



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 6 de septiembre de 2012*

«Incumplimiento de Estado — Artículo 49 TFUE — Legislación tributaria — Traslado del domicilio fiscal — Transferencia de activos — Gravamen inmediato a la salida»

En el asunto C-38/10,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto con arreglo al artículo 258 TFUE el 22 de enero de 2010,

Comisión Europea, representada por los Sres. R. Lyal, G. Braga da Cruz y P. Guerra e Andrade, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

República Portuguesa, representada por los Sres. L. Fernandes y J. Menezes Leitão, en calidad de agentes,

parte demandada,

apoyada por:

Reino de Dinamarca, representado por el Sr. C. Vang, en calidad de agente,

República Federal de Alemania, representada por el Sr. C. Blaschke y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes,

Reino de España, representado por los Sres. M. Muñoz Pérez y A. Rubio González, en calidad de agentes,

República Francesa, representada por el Sr. G. de Bergues y la Sra. N. Rouam, en calidad de agentes,

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

República de Finlandia, representada por el Sr. J. Heliskoski, en calidad de agente,

Reino de Suecia, representado por las Sras. A. Falk y S. Johannesson, en calidad de agentes,

Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, representado por los Sres. S. Hathaway y A. Robinson, en calidad de agentes,

partes coadyuvantes,

* Lengua de procedimiento: portugués.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. J.-C. Bonichot, Presidente de Sala, y los Sres. K. Schiemann (Ponente) y L. Bay Larsen, la Sra. C. Toader y el Sr. E. Jarašiūnas, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 30 de abril de 2012;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 28 de junio de 2012;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante su recurso, la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Portuguesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 49 TFUE y del artículo 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 vigor los artículos 76 A, 76 B y 76 C del Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (Código del impuesto sobre sociedades; en lo sucesivo, «CIRC»), aplicables en el supuesto de que una sociedad portuguesa traslade a otro Estado miembro su domicilio social y su dirección efectiva, de que cesen las actividades de un establecimiento permanente en Portugal o de que se transfieran sus activos en Portugal a otro Estado miembro, que disponen que:
 - la base imponible del ejercicio en el que se produzca el hecho generador debe incluir todas las plusvalías latentes relativas a los activos en cuestión pero no las plusvalías latentes derivadas de transacciones exclusivamente nacionales;
 - los socios de una sociedad que transfiera fuera del territorio portugués su domicilio social y dirección efectiva están sujetos a un impuesto que grava a la diferencia entre el valor neto de los activos de la sociedad (calculado en la fecha de la transferencia y a precios de mercado) y el precio de adquisición de las acciones o participaciones sociales correspondientes.

Marco jurídico

- 2 El Decreto-Lei n.º 159/2009 (Decreto-ley n.º 159/2009), de 13 de julio de 2009 (*Diário da República I*, serie A, n.º 133, de 13 de julio de 2009), cambió, en particular, la numeración de los artículos del CIRC pertinentes en el marco del presente litigio. Con arreglo a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia la existencia de un incumplimiento debe apreciarse en función de la situación del Estado miembro tal como ésta se presentaba al finalizar el plazo señalado en el dictamen motivado, y los cambios ocurridos posteriormente no pueden ser tenidos en cuenta por el Tribunal de Justicia. Este Decreto-ley entró en vigor el 1 de enero de 2010 mientras que el plazo señalado por la Comisión llegó a su término el 1 de febrero de 2009. Por consiguiente, no se tendrán en cuenta en el marco del presente litigio las modificaciones resultantes de la entrada en vigor del Decreto-ley n.º 159/2009.

3 Los artículos 76 A, 76 B y 76 C del CIRC están redactados en los siguientes términos:

«Artículo 76 A

Traslado de residencia

1. Constituirán beneficios o pérdidas a efectos de la determinación del beneficio imponible del ejercicio en que se haya producido el cese de actividad de una entidad cuyo domicilio social o dirección efectiva situados en el territorio portugués se hayan trasladado fuera de dicho territorio, incluidas las sociedades europeas y las sociedades cooperativas europeas, la diferencia entre los valores de mercado y los valores contables de sus elementos del activo fiscalmente pertinentes en el momento en que cesó la actividad.

2. Las disposiciones del apartado 1 no se aplicarán a los activos que permanezcan efectivamente afectos a un establecimiento permanente de la misma entidad y formen parte de su beneficio imponible, siempre que concurren *mutatis mutandis* para estos activos los requisitos establecidos en el artículo 68, apartado 3.

3. Las disposiciones del artículo 68, apartado 4, se aplicarán *mutatis mutandis* a la determinación del beneficio imponible del establecimiento permanente.

