Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 12 de julio de 2012*

«Incumplimiento de Estado — Artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE — Artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE — Legislación tributaria — Traslado de la residencia de un contribuyente al extranjero — Obligación de incluir en la base imponible del último ejercicio fiscal todas las rentas pendientes de imputación — Pérdida de la posible ventaja que constituye el diferimiento de la deuda tributaria»

En el asunto C-269/09,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 CE, el 15 de julio de 2009,

Comisión Europea, representada por los Sres. R. Lyal y F. Jimeno Fernández, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

Reino de España, representado por el Sr. M. Muñoz Pérez, en calidad de agente, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandada,

apoyado por:

República Federal de Alemania, representada por los Sres. M. Lumma y C. Blaschke y por la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

Reino de los Países Bajos, representado por las Sras. C. Wissels y M. de Ree, en calidad de agentes,

República Portuguesa, representada por el Sr. L. Inez Fernandes, en calidad de agente,

partes coadyuvantes,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y los Sres. M. Safjan, M. Ilešič y E. Levits y la Sra. M. Berger (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. J. Mazák;

Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

* Lengua de procedimiento: español.

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 29 de junio de 2011;

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 España 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, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3; en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»), al adoptar y mantener, en el artículo 14 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE nº 285, de 29 de noviembre de 2006, p. 41734; corrección de errores en BOE nº 57, de 7 de marzo de 2007, p. 9634), una disposición por la que los contribuyentes que trasladan su residencia al extranjero están obligados a incluir cualquier renta no imputada en la base imponible del último ejercicio fiscal en el que hayan sido considerados contribuyentes residentes.

Marco jurídico español

2 El artículo 14, apartado 1, de la Ley 35/2006, que regula la imputación temporal de las rentas sujetas a impuesto, establece la siguiente regla general:

«Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

b) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse.

c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.»

3 El artículo 14, apartado 2, de dicha Ley establece una serie de reglas especiales de imputación temporal de diferentes tipos de rentas.

4 El artículo 14, apartado 3, de la misma Ley dispone lo siguiente:

«En el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.»

Procedimiento administrativo previo

5 Al considerar que la legislación nacional sobre el régimen tributario específico de las personas físicas que trasladan su residencia fuera de España infringía los artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE, así como los artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE, la Comisión envió el 29 de febrero de 2008 un escrito de requerimiento al Reino de España, alegando, entre otros extremos, que ese régimen específico es discriminatorio y penaliza a las personas que tienen intención de abandonar dicho Estado miembro en relación con aquellas otras que permanecen en él, por cuanto las primeras están obligadas a pagar el impuesto en el momento de su traslado sin posibilidad de diferir el pago.

6 En su respuesta de 7 de mayo de 2008, el Reino de España expuso las razones por las que consideraba que el régimen controvertido no infringía el Tratado CE ni el Acuerdo EEE.

7 Al considerar que las alegaciones del Reino de España no resultaban convincentes, la Comisión remitió el 17 de octubre de 2008 un dictamen motivado a dicho Estado miembro, concediéndole un plazo de dos meses a fin de que adoptara las medidas necesarias para atenerse al dictamen motivado.

8 Mediante escrito de 18 de diciembre de 2008, el Reino de España reiteró en lo sustancial las alegaciones que ya había expuesto en su comunicación anterior.

9 Al no considerar satisfactoria esta respuesta, la Comisión interpuso el presente recurso.

10 Mediante auto de 25 de noviembre de 2009, el Presidente del Tribunal de Justicia admitió la intervención en el presente asunto de la República Federal de Alemania, el Reino de los Países Bajos y la República Portuguesa, en apoyo de las pretensiones del Reino de España.

Sobre el recurso

Alegaciones de las partes

11 La Comisión considera que la legislación española controvertida resulta desfavorable, en el aspecto financiero, para las personas físicas que trasladan su residencia al extranjero, al disponer que las rentas pendientes de imputación deben incluirse en la base imponible del último ejercicio en el que aquéllas hayan sido residentes en España. De este modo, dichas personas físicas se ven obligadas a pagar el impuesto en el momento de trasladar su residencia, mientras que los contribuyentes que mantienen su residencia en el territorio español no están sujetos a tal obligación. Por lo tanto, la legislación controvertida permite un trato discriminatorio, siendo así que debería aplicarse la misma norma independientemente de que la persona física mantenga o no su residencia en aquel territorio.

12 La Comisión basa sustancialmente su argumentación en los principios enunciados en la sentencia de 11 de marzo de 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Rec. p. I-2409), admitiendo, no obstante, que la citada sentencia versa sobre hechos diferentes de los que se ventilan en el presente asunto.

13 Para empezar, frente a la alegación de que las restricciones a que puede dar lugar la legislación española son, en cualquier caso, de muy escasa entidad, la Comisión aduce que, en virtud de reiterada jurisprudencia, constituye una restricción cualquier medida nacional que, aun cuando sea aplicable sin discriminación por razón de nacionalidad, pueda obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio, por parte de los ciudadanos de la Unión, de la libertad de establecimiento garantizada por el Tratado.

14 Al mismo tiempo que considera que la controvertida legislación española constituye, por tanto, un obstáculo para la libre circulación de los trabajadores y la libertad de establecimiento, la Comisión reconoce que tal legislación podría, en principio, estar justificada por motivos de interés general

derivados de la necesidad de garantizar la recaudación eficaz de los impuestos y el reparto de la potestad tributaria. Sin embargo, dicha institución cuestiona el carácter proporcionado de la legislación de que se trata.

15 A este respecto, la Comisión sostiene, en primer lugar, que la eficacia del régimen tributario nacional no resulta afectada, en la medida en que existen otros instrumentos adecuados que permiten garantizar tal eficacia, concretamente la Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas (DO L 73, p. 18; EE 02/03, p. 46), en su versión modificada por la Directiva 2001/44/CE del Consejo, de 15 de junio de 2001 (DO L 175, p. 17) (en lo sucesivo, «Directiva 76/308»); la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y de los impuestos sobre las primas de seguros (DO L 336, p. 15; EE 09/01), en su versión modificada por la Directiva 2004/106/CE del Consejo, de 16 de noviembre de 2004 (DO L 359, p. 30) (en lo sucesivo, «Directiva 77/799»), y la Directiva 2008/55/CE del Consejo, de 26 de mayo de 2008, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas (DO L 150, p. 28).

