

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda) DE 26 DE OCTUBRE DE 2006

■ **Asunto:** C-345/05

■ **Partes:** Comisión de las Comunidades Europeas contra República Portuguesa

■ **Síntesis:** Incumplimiento de Estado – Legislación tributaria – Requisitos de exención de las plusvalías resultantes de la cesión a título oneroso de inmuebles – Artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE – Artículos 28 y 31 del Acuerdo constitutivo del Espacio Económico Europeo – Coherencia del sistema fiscal – Política de vivienda

I. Comentario

Estamos ante un asunto en el que se cuestiona la compatibilidad comunitaria de una medida fiscal adoptada por el Estado miembro de origen del contribuyente que pretende llevar a cabo un traslado de su domicilio personal, de suerte que tal medida es susceptible de generar una restricción al ejercicio efectivo de la libertad de establecimiento. En parti-

cular; el TJCE en esta sentencia no hace otra cosa que reiterar su jurisprudencia sobre la incompatibilidad de las ventajas fiscales que se configuran de forma cerrada en el sentido de excluir en todo caso su aplicación en un escenario transfronterizo.

En este asunto se enjuicia la exención (diferimiento de la tributación) de las plusvalías generadas por la venta de la vivienda habitual, por la reinversión en una nueva vivienda habitual siempre que esta situada en territorio portugués. Se trata de una medida discriminatoria frente a la que la República Portuguesa no alegó ninguna justificación referida a la coherencia de su sistema fiscal o a medidas de interés general.

El Tribunal de Justicia trajo a colación su jurisprudencia precedente (entre otras muchas, las sentencias *Schumacker*, antes citada, apartados 21 y 26; de 14 de septiembre de 1999, *Gschwind* (C-391/97, Rec. p. I-5451), apartado 20, y de 12 de diciembre de 2002, *de Groot* (C-385/00, Rec. p. I-0000), de acuerdo con la cual el conjunto de disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de personas tienen por objeto facilitar a los nacionales de los Estados miembros de la Comunidad el ejercicio de cualquier tipo de actividad profesional en todo el territorio comunitario y se opone a toda normativa nacional que pudiera situar a estos nacionales en una situación desfavorable en el supuesto que desearan ejercer una actividad económica en el territorio de otro Estado miembro y, por tanto, las disposiciones que impidan o disuadan a un nacional de un Estado miembro de abandonar su país de origen para ejercer su derecho a la libre circulación constituyen obstáculos a dicha libertad, aun cuando se apliquen con independencia de la nacionalidad de los trabajadores afectados.

Ciertamente, si bien desde el principio parecía claro cuál iba a ser el sentido de la Sentencia del TJCE, y que los argumentos de dicha jurisprudencia no iban a suponer nada más que una confirmación de la línea jurisprudencial consolidada del Tribunal, el interés del caso es su posible efecto en la interpretación de una medida española similar a la enjuiciada en el presente caso: la exención de plusvalía por reinversión en vivienda habitual.

De acuerdo con la normativa española -artículo 38 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del IRPF- podrán gozar de exención las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando el importe total obtenido se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual. En el tenor literal del artículo no se exigía que dicha vivienda habitual estuviera situada en España, o en otro territorio, por lo que existían ciertas dudas acerca de si la vivienda habitual podía estar en otro territorio.

En este caso ya la interpretación de la Dirección General de Tributos había admitido (V1946-06, V1006-06, V0977-06 y V1562-05, entre otras), sin duda la posibilidad de que la vivienda estuviera en otro territorio que no fuera España, indicando que, cumpliéndose las condiciones exigidas por la norma, a la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de la vivienda habitual le resultará aplicable la exención por la reinversión del importe obtenido en una nueva vivienda habitual ubicada en un país tercero. Aunque la jurisprudencia del Tribunal no deja lugar a dudas interpretativas, por lo que

será perfectamente admisible que la reinversión en una nueva vivienda habitual se realice en otro territorio de la Unión Europea. Nótese igualmente que el TJCE extiende su doctrina al caso de los Estados parte del Acuerdo Económico Europeo (que incluye a Liechtenstein), lo cual, a nuestro juicio, podría requerir ciertos matices como consecuencia de las diferente posición en que se encuentran los Estados miembros de la CE y estos otros Estados en relación, por ejemplo, con la obligación de asistencia administrativa mutua en materia tributaria.

Esta línea de jurisprudencia entronca con la vertida por el TJCE sobre la prohibición de los impuestos de salida (o *exit taxes*) que los Estados miembros de la CE exaccionan con motivo de un cambio de residencia o domicilio realizado por una persona física o una entidad al territorio de otro Estado miembro. Como se sabe, el Tribunal de Justicia de las CEE se ha pronunciado de forma específica sobre este tipo de gravámenes en dos ocasiones (los casos de *Lasteyrie du Saillant y N*), y de forma más colateral en otra serie de pronunciamientos (notablemente en los asuntos *Van Hilten y Daily Mail*, *Centros*, *Inspire Art*, *Überseering*, *Sevic*).

