Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 21 de diciembre de 2016*

«Incumplimiento de Estado — Artículos 21 TFUE, 45 TFUE y 49 TFUE — Artículos 28 y 31 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo — Libre circulación de personas — Libre circulación de los trabajadores — Libertad de establecimiento — Tributación de las personas físicas por las plusvalías resultantes de un canje de participaciones en el capital social — Tributación de las personas físicas por las plusvalías resultantes de la cesión de la totalidad del patrimonio afecto al ejercicio de una actividad empresarial y profesional — Tributación a la salida para los particulares — Cobro inmediato del impuesto — Diferencia de trato entre las personas físicas que canjean participaciones en el capital social y mantienen su residencia en el territorio nacional y las que proceden a dicho canje y trasladan su residencia al territorio de otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo — Diferencia de trato entre las personas físicas que ceden la totalidad del patrimonio afecto a una actividad ejercida a título individual a una sociedad con domicilio social y dirección efectiva en territorio portugués y las que lo ceden a una sociedad con domicilio social y dirección efectiva en el territorio de otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo — Proporcionalidad»

En el asunto C-503/14,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 258 TFUE, el 11 de noviembre de 2014,

Comisión Europea, representada por los Sres. G. Braga da Cruz y W. Roels, en calidad de agentes,

parte demandante,

contra

República Portuguesa, representada por el Sr. L. Inez Fernandes, la Sra. M. Rebelo y el Sr. J. Martins da Silva, en calidad de agentes,

parte demandada,

apoyada por:

República Federal de Alemania, representada por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes,

parte coadyuvante,

* Lengua de procedimiento: portugués.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz, Presidente de Sala, y los Sres. E. Levits y C. Vajda (Ponente), la Sra. K. Jürimäe y el Sr. C. Lycourgos, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 16 de marzo de 2016;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 12 de mayo de 2016;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante su recurso, la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Portuguesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 21 TFUE, 45 TFUE y 49 TFUE y de los artículos 28 y 31 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3; en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»), al adoptar y mantener en vigor las disposiciones de los artículos 10 y 38 del Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Código del impuesto sobre la renta de las personas físicas; en lo sucesivo, «CIRS») conforme a las cuales un sujeto pasivo que canjee participaciones en el capital social y traslade su residencia a un Estado distinto de la República Portuguesa o que ceda elementos del activo y del pasivo vinculados a una actividad ejercida a título individual a cambio de participaciones de una sociedad no residente debe, en el primer caso, incluir, en relación con las operaciones en cuestión, todo rendimiento no atribuido en la base imponible del último ejercicio fiscal respecto al cual siga siendo considerado sujeto pasivo residente y no puede, en el segundo caso, obtener un aplazamiento de la tributación correspondiente a esa operación.

I. **Marco jurídico**

A. *Acuerdo EEE*

2 El artículo 28 del Acuerdo EEE dispone lo siguiente:

«1. Quedará asegurada la libre circulación de los trabajadores entre los Estados miembros de las CE y los Estados de la AELC.

2. La libre circulación supondrá la abolición de toda discriminación por razón de nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros de las CE y de los Estados de la AELC con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo.

3. Sin perjuicio de las limitaciones justificadas por razones de orden público, seguridad y salud públicas, la libre circulación de los trabajadores implicará el derecho:

a) de responder a ofertas efectivas de trabajo;

b) de desplazarse libremente con este fin en el territorio de los Estados miembros de las CE y de los Estados de la AELC;

c) de residir en uno de los Estados miembros de las CE o en un Estado de la AELC con objeto de ejercer en él un empleo, de conformidad con las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas aplicables al empleo de los trabajadores nacionales;

d) de permanecer en el territorio de un Estado miembro de las CE o de un Estado de la AELC después de haber ejercido en él un empleo.

4. Las disposiciones del presente artículo no serán aplicables a los empleos en la administración pública.

5. En el Anexo V figuran disposiciones específicas en materia de libre circulación de trabajadores.»

3 El artículo 31 del Acuerdo EEE tiene el siguiente tenor:

«1. En el marco de las disposiciones del presente Acuerdo quedarán prohibidas las restricciones de la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro de las CE o de un Estado de la AELC en el territorio de otro de esos Estados. Esta disposición se extenderá igualmente a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro de las CE o de un Estado de la AELC establecidos en el territorio de cualquiera de estos Estados.

La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades por cuenta propia y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas, y especialmente de sociedades tal como se definen en el párrafo segundo del artículo 34, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del Capítulo 4.

2. En los Anexos VIII a XI figuran disposiciones específicas reguladoras del derecho de establecimiento.»

B. *Derecho portugués*

4 A tenor del artículo 10 del CIRS, que lleva por título «Plusvalías»:

«1. Constituirán plusvalías los ingresos obtenidos que, sin ser considerados rendimientos empresariales o profesionales, de capitales o inmobiliarios, resulten de:

a) la cesión a título oneroso de derechos reales sobre bienes inmuebles y la afectación de cualesquiera bienes del patrimonio privado a la actividad empresarial y profesional ejercida a título individual por su propietario;

b) la cesión a título oneroso de participaciones en el capital social, incluidos su rembolso y su amortización con reducción del capital, y de otros valores mobiliarios, así como el valor atribuido a los socios a raíz de la división del patrimonio social, que se considerará plusvalía en el sentido del artículo 81 del Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas [(Código del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas)];

[…]

3. Los beneficios se considerarán obtenidos en el momento de la realización de los actos contemplados en el apartado 1 […]

[…]

4. El rendimiento sujeto al impuesto sobre la renta de las personas físicas estará constituido:

a) por la diferencia entre el valor de realización y el de adquisición, deducida la parte calificada como rendimiento del capital, en su caso, en los supuestos contemplados en las letras a), b) y c), del apartado 1;

[…]

8. En caso de canje de participaciones en el capital social con los requisitos que figuran en el artículo 73, apartado 5, y en el artículo 77, apartado 2, del Código del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, la atribución, como consecuencia de ese canje, de títulos representativos del capital social de la sociedad a los socios de la sociedad adquirida no dará lugar a gravamen para estos últimos si continúan valorando, a efectos fiscales, las nuevas participaciones en el capital social al mismo nivel que las antiguas. Ese valor se determinará con arreglo a las disposiciones del presente Código, sin perjuicio del gravamen correspondiente a los valores en metálico que eventualmente les sean atribuidos.

9. En el supuesto contemplado en el apartado anterior, se tendrá en cuenta además que:

a) Si el socio pierde la calidad de residente en territorio portugués, se incluirá en la categoría de plusvalías, a efectos del impuesto del año en que se produzca esa pérdida de la calidad de residente, el importe que, en virtud del apartado 8, no haya quedado sujeto a gravamen en el momento del canje de acciones y que corresponda a la diferencia entre el valor real de las acciones recibidas y el valor de adquisición de las antiguas, determinado conforme a las disposiciones del presente Código;

b) Las disposiciones del artículo 73, apartado 10, del Código del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas se aplicarán *mutatis mutandis*.

10. Las disposiciones de los apartados 8 y 9 se aplicarán también, *mutatis mutandis*, por lo que se refiere a la atribución de participaciones o de acciones en los casos de fusión o de escisión a los que se aplique el artículo 74 del Código del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas.

