SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)
de 11 de octubre de 2007 *

En el asunto C-443/06,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), mediante resolución de 28 de septiembre de 2006, recibida en el Tribunal de Justicia el 27 de octubre de 2006, en el procedimiento entre

Erika Waltraud Ilse Hollmann

y

Fazenda Pública,

en el que participa:

Ministério Público,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, el Sr. G. Arestis (Ponente), la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. J. Malenovský y T. von Danwitz, Jueces;

* Lengua de procedimiento: portugués.

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;
Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 28 de junio de 2007;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de la Sra. Hollmann, por el Sr. M.A. Torres, advogado;

— en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L.I. Fernandes, Â.S. Neves y J.M. Leitão, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas por el Sr. R. Lyal y la Sra. M. Afonso, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 12 CE, 18 CE, 39 CE, 43 CE y 56 CE.

2 Dicha petición se ha presentado en el marco de un litigio entre la Sra. Hollmann y la Fazenda Pública (autoridades fiscales portuguesas), en relación con la liquidación del impuesto sobre la renta por el año 2003.

Marco jurídico

3 El artículo 10 del Código del impuesto sobre la renta de las personas físicas (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares), aprobado mediante el Decreto-ley nº 442/88, de 30 de noviembre de 1988, en su versión resultante del Decreto-ley nº 198/2001, de 3 de julio de 2001 *(Diário da República* I, serie A, nº 152, de 3 de julio de 2001) (en lo sucesivo, «CIRS»), establece:

«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;

[...]

4. El rendimiento sujeto al IRS [impuesto sobre la renta de las personas físicas] está 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 previstos en las letras a), b) y c), del apartado 1;

[...]»

4 Conforme al artículo 13, apartado 1, del CIRS, quedan sujetas al impuesto sobre la renta las personas físicas que residan en territorio portugués así como aquellas que, no residiendo en dicho territorio, obtengan rentas en el mismo.

5 El artículo 15, apartados 1 y 2, del CIRS prevé que es imponible la totalidad de la renta de los residentes en territorio portugués, incluida la obtenida en el extranjero, mientras que los no residentes sólo tributan por la renta obtenida en territorio portugués.

6 Conforme al artículo 18 del CIRS, se consideran rentas obtenidas en territorio portugués las relativas a los inmuebles situados en dicho territorio, con inclusión de las plusvalías generadas por su transmisión.

7 El artículo 43, apartados 1 y 2, del CIRS, en su versión modificada por la Ley nº 109-B, de 27 de diciembre de 2001 *(Diário da República* I, serie B, nº 298, de 27 de diciembre de 2001), prevé:

«1. El valor de las rentas calificadas de plusvalías corresponde al saldo resultante de la compensación entre las plusvalías y las minusvalías obtenidas en el mismo año, calculadas conforme a lo dispuesto en los artículos siguientes.

2. El saldo al que se refiere el apartado anterior, tanto si resulta positivo como negativo, se considerará únicamente en el 50 % de su valor, cuando se trate de las transmisiones contempladas en las letras a), c) y d) del apartado 1 del artículo 10 que hayan sido efectuadas por residentes.»

8 En lo que atañe a los residentes, la renta imponible está constituida por la acumulación de los rendimientos de todas las categorías que se hayan obtenido durante el año y queda sujeta a una escala de tipos de gravamen progresivos.

9 Para los no residentes, el artículo 72, apartado 1, del CIRS prevé un tipo especial y proporcional del 25 %, que se aplica a la totalidad del saldo resultante de las plusvalías inmobiliarias.

Litigio principal y cuestión prejudicial

10 La Sra. Hollmann reside en Alemania desde la época en que se produjeron los hechos de que se trata en el asunto principal.

11 En 1998, la Sra. Hollmann heredó de su marido un bien inmueble situado en Portugal. Sobre el valor patrimonial del inmueble se liquidó el correspondiente impuesto sobre sucesiones y donaciones.

12 En 2003, la Sra. Hollmann vendió el inmueble y obtuvo una plusvalía de 619.757,46 euros, que corresponde a la diferencia entre el valor de transmisión y el valor patrimonial sujeto al impuesto sobre sucesiones y donaciones.