4. En el caso contemplado en el apartado 2, las pérdidas fiscales anteriores al cese de la actividad podrán deducirse del beneficio imponible imputable al establecimiento permanente de la entidad no residente con arreglo a las modalidades y requisitos establecidos en el artículo 15.

5. El régimen especial establecido en los apartados 2, 3 y 4 no se aplicará a los supuestos del artículo 67, apartado 10, del CIRC.

Artículo 76 B

Cese de la actividad del establecimiento permanente

Las disposiciones del apartado 1 del artículo anterior se aplicarán *mutatis mutandis* a la determinación del beneficio imponible imputable al establecimiento permanente de una entidad no residente situado en el territorio portugués:

- a) en caso de cese de la actividad de éste en territorio portugués;
- b) en caso de que se transfieran fuera del territorio portugués los activos afectos al establecimiento permanente, independientemente de las modalidades materiales o jurídicas de dicha transferencia.

Artículo 76 C

Régimen aplicable a los socios

1. En el ejercicio en que se transfiera fuera del territorio portugués el domicilio social y la dirección efectiva, se tendrá en cuenta para la tributación de los socios la diferencia entre el valor neto de los activos en esa fecha y el precio de adquisición de las acciones o participaciones sociales correspondientes, aplicando *mutatis mutandis* lo dispuesto en el artículo 75, apartados 2 y 4.

2. A los efectos de la aplicación de las disposiciones del apartado anterior los activos se valorarán tomando en consideración su valor de mercado.

3. El traslado del domicilio social de una sociedad europea o de una sociedad cooperativa europea no implica, por sí solo, la aplicación de las disposiciones del apartado 1.»

- 4 El artículo 43, apartado 1, del CIRC disponía que «se considerarán plusvalías o pérdidas de capital realizadas los beneficios obtenidos o las pérdidas sufridas en relación con los elementos del activo inmovilizado mediante una transmisión a título oneroso, cualquiera que sea el motivo, así como aquellos que se derivan de siniestros o resultan de la vinculación con carácter permanente de estos elementos a fines diferentes de los de la actividad ejercida».
- 5 El artículo 43, apartado 2, de este Código disponía que las plusvalías o pérdidas de capital corresponden a «la diferencia entre el valor de realización, libre de las cargas que le sean aplicables, y el valor de adquisición tras deducir las integraciones o amortizaciones realizadas».
- 6 Con arreglo al artículo 43, apartado 3, del CIRC, el valor de realización de la transmisión a título oneroso de los elementos del activo correspondía al valor de la contraprestación, pero en el caso de los bienes vinculados con carácter permanente a fines diferentes de los de la actividad ejercida, el valor de realización era su valor de mercado.

Procedimiento administrativo previo

- 7 El 29 de febrero de 2008, la Comisión envió a la República Portuguesa una carta de emplazamiento instándola, con arreglo al artículo 226 CE, a que presentase sus observaciones, por considerar, a la luz de la información de que disponía en aquella época, que dicho Estado miembro no cumplía las obligaciones que le incumbían en virtud del artículo 43 CE al imponer con arreglo a los artículos 76 A, 76 B y 76 C del CIRC la tributación inmediata de las plusvalías latentes en el supuesto de que se transfieran a otro Estado miembro el domicilio social y la dirección efectiva de una sociedad portuguesa o de que se transfieran a otro Estado miembro los activos de un establecimiento permanente situado en el territorio portugués.
- 8 En su respuesta de 10 de julio de 2008, la República Portuguesa mostró su disconformidad con la postura de la Comisión.
- 9 La Comisión emitió un dictamen motivado el 1 de diciembre de 2008 en el que estimaba que la República Portuguesa habían incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud del artículo 43 CE y del artículo 31 del Acuerdo EEE al adoptar y mantener en vigor los artículos 76 A, 76 B y 76 C del CIRC e instaba a la República Portuguesa a adoptar las medidas necesarias para atenerse a sus obligaciones en un plazo de dos meses a partir de su recepción.
- 10 Al afirmar la República Portuguesa en su respuesta de 6 de abril de 2009 que consideraba errónea la postura de la Comisión, esta última decidió interponer el presente recurso.

Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

- 11 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 28 de junio de 2010 se admitió la intervención del Reino de Dinamarca, la República Federal de Alemania, el Reino de España, la República Francesa, el Reino de los Países Bajos, la República de Finlandia, el Reino de Suecia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en apoyo de las pretensiones de la República Portuguesa.
- 12 Como consecuencia de la sentencia de 29 de noviembre de 2011, *National Grid Indus*, (C-371/10, Rec. p. I-12273), se solicitó a las partes coadyuvantes, con arreglo al artículo 54 *bis* del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, que se pronunciasen por escrito sobre qué consecuencias debían extraerse de dicha sentencia en el caso de autos.