16 En cuanto a la alegación del Reino de España de que los mencionados instrumentos legislativos resultan insuficientes para garantizar la eficacia de los sistemas tributarios, la Comisión aduce que incumbe a los Estados miembros adoptar los mecanismos necesarios para garantizar una aplicación eficaz de las citadas Directivas, así como corregir determinadas deficiencias que pudieran observarse al aplicar en la práctica el sistema de asistencia mutua. En cambio, añade dicha institución, los Estados miembros no pueden adoptar medidas que den lugar a discriminaciones, como sucede en el caso de la legislación nacional controvertida.

17 En respuesta a la alegación del Reino de España de que la propia Comisión había reconocido la ineficacia de los mencionados instrumentos legislativos, ésta alega que, para fundamentar su argumentación, aquel Estado miembro se limitó a citar pasajes aislados de la exposición de motivos de la Propuesta de Directiva del Consejo sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, de 2 de febrero de 2009 [COM(2009) 28 final]. Defendiendo las razones que condujeron a esa Propuesta de Directiva, la Comisión sostiene que la finalidad de la misma es introducir una serie de mejoras y no propugnar la adopción de un nuevo sistema de asistencia, lo que sucede también, según ella, en el caso de la legislación en materia de intercambio de información. La Comisión cuestiona asimismo las conclusiones que el Reino de España deduce de la citada Propuesta, concretamente en lo que atañe al número de créditos efectivamente cobrados sobre el total de los que habían sido objeto de una reclamación.

18 En segundo lugar, sin poner en tela de juicio el derecho de los Estados miembros a aplicar su legislación tributaria a las rentas obtenidas en su respectivo territorio, incluso cuando el contribuyente haya trasladado sus actividades a otro Estado miembro, la Comisión considera que la finalidad de preservar el reparto de la potestad tributaria no justifica que las normas aplicables a los contribuyentes se modifiquen basándose únicamente en el traslado de residencia al extranjero.

19 A este respecto, la Comisión manifiesta dudas en cuanto a la pertinencia en el caso de autos, por un lado, de la sentencia de 3 de octubre de 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Rec. p. I-9461), dado que, en el asunto que dio lugar a aquella sentencia, no se había producido ningún cambio de residencia del contribuyente a otro Estado miembro, y, por otro lado, de la sentencia de 12 de julio de 2005, Schempp (C-403/03, Rec. p. I-6421), debido al hecho de que, en este último asunto, el traslado de residencia no había dado lugar a que el contribuyente fuera objeto de un tratamiento tributario diferente, y habida cuenta de que no se había conculcado la libertad de circulación o de establecimiento.

20 Del mismo modo, dicha institución cuestiona la remisión a la sentencia de 7 de septiembre de 2006, N (C-470/04, Rec. p. I-7409), dado que en aquella sentencia el Tribunal de Justicia admitió que la deuda tributaria podía determinarse en el momento del traslado de residencia, lo que la Comisión considera legítimo, a diferencia de la legislación controvertida en el presente asunto, que no sólo prevé la determinación de la deuda tributaria sino también el pago de la misma.

21 En este mismo contexto, la Comisión refuta también la totalidad de los argumentos esgrimidos para defender la aplicación de la sentencia de 22 de diciembre de 2008, Truck Center (C-282/07, Rec. p. I-10767), poniendo de relieve, entre otros extremos, el diferente carácter de la imposición que se ventilaba en el litigio que dio lugar a aquella sentencia.

22 En tercer lugar, respecto de la desvinculación entre el contribuyente y la Administración tributaria española que supuestamente se produce cuando el primero traslada su residencia al extranjero, la Comisión pone en tela de juicio el hecho de que dicho contribuyente quede totalmente desvinculado de aquella Administración tributaria y de que, de este modo, como consecuencia del traslado, ya no pueda reclamarse el pago de la eventual deuda tributaria por vía de apremio o ejecución forzosa.

23 Por otro lado, en respuesta a la alegación de que el contribuyente que traslada su residencia al extranjero tiene la posibilidad de diferir el pago del impuesto si presta determinadas garantías, sin que tales garantías sean más gravosas que las exigidas al contribuyente que permanece en España, la Comisión recuerda que este último disfruta automáticamente de la posibilidad de diferir el pago del impuesto, sin tener que cumplir con los requisitos que se imponen al contribuyente que traslada su residencia a otro Estado miembro.

24 En lo que atañe a la aplicación de la legislación controvertida a los Estados Parte en el Acuerdo EEE que no tienen la condición de miembros de la Unión, la Comisión subraya que, aun cuando las Directivas mencionadas en el apartado 15 de la presente sentencia no sean aplicables a aquellos Estados, su razonamiento es igualmente válido en los supuestos en que se haya celebrado un convenio para evitar la doble imposición que contenga una cláusula de intercambio de información. Por lo demás, la Comisión recuerda que, en el caso de que, debido a la inexistencia de un mecanismo equivalente a los previstos en dichas Directivas, no exista un medio directo que permita recaudar la deuda tributaria, no cabe excluir que el contribuyente afectado posea bienes en España sobre los que quepa aplicar medidas de apremio y de ejecución.

25 En primer lugar, el Reino de España, apoyado en este punto por la República Portuguesa, pone en tela de juicio el hecho de que la legislación controvertida constituya una restricción de las libertades fundamentales invocadas por la Comisión y se opone a la aplicación en el presente asunto de la sentencia de Lasteyrie du Saillant, antes citada, haciendo hincapié en que dicha legislación no pretende gravar plusvalías latentes, sino rentas ya devengadas.

26 A este respecto, el Reino de España y la República Portuguesa alegan también, por una parte, que la legislación controvertida no convierte al contribuyente que traslada su domicilio fiscal en deudor de un impuesto sobre un beneficio que no ha obtenido y del que, por tanto, no dispone.

27 Por otra parte, añaden, la legislación controvertida no puede ocasionar en ningún supuesto un caso de doble imposición, ya que únicamente se produce una imputación temporal de rentas ya devengadas en España y no un anticipo en el devengo de rentas futuras. Por consiguiente, dicha legislación no puede influir de forma negativa en la decisión de una persona de ejercer las libertades de circulación, residencia o establecimiento.

