de Justicia:

— Que se declare que, al tributar los pagos de intereses al exterior en mayor medida que el pago de intereses efectuado a entidades residentes en territorio portugués, la República Portuguesa impone restricciones a la prestación de servicios de crédito hipotecario y de otro tipo de crédito, por lo que incumple las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 49 CE y 56 CE y de los artículos 36 y 40 del Acuerdo EEE.

— Que se condene en costas a la República Portuguesa.

12. La República Portuguesa solicita que se desestime el recurso y que se condene a la Comisión al pago de las costas.

13. Mediante auto de 4 de agosto de 2008, el Presidente del Tribunal de Justicia admitió a la República de Lituania como coadyuvante de la República Portuguesa.

IV. Apreciación jurídica

A. *Imputación de incumplimiento de los artículos 49 CE y 56 CE*

1. Libertad fundamental aplicable

14. Según jurisprudencia reiterada, para determinar si una normativa nacional se inscribe en el ámbito de una u otra de las libertades de circulación, procede tomar en consideración el objeto de la legislación de que se trate. [8]

15. Conforme a la normativa controvertida, cualquier rendimiento del capital abonado a sociedades extranjeras está sujeto a retención en origen. Por tanto, por su tenor literal, incluye intereses por préstamos y también otros flujos de capital entre empresas cuyo objeto principal no es la prestación de servicios financieros.

16. Sin embargo, el objeto del recurso de la Comisión es únicamente el tratamiento fiscal de aquellos intereses que las entidades financieras perciben por los préstamos concedidos por éstas. Según jurisprudencia reiterada, la actividad de una entidad de crédito consistente en la concesión de créditos constituye un servicio a efectos del artículo 49 CE. [9]

17. Si bien en el marco de los servicios financieros hay que transferir capitales e intereses de préstamos de un Estado miembro a otro y estos flujos financieros transfronterizos son, en principio, también procesos de circulación de capitales y de pagos, solamente sirven a la ejecución de un negocio crediticio, que en el fondo es un servicio.

18. En cuanto a la aplicabilidad del artículo 56 CE, procede señalar que los eventuales efectos restrictivos de la normativa nacional controvertida sobre la libre circulación de capitales y la libertad de pagos no son sino la consecuencia necesaria de las eventuales

8 — Sentencias de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Rec. p. I-7995), apartados 31 a 33; de 3 de octubre de 2006, Fidium Finanz (C-452/04, Rec. p. I-9521), apartados 34 y 44 a 49, y de 21 de enero de 2010, SGI (C-311/08, Rec. p. I-487), apartado 25.

9 — Sentencias de 14 de noviembre de 1995, Svensson y Gustavsson (C-484/93, Rec. p. I-3955), apartado 11; de 9 de julio de 1997, Parodi (C-222/95, Rec. p. I-3899), apartado 17, y Fidium Finanz (citada en la nota 8), apartado 39.

restricciones impuestas a la libre prestación de servicios. Cuando una medida nacional atañe simultáneamente a diversas libertades fundamentales, el Tribunal de Justicia la examina, en principio, a la luz de una sola de estas libertades, si se demuestra que, en las circunstancias del caso de que se trate, las demás son por completo secundarias con respecto a la primera y pueden subordinarse a ella. [10]

19. En consecuencia, las disposiciones controvertidas deben ser evaluadas únicamente a la luz de la libre prestación de servicios.

20. En la sentencia Fidium Finanz, el Tribunal de Justicia incluyó la concesión profesional de préstamos principalmente en el ámbito de aplicación de la libre prestación de servicios. Consideró que ésta primaba sobre la libre circulación de capitales, sólo afectada indirectamente, a pesar de que Fidium Finanz, como empresa de un tercer Estado, únicamente podía invocar esta libertad fundamental. [11]

21. La Comisión opina que estas apreciaciones sobre la relación entre la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales son aplicables únicamente al caso de una empresa con domicilio social en un Estado tercero, lo que no sucede aquí. Considera que el Tribunal de Justicia deseaba excluir que la limitación del ámbito de aplicación de la libre prestación de servicios a los ciudadanos de la Comunidad fuera eludida mediante una aplicación paralela de la libre circulación de capitales.

