

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

María Amparo Grau Ruiz

Universidad Complutense de Madrid

Miembro de AEDAF

Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 7 de abril de 2011

Asunto: C-20/09

Partes: *Comisión Europea contra República portuguesa*

Síntesis:

«Incumplimiento de Estado – Admisibilidad del recurso – Libre circulación de capitales – Artículo 56 CE – Artículo 40 del Acuerdo EEE – Títulos de deuda pública – Trato fiscal preferente –

Justificación – Lucha contra el fraude fiscal – Lucha contra la evasión fiscal».

1. Comentario

En Portugal, la Ley nº 39-A/2005 estableció un régimen excepcional de regularización tributaria, aplicable a los elementos patrimoniales que no se encontraran en el territorio portugués a 31 de diciembre de 2004. El artículo 6 de esta Ley previó una reducción de tipos cuando los elementos patrimoniales declarados fuesen títulos del Estado portugués, y también, de no ser así, si el valor de los elementos se reinvertiese en dichos títulos hasta la fecha de presentación de la declaración de regularización fiscal.

En la sentencia se declara el incumplimiento por restringirse con este régimen injustificadamente la libre circulación de capitales. A pesar de que la República portuguesa formuló dos posibles excepciones a la admisibilidad del recurso de incumplimiento planteado por la Comisión, el Tribunal desestima ambas.

La primera excepción, basada en la supuesta discordancia entre el escrito de requerimiento y el dictamen motivado enviados por la Comisión, da pie a que el Tribunal traiga a colación jurisprudencia reiterada sobre la motivación. Sin embargo, en el caso que nos ocupa se discute el término de comparación empleado en uno y otro (otros elementos patrimoniales del Estado afectado y los de otros países, respectivamente). Esto nos lleva a abogar por la mayor claridad posible *ab initio*, desde las imputaciones contenidas en los escritos de requerimiento. Si bien es lógica la decisión del Tribunal, convendría que, de cara al futuro, la

primera redacción que pueda hacer la Comisión se cuidase más para no suscitar este tipo de dudas y evitar que se aduzcan confusiones.

La segunda excepción, sobre la carencia de objeto en el procedimiento, es despachada analizando la duración de los efectos del régimen en cuestión. Interesa destacar aquí que el cómputo de los plazos se ve afectado por lo que aparentemente sería un aspecto de menor calado: las cautelas incorporadas por el legislador portugués a la hora de asegurar el disfrute de los beneficios de la regularización (sólo si se mantenían los títulos durante tres años). El hecho de que, al finalizar el plazo fijado en el dictamen motivado, siga abierto este período es lo que permite al Tribunal escudriñar en el asunto y apreciar el incumplimiento.

En su razonamiento, el Tribunal se apoya en varios momentos en los argumentos ofrecidos por el Abogado General Mengozzi en sus conclusiones¹. Por ejemplo, al indicar que “el beneficio del trato fiscal preferente sólo se adquiría íntegramente una vez expirado el período de tres años desde la presentación de la declaración de regularización fiscal”. A nuestro juicio, es llamativa la matización de la “adquisición íntegra” de un trato fiscal preferente. Hasta podría discutirse que el beneficio del aplazamiento del pago del tributo es inmediato, aunque su disfrute temporal pueda ser limitado.

2. Antecedentes

El 19 de diciembre de 2005 la Comisión dirigió un escrito de requerimiento a la República portuguesa sobre el régimen controvertido. Según el escrito portugués de 27 de febrero de 2006, al haber expirado ya el régimen, este requerimiento carecía de objeto y no se podía acreditar incompatibilidad con el Derecho de la Unión, alegando como justificación la lucha contra el fraude y la evasión fiscal.