28 En segundo lugar, el Reino de España, apoyado por todos los Estados miembros que intervienen en el litigio, alega que, aun suponiendo que la legislación controvertida constituya una restricción de las libertades invocadas por la Comisión, estaría justificada por los objetivos de interés general consistentes en garantizar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, la recaudación eficaz de los impuestos y la coherencia del sistema tributario español.

29 En lo que atañe al objetivo de garantizar el reparto equilibrado de la potestad tributaria, el Reino de España considera que la sentencia N, antes citada, resulta pertinente a efectos del análisis de la legislación controvertida, dado que ésta tiene la misma finalidad que la normativa neerlandesa sobre la que versaba el litigio que dio lugar a aquella sentencia.

30 Por lo que se refiere al objetivo de garantizar la recaudación de los impuestos, el Reino de España subraya que la legislación controvertida pretende evitar el diferimiento en la imputación de las rentas ya devengadas por contribuyentes que, al no tener ya su residencia en territorio español, quedan desvinculados por completo de la Administración tributaria española.

31 El Reino de España recuerda a este respecto, por una parte, la abundante jurisprudencia que declara que, en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y la de los no residentes no son, por lo general, comparables. Por otra parte, dicho Estado miembro pone de relieve el hecho de que los contribuyentes residentes están sujetos directamente al control de la Administración tributaria del Estado miembro de que se trate, que de este modo puede recaudar los impuestos por vía de apremio. En el caso de los no residentes, en cambio, la recaudación del impuesto requiere inevitablemente la cooperación de la Administración tributaria del Estado de residencia.

32 En tales circunstancias, añade el Reino de España, es obvio que la pérdida por un contribuyente de la condición de residente español implica para la Administración española limitaciones de orden jurídico y práctico que impiden o hacen difícil tanto la liquidación de las deudas tributarias como el ejercicio de las facultades de dicha Administración en materia de recaudación.

33 En este contexto, el Reino de España alega que los mecanismos internos y los mecanismos de cooperación de la Unión no se sitúan en el mismo plano. En efecto, argumenta, no cabe negar que pueda estar justificada una disposición cuyo objeto sea precisamente eliminar las principales dificultades para la recaudación cuando el deudor es un contribuyente no residente, aun cuando sea posible recurrir a un mecanismo de cooperación. Por lo demás, el Reino de España, apoyado por la República Federal de Alemania, alega que este punto de vista fue admitido por el Tribunal de Justicia en la sentencia Truck Center, antes citada.

34 En lo que atañe a la argumentación basada en el objetivo de garantizar la coherencia del sistema tributario, el Reino de España, apoyado en este punto por la República Portuguesa, considera que la desvinculación del contribuyente que traslada su residencia al extranjero respecto de la Administración tributaria nacional justifica la aplicación a tal contribuyente de una legislación diferente y que pierda la ventaja que constituye el diferimiento en el pago del impuesto.

35 En tercer lugar, el Reino de España, apoyado por la República Federal de Alemania y la República Portuguesa, considera que la legislación controvertida resulta proporcionada a la consecución de los fines que persigue, habida cuenta de que, a su juicio, las Directivas 76/308, 77/799 y 2008/55 han resultado notoriamente insuficientes para garantizar la eficacia del sistema tributario, tal como así lo han reconocido en diversas ocasiones, concretamente en los trabajos preparatorios de los actos legislativos, no sólo la Comisión, sino también el Comité Económico y Social Europeo y el Consejo de la Unión Europea. El Reino de España añade que estas instituciones han reconocido, en efecto, que los instrumentos de asistencia mutua existentes adolecen de deficiencias y requieren una reforma en profundidad.

36 Basándose en la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, denominada «Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros», de 19 de diciembre de 2006 [COM(2006) 825 final], así como en la Resolución del Consejo, de 2 de diciembre de 2008, sobre la coordinación en materia de imposición de salida (DO C 323, p. 1), el Gobierno español alega que, teniendo en cuenta la escasa — o incluso inexistente— probabilidad de que las deudas tributarias de un contribuyente que ha trasladado su residencia fuera de España logren recaudarse mediante el sistema de asistencia mutua existente, tal recaudación genera costes administrativos manifiestamente desproporcionados.

37 El Reino de España niega que existan medios menos restrictivos que los previstos en la legislación nacional controvertida. Es cierto que la postura de la Comisión implica reconocer al Estado miembro de origen el derecho a gravar, pero supone también negar a dicho Estado los mecanismos efectivos para obtener la recaudación de tales gravámenes.

38 La República Federal de Alemania alega, en primer lugar, que la legislación controvertida no está vinculada, ni directa ni indirectamente, a la nacionalidad del contribuyente. En efecto, dado que dicha legislación no establece ninguna distinción entre contribuyentes residentes y no residentes, la única distinción existente es el traslado de la residencia a otro Estado miembro. Añade que, aunque no cabe excluir que la legislación controvertida pueda afectar al ejercicio de los derechos consagrados por las libertades fundamentales invocadas en el presente asunto, las eventuales restricciones derivadas de dicha legislación son limitadas, habida cuenta de que ésta se refiere únicamente a la imposición de rentas ya devengadas y de que la deuda tributaria resultante corresponde a una cantidad que el deudor ya ha percibido.

39 En segundo lugar, considerando que, en todo caso, estas restricciones limitadas de las libertades fundamentales están justificadas, la República Federal de Alemania estima, en lo que atañe a la alegación basada en la necesidad de garantizar la recaudación eficaz de los impuestos, que la sentencia FKP Scorpio Konzertproduktionen, antes citada, resulta aplicable en el caso de autos.

40 Aunque en la sentencia N, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que procedía recurrir a la asistencia mutua administrativa prevista por las Directivas 76/308 y 77/799, la República Federal de Alemania considera que la primacía de la asistencia mutua sólo tiene validez cuando la potestad recaudatoria de los distintos Estados miembros sea comparable, lo que no sucede en el caso de autos, y que debe excluirse ese instrumento cuando la posibilidad de implementar la asistencia mutua tan sólo exista en teoría.