22. Sin embargo, esta tesis de la Comisión es desvirtuada por numerosas decisiones del Tribunal de Justicia que tuvieron por objeto situaciones meramente intracomunitarias y en las que el Tribunal de Justicia valoró de la misma manera la relación de concurrencia entre varias libertades fundamentales, como en la sentencia Fidium Finanz. [12]

2. Restricciones a la libre prestación de servicios

23. Según jurisprudencia reiterada, el artículo 49 CE se opone a la aplicación de toda normativa nacional que dificulte más la prestación de servicios entre Estados miembros

10 — Sentencias Fidium Finanz (citada en la nota 8), apartado 34; y de 8 de septiembre de 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional y Bwin International (C-42/07, Rec. p. I-7633), apartado 47.

11 — Sentencia Fidium Finanz (citada en la nota 8), apartados 47 a 49.

12 — Véanse, entre otras, las sentencias Cadbury Schweppes y Cadbury Scheppes Overseas (citada en la nota 8), apartado 33; de 18 de julio de 2007, Oy AA (C-231/05, Rec. p. I-6373), apartado 24; de 17 de septiembre de 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, Rec. p. I-8591), apartados 37 y 50, y SGI (citada en la nota 8), apartados 23 y ss.

que la puramente interna en un Estado miembro. [13]

24. Un caso de restricción prohibida por el artículo 49 CE concurre, en particular, cuando las disposiciones fiscales de un Estado miembro que se aplican a actividades económicas transfronterizas son menos favorables que las disposiciones que se aplican a una actividad económica ejercida en el interior de sus fronteras. [14]

25. Además, la libre prestación de servicios implica la eliminación de cualquier discriminación en perjuicio del prestador de servicios por razón de su nacionalidad o por el hecho de que esté establecido en un Estado miembro diferente de aquel en el que debe ejecutarse la prestación. [15]

26. Entre las partes no se discute que los intereses obtenidos en Portugal reciben un trato diferente en función de que el sujeto pasivo esté establecido en Portugal o en otro Estado miembro u otro Estado del EEE.

27. Por tanto, la diferencia de trato se basa directamente en el domicilio social del sujeto pasivo, que en caso de las sociedades, conforme al artículo 48 CE, sirve para determinar, a semejanza de la nacionalidad de las personas físicas, su sujeción al ordenamiento jurídico de un Estado miembro. [16] En consecuencia, a continuación hay que examinar si las disposiciones portuguesas controvertidas representan una discriminación prohibida. Ese sería el caso si el tratamiento fiscal de los intereses obtenidos por las entidades de crédito no residentes fuera menos favorable que la tributación de los intereses obtenidos por los residentes.

28. La Comisión alega al respecto que la República Portuguesa grava efectivamente en mayor medida los ingresos por intereses de las entidades de crédito no residentes, pues el impuesto se recauda sobre el importe bruto, mientras que en el caso de los residentes la base imponible está formada por los ingresos netos. Aduce que los bancos obtienen márgenes de beneficio muy reducidos en el mercado europeo, muy transparente debido a la moneda común y la armonizada normativa bancaria. Sostiene que, por tanto, las diferentes bases imponibles conducen a una carga fiscal sustancialmente mayor para los beneficiarios no residentes.

29. La Comisión explica esta situación recurriendo a un cálculo ejemplificativo, para el cual supone que el beneficio de una entidad de crédito representa el 10 % de sus ingresos brutos, de forma que ya con una retención en origen con un tipo impositivo del 10 % no obtiene beneficios.

