

Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 5 de mayo de 2011

Asunto: C-267/09

Partes: *Comisión Europea contra República portuguesa*

Síntesis:

«Incumplimiento de Estado – Libre circulación de capitales – Artículos 56 CE y 40 del Acuerdo EEE – Restricciones – Fiscalidad directa – Contribuyentes no residentes – Obligación de designar un representante fiscal»

1. Comentario

En primer lugar, interesa destacar que, en este proceso, la República Portuguesa es apoyada por el Reino de España en su defensa frente al incumplimiento denunciado por la Comisión. Se juzga este asunto sin conclusiones, por decidirlo así el Tribunal de Justicia, tras oír a la Abogado General Kokott.

El caso gira en torno al artículo 130 del CIRS (“Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares”), que impone en el marco del impuesto portugués sobre la renta de las personas físicas la obligación de designar un representante fiscal.

La Comisión critica el alcance general de esta obligación y cree que modularla en una circular no es admisible. La encuentra contraria a la libre circulación de personas y de capitales, por resultar desproporcionada y discriminatoria -en tanto no afecta sólo a las personas económicamente activas-.

Portugal, por su parte, replica que es incoherente la alegación de la Comisión sobre los no residentes sujetos a retención en origen liberatoria, que no precisa los artículos del Acuerdo EEE supuestamente incumplidos y que plantea un motivo nuevo (la discriminación) en contra del artículo 42.2 del Reglamento de Procedimiento. Añade que, en cualquier caso, a las personas económicamente inactivas no les afecta el artículo 130 del CIRS y resalta la inexistencia en los Estados parte del Acuerdo EEE del marco de cooperación establecido por la Directiva 77/799. En cuanto al principio de jerarquía normativa supuestamente vulnerado por dejar la regulación a una circular, se responde con rotundidad, porque en virtud del procedimiento previsto por el Decreto-ley nº 463/79 y por la Orden nº 21.305/2003, ciertas empresas tienen la condición de sustitutos tributarios, efectúan por sí mismas las retenciones en origen liberatorias y los contribuyentes no deben designar un representante fiscal.

España insiste en que la Comisión no ha aportado la prueba del incumplimiento en cuanto a los no residentes que perciban rentas sujetas a retención liberatoria, en que no puede invocar el artículo 18 CE con respecto a los demás no residentes, en que no ha demostrado que la medida nacional se aplique a las personas económicamente inactivas, y en que no ha demostrado la incompatibilidad con los Tratados de la aplicación de la legislación portuguesa a los movimientos de capitales con los Estados terceros.. Además, defiende que la situación de los no residentes no es comparable a la de los residentes, ni la obligación impuesta desproporcionada. Recuerda que las Directivas estaban en proceso de modificación por su falta de eficacia y que no son aplicables a las relaciones con los Estados parte del Acuerdo EEE.

El Tribunal aprecia una restricción de la libre circulación de capitales y trata de analizar su justificación. Toma como punto de partida la sentencia ELISA, admitiendo una justificación basada en la lucha contra el fraude fiscal cuando tenga por objeto montajes puramente artificiales destinados a eludir la norma fiscal. Sin embargo, una presunción general de evasión o fraude fiscal no puede bastar para justificar una medida fiscal que vaya en detrimento de los objetivos del Tratado.

El juicio sobre la proporcionalidad de la obligación impuesta para la luchar contra la evasión fiscal es la clave de la resolución. Este juicio se basa fundamentalmente en la existencia de medios alternativos para conseguir el resultado deseado. En este caso se alude a las Directivas sobre asistencia mutua (tanto para el intercambio de información como para la recaudación)³. Estos instrumentos, en la práctica, afectan a todos los Estados miembros de la Unión Europea. Sin embargo, cuando se trata de terceros Estados, es necesario comprobar si existen cláusulas de asistencia mutua en el Convenio para evitar la doble imposición internacional o si está vigente algún acuerdo específico sobre intercambio de información. El Tribunal se apoya en esta distinción para resolver la causa en lo concerniente a los contribuyentes residentes en Estados parte del Acuerdo EEE que no son miembros de la Unión. Entiende que sólo en tal caso la obligación de designar un representante fiscal no excede de lo necesario para alcanzar el objetivo de garantizar la eficacia de los controles fiscales y la lucha contra la evasión fiscal. Lo contrario sucede en los Estados miembros de la Unión.