41 En este contexto, la República Federal de Alemania refuta la argumentación de la Comisión según la cual las dificultades existentes son imputables a deficiencias de los Estados miembros en la transposición, entre otras, de la Directiva 76/308, ya que, a su juicio, dicha institución aboga, en principio, en favor de la obligación incondicional de los Estados miembros de recurrir a los instrumentos de la Unión. Según dicho Estado miembro, sin embargo, en la sentencia de 27 de enero de 2009, Persche (C-318/07, Rec. p. I-359), el Tribunal de Justicia declaró que los Estados miembros no están obligados a recurrir a los mecanismos de la Unión si consideran que esa vía no puede verse coronada por el éxito.

42 La República Federal de Alemania alega asimismo que la renuncia a la legislación nacional controvertida podría permitir, llegado el caso, que el contribuyente eludiera por completo el pago del impuesto. Así sucedería *a fortiori* si el contribuyente traslada su residencia a un tercer Estado, habida cuenta de que los instrumentos legislativos de la Unión no se aplican en tal supuesto. Por consiguiente, concluye dicho Estado miembro, la legislación controvertida debe mantenerse en vigor para garantizar la recaudación eficaz de los impuestos.

43 El Reino de los Países Bajos, que suscribe en su totalidad las alegaciones formuladas por el Reino de España, considera, por su parte, que la Comisión no ha demostrado suficientemente que la legislación controvertida resulta contraria a los artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE.

44 A este respecto, el Reino de los Países Bajos alega que, habida cuenta de los mecanismos de asistencia mutua previstos en las Directivas 76/308, 77/799 y 2008/55, la alegación de la Comisión, según la cual las autoridades españolas tienen a su disposición medidas menos restrictivas para garantizar la eficacia del sistema tributario recurriendo a tales mecanismos, resulta inoperante en la medida en que las citadas Directivas no son aplicables a los Estados Parte en el Acuerdo EEE que no tienen la condición de Estados miembros de la Unión.

45 El Reino de los Países Bajos añade que, dado que el Reino de España no ha celebrado con el Reino de Noruega, ni tampoco con la República de Islandia o el Principado de Liechtenstein, un tratado bilateral que prevea la asistencia mutua en la percepción o recaudación de los impuestos en caso de que el contribuyente traslade su residencia a uno de esos Estados, las autoridades españolas no disponen de ningún medio que les permita establecer una cooperación efectiva con las autoridades de dichos Estados. Por consiguiente, al no estar el Reino de España en condiciones de adoptar medidas destinadas a la recaudación de las deudas tributarias en el supuesto de que el contribuyente de que se trate no las haya pagado voluntariamente, no cabe poner en tela de juicio el carácter proporcionado de la medida tributaria controvertida.

46 La República Portuguesa, por una parte, afirma que el presente asunto debe examinarse a la luz de los principios derivados de la sentencia N, antes citada, y, por otra parte, en lo que atañe a la justificación basada en la necesidad de garantizar la recaudación eficaz de los impuestos, niega que en el caso de autos resulte aplicable la jurisprudencia según la cual los Estados miembros pueden exigir al contribuyente que reclama una ventaja fiscal que aporte los pertinentes documentos justificativos, de modo que puedan llevarse a cabo las comprobaciones necesarias, dado que el presente asunto no versa sobre la concesión de una ayuda de ese tipo.

Apreciación del Tribunal de Justicia

47 Con carácter preliminar, procede recordar que, en virtud de reiterada jurisprudencia, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, en el estado actual de desarrollo del Derecho de la Unión, éstos deben ejercer tal competencia respetando aquel Derecho (véanse, entre otras, las sentencias de 20 de enero de 2011, Comisión/Grecia, C-155/09, Rec. p. I-65, apartado 39; de 16 de junio de 2011, Comisión/Austria, C-10/10, Rec. p. I-5389, apartado 23; de 1 de diciembre de 2011, Comisión/Bélgica, C-250/08, Rec. p. I-12341, apartado 33, y Comisión/Hungría, C-253/09, Rec. p. I-12391, apartado 42).

48 Por consiguiente, procede examinar si la legislación nacional controvertida, relativa al impuesto sobre la renta de las personas físicas y que obliga a los contribuyentes que trasladan su residencia al extranjero a incluir todas las rentas pendientes de imputación en la base imponible del último ejercicio fiscal en el que hayan sido considerados contribuyentes residentes, constituye una restricción de las libertades de circulación de las personas consagradas en los artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE, así como en los artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE.

Sobre las imputaciones basadas en la infracción de las disposiciones del Tratado

49 En lo que atañe a las imputaciones basadas en la infracción de los artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE, procede recordar que el artículo 18 CE, 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 los artículos 39 CE, por lo que respecta a la libre

circulación de los trabajadores, y 43 CE, por lo que respecta a la libertad de establecimiento (véanse las sentencias de 17 de enero de 2008, Comisión/Alemania, C-152/05, Rec. p. I-39, apartado 18; Comisión/Grecia, antes citada, apartado 41, y Comisión/Hungría, antes citada, apartado 44).

50 Por lo tanto, procede examinar el régimen tributario controvertido a la luz de los artículos 39 CE y 43 CE, antes de examinarlo a la luz del artículo 18 CE, en relación con las personas que se desplazan de un Estado miembro a otro Estado miembro con la finalidad de establecerse en este último pero por motivos no relacionados con el ejercicio de una actividad económica.

– Sobre la existencia de restricciones a los artículos 39 CE y 43 CE

51 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 su territorio y se opone a las medidas que pudieran colocar a estos nacionales en una situación desfavorable en el supuesto de que se propusieran ejercer una actividad económica en el territorio de otro Estado miembro (véanse las sentencias, antes citadas, Comisión/Alemania, apartado 21; Comisión/Grecia, apartado 43, y Comisión/Hungría, apartado 46).

52 Aun cuando las citadas disposiciones, según su tenor literal, tienen por objeto garantizar el tratamiento 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 (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de diciembre de 1995, Bosman, C-415/93, Rec. p. I-4921, apartado 95, y de 1 de abril de 2008, Gouvernement de la Communauté française y Gouvernement wallon, C-212/06, Rec. I-1683, aparado 44).