13 En la liquidación del impuesto sobre la renta de 2003, la administración fiscal competente tuvo en cuenta la totalidad de la plusvalía obtenida por la Sra. Hollmann para determinar su renta neta imponible, que incluye también sus demás rendimientos imponibles en Portugal.

14 Según la administración fiscal, la demandante en el litigio principal no puede invocar las ventajas previstas en el artículo 43, apartado 2, del CIRS, puesto que residía en un Estado miembro de la Unión Europea que no era Portugal.

15 La Sra. Hollmann interpuso ante el Tribunal administrativo e fiscal de Loulé un recurso contra la liquidación mencionada, que fue desestimado. Contra la sentencia desestimatoria, interpuso recurso de apelación.

16 En este contexto, el Supremo Tribunal Administrativo decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Vulnera lo dispuesto en los artículos 12 CE, 18 CE, 39 CE, 43 CE y 56 CE el artículo 43, apartado 2, del [CIRS], que limita al 50 % la base imponible de las plusvalías obtenidas por los residentes en Portugal, pero excluye de esa limitación la correspondiente a las obtenidas por los residentes en los demás Estados miembros de la Unión Europea?»

Sobre la cuestión prejudicial

Sobre la admisibilidad

17 El Gobierno portugués y la Comisión han expresado sus dudas acerca de la admisibilidad de la cuestión prejudicial, dados los términos en que ha sido formulada por el órgano jurisdiccional remitente.

18 A este respecto, procede recordar que, según jurisprudencia reiterada, aunque no corresponde al Tribunal de Justicia, en un procedimiento promovido en virtud del artículo 234 CE, pronunciarse sobre la compatibilidad de normas de Derecho interno con el Derecho comunitario, ya que la interpretación de estas normas corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales, el Tribunal de Justicia sigue siendo competente para proporcionar a estos órganos jurisdiccionales todos los elementos de interpretación relacionados con el Derecho comunitario que puedan permitirles apreciar la compatibilidad de dichas normas con la normativa comunitaria (véanse las sentencias de 6 de marzo de 2007, Placanica y otros, C-338/04, C-359/04 y C-360/04, Rec. p. I-1891, apartado 37, y de 19 de abril de 2007, Asociación Nacional de Empresas Forestales, C-295/05, Rec. p. I-2999, apartado 29 y jurisprudencia citada).

19 Por otro lado, a tenor de una jurisprudencia asimismo reiterada, en el marco de la cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales prevista en el artículo 234 CE, corresponde exclusivamente al juez nacional, que conoce del litigio y que ha de asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto pendiente ante él, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por tanto, cuando las cuestiones planteadas por los órganos jurisdiccionales nacionales versan sobre la interpretación de una disposición de Derecho comunitario, en principio el Tribunal de Justicia está obligado a pronunciarse (véanse, en particular, las sentencias Asociación Nacional de Empresas Forestales, antes citada, apartado 30, y de 17 de abril de 2007, AGM-COS.MET, C-470/03, Rec. p. I-2749, apartado 44).

20 Conforme se desprende del tenor de la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, en el presente asunto se solicita al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la compatibilidad con el Derecho comunitario de una disposición de Derecho interno, en concreto, el artículo 43, apartado 2, del CIRS.

21 Aun cuando el Tribunal de Justicia no pueda contestar a la cuestión tal como ha sido formulada, nada le impide dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente

proporcionándole los elementos de interpretación relacionados con el Derecho comunitario que puedan permitirle apreciar la compatibilidad con este Derecho de las disposiciones fiscales de que se trata.

22 Por consiguiente, debe considerarse que, con su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, al Tribunal de Justicia si los artículos 12 CE, 18 CE, 39 CE, 43 CE y 56 CE se oponen a una normativa nacional que, como la controvertida en el litigio principal, somete las plusvalías resultantes de la cesión de un bien inmueble situado en un Estado miembro por un residente en otro Estado miembro a una carga fiscal superior a la aplicada por este mismo tipo de operación a las plusvalías obtenidas por un residente en el Estado en el que está situado el inmueble.