[…]»

5 El artículo 38 del CIRS, titulado «Entrada de patrimonio en concepto de desembolso de capital social», establece:

«1. No será necesario determinar un resultado imponible a raíz del desembolso de capital social resultante de la cesión de la totalidad del patrimonio afecto al ejercicio de una actividad empresarial y profesional por parte de una persona física, siempre que concurran los requisitos siguientes:

a) que la entidad a la que se ceda el patrimonio sea una sociedad y tenga su domicilio social y su dirección efectiva en territorio portugués;

b) que la persona física que efectúe la cesión sea titular de un 50 % como mínimo del capital de la sociedad y la actividad ejercida por ésta sea fundamentalmente idéntica a la que se ejercía a título individual;

c) que los elementos del activo y del pasivo objeto de la cesión se computen, a efectos de dicha cesión, a los valores registrados en la contabilidad o en las escrituras de la persona física, es decir, los que resulten de la aplicación de las disposiciones del presente código o de las reevaluaciones efectuadas en virtud de las disposiciones fiscales;

d) que las participaciones en el capital recibidas como contrapartida de la cesión se computen, a efectos de tributación de los beneficios o de las pérdidas correspondientes a su ulterior cesión, por el valor neto de los elementos del activo y del pasivo cedidos, calculados conforme a lo dispuesto en el punto anterior;

e) que la sociedad a la que se hace referencia en la letra a) se comprometa, a través de una declaración, a respetar las disposiciones del artículo 77 del Código del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas; esta declaración deberá adjuntarse a la declaración periódica de la renta de la persona física correspondiente al ejercicio en que se produzca la cesión.

2. Las disposiciones del apartado anterior no se aplicarán si algunos de los bienes para los que exista un aplazamiento de la tributación de los beneficios, en el sentido del artículo 10, apartado 3, letra b), forman parte del patrimonio transmitido.

3. Los beneficios que resulten de la cesión a título oneroso, por el concepto que sea, de las participaciones del capital recibidas como contrapartida de la cesión a la que se refiere el apartado 1, se calificarán, en los cinco años siguientes a la fecha de ésta, de rendimientos empresariales y profesionales y se considerarán rendimientos netos de la categoría B. Durante dicho período, no podrá efectuarse operación alguna sobre las participaciones en el capital social que se beneficien del régimen de neutralidad, so pena de que se considere, en el momento de la realización de tales operaciones, que los beneficios se han materializado y que es preciso incrementarlos en un 15 % por cada año o fracción del año transcurrida desde el momento en que se constató la entrada de patrimonio en concepto de desembolso de capital social y añadirlos a los rendimientos del año en que se hayan constatado esas operaciones.»

6 A tenor del artículo 77, apartado 1, del Código del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas:

«Cuando sea aplicable el régimen establecido en el artículo 38, apartado 1, del [CIRS], los bienes que constituyan el activo y el pasivo del patrimonio cedido deberán inscribirse en la contabilidad de la sociedad a la que sean cedidos, a los valores mencionados en el citado apartado 1, letra c), y la determinación del resultado imponible deberá efectuarse del siguiente modo:

a) los resultados correspondientes a los bienes que constituyen el patrimonio cedido se calcularán como si dicha cesión no hubiera tenido lugar;

b) las reintegraciones y las amortizaciones sobre los elementos del activo inmovilizado se practicarán con arreglo al régimen que se haya aplicado para la determinación del resultado imponible de la persona física;

c) las provisiones que hayan sido cedidas estarán sometidas, desde el punto de vista fiscal, al régimen que les fuera aplicable a efectos de determinar el resultado imponible de la persona física.»

II. **Procedimiento administrativo previo**

7 El 17 de octubre de 2008, la Comisión dirigió un escrito de requerimiento a la República Portuguesa, en el que estimaba que dicho Estado miembro había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud de los artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE, actualmente artículos 21 TFUE, 45 TFUE y 49 TFUE, respectivamente, y de los artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE al gravar las plusvalías latentes en caso de canje de participaciones en el capital social cuando una persona física traslada su residencia a otro Estado miembro o en caso de cesión a una sociedad de elementos del activo y del pasivo vinculados al ejercicio de una actividad empresarial y profesional por parte de una persona física si la sociedad a la que se cedieron los elementos del activo y del pasivo tiene su domicilio social o su dirección efectiva en otro Estado.

8 La República Portuguesa respondió a dicho requerimiento mediante un escrito fechado el 15 de mayo de 2009, en el que rechazaba la posición de la Comisión.

9 Insatisfecha con esa respuesta, la Comisión emitió, el 3 de noviembre de 2009, un dictamen motivado en el que consideraba que la República Portuguesa había incumplido las obligaciones que le incumbían al adoptar y mantener las disposiciones de los artículos 10 y 38 del CIRS, en virtud de los cuales un sujeto pasivo que traslade su residencia a otro Estado miembro o que proceda a la cesión de elementos del activo y del pasivo vinculados a una actividad ejercida a título individual a cambio de participaciones en el capital social de una sociedad que tenga su domicilio social o su residencia efectiva en el territorio de otro Estado debe incluir todo rendimiento no atribuido en la base imponible del último ejercicio fiscal respecto al cual siga siendo considerado sujeto pasivo residente. Asimismo, la Comisión instó al citado Estado miembro a adoptar las medidas necesarias para atenerse al dictamen motivado en un plazo de dos meses desde su recepción.

10 La República Portuguesa respondió a dicho dictamen afirmando que las imputaciones de la Comisión carecían de fundamento.

11 El 28 de octubre de 2011, la Comisión remitió a aquélla un escrito de requerimiento complementario, en el que dicha institución hacía referencia a la versión actualizada del artículo 10, apartado 9, letra a), del CIRS, al tiempo que indicaba que mantenía la posición que había formulado en el escrito de requerimiento y en el dictamen motivado. Además, respecto al artículo 38 del CIRS, mantuvo la posición que había expresado en el escrito de requerimiento y en el dictamen motivado.

12 A raíz de la respuesta de la República Portuguesa al citado requerimiento complementario, en el que ese Estado miembro continuaba considerando que las imputaciones de la Comisión carecían de fundamento, la Comisión envió, el 22 de noviembre de 2012, un dictamen motivado complementario a dicho Estado miembro en el que, por un lado, reiteraba su imputación basada en que los artículos 10 y 38 del CIRS infringían los artículos 21 TFUE, 45 TFUE y 49 TFUE y los artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE y, por otro, instaba a ese Estado miembro a atenerse al dictamen motivado complementario en un plazo de dos meses.

13 Toda vez que la República Portuguesa reiteró en su respuesta de 23 de enero de 2013 que el criterio de la Comisión era erróneo, ésta decidió interponer el presente recurso.

III. **Sobre el recurso**

A. *Sobre la supuesta falta de precisión y de rigor en la delimitación del objeto del litigio*

1. Alegaciones de las partes

14 Sin proponer formalmente una excepción de inadmisibilidad del recurso, la República Portuguesa alega que las modificaciones introducidas por la Comisión en las pretensiones de su demanda con respecto a las que figuraban en el dictamen motivado y en el dictamen motivado complementario van más allá de unas meras precisiones y constituyen modificaciones esenciales del objeto inicial del litigio, tal como resulta de esos dictámenes motivados. En efecto, según dicho Estado miembro, las imputaciones que figuran en los citados dictámenes motivados no correspondían al tenor de los artículos 10 y 38 del CIRS, disposiciones en las que, sin embargo, la Comisión se basó, de modo que no cabía concebir situación de incumplimiento alguna.