- 13 El Reino de Dinamarca y la República Portuguesa transmitieron su respuesta a la Secretaría del Tribunal de Justicia los días 21 y 27 de marzo de 2012 respectivamente. La República Federal de Alemania, el Reino de los Países Bajos y el Reino Unido dieron a conocer su respuesta a la Secretaría del Tribunal de Justicia el 29 de marzo de 2012. Por su parte, el Reino de España, la República Francesa, el Reino de Suecia, y la Comisión transmitieron sus respuestas a la Secretaría del Tribunal de Justicia el 30 de marzo de 2012.

Sobre la admisibilidad del recurso

- 14 Aunque el Gobierno portugués no alega, en sus escritos, ninguna causa de inadmisión del presente recurso, tal como recuerda el Abogado General en los puntos 11 a 13 de sus conclusiones, el Tribunal de Justicia puede examinar de oficio si se cumplen los requisitos del artículo 256 TFUE para la interposición de un recurso por incumplimiento.
- 15 A este respecto, procede recordar, en particular, que el escrito de requerimiento que la Comisión dirige al Estado miembro de que se trata y el dictamen motivado emitido por aquélla delimitan el objeto del litigio que, en consecuencia, ya no puede ser ampliado. Por consiguiente, el dictamen motivado y el recurso de la Comisión deben basarse en las mismas imputaciones que el escrito de requerimiento que inicia el procedimiento administrativo previo (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de septiembre de 2009, Comisión/Portugal, C-457/07, Rec. p. I-8091, apartado 55, y de 14 de octubre de 2010, Comisión/Austria, C-535/07, Rec. p. I-9483, apartado 41).
- 16 De no ser así, no puede considerarse que tal irregularidad desaparezca por el hecho de que el Estado miembro demandado haya formulado observaciones sobre el dictamen motivado (véase la sentencia Comisión/Austria, antes citada, apartado 41 y jurisprudencia citada). En efecto, según reiterada jurisprudencia, el procedimiento administrativo previo constituye una garantía esencial no sólo para la protección de los derechos del Estado miembro de que se trate, sino también para garantizar que el posible procedimiento contencioso tenga por objeto un litigio claramente definido (véanse, en particular, las sentencias de 9 de noviembre de 1999, Comisión/Italia, C-365/97, Rec. p. I-7773, apartado 35, y de 10 de abril de 2003, Comisión/Portugal, C-392/99, Rec. p. I-3373, apartado 133).
- 17 Pues bien, en el caso de autos consta, como también reconoció la Comisión durante la vista, que el escrito de requerimiento enviado a la República Portuguesa el 29 de febrero de 2008 no contenía referencia alguna a una supuesta infracción del artículo 31 del Acuerdo EEE.
- 18 Por consiguiente, el recurso ha de declararse inadmisibles en lo que atañe a la imputación basada en la infracción de dicha disposición.
- 19 Por otro lado, la Comisión tampoco ha explicado con suficiente precisión en qué medida el artículo 76 C del CIRC, que establece la tributación inmediata de los socios por las plusvalías latentes correspondientes a participaciones en el capital de las sociedades con ocasión del traslado a otro Estado miembro de su domicilio social y su dirección efectiva, puede constituir un obstáculo a la libertad de establecimiento de las sociedades de que se trata.
- 20 Por consiguiente, procede declarar la inadmisibilidad de la segunda imputación de la Comisión.

Sobre el recurso

- 21 Con carácter preliminar es preciso señalar que la Comisión no cuestiona el derecho de los Estado miembros a gravar las plusvalías generadas en sus respectivos territorios.