53 Las disposiciones que impidan o disuadan a un nacional de un Estado miembro de abandonar su Estado de origen para ejercer el 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 (véase, en particular, la sentencia de 11 de septiembre de 2007, Comisión/Alemania, C-318/05, Rec. p. I-6957, apartado 115).

54 Por otra parte, constituye asimismo jurisprudencia reiterada que deben considerarse restricciones de la libre circulación de las personas todas aquellas medidas que prohíban, obstaculicen o hagan menos interesante el ejercicio de dicha libertad (véanse, en lo que atañe a la libertad de establecimiento, las sentencias de 5 de octubre de 2004, CaixaBank France, C-442/02, Rec. p. I-8961, apartado 11, y de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus, C-371/10, Rec. p. I-12273, apartado 36).

55 Por lo tanto, procede declarar que, contrariamente a lo que alegan la República Federal de Alemania y la República Portuguesa, toda restricción a la libre circulación de las personas, incluso de escaso alcance o de importancia menor, está prohibida por los artículos 39 CE y 43 CE (véanse, en lo que atañe a la libertad de establecimiento, las sentencias de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, 270/83, Rec. p. 273, apartado 21; de 15 de febrero de 2000, Comisión/Francia, C-34/98, Rec. p. I-995, apartado 49, y de Lasteyrie du Saillant, antes citada, apartado 43).

56 En el presente asunto, aun cuando el artículo 14, apartado 3, de la Ley 35/2006 no prohíbe a un contribuyente con domicilio en España ejercer su derecho a la libre circulación, dicha disposición, sin embargo, puede restringir el ejercicio de tal derecho, al tener, cuando menos, un efecto disuasorio para los contribuyentes que pretendan instalarse en otro Estado miembro.

57 En efecto, en virtud de la legislación nacional controvertida, el traslado del domicilio fuera del territorio español, en el marco del ejercicio de los derechos que garantizan los artículos 39 CE y 43 CE, implica para el contribuyente la obligación de pagar los correspondientes impuestos con anterioridad al momento en que deben hacerlo los contribuyentes que continúan residiendo en España. Esta diferencia de trato puede resultar desfavorable, en el aspecto financiero, para aquellas personas que trasladan su residencia al extranjero, al obligar a incluir rentas pendientes de imputación en la base imponible del último ejercicio en el que tales personas eran residentes en ese país (véanse, por analogía, las sentencias, antes citadas, de Lasteyrie du Saillant, apartado 46, y N, apartado 35).

58 Pues bien, tal como exponen el Reino de España, la República Federal de Alemania, el Reino de los Países Bajos y la República Portuguesa, es verdad que la controvertida legislación española se refiere únicamente a la imposición de rentas ya devengadas y sujetas a gravamen. Por consiguiente, el deudor de la deuda tributaria no queda sujeto a un impuesto adicional en el momento en que traslada su residencia. Lo único que sucede es que se ve privado de la ventaja que suponen las facilidades de pago de la deuda tributaria.

59 Pero no es menos cierto que no puede negarse que la retirada de la mencionada ventaja constituye una desventaja manifiesta en términos de tesorería. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado en reiteradas ocasiones que excluir una ventaja de tesorería en una situación con elementos transfronterizos mientras que se acepta en una situación equivalente sin tales elementos constituye una restricción de la libertad de establecimiento (véanse en particular, en este sentido, las sentencias de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros, C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727, apartados 44, 54 y 76; de 21 de noviembre de 2002, X e Y, C-436/00, Rec. p. I-10829, apartados 36 a 38; de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec. p. I-10837, apartado 32, y de 29 de marzo de 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rec. p. I-2647, apartado 29).

60 Pues bien, en el caso de autos, la diferencia de trato así observada no se explica por una diferencia objetiva de situación. En efecto, desde el punto de vista de la legislación de un Estado miembro cuya finalidad sea gravar las rentas devengadas, la situación de una persona que traslada su residencia a otro Estado miembro es similar a la de aquella otra que mantiene su residencia en el primer Estado miembro, en lo que se refiere a la imposición de las rentas ya devengadas en este Estado miembro con anterioridad al traslado de domicilio (véase, por analogía, la sentencia National Grid Indus, antes citada, apartado 38).

61 Por consiguiente, procede declarar que la medida controvertida en el litigio principal puede suponer un obstáculo para el ejercicio de las libertades consagradas en los artículos 39 CE y 43 CE.

– Sobre la justificación de las restricciones

62 Según reiterada jurisprudencia, las medidas nacionales que pueden obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado son, no obstante, admisibles siempre que persigan un objetivo de interés general, sean adecuadas para garantizar la obtención de éste y no vayan más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido (véanse, entre otras, las sentencias de 17 de enero de 2008, antes citadas, Comisión/Alemania, apartado 26; Comisión/Grecia, apartado 51, Comisión/Hungría, apartado 69, y National Grid Indus, apartado 42).

63 Así pues, procede examinar si la diferencia de trato, resultante de la legislación controvertida, entre las personas que tienen intención de trasladar su residencia a otro Estado miembro y aquellas otras que permanecen en España puede justificarse por razones imperiosas de interés general, tales como las invocadas por el Reino de España y por los Estados miembros que han intervenido en apoyo de las pretensiones de aquél, a saber, la recaudación eficaz de los impuestos, el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros y la necesidad de garantizar la coherencia del sistema tributario.

64 En lo que atañe a la justificación basada en la necesidad de garantizar la recaudación eficaz de las deudas tributarias, procede declarar, con carácter preliminar, que el Tribunal de Justicia ha reconocido que esta necesidad podía justificar una restricción de las libertades fundamentales (véase, en este sentido, la sentencia FKP Scorpio Konzertproduktionen, antes citada, apartado 35).

65 El Reino de España alega sustancialmente a este respecto que la finalidad de la legislación controvertida es evitar el diferimiento en la imputación de las rentas ya devengadas por aquellos contribuyentes que, por el hecho de dejar de residir en el territorio nacional, quedan desvinculados por completo de la Administración tributaria de dicho Estado miembro, lo que impide o hace más difícil, tanto por razones jurídicas como de orden práctico, la recaudación del impuesto. Añade que en numerosos casos resulta muy difícil localizar al deudor del impuesto. Por otro lado, el Reino de España pone en tela de juicio la alegación de la Comisión según la cual los contribuyentes que no residen en España perciben frecuentemente rentas en dicho Estado miembro o poseen en él una parte significativa de su patrimonio.

