SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)
de 18 de enero de 2007 *

En el asunto C-104/06,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 CE, el 22 de febrero de 2006,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por la Sra. L. Ström van Lier y el Sr. R. Lyal, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

Reino de Suecia, representado por el Sr. A. Kruse, en calidad de agente,

parte demandada,

* Lengua de procedimiento: sueco.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. E. Juhász, Presidente de Sala, y los Sres. G. Arestis (Ponente) y J. Malenovský, Jueces;

Abogado General: Sr. Y. Bot;
Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

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

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante su recurso, la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino de Suecia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 18 CE, 39 CE, 43 CE y 56 CE, apartado 1, así como de los artículos 28, 31 y 40 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 haber aprobado y mantener en vigor una legislación tributaria en virtud de la cual la tributación diferida de las plusvalías obtenidas con ocasión de la cesión de la residencia habitada por su propietario en el supuesto de que éste adquiera una nueva residencia tan sólo se concede cuando tanto la residencia cedida como la residencia recién adquirida se encuentren en territorio sueco.

Marco jurídico

Acuerdo EEE

2 El artículo 28 del acuerdo EEE dispone:

«1. Quedará asegurada la libre circulación de los trabajadores entre los Estados miembros de las CE [Comunidades Europeas] y los Estados de la AELC [Asociación Europea de Libre Comercio].

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 está redactado como sigue:

«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.»

Normativa nacional

4 En el capítulo 47 de la Ley sueca reguladora del impuesto sobre la renta (1999:1229) [inkomstskattelagen (1999:1229); en lo sucesivo, «IL»), que lleva el encabezamiento «Tributación diferida», figuran distintas disposiciones relativas a la tributación diferida en el supuesto de que se ceda un inmueble residencial privado o un derecho de habitación que recaiga sobre un inmueble de propiedad privada en régimen de condominio, así como al tratamiento de dicha tributación diferida en caso de una cesión posterior.

5 El artículo 2 del capítulo 47 de la IL, que regula los requisitos de la tributación diferida, dispone:

«Un contribuyente podrá acogerse a la tributación diferida cuando:

1) declare una plusvalía en el momento de ceder una residencia de origen,

2) haya adquirido o bien pretenda adquirir una residencia sustitutoria, y

3) habite o pretenda habitar en la residencia sustitutoria.»

6 En virtud del artículo 3, párrafo primero, del capítulo 47 de la IL, por residencia de origen se entenderá la residencia privada situada en Suecia que constituya, en el momento de su cesión, la residencia permanente del contribuyente.

7 El artículo 5 del capítulo 47 de la IL, en su versión modificada por la Ley 2003:1206 (lagen om ändring i indomstskattelagen 1999:1229), figura en la parte de este mismo capítulo que lleva el encabezamiento «Residencia sustitutoria» y prevé lo siguiente:

«Por residencia sustitutoria se entenderá el inmueble situado en Suecia y que, en el momento de su adquisición, esté constituido:

1) por una casa junto con el suelo correspondiente que formen una unidad residencial,

2) por una casa construida sobre suelo propiedad de otra persona,

3) por una casa para una o dos familias junto con el suelo correspondiente en una unidad agraria,

4) por un solar en el que se construya una casa como la que se contempla en los números 1 o 3, o

5) por una vivienda en una sociedad inmobiliaria privada.»

Procedimiento administrativo previo

8 Al considerar que lo dispuesto en el capítulo 47 de la IL y, en particular, en los artículos 2 a 5 de dicho capítulo, que supeditan la tributación diferida de las plusvalías obtenidas por la cesión de un inmueble residencial privado o de un derecho de habitación que recaiga sobre un inmueble en régimen de condominio privado al requisito de que se adquiera una nueva residencia, denominada «residencia sustitutoria», que se halle en territorio sueco, incumplía las obligaciones que incumben al Reino de Suecia en virtud de los artículos 18 CE, 39 CE, 43 CE y 56 CE, apartado 1, así como de los artículos 28, 31 y 40 del Acuerdo EEE, la Comisión, mediante escrito de 1 de abril de 2004, requirió a dicho Estado miembro para que presentara observaciones a este respecto.