- 22 En esencia, reprocha a la República Portuguesa la diferencia de trato fiscal de las plusvalías latentes que las disposiciones controvertidas establecen entre, por un lado, la transferencia de actividades de una sociedad a otro Estado miembro y, por otro lado, transferencias similares dentro del territorio portugués. Según la Comisión, cuando una sociedad ejerce su derecho de libre establecimiento y transfiere actividades del territorio portugués a otro Estado miembro, ello no puede tener como consecuencia la imposición de un gravamen fiscal que se perciba con anterioridad o que sea de un importe superior al aplicable a una sociedad que lleva a cabo una transferencia de actividades pero permanece en el territorio portugués. En consecuencia, considera que las disposiciones controvertidas pueden obstaculizar la libertad de establecimiento e infringir el artículo 49 TFUE.
- 23 Tal como pone de manifiesto el Abogado General en los puntos 26 y 49 a 54 de sus conclusiones, a este respecto, consta, en particular a la luz de la sentencia *National Grid Indus*, antes citada, que la libertad de establecimiento resulta aplicable al traslado de actividades de una sociedad del territorio portugués a otro Estado miembro con independencia de si la sociedad de que se trata traslada su domicilio social y su dirección efectiva fuera del territorio portugués o si transfiere a otro Estado miembro activos de un establecimiento permanente situado en el territorio portugués.
- 24 El artículo 49 TFUE impone la supresión de las restricciones a la libertad de establecimiento. Esta libertad comprende, para las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y cuyo domicilio social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad Europea, el derecho a ejercer su actividad en otros Estados miembros por medio de una filial, sucursal o agencia (véanse las sentencias de 23 de octubre de 2008, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, C-157/07, Rec. p. I-8061, apartado 28, y de 25 de febrero de 2010, *X Holding*, C-337/08, Rec. p. I-1215, apartado 17).
- 25 Si bien las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libertad de establecimiento tienen por objeto, conforme a su tenor literal, asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, se oponen asimismo a que el Estado de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación (sentencia *National Grid Indus*, antes citada, apartado 35 y jurisprudencia citada).
- 26 Asimismo, es jurisprudencia reiterada que deben considerarse restricciones a la libertad de establecimiento todas las medidas que prohíban, obstaculicen o hagan menos interesante el ejercicio de dicha libertad (sentencia *National Grid Indus*, antes citada, apartado 36 y jurisprudencia citada).
- 27 Por consiguiente, es preciso señalar, tal como sostiene la Comisión en el marco de su primera imputación, que los artículos 76 A y 76 B del CIRC obstaculizan la libertad de establecimiento puesto que tanto en el supuesto de que una sociedad portuguesa traslade a otro Estado miembro su domicilio social y su dirección efectiva como de transferencia parcial o total a otro Estado miembro de los activos de un establecimiento permanente de una sociedad no residente en Portugal situado en el territorio portugués, se penaliza económicamente a dicha sociedad en comparación con una sociedad similar que mantenga sus actividades en el territorio portugués.
- 28 En efecto, en virtud de estas disposiciones una sociedad portuguesa que traslada su domicilio social y su dirección efectiva fuera del territorio portugués se ve gravada por las plusvalías latentes. Sin embargo, no sucede así cuando dicha sociedad mantiene su domicilio social en el territorio portugués, puesto que en ese caso sólo tributa por las plusvalías realizadas. Por otro lado estas disposiciones establecen igualmente la tributación de las plusvalías latentes en caso de transferencia parcial o total a otro Estado miembro de los activos de un establecimiento permanente de una sociedad no residente en Portugal situado en el territorio portugués, mientras que la transferencia de activos en el territorio portugués no repercute sobre dicha tributación. Esta diferencia de trato puede disuadir a una sociedad de transferir sus actividades del territorio portugués a otro Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de septiembre de 2012, *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.*, C-380/11, apartado 36).