Es irrelevante en la decisión del Tribunal que la normativa nacional no prevea que la representación tenga carácter oneroso, o que el representante fiscal sólo deba cumplir obligaciones accesorias de carácter formal como la presentación de declaraciones y la recepción de notificaciones. Tampoco atiende a la posición portuguesa cuando afirma que la Directiva 77/799 no desempeña ningún papel en lo que respecta a la observancia de la obligación de designar representante por el contribuyente, o cuando indica que sólo puede solicitar información con arreglo a la Directiva 77/799 si dispone previamente de datos suficientes, lo que requiere precisamente la designación de un representante fiscal residente en territorio portugués. Quizás este posicionamiento podría ser comprensible. Suscita la cuestión que siempre subyace a la hora de solicitar asistencia a un Estado extranjero: ¿en qué medida han de agotarse antes de formular una petición las vías internas disponibles? Parece que con este pronunciamiento Tribunal quiera acercar el mecanismo de la asistencia a las autoridades tributarias, para que recurran al intercambio de información directamente, sin tener que recurrir a los representantes. En sí, este planteamiento supone fomentar claramente los mecanismos de asistencia mutua. Idealmente cuando estén a pleno rendimiento van a exigir repensar a los Estados miembros de la Unión la articulación de los procedimientos internos, en la medida en que puedan hacer uso de otras posibilidades supuestamente menos onerosas para el contribuyente y para terceras personas. Ahora bien, en la medida en que la asistencia mutua se presta de manera gratuita, el coste se acaba desplazando a otro Estado, y no conviene olvidar que hay países netamente receptores y otros emisores de solicitudes de asistencia.

En definitiva, sólo se estiman parcialmente las pretensiones de la Comisión, motivo por el que el Tribunal de Justicia finalmente decide repartir las costas, conforme dispone el artículo 69.3 del Reglamento de

3 Concretamente se hace referencia a 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 e indirectos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94) 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).

Procedimiento. En concreto, no se estiman las imputaciones basadas en las exigencias del artículo 56 CE en relación con los contribuyentes que sólo perciben rentas sujetas a retención en origen liberatoria, ni las relativas a las impuestas por el Acuerdo EEE en su artículo 40. Por contravenirse con la normativa la libre circulación de capitales, entiende el Tribunal que no resulta necesario examinarla a la luz de la libre circulación de personas del artículo 18

2. Antecedentes

La Comisión envió a Portugal un escrito de requerimiento porque la obligación de los no residentes de designar un representante fiscal residente en Portugal podía ser incompatible con los artículos 18 y 56 CE y 40 del Acuerdo EEE, resultando discriminatorias ciertas disposiciones. Tras recibir las observaciones del Gobierno portugués, la Comisión instó en su dictamen motivado a adoptar las medidas necesarias, pero la República Portuguesa alegó que no había incompatibilidad alguna y que, de existir, se justificaba por razones de interés general, a la hora de garantizar la eficacia de los controles fiscales y la lucha contra la evasión fiscal. La Comisión decidió entonces recurrir al Tribunal.

3. Cuestiones planteadas

La Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Portuguesa ha incumplido los artículos 18 CE y 56 CE, así como los correspondientes del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, al haber adoptado y mantenido en vigor el artículo 130 del Código del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que obliga a los contribuyentes no residentes a designar un representante fiscal en Portugal.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) decide:

1. “Declarar que la República Portuguesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 56 CE, al haber adoptado y mantenido en vigor el artículo 130 del Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, que exige a los contribuyentes no residentes la designación de un representante fiscal en Portugal cuando perciben rentas que requieren la presentación de declaración.
2. Desestimar el recurso en todo lo demás.
3. La República Portuguesa cargará con tres cuartas partes del conjunto de las costas. La Comisión Europea cargará con la cuarta parte restante.
4. El Reino de España cargará con sus propias costas”.

5. Fundamentos de la sentencia

“En lo que atañe a las alegaciones relativas al Acuerdo EEE, debe señalarse que la demanda adolece ciertamente de imprecisión a este respecto, puesto que se limita, tras mencionar la infracción de los artículos 18 CE y 56 CE, a señalar la vulneración de los «artículos correspondientes» de dicho Acuerdo. Sin embargo, consta, por un lado, que la Comisión precisó en su réplica que tan sólo pretendía invocar la infracción del artículo 40 del mencionado Acuerdo. Por otro lado, debe señalarse en cualquier caso que, como se desprende del apartado 59 del escrito de contestación de la República Portuguesa, resulta manifiesto que ésta no podía razonablemente dudar de que la imputación formulada por la Comisión en relación con el Acuerdo EEE se refería efectivamente al artículo 40 de tal Acuerdo. Por consiguiente, la República Portuguesa ha tenido oportunidad de formular eficazmente alegaciones en su defensa” (apartado 28).

“Al invocar también en la réplica el carácter discriminatorio de la medida controvertida en relación con los residentes que ejercen temporalmente su derecho a la circulación, la Comisión se limita a responder a la alegación presentada por la República Portuguesa en su defensa, por la que sostiene que la designación de un representante fiscal se exige tanto a los residentes como a los no residentes. No puede considerarse, por tanto, que esta respuesta constituya un motivo nuevo formulado por la Comisión” (apartado 30).

“Según reiterada jurisprudencia, los movimientos de capitales comprenden las operaciones por las que los no residentes efectúan inversiones inmobiliarias en el territorio de un Estado miembro [...] (véanse las sentencias de 25 de enero de 2007, Festersen, C-370/05, Rec. p. I-1129, apartado 23, y de 11 de octubre de 2007, ELISA, C-451/05, Rec. p. I-8251, apartado 59)” (apartado 34).

“El artículo 130 del CIRS los obliga a efectuar trámites y a soportar en la práctica el coste de la retribución del representante. Estas imposiciones les suponen un obstáculo que puede disuadirlos de invertir capitales en Portugal y, especialmente, de efectuar allí inversiones inmobiliarias” (apartado 37).