15 La Comisión señala que ella introdujo modificaciones menores en las pretensiones de su demanda con respecto a las que figuraban en su dictamen motivado complementario a fin de recoger las precisiones transmitidas por la República Portuguesa durante el procedimiento administrativo y, en particular, en

su respuesta al dictamen motivado complementario. Considera que tales modificaciones no alteran en nada el sentido ni el alcance de las imputaciones formuladas contra ese Estado miembro y que el derecho de defensa de dicho Estado miembro ha sido perfectamente respetado.

2. Apreciación del Tribunal de Justicia

16 Procede recodar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, si bien es cierto que el objeto de un recurso interpuesto al amparo del artículo 258 TFUE queda delimitado por el procedimiento administrativo establecido en dicha disposición y, en consecuencia, el dictamen motivado de la Comisión y el recurso han de fundarse en idénticas imputaciones, este requisito, no obstante, no puede llegar al punto de imponer en todos los supuestos una coincidencia perfecta en la formulación, desde el momento en que no se amplíe ni se modifique el objeto del litigio. Por lo tanto, la Comisión puede precisar esas imputaciones en su demanda, siempre que no modifique el objeto del litigio (véase la sentencia de 21 de enero de 2016, Comisión/Chipre, C-515/14, EU:C:2016:30, apartados 12 y 13 y jurisprudencia citada).

17 En el presento caso, la Comisión indicó claramente tanto en el procedimiento administrativo previo como ante el Tribunal de Justicia que reprochaba a la República Portuguesa haber incumplido las obligaciones que resultan de los artículos 21 TFUE, 45 TFUE y 49 TFUE y de los artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE al adoptar y mantener en vigor los artículos 10 y 38 del CIRS.

18 Además, una lectura combinada de la parte dispositiva del dictamen motivado y del dictamen motivado complementario con los artículos 10 y 38 del CIRS permitía a la República Portuguesa comprender, por un lado, cuáles son las situaciones previstas en las disposiciones controvertidas a las que la Comisión se refirió en esos dictámenes motivados y, por otro lado, las consecuencias jurídicas que resultan de tales disposiciones para esas situaciones y que la citada institución consideró contrarias al Derecho de la Unión.

19 De lo anterior se desprende que la Comisión no ha ampliado ni modificado el objeto del recurso tal como quedó delimitado por el procedimiento administrativo previo.

20 En tales circunstancias, la alegación de la República Portuguesa, basada en la supuesta falta de precisión y de rigor en la delimitación del objeto del litigio, no puede poner en entredicho la admisibilidad del recurso y debe, por tanto, rechazarse.

B. *Sobre el fondo*

21 Por una parte, la Comisión imputa a la República Portuguesa haber incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 21 TFUE, 45 TFUE y 49 TFUE y de los artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE al adoptar y mantener el artículo 10 del CIRS, en virtud del cual un sujeto pasivo que canjee participaciones en el capital social y traslade su residencia a otro Estado miembro o a otro Estado del Espacio Económico Europeo (EEE) debe incluir, en relación con las operaciones en cuestión, todo rendimiento no atribuido en la base imponible del último ejercicio fiscal respecto al cual siga siendo considerado sujeto pasivo residente.

22 Por otra parte, la Comisión imputa a dicho Estado miembro haber incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 49 TFUE y 31 del Acuerdo EEE al adoptar y mantener el artículo 38 del CIRS, en virtud del cual un sujeto pasivo que proceda a la cesión de elementos del activo y del pasivo vinculados a una actividad ejercida a título individual a cambio de participaciones de una sociedad que tenga su domicilio social o su dirección efectiva en el territorio de otro Estado miembro o de otro Estado del EEE no puede obtener un aplazamiento de la tributación correspondiente a esa operación.

23 Procede apreciar estas imputaciones por separado.

1. Sobre las plusvalías resultantes de un canje de participaciones en el capital social

a) Alegaciones de las partes

24 La Comisión alega que, en materia de tributación de las plusvalías resultantes de un canje de participaciones en el capital social, el artículo 10 del CIRS aplica un trato fiscal desfavorable a los contribuyentes que abandonan el territorio portugués en comparación con los que mantienen su residencia en Portugal. En efecto, por el mero hecho de trasladar su residencia fuera de Portugal, un accionista o un socio estará obligado a pagar un impuesto sobre las plusvalías en cuestión, equivalentes a la diferencia entre el valor real de las acciones recibidas y el valor de adquisición de las antiguas. En cambio, si ese accionista o ese socio mantiene su residencia en Portugal, el valor de las participaciones en el capital social recibidas se considera equivalente al de las participaciones cedidas. Así pues, en el supuesto de que mantenga la residencia en Portugal, el accionista o el socio sólo tributará en el momento de la cesión definitiva de las participaciones en el capital social recibidas, salvo en el caso de pago adicional en metálico.

25 La Comisión considera que la ventaja del aplazamiento de la tributación sobre las plusvalías resultantes de un canje de participaciones en el capital social para los contribuyentes que residan en territorio portugués crea una diferencia de trato entre éstos y los contribuyentes que decidan trasladar su residencia a otro Estado miembro o a un Estado del EEE, lo que no es compatible ni con los artículos 21 TFUE, 45 TFUE y 49 TFUE ni con los artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE.

26 A este respecto, la Comisión se basa en las sentencias de 11 de marzo de 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), y de 7 de septiembre de 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), las cuales versan sobre la tributación a la salida de las personas físicas, que considera aplicables en el caso de autos. En cambio, según la Comisión, la sentencia de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), en la que el Tribunal de Justicia reconoció por primera vez que la legislación nacional en materia de tributación a la salida puede estar justificada por el objetivo de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, no puede ser aplicable en el caso de autos puesto que únicamente se refiere a la tributación de las personas jurídicas.

27 Aunque la Comisión reconoce la legitimidad del objetivo perseguido por el legislador portugués, el de garantizar la eficacia del régimen fiscal, considera que la disposición nacional controvertida no es proporcionada, toda vez que el Derecho de la Unión, y más particularmente las Directivas 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DO 2011, L 64, p. 1), y 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas (DO 2010, L 84, p. 1), establecen ya mecanismos de información entre las autoridades competentes de los Estados miembros y de asistencia mutua en materia de cobro de los impuestos que permiten alcanzar ese objetivo sin recurrir a restricciones a las libertades fundamentales consagradas por el Tratado FUE.

28 Además, a su juicio, la República Portuguesa podría, por ejemplo, exigir al contribuyente que abandona el territorio portugués que comunicara regularmente información sobre las participaciones en el capital social recibidas, a efectos de verificar si sigue siendo titular de las mismas. La tributación podría así recaer sobre las plusvalías únicamente en el momento en que el contribuyente que ha abandonado el territorio portugués haya cedido las participaciones en el capital social recibidas.

29 La República Portuguesa considera que el artículo 10 del CIRS no infringe los artículos 21 TFUE, 45 TFUE y 49 TFUE ni los artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE. La situación muy circunscrita que contempla la disposición del CIRS controvertida se refiere, en efecto, al fin del aplazamiento de la

tributación de las plusvalías efectivamente realizadas en el marco de un canje anterior de participaciones en el capital social, como consecuencia del traslado de la residencia del contribuyente fuera del territorio portugués. Por lo tanto, en su opinión, la sentencia de 11 de marzo de 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), que aborda la tributación de las plusvalías aún no realizadas en caso de traslado del domicilio fiscal de un contribuyente a otro Estado miembro, no puede aplicarse en el caso de autos.