- 29 La diferencia de trato así observada no se explica por una diferencia objetiva de situación. Efectivamente, tal como señala en esencia el Abogado General en los puntos 55, 94 a 99 y 111 de sus conclusiones respecto a una normativa de un Estado miembro que tenga por objeto gravar las plusvalías generadas en su territorio, la situación de una sociedad que traslada su domicilio social y su dirección efectiva a otro Estado miembro, y la de una sociedad que transfiere todo o parte de los activos de un establecimiento permanente portugués a otro Estado miembro, es análoga a la de una sociedad que limita sus operaciones al territorio nacional en lo que se refiere a la tributación de las plusvalías generadas en el primer Estado miembro con anterioridad a dichas operaciones (véase, en este sentido, la sentencia *DI. VI. Financiaría di Diego della Valle & C.*, antes citada, apartado 37).
- 30 En la medida en que el artículo 76 B, letra a), del CIRC establece un gravamen en el supuesto de que el cese de la actividad en el territorio portugués no sea la consecuencia del traslado a otro Estado miembro de la totalidad de las actividades vinculadas a un establecimiento permanente portugués, sino del cese por parte de la sociedad sujeta al impuesto de la actividad económica controvertida, procede, a la luz del artículo 43 del CIRC, constatar que no existe una diferencia de trato entre la situación contemplada en el artículo 49 TFUE y una situación puramente interna. En efecto, tal como afirmó la República Portuguesa, dicho artículo 43 del CIRC gravaba a una sociedad portuguesa por las plusvalías latentes correspondientes a los activos desvinculados de la actividad económica de dicha sociedad. En este sentido, no se limita la libertad de establecimiento.
- 31 En lo que respecta a la existencia de una posible justificación de la restricción de la libertad de establecimiento constatada así como al carácter proporcionado de ésta, procede recordar que, en la sentencia *National Grid Indus*, antes citada, apartado 86, el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 49 TFUE se opone a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual debe procederse al cobro inmediato del gravamen sobre las plusvalías latentes correspondientes a los elementos del patrimonio de una sociedad que traslada su sede de dirección efectiva a otro Estado miembro en el momento mismo de dicho traslado.
- 32 Por otro lado, según se desprende del apartado 73 de la sentencia *National Grid Indus*, antes citada, una normativa nacional que ofreciese a la sociedad que traslada su sede de dirección efectiva a otro Estado miembro la opción entre, por una parte, pagar inmediatamente el importe del gravamen, y, por otra, pagar con carácter diferido el importe de dicho gravamen, acompañado, en su caso, de intereses con arreglo a la normativa nacional aplicable, constituiría una medida menos lesiva de la libertad de establecimiento que la medida controvertida en el asunto principal.
- 33 A este respecto, es preciso señalar que la República Portuguesa admitió en su respuesta escrita a la pregunta del Tribunal de Justicia mencionada en el apartado 12 de la presente sentencia, que si el Tribunal de Justicia hubiese de declarar que su normativa limitaba efectivamente el ejercicio de la libertad de establecimiento, le correspondería introducir en su normativa nacional la posibilidad de que las sociedades que desearan trasladar su domicilio social a otro Estado miembro, no hubiesen de abonar inmediatamente la totalidad del gravamen de las plusvalías latentes generadas en el territorio portugués.
- 34 Procede añadir que, a diferencia de lo que afirmó la República Portuguesa en la vista, la misma conclusión que la recogida en el apartado 31 de la presente sentencia se impone respecto de la tributación de las plusvalías latentes correspondientes a los activos de un establecimiento permanente situado en el territorio portugués transferidos a otro Estado miembro. La observación que figura en el apartado 57 de la sentencia *National Grid Indus*, antes citada, según la cual los «activos de una sociedad están directamente afectados a actividades económicas destinadas a generar un beneficio» en que se basa la República Portuguesa fue realizada en el marco del análisis de su proporcionalidad y no del carácter restrictivo de la normativa nacional pertinente en el asunto en cuestión, en la medida que denegaba la toma en consideración de las pérdidas de capital realizadas con posterioridad al traslado a otro Estado miembro de la sede de dirección efectiva de una sociedad. Por tanto, tal como sostiene el Abogado General en el punto 102 de sus conclusiones, no puede extraerse de esta consideración del

Tribunal de Justicia la consecuencia de que, por un lado, el fin de la vinculación de los activos de un establecimiento permanente a una actividad económica en un Estado miembro y, por otro lado, la transferencia de tales activos a otro Estado miembro por el cese de la actividad de dicho establecimiento permanente en el primer Estado miembro, sean situaciones comparables.

- 35 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede declarar que la primera imputación de la Comisión, basada en la infracción del artículo 49 TFUE, resulta fundada en lo que concierne al supuesto de que una sociedad portuguesa traslade a otro Estado miembro su domicilio social y su dirección efectiva o de que una sociedad no residente en Portugal transfiera de Portugal a otro Estado miembro todo o parte de los activos vinculados a un establecimiento permanente portugués, y desestimar el recurso en todo lo demás.

Costas

- 36 En virtud 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. Puesto que la Comisión solicitó la condena en costas de la República Portuguesa y habiendo sido desestimados sus motivos en lo fundamental, procede condenarla en costas.

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

- 1) **Declarar que la República Portuguesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 49 TFUE al adoptar y mantener en vigor los artículos 76 A y 76 B del Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (Código del impuesto sobre sociedades), aplicables en el supuesto de que una sociedad portuguesa traslade a otro Estado miembro su domicilio social y su dirección efectiva o de que una sociedad no residente en Portugal transfiera de Portugal a otro Estado miembro todo o parte de los activos vinculados a un establecimiento permanente portugués, que establecen el gravamen inmediato de las plusvalías latentes relativas a los activos en cuestión pero no de las plusvalías latentes derivadas de transacciones exclusivamente nacionales.**
- 2) **Desestimar el recurso en todo lo demás.**
- 3) **Condenar en costas a la República Portuguesa.**

Firmas