El 11 de mayo de 2007 la Comisión dirigió un dictamen motivado reprochando la concesión de un trato fiscal preferente sólo a los títulos de deuda pública emitidos por Portugal e instando a adoptar medidas en dos meses. La República Portuguesa mantuvo su posición anterior y la Comisión solicitó al Tribunal de Justicia que declarase que la República Portuguesa había incumplido sus obligaciones en virtud del artículo 56 del Tratado CE y del artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

3. Cuestiones planteadas

Una de las cuestiones a resaltar es la surgida en la polémica por la posible ampliación del objeto del incumplimiento. En el dictamen motivado éste se identifica claramente con el trato preferente de los títulos del Estado portugués en comparación con los títulos de deuda pública de otros Estados miembros y de los demás Estados parte en el Acuerdo EEE. Como sugiere Portugal, podría parecer que no coincide con el objeto descrito en el escrito de requerimiento, que en la comparación toma como referencia los demás elementos patrimoniales. La Comisión insiste en que se trata de una precisión y no de una modificación del objeto.

El Tribunal dilucida, a partir de las conclusiones del Abogado General y admite que “dichos elementos

¹ Las conclusiones del Abogado General fueron presentadas en audiencia pública el 17 de junio de 2010.

patrimoniales son una categoría más general que la de los títulos de deuda pública emitidos por los Estados, a la que forzosamente incluye” y acaba refiriéndose en términos generales a las diferentes exigencias aplicables al requerimiento y al dictamen, dando la razón a la Comisión.

Otra cuestión que se debate entre las partes es si existe o no una “situación duradera” derivada del régimen portugués. Según Portugal, el pago íntegro de una suma más o menos elevada es un acto instantáneo. Pero la Comisión entiende que quienes no pudieron beneficiarse de un trato fiscal más favorable siguen encontrándose en una situación de desventaja económica en comparación con los que sí tuvieron dicha posibilidad. Añade además que un efecto es duradero por el hecho de que se mantenga, aunque no se repita.

El Tribunal, como ya se ha dicho, resuelve este particular sólo atendiendo a las consecuencias del incumplimiento de los requisitos para disfrutar del régimen previsto para la regularización y no se pronuncia sobre los otros aspectos.

La cuestión central, a nuestro modo de ver, es la que aborda el concepto de la regularización y el margen de actuación estatal al respecto². La explicación brindada por la República portuguesa es que el pago del importe correspondiente a la aplicación de un tipo del 2,5 % o del 5 % es concebido como una “indemnización compensatoria” que permite la extinción de las obligaciones fiscales por los elementos patrimoniales declarados -antes sustraídos al impuesto, obviamente-. Esto justifica que se prevea un coste de regularización sólo para los títulos del Estado portugués, que dispondría así indirectamente de los ingresos fiscales que recuperaba. Además, la reducción de tipos se presenta como un estímulo para provocar una adhesión más generalizada a la regularización y, en consecuencia, luchar más eficazmente contra el fraude y la evasión fiscal.

Sin embargo, el Tribunal desoye esta argumentación económica y no la admite como posible justificación de una restricción a la libre circulación de capitales que garantice la consecución de los objetivos, sin exceder de lo necesario para alcanzarlos.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Segunda) decide:

1. “Declarar que la República Portuguesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 56 CE y del artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, al haber establecido, en el marco del «Regime excepcional de regularização tributária de elementos patrimoniais que não se encontrem no território português em 31 de Dezembro de 2004» (Régimen excepcional de regularización tributaria de elementos patrimoniales que no se encuentren en el territorio portugués a 31 de diciembre de 2004), instaurado por la Ley nº 39-A/2005, de 29 de julio de 2005, un trato fiscal preferente para los títulos de deuda pública emitidos únicamente por el Estado portugués.

2 Sobre los límites que podía encontrar la actuación estatal puede consultarse: MALHERBE, J. et al.: “Tax Amnesties in the 2009 Tax Landscape”, *BIT*, No. 4, 2010.

2. Condenar en costas a la República Portuguesa.”

5. Fundamentos de la sentencia

“Si bien el dictamen motivado debe contener una exposición coherente y detallada de las razones que han llevado a la Comisión a la convicción de que el Estado miembro de que se trate ha incumplido alguna de las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado, el escrito de requerimiento no está sujeto a unas exigencias de precisión tan estrictas” (apartado 20).