2. Antecedentes

Por considerar la Comisión que las disposiciones del régimen portugués de tributación de las plusvalías derivadas de la cesión a título oneroso de bienes inmuebles y, en particular, el artículo 10, apartado 5, del CIRS incumplen las obligaciones que incumben a la República Portuguesa 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, requirió a dicho Estado miembro, mediante escrito de 20 de febrero de 2003, para que presentara sus observaciones al respecto.

La autoridades portuguesas impugnaron la tesis de la Comisión y alegaron que las disposiciones controvertidas del CIRS no constituyen una restricción de las libertades fundamentales, que no tienen carácter discriminatorio y que, en cualquier caso, están justificadas por razones imperiosas de interés general y, más concretamente, por el objetivo de protección del derecho a la vivienda o por razones de coherencia del régimen fiscal nacional.

Al no convencerle las alegaciones de las autoridades portuguesas, la Comisión dirigió, el 9 de julio de 2004, un dictamen motivado en el que, por un lado, reiteraba su argumento de que la normativa fiscal portuguesa relativa a los requisitos de exención de las plusvalías derivadas de la cesión a título oneroso de bienes inmuebles es contraria a la libre circulación de personas y de capitales, y, por otro lado, instaba a la República Portuguesa a adoptar las medidas necesarias para atenerse al citado dictamen en el plazo de dos meses a partir de su notificación.

Puesto que las autoridades portuguesas, en su respuesta al referido dictamen motivado, mantuvieron su posición de que la normativa nacional, resulta justificada por objetivos de política social y no es contraria al Derecho comunitario, la Comisión decidió interponer recurso por incumplimiento ante el Tribunal de Justicia.

3. Cuestiones planteadas

Se examina si las disposiciones de la normativa portuguesa relativa a la tributación de las plusvalías derivadas de la cesión a título oneroso de bienes inmuebles y, en particular, el artículo 10, apartado 5, del CIRS restringen las libertades de circulación de personas y de capitales recogidas 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.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Segunda) decide:

- 1) Declarar que la República Portuguesa 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, al mantener en vigor disposiciones fiscales, como el artículo 10, apartado 5, del Código del impuesto sobre la renta de las personas físicas, que supeditan el disfrute de la exención del impuesto sobre las plusvalías resultantes de la cesión a título oneroso de bienes inmuebles destinados a vivienda propia y permanente del sujeto pasivo o de los miembros de su unidad familiar a la condición de que los ingresos obtenidos se reinviertan en la adquisición de bienes inmuebles situados en territorio portugués.
- 2) Condenar en costas a la República Portuguesa.

5. Fundamentos de la sentencia

Con carácter preliminar, el Tribunal recuerda que, de acuerdo con reiterada jurisprudencia, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercerla respetando el Derecho comunitario. Por lo que examina la norma portuguesa desde el prisma de la libre circulación de personas.

Así, el Tribunal examina si los artículos 39 CE y 43 CE se oponen a una normativa nacional, como el artículo 10, apartado 5, del CIRS, que supedita el disfrute de la exención del impuesto sobre las plusvalías derivadas de la cesión a título oneroso de bienes inmuebles destinados a vivienda propia y permanente del sujeto pasivo o de los miembros de su unidad familiar a la condición de que los ingresos obtenidos se reinviertan en la adquisición de bienes inmuebles situados en territorio portugués. En este sentido, las disposiciones que impidan o disuadan a un nacional de un Estado miembro de abandonar su país de origen para ejercer su derecho a la libre circulación constituyen, por consiguiente, obstáculos a dicha libertad aun cuando se apliquen con independencia de la nacionalidad de los trabajadores afectados.

El Tribunal desestimó las alegaciones del Gobierno Portugués señalando que aun cuando el artículo 10, apartado 5, del CIRS no prohíbe que un contribuyente sujeto al impuesto sobre la renta en Portugal ejerza un empleo en otro Estado miembro o, en general, que ejercite su derecho de establecimiento, dicha disposición puede, no obstante, limitar el

ejercicio de estos derechos, al tener, como mínimo, un efecto disuasivo respecto a los contribuyentes que deseen vender sus bienes inmuebles para instalarse en un Estado miembro distinto de la República Portuguesa. El Tribunal concluyó que resulta evidente que el contribuyente que decide proceder a la venta del inmueble utilizado como vivienda que posee en Portugal a fin de trasladar su domicilio al territorio de otro Estado miembro y adquirir allí un nuevo inmueble destinado a vivienda, en el marco del ejercicio de los derechos que le confieren los artículos 39 CE y 43 CE, está sometido a un tratamiento fiscal desfavorable en comparación con el que disfruta una persona que mantiene su residencia en Portugal.

... ○ ...