“La obligación de designar un representante fiscal, al imponerse, en particular, a todos los contribuyentes no residentes que perciben rentas sujetas a la presentación de una declaración fiscal, hace recaer en toda una categoría de contribuyentes, por el mero hecho de no ser residentes, una presunción de evasión o fraude fiscal que no puede por sí sola justificar el menoscabo de los objetivos del Tratado que dicha obligación supone (apartado 43)”.

“De lo anterior se deriva que la obligación de designar un representante fiscal excede de lo necesario para alcanzar el objetivo de lucha contra el fraude fiscal y que, en consecuencia, la Comisión puede válidamente afirmar que dicha obligación constituye, para los contribuyentes no residentes que perciban rentas que requieran la presentación de una declaración fiscal, una restricción injustificada a la libre circulación de capitales consagrada en el artículo 56 CE” (apartado 46). [El Tribunal en los apartados precedentes aclara que la obligación no implica por sí misma la revelación de indicios para iniciar una investigación, ni suple las supuestas carencias de los instrumentos de asistencia mutua, sin haberse acreditado su insuficiencia].

“Habida cuenta de los medios de comunicación modernos, parece posible obligar a los contribuyentes no residentes a comunicar a las autoridades portuguesas un domicilio en un Estado miembro distinto de la

República Portuguesa para la recepción de cualesquiera notificaciones dirigidas por dichas autoridades. Como ha subrayado la Comisión, cuando la presencia física del contribuyente sea esencial, bastará con darle la opción de designar un representante fiscal, sin imponer una obligación general a este respecto” (apartado 47).

“Sin embargo, debe señalarse que, como afirma la República Portuguesa, la obligación de designar un representante fiscal prevista en el artículo 130 del CIRS [...] no se impone a los contribuyentes que sólo perciban rentas sujetas a retención en origen liberatoria, para las que no se exige la presentación de declaración” (apartado 48).

“Consta que, en virtud del artículo 3, apartado 5, del Decreto-ley nº 463/79, en relación con la Orden nº 21.305/2003, los sustitutos tributarios, que son las entidades que efectúan la retención del impuesto adeudado sobre las rentas sujetas a tal retención, satisfacen el impuesto en nombre y por cuenta de tales contribuyentes. Están obligados por este concepto a instar a la administración fiscal una inscripción y, en consecuencia, representan a tales contribuyentes ante dicha administración y efectúan en favor de éstos todas las exigencias declarativas en relación con tales rentas. La Comisión no puede, por tanto, sostener que este procedimiento sólo se deriva en la práctica de la Circular nº 14/93, que, en atención a su valor jurídico, no permite a los contribuyentes afectados discernir claramente cuál es su situación al respecto de la obligación prevista en el artículo 130 del CIRS. En estas circunstancias, el incumplimiento constatado en el apartado 46 de la presente sentencia en relación con lo dispuesto en el artículo 56 CE no puede considerarse acreditado por lo que respecta a los no residentes que sólo perciban rentas sujetas a retención liberatoria” (apartado 49).

“Si bien las restricciones a la libre circulación de capitales entre nacionales de Estados parte del Acuerdo EEE deben apreciarse a la luz del artículo 40 y del anexo XII de dicho Acuerdo, estas estipulaciones revisten el mismo alcance jurídico que las disposiciones del artículo 56 CE, que son fundamentalmente idénticas” (apartado 51).

“No puede considerarse que esta restricción esté justificada a la luz del artículo 56 CE por la razón imperiosa de interés general de garantizar la eficacia de los controles fiscales y la lucha contra la evasión fiscal, habida cuenta de que excede de lo necesario para alcanzar tal objetivo y de que no se ha acreditado que los instrumentos de asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos indirectos, de que dispone la República Portuguesa en virtud de la Directiva 77/799, sean insuficientes para alcanzar el mismo objetivo” (apartado 53).

“La jurisprudencia relativa a las restricciones al ejercicio de las libertades de circulación en el seno de la Unión no puede aplicarse íntegramente a los movimientos de capital entre los Estados miembros y los Estados terceros, puesto que tales movimientos se inscriben en un contexto jurídico distinto “ (apartado 54).

“El marco de cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros que se establece en la Directiva 77/799 y en la Directiva 2008/55, en la medida en que esta última pueda ser aquí pertinente, no está presente en las relaciones entre aquéllas y las autoridades competentes de un Estado tercero que no haya contraído ningún compromiso de asistencia mutua”; “la Comisión no ha demostrado que dichos convenios incluyan efectivamente instrumentos de intercambio de información

suficientes para verificar y controlar las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos residentes en dichos Estados” (apartados 55 y 56).

“La obligación de designar un representante fiscal, en la medida en que atañe a los contribuyentes residentes en Estados parte del Acuerdo EEE que no son miembros de la Unión, no excede de lo necesario para alcanzar el objetivo de garantizar la eficacia de los controles fiscales y la lucha contra la evasión fiscal” (apartado 57).