Sobre los principios y libertades aplicables

23 El órgano jurisdiccional remitente hace referencia en su cuestión a los artículos 12 CE, 18 CE, 39 CE, 43 CE y 56 CE.

24 Se hace pues necesario determinar si los sujetos pasivos no residentes que se encuentren en la misma situación que la Sra. Hollmann pueden invocar estas disposiciones.

25 En lo que atañe a los artículos 39 CE y 43 CE, de la resolución de remisión se desprende que la venta por la Sra. Hollmann del bien inmueble que poseía en Portugal –operación que dio lugar a la liquidación controvertida en el litigio principal– no venía motivada por el interés en ejercer una actividad profesional en el territorio de la Comunidad ni en establecerse en un Estado miembro que no fuera Alemania para ejercer una actividad económica.

26 En cuanto al artículo 18 CE, la mencionada resolución no proporciona ningún dato que permita llegar a la conclusión de que la demandante en el litigio principal vendió el bien inmueble con el fin de ejercer el derecho que le otorga la referida disposición.

27 Por consiguiente, habida cuenta del contexto fáctico expuesto por el órgano jurisdiccional remitente, la Sra. Hollmann no puede invocar en el presente asunto los artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de octubre de 2006, Comisión/Portugal, C-345/05, Rec. p. I-10633, apartado 15 y jurisprudencia citada).

28 Resulta de la jurisprudencia que el artículo 12 CE no está destinado a aplicarse de manera independiente más que en situaciones reguladas por el Derecho comunitario para las que el Tratado no prevé normas específicas que prohíban la discriminación (véanse, en particular, las sentencias de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros, C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727, apartado 38, y de 26 de junio de 2003, Skandia y Ramstedt, C-422/01, Rec. p. I-6817, apartado 61).

29 Ahora bien, el Tratado prevé en el artículo 56 CE una norma específica de no discriminación en el ámbito de la libre circulación de capitales (sentencia de 10 de enero de 2006, Cassa di Risparmio di Firenze, C-222/04, Rec. p. I-289, apartado 99).

30 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, debe determinarse si un contribuyente como la Sra. Hollmann puede invocar lo dispuesto en el artículo 56 CE.

31 A este respecto, se deriva de la jurisprudencia que la liquidación de una inversión inmobiliaria, como la controvertida en el litigio principal, constituye una operación de movimiento de capitales (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de marzo de 1999, Trummer y Mayer, C-222/97, Rec. p. I-1661, apartado 24).

32 Por consiguiente, esta operación se encuentra comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 56 CE, que es, por tanto, el que debe presidir el examen de la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente.

Sobre la libre circulación de capitales

33 Con carácter preliminar, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben ejercer dicha competencia respetando el Derecho comunitario (véanse, en particular, las sentencias de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C-319/02, Rec. p. I-7477, apartado 19; de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Rec. p. I-8203, apartado 15, y de 24 de mayo de 2007, Holböck, C-157/05, Rec. p. I-4051, apartado 21).

34 Por otra parte, el artículo 56 CE prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales entre los Estados miembros, sin perjuicio de las justificaciones previstas en el artículo 58 CE.

35 A este respecto, debe señalarse que en el articulado del CIRS se establecen, para las plusvalías obtenidas por la cesión a título oneroso de un bien inmueble situado en Portugal, distintas normas impositivas que varían en función de si los sujetos pasivos residen o no en dicho Estado miembro.

36 Así, conforme al artículo 43, apartado 2, del CIRS, las plusvalías obtenidas por los residentes con motivo de la cesión de bienes inmuebles en Portugal se consideran únicamente en el 50 % de su valor. Sin embargo, para los no residentes, el CIRS prevé que la totalidad del valor de las plusvalías obtenidas por la cesión de inmuebles quede sometida a imposición.

37 De lo anterior se deriva que, conforme a las disposiciones pertinentes del CIRS, la base imponible correspondiente a las plusvalías obtenidas no es la misma para los residentes y para los no residentes. En el supuesto de obtención de plusvalías por la venta de un mismo inmueble situado en Portugal, pesa sobre los no residentes una carga fiscal superior que la que se aplica a los residentes, de tal modo que la situación en que se encuentran los primeros es menos favorable que la de estos últimos.