9 Las autoridades suecas reconocieron, en sustancia, que el régimen de tributación diferida, tal como resulta en particular de lo dispuesto en el artículo 2 en relación con el artículo 5 del capítulo 47 de la IL, constituye un obstáculo a la libre circulación de personas y de capitales. Sin embargo, dichas autoridades consideraban que las referidas disposiciones encuentran justificación en razones imperiosas de interés general, y, más en concreto, en la necesidad de garantizar la coherencia del sistema tributario nacional.

10 Al no convencerle las alegaciones expuestas por las autoridades suecas, la Comisión emitió, el 5 de julio de 2005, un dictamen motivado en el cual, por un lado, reiteraba su imputación basada en el hecho de que las disposiciones controvertidas del capítulo 47 de la IL atentan contra la libre circulación de personas y de capitales y, por otro, requería al Reino de Suecia para que adoptara las medidas necesarias a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en el citado dictamen en un plazo de dos meses a partir de su notificación.

11 Puesto que las autoridades suecas, en su respuesta al citado dictamen motivado, mantuvieron sustancialmente sus planteamientos según los cuales las disposiciones controvertidas del capítulo 47 de la IL encuentran justificación en la necesidad de garantizar la coherencia del sistema tributario nacional, la Comisión decidió interponer el presente recurso.

Sobre el recurso

12 Con carácter preliminar, debe recordarse que, en virtud de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercer dicha competencia respetando el Derecho comunitario (véanse las sentencias de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia, C-334/02, Rec. p. I-2229, apartado 21, así como de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec. p. I-10837, apartado 29).

13 Procede examinar si, como lo alega la Comisión, lo dispuesto en el capítulo 47 de la IL y, en particular, las disposiciones del artículo 2 en relación con el artículo 5 de dicho capítulo, restringen las libertades de circulación de personas y de capitales reconocidas en los artículos 18 CE, 39 CE, 43 CE y 56 CE, apartado 1, así como en los artículos 28, 31 y 40 del Acuerdo EEE.

Sobre la libre circulación de las personas

14 En el marco de esta imputación, la Comisión alega, en primer lugar, que el Reino de Suecia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE.

15 El artículo 18 CE, que establece de manera general el derecho de todo ciudadano de la Unión a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, tiene una expresión específica en los artículos 43 CE, por lo que respecta a la libertad de establecimiento, y 39 CE, por lo que respecta a la libre circulación de los trabajadores (sentencia de 26 de octubre de 2006, Comisión/Portugal, C-345/05, Rec. p. I-10633, apartado 13).

16 En consecuencia, procede examinar, por un lado, si los artículos 39 CE y 43 CE se oponen a una normativa nacional como la constituida por las disposiciones controvertidas del capítulo 47 de la IL

17 El conjunto de disposiciones del Tratado CE relativas a la libre circulación de las personas tiene por objeto facilitar a los nacionales comunitarios el ejercicio de cualquier tipo de actividad profesional en todo el territorio de la Comunidad y se oponen 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 15 de septiembre de 2005, Comisión/Dinamarca, C-464/02, Rec. p. I-7929, apartado 34, y la jurisprudencia allí citada).

18 Las disposiciones que impidan o disuadan a un nacional de un Estado miembro de abandonar su Estado de origen para ejercer su derecho a la libre circulación suponen, por consiguiente, obstáculos a dicha libertad, aun cuando se apliquen con independencia de la nacionalidad de los trabajadores afectados (sentencias de 13 de noviembre de 2003, Schilling y Fleck-Schilling, C-209/01, Rec. p. I-13389, apartado 25, y Comisión/Dinamarca, antes citada, apartado 35).