30 Según la República Portuguesa, la eventual restricción a la libre circulación resultante del artículo 10 del CIRS está justificada, antes de nada, por el objetivo de garantizar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, con arreglo al principio de territorialidad fiscal, objetivo reconocido por el Tribunal de Justicia en el asunto en el que recayó la sentencia de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), apartado 45. La República Portuguesa señala que, en virtud de la aplicación combinada de la legislación nacional y de los convenios contra la doble imposición celebrados por ella misma con todos los Estados miembros, la potestad de gravar las plusvalías resultantes de un canje de participaciones en el capital social corresponde en principio exclusivamente al Estado de residencia del contribuyente que cede las participaciones en el capital social, a saber, en el caso de autos, la República Portuguesa. Así pues, la República Portuguesa estima que, si se concluyera que existe la obligación de no someter a gravamen tales plusvalías en caso de traslado de la residencia del contribuyente a otro Estado, ello le privaría definitivamente de su derecho a gravarlas, poniendo así en peligro su derecho a ejercer su competencia fiscal sobre las actividades desarrolladas en su territorio (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de marzo de 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, apartado 42, y de 8 de noviembre de 2007, Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, apartado 58).

31 La República Portuguesa invoca, a continuación, razones relacionadas con la coherencia del sistema fiscal. Según dicho Estado miembro, en el caso de autos, existe una relación directa entre una ventaja fiscal y la compensación de dicha ventaja mediante un determinado gravamen fiscal, ya que el objetivo de la disposición de que se trata es impedir que la ventaja fiscal otorgada al contribuyente en forma de aplazamiento de la tributación de las plusvalías realizadas haga posteriormente imposible la tributación efectiva de esas mismas plusvalías en territorio portugués. En efecto, a su juicio, para el buen funcionamiento del régimen de aplazamiento de la tributación de determinados activos es esencial que la concesión de la ventaja fiscal en un momento dado se corresponda con una imposición efectiva de tales activos en un momento ulterior.

32 La República Portuguesa alega, por último, la justificación basada en la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales y de la lucha contra el fraude y la evasión fiscales.

33 La República Federal de Alemania estima que la eventual restricción a la libre circulación resultante del artículo 10 del CIRS está justificada, en la medida en que dicho artículo persigue gravar beneficios generados en territorio portugués antes de que la República Portuguesa pierda su potestad tributaria. Según la República Federal de Alemania, los principios sentados por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), apartado 45, siguen siendo válidos, sin establecer distinciones en función de que el régimen de tributación a la salida sea aplicable a las personas físicas o a las personas jurídicas.

b) Apreciación del Tribunal de Justicia

34 Procede examinar el régimen fiscal establecido en el artículo 10 del CIRS a la luz de los artículos 21 TFUE, 45 TFUE y 49 TFUE antes de examinarlo a la luz de los artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE.

i) Sobre las imputaciones basadas en la infracción de los artículos 21 TFUE, 45 TFUE y 49 TFUE

35 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justica, el artículo 21 TFUE, que establece con carácter general el derecho de todo ciudadano de la Unión Europea a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, tiene una expresión específica en el artículo 45 TFUE por lo que respecta a la libre circulación de los trabajadores y en el artículo 49 TFUE por lo que respecta a la libertad de establecimiento (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de julio de 2012, Comisión/España, C-269/09, EU:C:2012:439, apartado 49 y jurisprudencia citada).

36 Por lo tanto, procede examinar el régimen tributario controvertido a la luz de los artículos 45 TFUE y 49 TFUE antes de examinarlo a la luz del artículo 21 TFUE, en lo que respecta a las personas que se desplazan de un Estado miembro a otro Estado miembro con la finalidad de establecerse en este último por motivos no relacionados con el ejercicio de una actividad económica.

– Sobre la existencia de restricciones a los artículos 45 TFUE y 49 TFUE

37 El conjunto de disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de las personas tiene por objeto facilitar a los nacionales de la Unión el ejercicio de cualquier tipo de actividad profesional en todo el territorio de ésta y se opone a las medidas que pudieran colocar a estos nacionales en una situación desfavorable en el supuesto de que desearan ejercer una actividad económica en el territorio de otro Estado miembro (véase la sentencia de 12 de julio de 2012, Comisión/España, C-269/09, EU:C:2012:439, apartado 51 y jurisprudencia citada).

38 Aun cuando las citadas disposiciones, según su tenor literal, tienen por objeto garantizar el trato de nacional en el Estado miembro de acogida, procede declarar que, en este contexto, los nacionales de los Estados miembros disfrutan, en particular, del derecho, fundado directamente en el Tratado, de abandonar su país de origen para desplazarse al territorio de otro Estado miembro y permanecer en éste con el fin de ejercer allí una actividad económica (sentencia de 12 de julio de 2012, Comisión/España, C-269/09, EU:C:2012:439, apartado 52 y jurisprudencia citada).

39 Las disposiciones que impidan a un nacional de un Estado miembro abandonar su Estado de origen para ejercer el derecho a la libre circulación o le disuadan de hacerlo suponen, por consiguiente, obstáculos a dicha libertad, aun cuando se apliquen con independencia de la nacionalidad de los nacionales afectados (véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de septiembre de 1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, apartado 16, y de 12 de julio de 2012, Comisión/España, C-269/09, EU:C:2012:439, apartado 53 y jurisprudencia citada).

40 Por otra parte, es también jurisprudencia reiterada que deben considerarse restricciones de la libre circulación de las personas y de la libertad de establecimiento todas aquellas medidas que prohíban, obstaculicen o hagan menos interesante el ejercicio de dicha libertad (véase la sentencia de 12 de julio de 2012, Comisión/España, C-269/09, EU:C:2012:439, apartado 54 y jurisprudencia citada).

41 En el presente caso, el artículo 10, apartado 8, del CIRS establece que, en caso de canje de participaciones en el capital social, la atribución, como consecuencia de ese canje, de los títulos representativos del capital social de la sociedad a los socios de la sociedad adquirida no dará lugar a gravamen para estos últimos si continúan valorando, a efectos fiscales, las nuevas participaciones en el capital social al mismo nivel que las antiguas, sin perjuicio del gravamen correspondiente a los valores en metálico que eventualmente les sean atribuidos. Como la República Portuguesa ha confirmado en la vista, el sujeto pasivo sólo debe abonar el impuesto sobre las plusvalías resultantes de dicho canje en el supuesto de cesión definitiva de las participaciones en el capital social recibidas con ocasión de ese canje y en el momento en que aquélla se produzca.

42 Como excepción a esta regla, el artículo 10, apartado 9, letra a), del CIRS exige a los contribuyentes que trasladen su residencia a un Estado distinto de la República Portuguesa que incluyan en la renta imponible del año natural en el que se produzca el traslado de su lugar de residencia el importe que, con arreglo al artículo 10, apartado 8, del CIRS, no hubiera quedado sujeto a gravamen en el momento del canje de las participaciones en el capital social.

43 En consecuencia, mientras que los sujetos pasivos que continúen residiendo en territorio portugués pueden disfrutar de un aplazamiento de la tributación sobre las plusvalías resultantes del canje de participaciones en el capital social hasta la cesión ulterior de las participaciones recibidas con ocasión del canje, los sujetos pasivos que trasladen su residencia fuera del territorio portugués están obligados, como consecuencia de dicho traslado, a abonar inmediatamente el impuesto sobre las plusvalías resultantes de dicho canje.