38 En efecto, mientras que para los no residentes se aplica un tipo del 25 % sobre la base imponible correspondiente a la totalidad de las plusvalías obtenidas, sólo se tiene en cuenta la mitad de dicha base en el caso de los residentes, lo que les permite disfrutar sistemáticamente de una carga fiscal inferior por este concepto, con independencia de cuál sea el tipo impositivo que se aplique a la totalidad de sus rendimientos, puesto que, conforme a las observaciones presentadas por el Gobierno portugués, la tributación de la renta de los residentes queda sujeta a una escala de tipos progresivos que prevé un escalón superior del 42 %.

39 Por consiguiente, una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal termina por hacer menos atractiva la transferencia de capitales para los no residentes, al disuadirlos de efectuar inversiones inmobiliarias en Portugal y, por lo tanto, otras operaciones relativas a estas inversiones, como la venta de inmuebles.

40 En consecuencia, debe declararse que la reducción al 50 % de la base imponible correspondiente a las plusvalías obtenidas por los sujetos pasivos residentes en Portugal, que no se aplica a los no residentes, supone una restricción a los movimientos de capitales prohibida por el artículo 56 CE.

41 Sin embargo, debe examinarse si dicha restricción puede estar justificada por las razones previstas en el artículo 58 CE, apartado 1.

42 De esta disposición, en relación con el apartado 3 del mismo artículo, resulta que los Estados miembros pueden distinguir, en su normativa nacional, entre los contribuyentes residentes y los no residentes, siempre que dicha distinción no constituya ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales.

43 Tal como queda de manifiesto en los apartados 36 a 38 de la presente sentencia, el artículo 43, apartado 2, del CIRS aplica un trato fiscal diferenciado a los residentes y a los no residentes, al prever distintas bases imponibles para las plusvalías obtenidas con motivo de la cesión de un inmueble situado en Portugal.

44 Sin embargo, procede distinguir entre el trato diferenciado permitido por el artículo 58 CE, apartado 1, letra a), y las discriminaciones arbitrarias prohibidas por el apartado 3 de este mismo artículo.

45 Resulta de la jurisprudencia que para que una normativa fiscal nacional como la controvertida en el litigio principal pueda considerarse compatible con las

disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general (véanse las sentencias Manninen, antes citada, apartados 28 y 29; de 8 de septiembre de 2005, Blanckaert, C-512/03, Rec. p. I-7685, apartado 42, y de 19 de enero de 2006, Bouanich, C-265/04, Rec. p. I-923, apartado 38).

46 A la luz de la jurisprudencia citada en el apartado anterior, procede examinar si la diferencia en la tributación de las rentas en función de si son residentes o no residentes quienes obtengan las plusvalías por la cesión de un bien inmueble situado en Portugal está relacionada con situaciones que no resultan comparables objetivamente.

47 A este respecto, el Gobierno portugués sostiene que la diferente situación en que se encuentran estas dos categorías de sujetos pasivos justifica perfectamente la diferencia de trato. La limitación de la base imponible al 50 % sólo puede aplicarse a los residentes, dado que están sometidos a una escala de tipos progresivos sobre su renta global. En cambio, los no residentes sólo tributan por las rentas percibidas en territorio portugués. En otras palabras, con las disposiciones de una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal se pretende no penalizar a los residentes, quienes, a diferencia de los no residentes, se ven sometidos a un impuesto progresivo.

48 Por otro lado, considera que la diferencia de trato fiscal que supone la aplicación de una base imponible distinta a los no residentes debe encuadrarse en el sistema general del impuesto sobre la renta de los residentes y de los no residentes.

49 En el marco de este argumento, el Gobierno portugués considera justificada la previsión de una base imponible distinta para los no residentes, en caso de

obtención de plusvalías, habida cuenta del sistema impositivo de los rendimientos y, en particular, de los diferentes tipos de gravamen que se aplican a los residentes y a los no residentes. Para los primeros, la renta imponible resulta de la acumulación de los rendimientos de las diferentes categorías –incluidas las plusvalías obtenidas en el año–, que quedan sujetos a una escala de tipos progresivos, mientras que, para los no residentes, el CIRS establece un tipo especial y proporcional.