19 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, si bien, por su propio tenor, las disposiciones relativas a la libre circulación de los trabajadores tienen por objeto, en particular, garantizar el derecho al trato nacional en el Estado miembro de acogida, se oponen también a que el Estado de origen obstaculice la libre aceptación y el ejercicio de un empleo por uno de sus nacionales en otro Estado miembro (sentencia de 12 de diciembre de 2002, De Groot, C-385/00, Rec. p. I-11819, apartado 79).

20 Lo mismo sucede con las disposiciones relativas a la libertad de establecimiento. Efectivamente, de conformidad con la citada jurisprudencia, si bien las disposiciones relativas a la libertad de establecimiento, según su tenor, se proponen asegurar el

disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, se oponen, asimismo, a que el Estado de origen obstaculice el establecimiento en un Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida conforme a su legislación (sentencias de 11 de marzo de 2004, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Rec. p. I-2409, apartado 42, y de 23 de febrero de 2006, Keller Holding, C-471/04, Rec. p. I-2107, apartado 30).

21 En el presente caso, aun cuando las disposiciones controvertidas del capítulo 47 de la IL no prohíben a un contribuyente sujeto al impuesto sobre la renta en Suecia ejercer un empleo en otro Estado miembro o, con carácter general, ejercer su derecho de establecimiento, sin embargo dichas disposiciones pueden restringir el ejercicio de tales derechos, al tener, por lo menos, un efecto disuasorio para los contribuyentes que pretendan vender sus bienes inmuebles al objeto de instalarse en un Estado miembro distinto del Reino de Suecia.

22 Efectivamente, es patente que el contribuyente que, en el marco del ejercicio de los derechos conferidos por los artículos 39 CE y 43 CE, decida vender un inmueble usado como vivienda y situado en Suecia con vistas a trasladar su domicilio al territorio de otro Estado miembro y a adquirir allí un nuevo inmueble para residir en él tiene que soportar un trato fiscal menos favorable que una persona que mantenga su residencia en Suecia.

23 Por consiguiente, esta diferencia de trato en la tributación diferida de la plusvalía obtenida, que puede tener repercusiones sobre el patrimonio del contribuyente que pretenda trasladar su domicilio fuera de Suecia, puede disuadirle de llevar a cabo dicho traslado.

24 De ello se desprende que, al reservar la tributación diferida de la plusvalía producida por la cesión de una residencia privada o de un apartamento en régimen de condominio privado al requisito de que la nueva residencia se halle en territorio sueco, las disposiciones del capítulo 47 de la IL en su conjunto, y en particular los

artículos 2 a 5 del citado capítulo, pueden obstaculizar la libre circulación de los trabajadores y la libertad de establecimiento tal como se hallan garantizadas por los artículos 39 CE y 43 CE.

25 Sin embargo, según reiterada jurisprudencia, las medidas nacionales que puedan restringir o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado pueden admitirse, no obstante, siempre que persigan un objetivo de interés general, sean adecuadas para conseguir la consecución de éste y no vayan más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo que persiguen (sentencias De Lasteyrie du Saillant, antes citada, apartado 49, y de 7 de septiembre de 2006, N, C-470/04, Rec. p. I-7409, apartado 40).

26 Además, si bien el Tribunal de Justicia ha reconocido que la necesidad de preservar la coherencia de un régimen fiscal puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado, para que una alegación fundada en dicha justificación pueda prosperar, es preciso que esté acreditada la existencia de una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trata y la compensación de dicha ventaja mediante un gravamen fiscal determinado (véase, en este sentido, la sentencia Keller Holding, antes citada, apartado 40, y la jurisprudencia allí citada).

27 Sin embargo, en el presente caso, no sólo el Reino de Suecia no ha expuesto ante el Tribunal de Justicia ningún argumento concreto que pueda acreditar que las disposiciones controvertidas de la IL se hallan justificadas por la necesidad de garantizar la coherencia del régimen fiscal en materia de tributación diferida de las plusvalías, sino que, además, en su escrito de contestación, ha reconocido la existencia del incumplimiento que se le reprocha. Sobre este particular, el Reino de Suecia alega que, para atenerse a las obligaciones derivadas del Derecho comunitario, ha comenzado a estudiar una posible reforma de las complejas normas que regulan la tributación diferida.