44 Esta diferencia de trato en cuanto al momento del gravamen de las plusvalías de que se trata constituye una desventaja en términos de tesorería para el contribuyente que desea trasladar su residencia fuera del territorio portugués, en comparación con un contribuyente que mantenga su residencia en dicho territorio. En efecto, mientras que el primero, por el mero hecho de llevar a cabo dicho traslado, queda obligado al pago de un impuesto sobre un beneficio que aún no ha obtenido y del que, por tanto, todavía no dispone, las plusvalías del segundo sólo serán imponibles en la medida en que hayan sido efectivamente realizadas y en el momento en que lo sean (véase, por analogía, la sentencia de 11 de marzo de 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, apartado 46).

45 A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que excluir en una situación transfronteriza una ventaja de tesorería que sí es otorgada en una situación equivalente en el territorio nacional constituye una restricción a la libre circulación de los trabajadores y a la libertad de establecimiento (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de julio de 2012, Comisión/España, C-269/09, EU:C:2012:439, apartados 59 y 61).

46 Pues bien, de los datos que obran en los autos no resulta que esa diferencia de trato pueda explicarse por una diferencia objetiva de situación y, además, la República Portuguesa no ha mantenido en absoluto ante el Tribunal de Justicia que éste fuera el caso. En efecto, con respecto a una normativa de un Estado miembro que tenga por objeto gravar las plusvalías generadas en su territorio, la situación de una persona que traslada su residencia de dicho Estado miembro a otro Estado miembro es similar a la de una persona que mantiene su residencia en el primer Estado miembro, por lo que se refiere a la tributación de las plusvalías de los activos generadas en el primer Estado miembro antes del traslado de residencia (véase, por analogía, la sentencia de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, apartado 38).

47 De las consideraciones anteriores se desprende que, en materia de tributación de las plusvalías resultantes de un canje de participaciones en el capital social, la diferencia de trato aplicada, en virtud del artículo 10, apartado 9, letra a), del CIRS, a un sujeto pasivo que traslada su residencia fuera de territorio portugués en comparación con un contribuyente que mantiene su residencia en dicho territorio constituye una restricción a la libre circulación de los trabajadores y a la libertad de establecimiento, en el sentido de los artículos 45 TFUE y 49 TFUE.

– Sobre la justificación de las restricciones a las libertades consagradas en los artículos 45 TFUE y 49 TFUE

48 Es preciso examinar si la restricción a las libertades consagradas en los artículos 45 TFUE y 49 TFUE que resulta del artículo 10, apartado 9, letra a), del CIRS se justifica por razones imperiosas de interés general. En tal supuesto, será también necesario que esta restricción sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzar dicho

objetivo (véanse, en particular, las sentencias de 18 de enero de 2007, Comisión/Suecia, C-104/06, EU:C:2007:40, apartado 25, y de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, apartado 42).

49 A este respecto, procede recordar que corresponde al Estado miembro demostrar, por un lado, que su normativa responde a un objetivo de interés general y, por otro, que dicha normativa es conforme al principio de proporcionalidad (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de septiembre de 2007, Comisión/Italia, C-260/04 EU:C:2007:508. apartado 33 y jurisprudencia citada).

50 La República Portuguesa invoca justificaciones basadas, en primer lugar, en la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, de conformidad con el principio de territorialidad, en segundo lugar, en la necesidad de preservar la coherencia del régimen fiscal y, en tercer lugar, en la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales y de la lucha contra el fraude y la evasión fiscales.

51 Por lo que se refiere, en primer lugar, al objetivo consistente en garantizar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, procede recordar, por un lado, que éste es un objetivo legítimo reconocido por el Tribunal de Justicia y, por otro lado, que, según reiterada jurisprudencia, a falta de medidas de unificación o de armonización adoptadas por la Unión, los Estados miembros siguen siendo competentes para fijar, mediante convenio o de forma unilateral, los criterios de reparto de su potestad tributaria con el fin, en particular, de suprimir la doble imposición (sentencia de 16 de abril de 2015, Comisión/Alemania, C-591/13, EU:C:2015:230, apartado 64 y jurisprudencia citada).

52 Sin embargo, la Comisión alega que la República Portuguesa no puede basarse en la sentencia de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), para justificar la restricción a las libertades fundamentales por la necesidad de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria de los Estados miembros, dado que dicha sentencia se refiere a la tributación de las sociedades por las plusvalías latentes y no a la tributación de las personas físicas por dicho concepto. Por el contrario, la Comisión considera que las sentencias pertinentes en el presente contexto son las de 11 de marzo de 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02 EU:C:2004:138), y de 7 de septiembre de 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), en las que se examinaba la tributación de las plusvalías latentes de las personas físicas en caso de traslado de residencia del territorio de un Estado miembro al territorio de otro Estado miembro.

53 No obstante, si bien es cierto que la sentencia de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785) se dictó en el contexto de la tributación sobre las plusvalías de las sociedades, no es menos cierto que el Tribunal de Justicia transpuso posteriormente los principios sentados en dicha sentencia al contexto de la tributación sobre las plusvalías de las personas físicas (véanse las sentencias de 12 de julio de 2012, Comisión/España, C-269/09, EU:C:2012:439, apartados 75 a 78, y de 16 de abril de 2015, Comisión/Alemania, C-591/13, EU:C:2015:230, apartados 65 a 67).

54 A este respecto, carece de pertinencia el hecho de que en esas dos últimas sentencias se tratara de plusvalías realizadas y no, como en el caso de autos, de plusvalías latentes. En efecto, se trate de unas u otras, lo relevante es que operaciones similares realizadas en el ámbito puramente interno de un Estado miembro, a diferencia de una operación transfronteriza, no habrían originado la tributación inmediata de esas plusvalías (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de abril de 2015, Comisión/Alemania, C-591/13, EU:C:2015:230, apartado 71).

55 Por lo demás, en la medida en que la Comisión cuestiona la legitimidad del objetivo de garantizar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros en relación con la tributación a la salida de las personas físicas por las plusvalías latentes, estimando que las eventuales minusvalías realizadas después del traslado de residencia a otro Estado miembro no podrían ser deducidas por

aquéllas en ese otro Estado miembro, basta con recordar que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el hecho de que el Estado miembro de acogida pueda no tener en cuenta esas minusvalías no obliga en absoluto al Estado miembro de origen a volver a liquidar, en el momento de la cesión definitiva de las nuevas participaciones en el capital social, una deuda tributaria que se liquidó definitivamente en el momento en el que el contribuyente, debido al traslado de su residencia, dejó de estar sujeto al impuesto en el Estado miembro de origen (véase, por analogía, la sentencia de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, apartado 61).

56 Así pues, a efectos de la justificación basada en el objetivo de garantizar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, no existe ninguna razón objetiva para establecer una distinción entre la tributación a la salida de las personas físicas y la de las personas jurídicas por las plusvalías latentes.

57 Seguidamente, es preciso recordar que el artículo 10, apartado 9, letra a), del CIRS es adecuado para garantizar la preservación del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros. En efecto, el gravamen del saldo final en el momento del traslado de la residencia tiene por objeto gravar con el impuesto sobre los beneficios del Estado miembro de origen las plusvalías no realizadas, generadas en el marco de la competencia tributaria de ese Estado miembro antes del traslado de dicha residencia. Las plusvalías realizadas con posterioridad a dicho traslado se gravan exclusivamente en el Estado miembro de acogida en el que se generen, lo que permite evitar que resulten gravadas dos veces (véase, por analogía, la sentencia de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, apartado 48).