13 — Sentencias de 5 de octubre de 1994, Comisión/Francia (C-381/93, Rec. p. I-5145), apartado 17; de 12 de julio de 2001, Smits y Peerbooms (C-157/99, Rec. p. I-5473), apartado 61; de 18 de diciembre de 2007, Jundt (C-281/06, Rec. p. I-12231), apartado 52, y de 19 de noviembre de 2009, Filipiak (C-314/08, Rec. p. I-11049), apartado 61.

14 — Sentencia Filipiak (citada en la nota 13), apartado 62.

15 — Véanse, entre otras, las sentencias de 18 de julio de 2007, Comisión/Alemania (C-490/04, Rec. p. I-6095), apartado 83, y de 21 de enero de 2010, Comisión/Alemania (C-546/07, Rec. p. I-439), apartado 39.

16 — Véase, entre otras, sentencia Truck Center (citada en la nota 4), apartado 32.

30. El Gobierno portugués niega que las entidades de crédito no residentes estén sometidas a una tributación menos favorable que los residentes y fundamenta su tesis recurriendo también a un cálculo ejemplificativo, para el cual supone gastos de explotación menores y, en consecuencia, un margen de beneficio mayor. Además, con el apoyo del Gobierno lituano, reprocha a la Comisión que no acredite la existencia efectiva de una restricción y que se base únicamente en presunciones.

31. A partir del cuadro expuesto a continuación, que reproduce también los cálculos ejemplificativos de la Comisión y del Gobierno portugués, se puede examinar la relación entre la base imponible y el tipo impositivo.

Ingresos brutos por intereses	Gastos de explotación	Ingresos netos	No residentes: Impuesto sobre ingresos brutos			Residentes: Impuesto del 25 % sobre ingresos netos
			Convenio de doble imposición 10 %	Convenio de doble imposición 15 %	Sin Convenio de doble imposición 20 %	
10.000 €	0 €	10.000 €	1.000 €	1.500 €	2.000 €	2.500 €
10.000 €	1.000 €	9.000 €	1.000 €	1.500 €	2.000 €	2.250 €
10.000 €	2.000 €	8.000 €	1.000 €	1.500 €	2.000 €	2.000 €
10.000 €	3.000 €	7.000 €	1.000 €	1.500 €	2.000 €	1.750 €
10.000 €	4.000 €	6.000 €	1.000 €	1.500 €	2.000 €	1.500 €
10.000 €*	5.000 €	5.000 €	1.000 €	1.500 €	2.000 €	1.250 €
10.000 €	6.000 €	4.000 €	1.000 €	1.500 €	2.000 €	1.000 €
10.000 €	7.000 €	3.000 €	1.000 €	1.500 €	2.000 €	750 €
10.000 €	8.000 €	2.000 €	1.000 €	1.500 €	2.000 €	500 €
10.000 €**	9.000 €	1.000 €	1.000 €	1.500 €	2.000 €	250 €
10.000 €	10.000 €	0 €	1.000 €	1.500 €	2000 €	0 €

* Ejemplo del Gobierno portugués,

** Ejemplo de la Comisión,

32. El cuadro muestra que el impuesto de los no residentes no varía a pesar de cuantías diferentes de los gastos de explotación, mientras que el impuesto debido por los residentes se reduce en proporción a la cuantía de los gastos de explotación. En caso de aplicarse un tipo impositivo del 10 %, previsto en ciertos convenios de doble imposición, el gravamen de los no residentes será superior en cuanto los gastos de explotación superen el 60 % de los ingresos brutos o cuando los ingresos netos sean iguales o inferiores al 40 % de los ingresos brutos. En caso de una retención en origen con un tipo impositivo del 15 % o 20 %, el gravamen desfavorable de los no residentes ya se produce con gastos de explotación equivalentes al 40 % o 20 % de los ingresos brutos.