66 Por consiguiente, según el Reino de España, la legislación controvertida resulta proporcionada al fin que se persigue, habida cuenta de que los instrumentos de cooperación administrativa y de asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión habían resultarían notoriamente insuficientes para garantizar la eficacia del sistema tributario.

67 La Comisión admite que la recaudación inmediata de la deuda tributaria, en el momento en que el contribuyente traslada su residencia a otro Estado miembro, puede estar justificada, en principio, por el motivo de interés general basado en la necesidad de garantizar la recaudación eficaz de las deudas tributarias. No obstante, considera que dicha medida excede de lo necesario para alcanzar tal objetivo y que, por lo tanto, debe considerarse desproporcionada, puesto que los Estados miembros pueden recurrir a los mecanismos previstos en las Directivas 76/308, 77/799 y 2008/55.

68 A este respecto, es preciso hacer constar que, contrariamente a lo que alegan el Reino de España, la República Federal de Alemania, el Reino de los Países Bajos y la República Portuguesa, los mecanismos de cooperación entre las autoridades de los Estados miembros que existen en el ámbito de la Unión son suficientes para permitir al Estado miembro de origen recaudar las deudas tributarias en otro Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia National Grid Indus, antes citada, apartado 78).

69 A tal efecto procede recordar que, dado que la deuda tributaria se determina definitivamente en el momento en que el contribuyente traslada su residencia a otro Estado miembro, la asistencia que se requiere del Estado miembro de acogida se referirá únicamente a la recaudación de esa deuda tributaria y no a la determinación definitiva de la cuota del impuesto.

70 Pues bien, el artículo 4, apartado 1, de la Directiva 2008/55 dispone que, «a petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida le comunicará los datos que le sean útiles para el cobro de un crédito». La Directiva permite, de este modo, que el Estado miembro de origen obtenga de la autoridad competente del Estado miembro de acogida información relativa al traslado de la residencia de una persona física a este último Estado, siempre que tal información sea necesaria para que el Estado miembro de origen pueda recaudar un crédito fiscal ya existente en el momento del traslado de residencia.

71 Por lo demás, la misma Directiva, concretamente en sus artículos 5 a 9, ofrece a las autoridades del Estado miembro de origen un marco de cooperación y de asistencia que prevé asimismo el reconocimiento de los títulos ejecutivos y la adopción de medidas cautelares que permitan recaudar posteriormente el crédito fiscal en el Estado miembro de acogida (véase, en este sentido, la sentencia National Grid Indus, antes citada, apartado 78).

72 Procede también hacer constar, a este respecto, que no cabe excluir que los instrumentos de cooperación mencionados más arriba no siempre funcionen en la práctica de manera satisfactoria y sin fricciones. Sin embargo, los Estados miembros no pueden deducir legítimamente de las eventuales dificultades con las que se encuentren para recabar la información requerida, ni de las deficiencias que pudieran existir en la cooperación entre sus respectivas Administraciones tributarias, una justificación para restringir las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia, C-334/02, Rec. p. I-2229, apartado 33).

73 En este contexto, los Estados miembros que han intervenido en apoyo de las pretensiones del Reino de España se remiten a la sentencia Truck Center, antes citada, en la cual el Tribunal de Justicia reconoció, habida cuenta de la posibilidad de recaudación por vía de apremio, que era legítimo aplicar a los contribuyentes no residentes una técnica de tributación distinta de la aplicada a los residentes, a saber, la imposición en la fuente.

74 Aun admitiendo que la recaudación transfronteriza de una deuda tributaria sea normalmente más difícil que una recaudación por vía de apremio efectuada en el territorio nacional, procede declarar que, en el asunto presente, no se trata de un simple método recaudatorio, sino de determinar si la obligación, que incumbe al contribuyente que se propone trasladar su residencia a otro Estado miembro, de pagar inmediata y definitivamente, por el mero hecho del traslado, un impuesto sobre rentas ya devengadas y cuya cuota ya ha sido determinada, excede de lo necesario para alcanzar la finalidad que se persigue, aun cuando los contribuyentes que permanezcan en el territorio nacional no estén sujetos a tal obligación.

75 Así pues, de lo anteriormente expuesto se deduce el carácter desproporcionado del artículo 14, apartado 3, de la Ley 35/2006, que obliga a aquellos contribuyentes que trasladan su residencia al extranjero a incluir todas las rentas pendientes de imputación en la base imponible del último ejercicio fiscal en el que hayan sido considerados contribuyentes residentes.

76 En lo que atañe a la justificación de la legislación controvertida por el objetivo de interés general consistente en garantizar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, procede recordar que se trata de un objetivo legítimo reconocido por el Tribunal de Justicia (véanse, en este sentido, las sentencias Marks & Spencer, antes citada, apartado 45; N, antes citada, apartado 42; de 18 de julio de 2007, Oy AA, C-231/05, Rec. p. I-6373, apartado 51; de 15 de mayo de 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Rec. p. I-3601, apartado 31, y National Grid Indus, antes citada, apartado 45).

77 De reiterada jurisprudencia se desprende asimismo que, 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 19 de noviembre de 2009, Comisión/Italia, C-540/07, Rec. p. I-10983, apartado 29 y jurisprudencia citada, así como National Grid Indus, antes citada, apartado 45). Tal justificación puede admitirse desde el momento en que la finalidad del régimen controvertido es evitar comportamientos que puedan comprometer el ejercicio de la potestad tributaria de un Estado miembro en relación con las actividades que se realicen en su territorio (véanse en particular, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Marks & Spencer, apartado 46; Rewe Zentralfinanz, apartado 42, y National Grid Indus, apartado 46).