58 En lo que atañe a la cuestión de si esta disposición, que establece la tributación inmediata, en el momento del traslado de residencia del contribuyente del territorio portugués a otro Estado, de las plusvalías latentes resultantes de un canje de participaciones en el capital social, va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de reparto de la potestad tributaria, procede recordar que, en la sentencia de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, apartado 52), el Tribunal de Justicia ha declarado ya desproporcionada la normativa de un Estado miembro que impone el pago inmediato del impuesto sobre las plusvalías latentes correspondientes a elementos patrimoniales de una sociedad que traslada la sede de su dirección efectiva a otro Estado miembro, en el momento mismo de ese traslado, dado que existen medidas menos lesivas para la libertad de establecimiento que el pago inmediato de ese impuesto (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de noviembre de 2011, Comisión/Alemania, C-591/13, EU:C:2015:230, apartado 67 y jurisprudencia citada).

59 A este respecto, el Tribunal de Justicia consideró que una normativa nacional que ofreciese a la sociedad que traslada su sede de dirección efectiva a otro Estado miembro la opción entre, por una parte, el pago inmediato del importe del gravamen y, por otra, el pago con carácter diferido del importe de dicho gravamen, más los intereses correspondientes, en su caso, con arreglo a la normativa nacional aplicable, constituiría una medida menos lesiva de la libertad de establecimiento que el pago inmediato de ese impuesto (véanse las sentencias de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, apartados 73 y 85, y de 16 de abril de 2015, Comisión/Alemania, C-591/13, EU:C:2015:230, apartado 67 y jurisprudencia citada). Además, el Tribunal de Justicia reconoció que el Estado miembro afectado podía tener en cuenta igualmente el riesgo de impago del gravamen, que aumenta con el tiempo transcurrido, en su normativa nacional aplicable al pago diferido de las deudas tributarias, mediante medidas como la constitución de una garantía bancaria (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, apartado 74).

60 Habida cuenta de la jurisprudencia citada en los dos apartados precedentes, procede declarar que el artículo 10, apartado 9, letra a), del CIRS va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo relativo a la necesidad de preservar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, ya que las disposiciones pertinentes del Derecho nacional no permiten que el contribuyente que traslada su

residencia del territorio portugués a otro Estado miembro opte entre, por una parte, el pago inmediato del importe del gravamen sobre las plusvalías resultantes de un canje de participaciones en el capital social y, por otra, el pago diferido del citado importe, que conlleva necesariamente una carga administrativa para el contribuyente, por el seguimiento de los activos transferidos, acompañado de la constitución de una garantía bancaria (véase, por analogía, la sentencia de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, apartados 73 y 74).

61 De las consideraciones anteriores resulta que la necesidad de garantizar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros no puede justificar la restricción a las libertades consagradas en los artículos 45 TFUE y 49 TFUE que resulta del artículo 10, apartado 9, letra a), del CIRS.

62 Por lo que se refiere, en segundo lugar, a la justificación basada en la necesidad de preservar la coherencia del régimen fiscal nacional, es preciso recordar que el Tribunal de Justicia ha reconocido que ésta constituye una razón imperiosa de interés general. Para que una alegación basada en dicha justificación pueda acogerse, el Tribunal de Justicia ha exigido que se demuestre la existencia de una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de dicha ventaja mediante un determinado gravamen fiscal (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de abril de 2015, Comisión/Alemania, C-591/13, EU:C:2015:230, apartado 74 y jurisprudencia citada).

63 En el presente litigio, la República Portuguesa alega que la disposición nacional controvertida es necesaria para garantizar esta coherencia, dado que la ventaja fiscal concedida en forma de aplazamiento de la tributación finaliza cuando la tributación ulterior pasa a ser imposible, al perder el contribuyente beneficiario su calidad de residente en territorio portugués. Así, según ese Estado miembro, para el buen funcionamiento del régimen de aplazamiento de la tributación resulta esencial que exista una correspondencia, con respecto a un mismo contribuyente y a un mismo gravamen, entre la concesión de una ventaja fiscal en forma de aplazamiento de la tributación y la tributación efectiva de las plusvalías en un momento ulterior.

64 A este respecto, es preciso señalar que la República Portuguesa no ha demostrado que exista una relación directa entre la ventaja fiscal establecida en el artículo 10, apartado 8, del CIRS y la compensación de esa ventaja mediante un determinado gravamen fiscal. En efecto, si bien es cierto que, en la situación transfronteriza contemplada en el artículo 10, apartado 9, letra a), del CIRS, la ventaja fiscal concedida con arreglo al artículo 10, apartado 8, del CIRS queda compensada por un gravamen fiscal, puesto que el importe del impuesto adeudado se cobra necesariamente en el momento del traslado de la residencia del sujeto pasivo fuera del territorio portugués, no ocurre lo mismo en la situación meramente interna contemplada en el artículo 10, apartado 8, del CIRS. En efecto, del examen de esa disposición se desprende que el pago del impuesto sobre las plusvalías resultantes de un canje de participaciones en el capital social sólo se produce en la hipótesis eventual de una cesión definitiva de las participaciones recibidas con ocasión de ese canje. Como ha señalado el Abogado General en el punto 60 de sus conclusiones, mientras no ceda las participaciones en el capital social recibidas, un contribuyente que mantenga su residencia en territorio portugués puede seguir invocando la ventaja fiscal reconocida en el artículo 10, apartado 8, del CIRS, haciendo así que el futuro cobro del impuesto a su cargo sea meramente hipotético. De ello se deduce que no es evidente la supuesta relación entre la ventaja concedida al contribuyente y el gravamen que recae sobre él (véase, por analogía, la sentencia de 26 de octubre de 2006, Comisión/Portugal, C-345/05, EU:C:2006:685, apartado 27).

65 Por consiguiente, procede desestimar la alegación de la República Portuguesa según la cual la disposición controvertida está objetivamente justificada por la necesidad de mantener la coherencia del régimen fiscal nacional.

66 Por lo que se refiere, en tercer lugar, a la justificación basada en la eficacia de los controles fiscales y de la lucha contra el fraude y la evasión fiscales, es preciso señalar que la República Portuguesa, en su escrito de contestación, se limitó a mencionar dicha justificación, sin llegar a desarrollarla.

67 De ello se deduce que no procede acoger esa justificación.

68 En tales circunstancias, procede declarar que el artículo 10, apartado 9, letra a), del CIRS constituye una restricción prohibida por los artículos 45 TFUE y 49 TFUE y que es fundada la imputación de la Comisión basada en el incumplimiento de las obligaciones que incumben al Estado miembro de que se trata en virtud de dichos artículos del Tratado FUE.

– Sobre la imputación basada en la infracción del artículo 21 TFUE

69 En cuanto a los ciudadanos de la Unión que tienen la intención de desplazarse dentro de la Unión por motivos no relacionados con el ejercicio de una actividad económica, se impone la misma conclusión, por identidad de motivos, en lo que respecta a la imputación basada en la infracción del artículo 21 TFUE (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de julio de 2012, Comisión/España C-269/09, EU:C:2012:439, apartado 91).

ii) Sobre la existencia de una restricción a los artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE

70 Con carácter preliminar, procede señalar que las disposiciones de los artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE son análogas a las de los artículos 45 TFUE y 49 TFUE (véase la sentencia de 12 de julio de 2012, Comisión/España, C-269/09, EU:C:2012:439, apartado 95).