33. Como destacan acertadamente los Gobiernos que han presentado observaciones, según reiterada jurisprudencia, en el marco de un recurso por incumplimiento interpuesto con arreglo al artículo 226 CE, corresponde a la Comisión demostrar la existencia del incumplimiento alegado. Es asimismo la Comisión quien debe facilitar al Tribunal de Justicia los elementos necesarios para que éste verifique la existencia de tal incumplimiento, sin que pueda basarse en ninguna presunción. [17]

34. En la vista, la Comisión resaltó que ha acreditado que los no residentes sufren un peor trato que los residentes, pues no pueden deducir los gastos de explotación de la base imponible. Sostiene que corresponde a la demandada acreditar que esta diferencia, consistente en unos tipos impositivos más reducidos, no conduce efectivamente a una tributación más elevada de los no residentes.

35. Sin embargo, con ello la Comisión incumple las reglas de la carga de la alegación y de la prueba. Como demandante debe exponer todos los hechos que fundamenten de forma concluyente la imputación de incumplimiento del Tratado, tal y como se formula en las pretensiones del recurso. La Comisión no pretende que se declare que la República Portuguesa, en virtud de la determinación diferente de la base imponible, infringe el Tratado. Más bien reprocha que los ingresos por intereses de los no residentes soportan un gravamen superior que los ingresos por intereses de los residentes. En consecuencia, debe alegar y probar hechos que fundamenten esta imputación.

36. Como demuestra la tabla del punto 31, la cuantía del gravamen depende de dos factores: el tipo impositivo y la base imponible. No se discute que los tipos impositivos aplicables a los intereses obtenidos por entidades de crédito no residentes son inferiores al tipo general del impuesto sobre sociedades al que están sujetos los intereses obtenidos por los residentes. Por otra parte, la base imponible de la retención en origen que soportan los pagos transfronterizos de intereses es más

17 — Sentencias de 20 de marzo de 1990, Comisión/Francia (C-62/89, Rec. p. I-925), apartado 37; de 14 de abril de 2005, Comisión/Alemania (C-341/02, Rec. p. I-2733), apartado 35, y de 6 de diciembre de 2007, Comisión/Alemania (C-401/06, Rec. p. I-10609), apartado 27.

amplia, pues no se admite que ésta se reduzca deduciendo los gastos de explotación.

37. Que esta circunstancia, a pesar de aplicación de tipos impositivos más bajos, conduzca a un mayor gravamen de las entidades de crédito con domicilio social en otro Estado miembro dependerá de la extensión efectiva de la base imponible de las entidades de crédito residentes, como grupo de referencia para la comparación correspondiente. Ese valor, al contrario de lo que ocurre con la base imponible de los beneficiarios no residentes de pagos de intereses, oscilará en función de la cuantía de los gastos de explotación en proporción a los ingresos brutos. Únicamente si la base imponible de los no residentes se viera tan minorada por la deducción de los gastos de explotación que la cuota tributaria, a pesar del tipo impositivo mayor, fuera menor que la retención en origen sobre los ingresos brutos por intereses, se acreditaría el incumplimiento del Tratado.

38. En cuanto a la extensión de la base imponible, la Comisión ha alegado que, debido a la situación de competitividad en el mercado interior, el margen de beneficios de los bancos alcanza, como mucho, el valor aplicado en su cálculo ejemplificativo (10 % de los ingresos brutos). Si esto fuera cierto, el menor tipo impositivo, aplicado a los intereses transferidos al exterior, no sería suficiente para compensar la desventaja que para las entidades de crédito no residentes implica la exclusión de la deducción de los gastos de explotación. La retención en origen consumiría más bien todo el beneficio y de antemano tendría como efecto que una operación crediticia transfronteriza fuera económicamente absurda. [18]

39. El Gobierno portugués niega esta afirmación. Si bien su propio cálculo ejemplificativo no es del todo claro, pues supone costes de refinanciación que únicamente excluirían un trato desfavorable a los bancos no residentes si se aplica el tipo impositivo más bajo establecido en algunos convenios de doble imposición, [19] recurriendo a este ejemplo el Gobierno portugués no ha admitido que efectivamente deban esperarse costes de refinanciación en la cuantía que el propio Gobierno aplica. El ejemplo solamente sirve más bien para ilustrar el hecho de que en función de la variación de parámetros ficticios se obtienen resultados distintos.