28 Debe destacarse que, según la jurisprudencia, la existencia de un incumplimiento debe apreciarse en función de la situación del Estado miembro tal como ésta se

presentaba al finalizar el plazo señalado en el dictamen motivado, y que los cambios producidos posteriormente no pueden ser tenidos en cuenta por el Tribunal de Justicia (véase, en particular, la sentencia de 16 de octubre de 2003, Comisión/ Irlanda, C-388/02, Rec. p. I-12173, apartado 6).

29 En estas circunstancias, procede declarar que las disposiciones controvertidas del capítulo 47 de la IL son contrarias a los artículos 39 CE y 43 CE.

30 Por otro lado, en lo que atañe a las personas que ya no ejerzan una actividad económica, se impone la misma afirmación por motivos idénticos a los expuestos al examinar la imputación relativa al artículo 18 CE.

31 En segundo lugar, la Comisión alega que el Reino de Suecia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE, relativos a la libertad de circulación de los trabajadores y a la libertad de establecimiento respectivamente.

32 Procede señalar que en el presente caso las normas que prohíben las restricciones a la libertad de circulación y a la libertad de establecimiento contenidas en los artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE son sustancialmente idénticas a las que figuran en los artículos 39 CE y 43 CE.

33 Por consiguiente, procede declarar, a la luz de la conclusión a la que se ha llegado en el apartado 29 de la presente sentencia, que las disposiciones controvertidas del capítulo 47 de la IL también son contrarias a los artículos 28 y 31 de dicho Acuerdo

34 En estas circunstancias, debe considerarse fundado el recurso de la Comisión por lo que atañe a la imputación relativa a la infracción de las normas reguladoras de la libertad de circulación de las personas contenidas en el Acuerdo EEE.

35 Procede, pues, declarar que el Reino de Suecia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE, así como de los artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE, al haber aprobado y mantener en vigor disposiciones fiscales, como las del capítulo 47 de la IL, que supeditan la tributación diferida de la plusvalía originada por la cesión de un inmueble residencial privado o de un derecho de habitación que recaiga sobre un inmueble en régimen de condominio privado al requisito de que se adquiera una nueva residencia que se halle asimismo en territorio sueco.

Sobre la libre circulación de capitales

36 La Comisión solicita al Tribunal de Justicia, además, que declare que el Reino de Suecia ha incumplido sus obligaciones derivadas de los artículos 56 CE, apartado 1, y 40 del Acuerdo EEE.

37 Toda vez que las disposiciones del Tratado y del Acuerdo EEE relativas a la libre circulación de las personas se oponen a la normativa controvertida, no es necesario examinar separadamente dicha normativa a la luz de los artículos 56 CE, apartado 1, y 40 del Acuerdo EEE, referentes a la libre circulación de capitales (sentencia Comisión/Portugal, antes citada, apartado 45).

Costas

38 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Puesto que la Comisión ha pedido que se condene en costas al Reino de Suecia y al haber sido desestimados los motivos formulados por éste, procede condenarlo en costas.

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

1) **Declarar que el Reino de Suecia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE, así como de los artículos 28 y 31 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, al haber aprobado y mantener en vigor disposiciones fiscales, como las del capítulo 47 de la Ley reguladora del impuesto sobre la renta (1999:1229) [inkomstskattelagen (1999:1229)], que supeditan la tributación diferida de la plusvalía originada por la cesión de un inmueble residencial privado o de un derecho de habitación que recaiga sobre un inmueble en régimen de condominio privado al requisito de que se adquiera una nueva residencia que se halle asimismo en territorio sueco.**

2) **Condenar en costas al Reino de Suecia.**

Firmas