71 Es cierto que la jurisprudencia de la Unión sobre restricciones al ejercicio de las libertades de circulación en la Unión no puede trasponerse íntegramente a las libertades garantizadas por el Acuerdo EEE, ya que el ejercicio de éstas se inserta en un contexto jurídico diferente (sentencia de 16 de abril de 2015, Comisión/Alemania, C-591/13, EU:C:2015:230, apartado 81 y jurisprudencia citada).

72 Sin embargo, en el presente asunto, la República Portuguesa no ha indicado por qué razón las consideraciones relativas a la falta de justificación de las restricciones al ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por el Tratado, que han llevado a las conclusiones recogidas en los apartados 61, 65 y 66 de la presente sentencia, no pueden aplicarse de la misma forma a las libertades garantizadas por el Acuerdo EEE.

73 En tales circunstancias, procede declarar que el artículo 10, apartado 9, letra a), del CIRS constituye una restricción prohibida por los artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE y que es fundada la imputación de la Comisión, basada en el incumplimiento de las obligaciones que incumben al Estado miembro de que se trata en virtud de tales disposiciones del Acuerdo EEE.

2. Sobre la cesión a una sociedad de la totalidad del patrimonio afecto a una actividad ejercida a título individual

a) Alegaciones de las partes

74 La Comisión sostiene que, en caso de cesión a una sociedad de elementos del activo y del pasivo por parte de una persona física a cambio de participaciones en el capital social, el artículo 38 del CIRS aplica un trato fiscal diferente según que la cesión se realice a una sociedad que tenga su domicilio social y su dirección efectiva en territorio portugués o a una sociedad que tenga su domicilio social o su dirección efectiva fuera de dicho territorio. En efecto, en el primer caso, la tributación de las plusvalías no se produce hasta el momento en que la sociedad que los recibió cede esos elementos del activo y del pasivo, siempre que se cumplan además otros requisitos. En cambio, en el segundo caso, la

tributación de las plusvalías es inmediata. La Comisión considera que la República Portuguesa debería aplicar la misma regla tanto si la sociedad a la que se han cedido elementos del activo y del pasivo tiene su domicilio social y su residencia efectiva en territorio portugués como si no los tiene.

75 En consecuencia, la Comisión considera que el artículo 38 del CIRS es contrario al artículo 49 TFUE y al artículo 31 del Acuerdo EEE y, por las razones expuestas en el contexto de su imputación relativa al artículo 10 del CIRS, va más allá de lo necesario para garantizar la eficacia del régimen fiscal. En efecto, a su juicio, la República Portuguesa podría por ejemplo, con arreglo a la Directiva 2011/16, solicitar regularmente información a las autoridades competentes del Estado miembro en el que se encuentre el domicilio social o la dirección efectiva de la sociedad destinataria de la cesión de los elementos del activo y del pasivo, para comprobar si siguen estando en poder de ésta. Según la Comisión, sólo cuando se haya demostrado que los elementos del activo y del pasivo han sido cedidos por dicha sociedad deberán gravarse las plusvalías en cuestión. Además, la Comisión se remite a la Directiva 2010/24, sosteniendo que es igualmente pertinente en situaciones en las que el impuesto sobre las plusvalías no ha sido abonado.

76 La República Portuguesa alega que el artículo 38 del CIRS dispone el aplazamiento de la tributación de las plusvalías relacionadas con la constitución de sociedades o con la participación mayoritaria en sociedades ya existentes a través de la aportación de la totalidad del patrimonio afecto al ejercicio de una actividad empresarial o profesional de una persona física. El objetivo de esta disposición consiste en permitir modificar la forma jurídica bajo la cual se ejerce una actividad económica sin gravar las plusvalías resultantes de la aportación de patrimonio en el momento en que se produce dicha aportación. El aplazamiento de la tributación hasta el momento de la cesión ulterior de los elementos patrimoniales cedidos a la sociedad cesionaria, siempre que esta última cumpla determinados requisitos en materia de inscripción contable de los elementos patrimoniales cedidos, permite garantizar el respeto del principio de continuidad económica, de modo que la tributación de los rendimientos correspondientes quede garantizada. Según la República Portuguesa, el requisito relativo al lugar del domicilio social o de la dirección efectiva de la sociedad cesionaria es necesario para garantizar, a falta de medidas de armonización, el respeto del principio de continuidad económica y la imposición ulterior de los elementos del activo o del pasivo cedidos, dado que la competencia fiscal correspondiente a la tributación de una sociedad que tenga su domicilio social o su dirección efectiva fuera del territorio portugués incumbe, no ya a la República Portuguesa, sino al Estado en cuyo territorio dicha sociedad tenga su domicilio social o su dirección efectiva.

77 Por consiguiente, a su juicio, la medida controvertida es conforme con el principio fiscal de territorialidad y está justificada por la necesidad de garantizar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

b) Apreciación del Tribunal de Justicia

78 Procede examinar el régimen fiscal establecido en el artículo 38 del CIRS a la luz del artículo 49 TFUE antes de examinarlo a la luz del artículo 31 del Acuerdo EEE.

i) Sobre la imputación basada en la infracción del artículo 49 TFUE

79 Con carácter preliminar, es preciso recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, está comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 49 TFUE todo residente de un Estado miembro, con independencia de nacionalidad, que sea titular de una participación en el capital de una sociedad establecida en otro Estado miembro que le permita desarrollar una influencia efectiva en las decisiones de esa sociedad y determinar sus actividades (véase la sentencia de 18 de diciembre de 2014, X, C-87/13, EU:C:2014:2459, apartado 21 y jurisprudencia citada).

80 En el caso de autos, procede hacer constar que el aplazamiento de la tributación establecido en el artículo 38, apartado 1, del CIRS está supeditado, en virtud de la letra b) de ese mismo apartado, al requisito de que la persona física que efectúe la cesión de la totalidad del patrimonio afecto al ejercicio de una actividad empresarial y profesional a una sociedad sea titular de un 50 % de su capital como mínimo.

81 Por consiguiente, el artículo 38, apartado 1, del CIRS se halla comprendido en el ámbito de la libertad de establecimiento.

82 Esta misma disposición establece que, si concurren los requisitos que figuran en el artículo 38, apartado 1, letras a) a e), del CIRS, no procede determinar un resultado imponible a raíz del desembolso de capital social resultante de la cesión de la totalidad del patrimonio afecto al ejercicio de una actividad empresarial y profesional por parte de una persona física. Con arreglo al artículo 38, apartado 1, letra a), del CIRS, se exige que la entidad a la que se cede el patrimonio de que se trata sea una sociedad que tenga su domicilio social y su dirección efectiva en territorio portugués. Como la República Portuguesa confirmó en la vista, en ese supuesto, el impuesto se reclama a la sociedad cesionaria en el momento de la cesión ulterior de los elementos del patrimonio en cuestión. En cambio, si la sociedad cesionaria no tiene su domicilio social y su dirección efectiva en territorio portugués, la persona física que realiza la cesión se ve excluida de la ventaja fiscal prevista en el artículo 38, apartado 1, del CIRS y, por tanto, queda obligada a abonar de inmediato el impuesto sobre la plusvalía.

83 De ello se deduce que, en el caso de las personas físicas que cedan la totalidad del patrimonio de que se trata a una sociedad que tenga su domicilio social y su dirección efectiva en territorio portugués, el impuesto sobre la plusvalía deberá ser abonado por la sociedad cesionaria en el momento de la cesión ulterior de los elementos de ese patrimonio, mientras que las personas físicas que cedan la totalidad de dicho patrimonio a una sociedad que tenga su domicilio social o su dirección efectiva en el territorio de un Estado distinto de la República Portuguesa serán gravadas con un impuesto sobre las plusvalías al producirse esa cesión.