50 Debe señalarse que en el asunto principal, en primer lugar, la imposición de las plusvalías resultantes de la cesión de un inmueble se refiere a un solo tipo de los rendimientos obtenidos por los sujetos pasivos, ya sean residentes o no residentes; en segundo lugar, esta imposición atañe a ambas categorías de sujetos pasivos y, en tercer lugar, el Estado miembro donde se origina la renta imponible es siempre la República Portuguesa.

51 A este respecto, debe precisarse que, como resulta del apartado 38 de la presente sentencia, la reducción a la mitad de la base imponible correspondiente a las plusvalías obtenidas por un residente, junto con la imposición de los rendimientos de éste a una escala de tipos progresivos que prevé un escalón superior del 42 %, supone, en igualdad de condiciones de tributación, una imposición más gravosa para el no residente.

52 Por consiguiente, no puede aceptarse el argumento formulado por el Gobierno portugués en el presente asunto.

53 De lo anterior se desprende que objetivamente no se aprecian diferencias entre las situaciones que justifiquen la aplicación de un trato fiscal diferenciado en lo que atañe a la imposición de las plusvalías obtenidas por estas dos categorías de sujetos pasivos. En consecuencia, la situación en la que se encuentra la Sra. Hollmann es comparable a la de un residente.

54 Por lo tanto, una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal supone la aplicación de un trato fiscal diferenciado a los no residentes en la medida en que permite, en caso de obtención de plusvalías, que se les imponga una tributación más gravosa y, por ende, una carga fiscal superior a la que soportan los residentes en una situación objetivamente comparable.

55 En lo que atañe, en segundo lugar, a las justificaciones basadas en razones imperiosas de interés general, el Gobierno portugués invoca la necesidad de garantizar la coherencia del régimen fiscal nacional.

56 De la jurisprudencia se deriva 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. No obstante, para que una alegación basada 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 (véanse, en este sentido, las sentencias de 23 de febrero de 2006, Keller Holding, C-471/04, Rec. p. I-2107, apartado 40, y de 29 de marzo de 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rec. p. I-2647, apartado 62 y jurisprudencia citada).

57 En el presente asunto, el Gobierno portugués afirma que deben tenerse en cuenta la finalidad y la lógica del sistema impositivo sobre la obtención de plusvalías con motivo de la cesión de un inmueble. A este respecto, con el régimen fiscal de que se trata se pretende evitar que, en la tributación de las plusvalías, se penalice a los residentes, a los que se aplica un tipo progresivo. En esencia, para los residentes existe una relación directa entre la ventaja fiscal que les supone la reducción a la mitad de la base imponible correspondiente a las plusvalías y el tipo progresivo de gravamen que se aplica a la totalidad de los rendimientos que obtienen.

58 Como resulta del apartado 38 de la presente sentencia, la ventaja fiscal de que disfrutan los residentes, que consiste en la reducción a la mitad de la base imponible de las plusvalías, excede en cualquier caso la contrapartida correspondiente, que consiste en la imposición de todos sus rendimientos a un tipo progresivo.

59 Por consiguiente, no hay relación directa entre dicha ventaja y su compensación mediante un gravamen fiscal determinado.

60 Debe considerarse, por lo tanto, que la restricción que resulta de la normativa fiscal controvertida en el asunto principal no puede verse justificada por la necesidad de garantizar la coherencia del régimen fiscal.

61 Habida cuenta de lo anteriormente expuesto, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 56 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que, como la controvertida en el litigio principal, somete las plusvalías resultantes de la cesión de un bien inmueble situado en un Estado miembro, en este caso, Portugal, por un residente en otro Estado miembro a una carga fiscal superior a la aplicada por este mismo tipo de operación a las plusvalías obtenidas por un residente en el Estado en el que está situado el inmueble.

Costas

62 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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

El artículo 56 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que, como la controvertida en el litigio principal, somete las plusvalías resultantes de la cesión de un bien inmueble situado en un Estado miembro, en este caso, Portugal, por un residente en otro Estado miembro a una carga fiscal superior a la aplicada por este mismo tipo de operación a las plusvalías obtenidas por un residente en el Estado en el que está situado el inmueble.

Firmas