“De entrada, procede recordar que, según jurisprudencia reiterada, la existencia de un incumplimiento debe apreciarse en función de la situación del Estado miembro tal como ésta se presentaba al expirar el plazo señalado en el dictamen motivado” (apartado 31).

“Además, es importante señalar que los títulos de deuda pública emitidos por el Estado portugués, en poder de sujetos pasivos que deseaban beneficiarse del trato fiscal preferente, debían seguir, con arreglo al artículo 6, apartados 4 y 5, del RERF, en poder de tales sujetos pasivos durante un período de al menos tres años a contar desde la fecha de presentación de la declaración de regularización fiscal, con independencia de la fecha de su adquisición, pues de lo contrario, dichos sujetos pasivos debían pagar la diferencia entre el importe correspondiente a la aplicación del tipo general de regularización y el que hubiesen pagado basándose en el tipo preferente, más los intereses compensatorios correspondientes incrementados en 5 puntos porcentuales” (apartado 35).

“Por consiguiente, la República Portuguesa disponía hasta el 16 de diciembre de 2008 de la facultad de aplicar un trato diferenciado a los sujetos pasivos que cedieran los títulos de deuda pública emitidos por el Estado portugués en comparación con quienes conservasen tales títulos. Por ello, ha de declararse que esta facultad seguía siendo aplicable cuando expiró el plazo concedido para atenerse al dictamen motivado” (apartado 37).

“El régimen controvertido establecía un trato diferenciado en función de que los sujetos pasivos poseyesen títulos de deuda pública emitidos por el Estado portugués o títulos de deuda pública emitidos por otros Estados miembros, trato desfavorable para la segunda categoría de sujetos pasivos. Por tanto, tal diferencia de trato puede disuadir a los sujetos pasivos de invertir en títulos de deuda pública emitidos por otros Estados miembros o de conservar tales títulos”. “De ello resulta que el régimen controvertido constituye una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 56 CE, apartado 1” (apartados 56 y 57).

“Procede declarar que, incluso suponiendo que la regularización fiscal aplicada por el RERF hubiese podido contribuir, de modo general, a alcanzar los objetivos de lucha contra el fraude y la evasión fiscales, parece que el régimen controvertido, al establecer un trato diferenciado para los títulos de deuda pública emitidos por el Estado portugués en comparación con los emitidos por otros Estados miembros, no cumple estas exigencias” (apartado 62). [El Tribunal se refiere a las mencionadas en el apartado 61: “que la restricción garantice la consecución de estos objetivos y no exceda de lo necesario para alcanzarlos”].

“Este régimen establecía, en el marco de dicha regularización fiscal, la aplicación de tipos de regularización distintos en función de que los elementos patrimoniales declarados fuesen títulos de deuda pública emitidos por el Estado portugués o títulos de deuda pública emitidos por otros Estados miembros, pese a que las demás normas del RERF aplicables a los sujetos pasivos que desearan regularizar su situación fiscal se aplicaban, por lo que a ellos respecta, con independencia del Estado de origen de los elementos patrimoniales” (apartado 63).

“Por lo que respecta a la alegación de la República Portuguesa de que esta diferencia de tipos de regularización se justifica por el hecho de que el pago del importe correspondiente a la aplicación de tal tipo constituye una indemnización compensatoria que, en esencia, puede ser más importante para las inversiones regularizadas que se refieren a títulos emitidos por otros Estados miembros, en realidad, como ha señalado el Abogado General en el punto 89 de sus conclusiones, esta alegación trata de justificar una medida restrictiva a la libre circulación de capitales mediante la persecución de un objetivo de naturaleza económica, a saber, compensar la pérdida de ingresos fiscales por parte del Estado miembro afectado” (apartado 64).

“Con arreglo a una jurisprudencia reiterada, un objetivo de carácter puramente económico no puede justificar una restricción a una libertad fundamental garantizada por el Tratado (véanse, en este sentido, las sentencias de 28 de abril de 1998, Decker, C-120/95, Rec. p. I-1831, apartado 39; Verkooijen, antes citada, apartado 48, y de 8 de julio de 2010, Comisión/Portugal, C-171/08, Rec. p. I-0000, apartado 71)” (apartado 65).