84 Procede señalar que ese régimen fiscal comporta una desventaja en términos de tesorería para un contribuyente que ceda la totalidad del patrimonio de que se trata a una sociedad que tenga su domicilio social o su dirección efectiva fuera del territorio portugués, en comparación con un contribuyente que ceda ese mismo patrimonio a una sociedad que tenga su domicilio social y su dirección efectiva en territorio portugués, y constituye, pues, una restricción al ejercicio del derecho de establecimiento en el sentido de la jurisprudencia recordada en los apartados 37 a 40 de la presente sentencia.

85 Por otra parte, de los datos que obran en los autos no resulta que esa diferencia pueda explicarse por una diferencia de situación objetiva y, por lo demás, la República Portuguesa no sostuvo en absoluto ante el Tribunal de Justicia que éste fuera el caso.

86 Para justificar la restricción a la libertad de establecimiento garantizada por el Tratado que resulta de la disposición controvertida, la República Portuguesa invoca, por un lado, la necesidad de garantizar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, de conformidad con el principio de territorialidad, y, por otro, la necesidad de garantizar la continuidad económica.

87 En lo que atañe, por un lado, al objetivo de garantizar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, es preciso señalar, teniendo en cuenta lo indicado en el apartado 59 de la presente sentencia, que el artículo 38, apartado 1, letra a), del CIRS va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido, dado que existen medidas menos lesivas para la libertad de establecimiento que la tributación inmediata.

88 En tales circunstancias, la restricción a la libertad de establecimiento resultante del artículo 38, apartado 1, letra a), del CIRS no puede justificarse por la necesidad de garantizar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

89 Por otro lado, en lo tocante a la justificación basada en la necesidad de garantizar la continuidad económica, la República Portuguesa invoca la necesidad de supeditar el aplazamiento de la tributación al cumplimiento de determinados requisitos por parte de la sociedad cesionaria en materia de inscripción contable de los elementos patrimoniales cedidos. No obstante, según ese Estado miembro, a falta de medidas de armonización, no puede garantizarse el cumplimiento de esos requisitos en el caso de las sociedades que tengan su domicilio social o su dirección efectiva en el territorio de otro Estado, ya que la competencia sobre éstas recae, no en la República Portuguesa, sino en el Estado de residencia.

90 A este respecto, es preciso señalar que el requisito de que la sociedad cesionaria tenga su domicilio social y su dirección efectiva en territorio portugués persigue pues, en definitiva, garantizar que el Estado portugués tenga la posibilidad de gravar efectivamente las plusvalías en cuestión. Ahora bien, como se ha señalado en los apartados 87 y 88 de la presente sentencia, ese objetivo no puede justificar la diferencia de trato entre las personas físicas según cedan la totalidad del patrimonio de que se trata a una sociedad que tenga su domicilio social y su dirección efectiva en el territorio de la República Portuguesa o a una sociedad que tenga su domicilio social y su dirección efectiva en el territorio de otro Estado, ya que dicho objetivo puede ser garantizado sin necesidad de operar una distinción entre una situación meramente interna y una situación transfronteriza. Así pues, por las razones indicadas en los citados apartados, la restricción a la libertad de establecimiento resultante del artículo 38, apartado 1, letra a), del CIRS es desproporcionada en relación con dicho objetivo.

91 En tales circunstancias, procede declarar que el artículo 38, apartado 1, letra a), del CIRS constituye una restricción prohibida por el artículo 49 TFUE y que es fundada la imputación de la Comisión basada en el incumplimiento de las obligaciones que incumben al Estado miembro de que se trata en virtud del Tratado FUE.

ii) Sobre la imputación basada en la infracción del artículo 31 del Acuerdo EEE

92 La República Portuguesa no ha indicado por qué razón las consideraciones relativas a la falta de justificación de las restricciones al ejercicio de la libertad de establecimiento garantizada por el Tratado FUE, que han llevado a las conclusiones recogidas en los apartados 87 a 90 de la presente sentencia, no pueden aplicarse de la misma forma a la libertad de establecimiento garantizada por el Acuerdo EEE.

93 En tales circunstancias, procede declarar que el artículo 38, apartado 1, letra a), del CIRS constituye una restricción prohibida por el artículo 31 del Acuerdo EEE y que es fundada la imputación de la Comisión basada en el incumplimiento de las obligaciones que incumben al Estado miembro de que se trata en virtud del citado artículo del Acuerdo EEE.

94 A la vista de todas las consideraciones expuestas, procede declarar que:

— La República Portuguesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 21 TFUE, 45 TFUE y 49 TFUE y de los artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE al adoptar y mantener en vigor el artículo 10, apartado 9, letra a), del CIRS, con arreglo al cual, para un contribuyente que pierda su calidad de residente en territorio portugués, procede incluir en la categoría de plusvalías, a efectos del impuesto del año en que se produzca esa pérdida de la calidad de residente, el importe que, en virtud del artículo 10, apartado 8, de dicho Código, no haya quedado sujeto a gravamen en el momento del canje de participaciones en el capital social.

— La República Portuguesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 49 TFUE y del artículo 31 del Acuerdo EEE al adoptar y mantener en vigor el artículo 38, apartado 1, letra a), de ese mismo Código, que reserva el aplazamiento de la tributación establecido en dicha disposición a las personas físicas que cedan la totalidad del patrimonio afecto a una actividad empresarial y profesional ejercida a título individual a una sociedad que tenga su domicilio social y su dirección efectiva en territorio portugués.

Costas

95 En virtud del artículo 138, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, la parte que haya visto desestimadas sus pretensiones será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte.

96 En el presente asunto, como la Comisión ha solicitado la condena en costas de la República Portuguesa y las pretensiones de ésta han sido desestimadas, procede condenarla a cargar, además de con sus propias costas, con las costas en que haya incurrido la Comisión.

97 Conforme al artículo 140, apartado 1, del mismo Reglamento, los Estados miembros que intervengan como coadyuvantes en el litigio cargarán con sus propias costas. Así pues, la República Federal de Alemania cargará con sus propias costas.

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

1) Declarar que la República Portuguesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 21 TFUE, 45 TFUE y 49 TFUE y de los artículos 28 y 31 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, al adoptar y mantener en vigor las disposiciones del artículo 10, apartado 9, letra a), del Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Código del impuesto sobre la renta de las personas físicas), con arreglo al cual, para un contribuyente que pierda su calidad de residente en territorio portugués, procede incluir en la categoría de plusvalías, a efectos del impuesto del año en que se produzca esa pérdida de la calidad de residente, el importe que, en virtud del artículo 10, apartado 8, de dicho Código, no haya quedado sujeto a gravamen en el momento del canje de participaciones en el capital social.

2) Declarar que la República Portuguesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 49 TFUE y del artículo 31 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo al adoptar y mantener en vigor el artículo 38, apartado 1, letra a), de ese mismo Código, que reserva el aplazamiento de la tributación establecido en dicha disposición a las personas físicas que cedan la totalidad del patrimonio afecto a una actividad empresarial y profesional ejercida a título individual a una sociedad que tenga su domicilio social y su dirección efectiva en territorio portugués.

3) Condenar a la República Portuguesa a cargar, además de con sus propias costas, con las costas de la Comisión Europea.

4) Condenar a la República Federal de Alemania a cargar con sus propias costas.

Firmas