40. Por tanto, como se han refutado las afirmaciones de la Comisión, ésta debería haber presentado pruebas concretas de la relación efectiva entre los ingresos brutos por intereses y los gastos de explotación de las entidades de crédito en Portugal. Sin embargo, en todo el procedimiento, incluida la vista, se ha basado únicamente en cálculos ejemplificativos hipotéticos. Aunque la Comisión no deba acreditar que la tributación de los no residentes sea superior en todos los casos a la tributación de los residentes, [20] sí debe demostrar que efectivamente es posible un incumplimiento del Tratado. Así, podría haber

18 — Véase la tabla en el punto 31 de estas conclusiones.

19 — Véase la sexta fila de la tabla en el punto 31 de estas conclusiones.

20 — Véase, en este sentido, la sentencia de 23 de abril de 2009, Comisión/República Helénica (C-406/07), apartado 27.

presentado datos estadísticos o información sobre el nivel de los tipos de interés para préstamos bancarios y sobre las condiciones de refinanciación de los bancos, a fin de demostrar lo razonable de sus suposiciones.

41. Como la Comisión no ha presentado nada similar, la mayor tributación de los pagos de intereses a beneficiarios no residentes es una mera presunción, no respaldada con hechos. Por tanto, la Comisión no ha demostrado el incumplimiento del Tratado que reprocha.

42. También sería posible fundamentar el incumplimiento del Tratado en otro tipo de argumentación.

43. Y es que, independientemente de la cuantía concreta de los costes de refinanciación, la normativa portuguesa dificulta a las entidades de crédito con domicilio social en otro Estado miembro competir con las entidades residentes y acceder al mercado portugués.

44. Si un banco de otro Estado miembro baja sus tipos de interés, a pesar de soportar los mismos costes de refinanciación, y acepta un beneficio menor para captar así clientes en Portugal, la cuantía del impuesto a pagar en Portugal no se reduce en proporción al menor margen, sino únicamente en proporción al menor importe bruto de los intereses. La carga fiscal relativa de los beneficios se habrá incrementado.

45. En cambio, las empresas residentes únicamente tributan por sus ingresos netos. Si se reduce su beneficio, también se reducirá el impuesto en igual medida. Por tanto, la carga fiscal relativa de los beneficios no varía. Como resultado, a los bancos extranjeros se les dificulta sustancialmente entrar en una competencia de precios con los bancos residentes, pues si no alcanzan un determinado margen de beneficios, los pagos transfronterizos de intereses soportarán una mayor carga fiscal que la de los ingresos similares de los residentes. [21]

46. También se podría expresar de otra forma: Para evitar pérdidas, los bancos extranjeros deben obtener un margen de beneficios mínimo equivalente a la cuantía de la retención en origen. Los portugueses pueden ofrecer intereses menores e incluso así tendrán beneficios después de impuestos.

47. Sin embargo, la Comisión no ha alegado este efecto. En consecuencia, la República Portuguesa no se ha podido defender adecuadamente contra el reproche implícito de obstaculizar el acceso al mercado a las entidades

21 — Véase al respecto la sentencia de 5 de octubre de 2004, CaixaBank/Francia (C-442/02, Rec. p. I-8961), apartados 12 y 13, en la que el Tribunal de Justicia consideró como obstáculo al acceso al mercado la prohibición de remunerar cuentas corrientes.

de crédito extranjeras. En consecuencia, en el presente procedimiento, la apreciación de un incumplimiento del Tratado no puede basarse en este aspecto.

48. Por tanto, el recurso debe desestimarse en lo relativo al incumplimiento del artículo 49 CE, pues la Comisión no ha probado que la República Portuguesa efectivamente grave en mayor medida los pagos de intereses a entidades de crédito con domicilio social en otro Estado miembro que los pagos de intereses a entidades con domicilio social en territorio portugués.