78 A este respecto, procede recordar que el Tribunal de Justicia también ha declarado, en lo que atañe al traslado de la sede de la dirección efectiva de una sociedad de un Estado miembro a otro Estado miembro, que tal circunstancia no puede significar que el Estado miembro de origen deba renunciar a su derecho a gravar una plusvalía generada en el marco de su potestad tributaria con anterioridad a dicho traslado (véanse, entre otras, las sentencias de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec. p. I-11673, apartado 59, y National Grid Indus, antes citada, apartado 46). Y así, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, de conformidad con el

principio de territorialidad fiscal, asociado a un componente temporal, a saber, el domicilio fiscal del contribuyente en el territorio nacional durante el período en el que se han generado las plusvalías latentes, un Estado miembro está facultado para gravar tales plusvalías en el momento de la emigración de dicho contribuyente (véanse las sentencias, antes citadas, N, apartado 46, y National Grid Indus, apartado 46).

79 Estas mismas consideraciones pueden aplicarse con mayor razón aun en el presente asunto porque la legislación controvertida tiene por objeto gravar rentas ya devengadas, y no plusvalías latentes. En efecto, cuando un contribuyente traslada su residencia a otro Estado miembro, el Reino de España no pierde su potestad tributaria en relación con las actividades ya realizadas en su territorio y, por tanto, no ha de renunciar a su facultad de determinar la cuota del impuesto que corresponda.

80 A este respecto, procede recordar que la legislación controvertida tiene por objeto someter al impuesto, en el Estado miembro de origen, rentas devengadas con anterioridad al mencionado traslado de residencia, que corresponden al poder tributario de dicho Estado miembro. Así pues, dichas rentas se gravan en el Estado miembro en el que se han devengado, mientras que, en principio, las rentas obtenidas en el Estado miembro de acogida con posterioridad al traslado de residencia del contribuyente se gravan exclusivamente en este último Estado.

81 Teniendo en cuenta que lo que se cuestiona en el caso de autos no es la determinación de la deuda tributaria en el momento del traslado de residencia, sino la recaudación inmediata de ésta, el Reino de España no ha demostrado que, en un supuesto en que no existe conflicto entre la potestad tributaria del Estado de origen y la del Estado de acogida, se encuentre frente a un problema de doble imposición o ante una situación en la que los contribuyentes de que se trate pudieran eludir totalmente el impuesto, lo que podría justificar la aplicación de una medida como la controvertida, en aras del objetivo consistente en garantizar el reparto equilibrado del poder tributario.

82 En tales circunstancias, no puede considerarse que la legislación controvertida esté justificada por la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

83 En lo que atañe a la justificación de la legislación controvertida por la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario nacional, el Reino de España alega sustancialmente que dicha legislación resulta indispensable para garantizar esa coherencia, habida cuenta de que la facultad de diferir el pago del impuesto correspondiente a rentas ya percibidas se atribuye sobre la base de la garantía de pago que para la Administración tributaria representa el hecho de que el contribuyente resida en el territorio español y de que, por consiguiente, esté sujeto de manera directa y efectiva a la potestad recaudatoria de dicha Administración. El Reino de España considera que la desaparición de esta sujeción directa y efectiva justifica que se pierda la ventaja fiscal que constituye la posibilidad de diferir el pago del impuesto.

84 Es cierto que el Tribunal Justicia ya ha declarado que la necesidad de salvaguardar la coherencia del sistema tributario puede justificar una normativa que pueda restringir las libertades fundamentales (véanse en particular, en este sentido, las sentencias de 28 de enero de 1992, Bachmann, C-204/90, Rec. p. I-249, apartado 21; de 23 de octubre de 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Rec. p. I-8061, aparado 43, y Comision/Hungría, antes citada, apartado 70).

85 No obstante, para que una alegación basada en dicha justificación pueda prosperar es preciso 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 gravamen fiscal determinado (véanse, en particular, las sentencias de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C-319/02, Rec. p. I-7477, apartado 42; de 13 de marzo de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rec. p. I-2107,

apartado 68, y Comisión/Hungría, antes citada, apartado 72), debiendo apreciarse el carácter directo de esa relación tomando en consideración el objetivo de la normativa controvertida (véase, en particular, la sentencia Manninen, antes citada, apartado 43).

86 A este respecto, procede hacer constar, en primer lugar, que, habida cuenta del solapamiento entre las exigencias relativas a la coherencia del sistema tributario y las relativas al reparto equilibrado de la potestad tributaria, las consideraciones expuestas en el apartado 81 de la presente sentencia, según las cuales en el caso de autos ningún otro Estado miembro reclama la potestad tributaria para gravar las rentas devengadas en España, resultan asimismo pertinentes en lo que atañe a la necesidad de preservar la mencionada coherencia del sistema tributario, de manera que es inoperante la alegación basada en esta necesidad.

87 En segundo lugar, procede señalar que el Reino de España se limita a invocar la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario, sin haber demostrado que en la legislación nacional controvertida exista una relación directa entre la ventaja fiscal que representa la posibilidad de imputar las rentas a diversos períodos impositivos, por una parte, y, por otra, la compensación de dicha ventaja mediante algún gravamen o tributo.

88 En tales circunstancias, no puede considerarse que dicha legislación esté justificada por la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario nacional.

89 Por otra parte, procede hacer constar que el Reino de España, así como los Estados miembros que han intervenido en apoyo de las pretensiones de éste, invocan en lo sustancial la misma argumentación, basada en el carácter proporcionado de dicha legislación, también en lo que atañe a los objetivos consistentes en garantizar la coherencia del sistema tributario y el reparto equilibrado de la potestad tributaria, debido a que, según dichos Estados miembros, son insuficientes los instrumentos de cooperación previstos por el Derecho de la Unión.

90 Por lo tanto, aun suponiendo que la legislación nacional controvertida fuera idónea para alcanzar los mencionados objetivos, procede declarar que, en lo que atañe al carácter proporcionado de dicha legislación, las consideraciones expuestas en los apartados 68 a 74 de la presente sentencia en relación con la justificación de la necesidad de garantizar la recaudación eficaz de los impuestos resultan asimismo pertinentes en lo que atañe a la alegada necesidad de garantizar la coherencia del sistema tributario y el reparto equilibrado de la potestad tributaria, de manera que, en cualquier caso, dicha legislación excede de lo necesario para alcanzar tales objetivos.