B. *Imputación del incumplimiento de los artículos 36 y 40 del Acuerdo EEE*

49. El Tribunal de Justicia ya ha declarado que las libertades garantizadas por el artículo 36 del Acuerdo EEE y por el artículo 49 CE son idénticas y deben interpretarse de manera uniforme. [22] Ha llegado a la misma conclusión también en relación con el artículo 40 del Acuerdo EEE y el artículo 56 CE. [23] Por tanto, las apreciaciones relativas al supuesto incumplimiento de las disposiciones del Tratado CE son aplicables también a los artículos 36 y 40 del Acuerdo EEE. [24]

50. Al no haber presentado información real sobre la cuantía de los ingresos y de los gastos de explotación, la Comisión tampoco ha logrado acreditar en este caso una mayor carga fiscal de los pagos de intereses a entidades de crédito con domicilio social en un Estado del EEE.

C. *Conclusión parcial*

51. Para concluir procede declarar que la Comisión no ha acreditado una vulneración de la libre prestación de servicios garantizada en el artículo 49 CE y en el artículo 36 del Acuerdo EEE, a cuya luz deben examinarse los hechos objeto de litigio. Por lo tanto, debe desestimarse el recurso en su totalidad.

22 — Sentencia de 5 de julio de 2007, Comisión/Bélgica (C-522/04, Rec. p. I-5701), apartados 44 y 45.

23 — Sentencia de 19 de noviembre de 2009, Comisión/Italia (C-540/07, Rec. p. I-10983), apartados 65 y 66.

24 — Podría existir una diferencia si fuera pertinente el intercambio de información entre las autoridades tributarias, pues 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 e indirectos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), en su versión modificada por la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992 (DO L 76, p. 1), no es aplicable en los Estados del EEE (véase la sentencia Comisión/Italia citada en la nota 23, apartado 70 y ss., así como el punto 74 y ss. de mis conclusiones presentadas el 16 de julio de 2009 en ese asunto).

52. No obstante, no debe desconocerse que la configuración del impuesto sobre ingresos por intereses de entidades de crédito no residentes podría representar un obstáculo grave a la libre prestación de servicios, si las suposiciones de la Comisión sobre la cuantía de los costes de refinanciación fueran ciertas.

53. En las presentes circunstancias no es posible pronunciarse respecto de la cuestión de fondo del asunto: si la carga fiscal posiblemente muy superior, o incluso prohibitiva, de las entidades de crédito no residentes podría justificarse por no estar éstas, en cuanto a los costes de refinanciación, en una situación comparable a la de las entidades residentes.

54. Queda sin responder, en particular, la cuestión de si los costes de los no residentes únicamente presentan un vínculo económico directo [25] con los ingresos de éstos en el Estado miembro de acogida si son imputables *de forma individualizable* a los ingresos o si, por el contrario, en determinadas circunstancias puede ser necesaria una consideración proporcional de costes globales. En este último caso, a la vista de las particularidades del negocio bancario, se plantearía la difícil cuestión de cómo determinar en la práctica esos costes proporcionales.

V. Costas

55. En virtud del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el procedimiento será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Dado que la pretensión de la Comisión no ha prosperado y la República Portuguesa ha solicitado la condena en costas de la Comisión, procede condenar en costas a ésta. Con arreglo al artículo 69, apartado 4, del Reglamento de Procedimiento, los Estados miembros que intervengan como coadyuvantes en el litigio soportarán sus propias costas.

25 — Véanse, al respecto, las sentencias Gerritse (citada en la nota 3), apartado 27, y Centro Equestre da Lezíria Grande (citada en la nota 3), apartados 23 y 25.

VI. Conclusión

56. Propongo al Tribunal de Justicia que resuelva de la siguiente manera:

«1) Desestimar el recurso.

2) La Comisión cargará con las costas del procedimiento, con excepción de las costas de la República de Lituania.

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