– Sobre la existencia de una restricción del artículo 18 CE

91 En lo que atañe a la alegación de que existe una restricción del artículo 18 CE, procede declarar que no se puede negar válidamente que excluir de la ventaja de tesorería de que se trata a las personas que tienen intención de desplazarse dentro de la Unión por motivos no relacionados con el ejercicio de una actividad económica puede disuadir a tales personas, en ciertos supuestos, de ejercitar las libertades fundamentales garantizadas por dicho artículo 18 CE.

92 Sin embargo, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que dicha restricción podría estar justificada, desde el punto de vista del Derecho de la Unión, si se basara en consideraciones objetivas de interés general, independientes de la nacionalidad de las personas afectadas, y si fuera proporcionada al objetivo legítimamente perseguido por el Derecho nacional (véanse las sentencias de 23 de octubre de 2007, Morgan y Bucher, C-11/06 y C-12/06, Rec. p. I-9161, apartado 33, y Comisión/Hungría, antes citada, apartado 88).

93 A este respecto, procede señalar que, debido a la identidad de motivos, se impone la conclusión a la que se ha llegado en los apartados 51 a 88 de la presente sentencia en lo que atañe a la existencia y la justificación de restricciones a los artículos 39 CE y 43 CE (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, de 17 de enero de 2008, Comisión/Alemania, apartado 30, Comisión/Grecia, apartado 60, y Comisión/Hungría, apartado 89).

Sobre las imputaciones basadas en la infracción de las disposiciones del Acuerdo EEE

94 La Comisión alega asimismo que el Reino de España, al haber adoptado y mantenido en vigor el artículo 14, apartado 3, de la Ley 35/2006, ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE, que se refieren, respectivamente, a la libre circulación de los trabajadores y a la libertad de establecimiento.

95 Con carácter liminar, procede declarar que las citadas disposiciones del Acuerdo EEE son análogas a las de los artículos 39 CE y 43 CE, de manera que las consideraciones sobre dichos artículos expuestas en los aparados 51 a 64 de la presente sentencia resultan asimismo aplicables, en principio, a los correspondientes artículos del Acuerdo EEE.

96 No obstante, es preciso hacer constar que, en lo que atañe a la justificación basada en la necesidad de garantizar la recaudación eficaz de las deudas tributarias, el marco de cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros que se establece en las Directivas 76/308, 77/799 y 2008/55 no existe en las relaciones entre aquellas autoridades y las autoridades competentes de un Estado tercero que no haya contraído ningún compromiso de asistencia mutua (véase, en particular, la sentencia de 5 de mayo de 2011, Comisión/Portugal, C-267/09, Rec. p. I-3197, apartado 55).

97 A este respecto, procede señalar que el Reino de España alega que no ha celebrado con el Reino de Noruega, la República de Islandia o el Principado de Liechtenstein tratados bilaterales que prevean la asistencia mutua para la percepción o recaudación de los impuestos. Por consiguiente, en el supuesto de que un contribuyente traslade su residencia a alguno de esos Estados Parte en el Acuerdo EEE, no consta que las autoridades españolas dispongan de medios que les permitan beneficiarse de una cooperación efectiva con las autoridades de dichos Estados.

98 Por otro lado, al haberse limitado la Comisión, en las observaciones que presentó en respuesta a los escritos de formalización de la intervención de la República Federal de Alemania, del Reino de los Países Bajos y de la República Portuguesa, a referirse de un modo muy genérico a los convenios que vinculan al Reino de España con los Estados Parte en el Acuerdo EEE que no tienen la condición de Estados miembros de la Unión, dicha institución no ha demostrado que tales convenios prevean efectivamente mecanismos de intercambio de información que sean suficientes para comprobar e inspeccionar las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos que residen en aquellos Estados.

99 En tales circunstancias, debe considerarse que la obligación de los contribuyentes que trasladan su residencia al extranjero de incluir todas las rentas pendientes de imputación en la base del último ejercicio fiscal en el que se les haya considerado contribuyentes residentes, en la medida en que afecta a los contribuyentes que residen en los Estados miembros Parte en el Acuerdo EEE que no tienen la condición de Estados miembros de la Unión, no excede de lo necesario para alcanzar el objetivo consistente en garantizar la eficacia de la inspección tributaria y de la lucha contra la evasión fiscal.

100 En consecuencia, procede desestimar el recurso en cuanto se refiere al incumplimiento, por el Reino de España, de las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE.

101 En tales circunstancias, procede declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE, al haber adoptado y mantenido en vigor, en el artículo 14, apartado 3, de la Ley 35/2006, una disposición que impone a los contribuyentes que

trasladan su residencia a otro Estado miembro la obligación de incluir todas las rentas pendientes de imputación en la base imponible del último ejercicio fiscal en el que se les haya considerado contribuyentes residentes.

Costas

102 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. En virtud del artículo 69, apartado 3, del mismo Reglamento, en circunstancias excepcionales o cuando se estimen parcialmente las pretensiones de una y otra parte, el Tribunal podrá repartir las costas, o decidir que cada parte abone sus propias costas.

103 En el presente litigio, debe tenerse en cuenta que no se han estimado las imputaciones de la Comisión basadas en el incumplimiento de las exigencias resultantes de los artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE.

104 Por consiguiente, procede condenar al Reino de España a cargar con tres cuartas partes del conjunto de las costas y a la Comisión a cargar con la cuarta parte restante.

105 A tenor del artículo 69, apartado 4, párrafo primero, del mismo Reglamento, los Estados miembros que intervengan como coadyuvantes en el litigio soportarán sus propias costas. Por lo tanto, la República Federal de Alemania, el Reino de los Países Bajos y la República Portuguesa cargarán con sus propias costas.

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

1) Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE, al haber adoptado y mantenido en vigor, en el artículo 14, apartado 3, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, una disposición que impone a los contribuyentes que trasladan su residencia a otro Estado miembro la obligación de incluir todas las rentas pendientes de imputación en la base imponible del último ejercicio fiscal en el que se les haya considerado contribuyentes residentes.

2) Desestimar el recurso en todo lo demás.

3) Condenar al Reino de España a cargar con las tres cuartas partes del conjunto de las costas. Condenar a la Comisión a cargar con la cuarta parte restante.

4) La República Federal de Alemania, el Reino de los Países Bajos y la República Portuguesa cargarán con sus propias costas.

Firmas