

**Asunto C-562/07**

**Comisión de las Comunidades Europeas**

**contra**

**Reino de España**

«Incumplimiento de Estado — Libre circulación de capitales — Artículos 56 CE y 40 del Acuerdo sobre el EEE — Fiscalidad directa — Personas físicas — Tributación de las ganancias patrimoniales — Diferencia de trato entre residentes y no residentes»

Sumario de la sentencia

1. *Estados miembros — Obligaciones — Incumplimiento — Justificación — Principio de protección de la confianza legítima — Principio de cooperación leal*  
(Art. 226 CE)
2. *Recurso por incumplimiento — Procedimiento administrativo previo — Duración excesiva*  
(Art. 226 CE)
3. *Recurso por incumplimiento — Examen de su fundamento por el Tribunal de Justicia — Situación que debe considerarse — Situación al expirar el plazo fijado por el dictamen motivado*  
(Art. 226 CE)
4. *Recurso por incumplimiento — Plazo señalado al Estado miembro en el dictamen motivado — Fin posterior del incumplimiento — Interés en que continúe el procedimiento*  
(Art. 226 CE)
5. *Recurso por incumplimiento — Derecho de la Comisión a recurrir en vía jurisdiccional*  
(Art. 226 CE)
6. *Libre circulación de capitales — Restricciones — Legislación tributaria — Impuestos sobre la renta*  
(Arts. 56 CE y 58 CE, ap. 1; Acuerdo sobre el EEE, art. 40)

1. El procedimiento por incumplimiento se basa en la comprobación objetiva del incumplimiento por parte de un Estado miembro de las obligaciones que le impone el Derecho comunitario. Un Estado miembro no puede invocar los principios de confianza legítima y de cooperación leal para oponerse a la declaración objetiva del incumplimiento por su parte de las obligaciones que le impone el Tratado, ya que la admisión de dicha justificación es contraria al objetivo del procedimiento previsto en el artículo 226 CE. La circunstancia de que la Comisión haya renunciado a interponer recurso por incumplimiento contra un Estado miembro cuando éste había puesto fin al incumplimiento alegado una vez transcurrido el plazo señalado en el dictamen motivado no puede, por lo tanto, originar en dicho Estado miembro ni en los demás Estados miembros una confianza legítima que pueda afectar a la admisibilidad de una acción ejercitada

por la Comisión. Además, la circunstancia de que la Comisión no introduzca un recurso con arreglo al artículo 226 CE inmediatamente después del vencimiento del plazo fijado en el dictamen motivado tampoco puede generar en el Estado miembro interesado una confianza legítima en que el procedimiento por incumplimiento se ha archivado.

(véanse los apartados 18 a 20)

2. Es cierto que la duración excesiva del procedimiento administrativo previo puede constituir un vicio que dé lugar a la inadmisibilidad de un recurso por incumplimiento. No obstante, tal conclusión se impone únicamente en aquellos supuestos en los que la Comisión, por su comportamiento, aumenta la dificultad de rebatir sus argumentos, lesionando así el derecho de defensa del Estado miembro interesado, e incumbe al Estado miembro interesado aportar la prueba de tal dificultad.

(véase el apartado 21)

3. En el marco de un recurso con arreglo al artículo 226 CE, la existencia de un incumplimiento debe apreciarse en función de la situación del Estado miembro tal como ésta se presentaba al final del plazo señalado en el dictamen motivado.

(véase el apartado 23)

4. El interés de la Comisión en interponer un recurso con arreglo al artículo 226 CE persiste aun cuando el incumplimiento haya sido eliminado con posterioridad al plazo fijado en el dictamen motivado. Por consiguiente, un Estado miembro, cuando ha sido informado a través del procedimiento administrativo previo de que la Comisión le reprochaba el incumplimiento de las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado, no puede alegar, a falta de un pronunciamiento explícito por parte de la Comisión que indique su intención de archivar el procedimiento por incumplimiento incoado, que dicha institución ha vulnerado el principio de seguridad jurídica.

(véanse los apartados 23 y 24)

5. La Comisión no necesita demostrar la existencia de un interés en ejercitar la acción ni indicar los motivos que la han llevado a interponer un recurso por incumplimiento. Cuando el objeto del recurso tal como se deduce del escrito de interposición de éste coincide con el objeto del litigio tal como aparece definido en el escrito de requerimiento y en el dictamen motivado, no puede afirmarse válidamente que la Comisión ha incurrido en desviación de poder.

(véase el apartado 25)

6. Incumple las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 56 CE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo un Estado miembro que grava de distinto modo las ganancias patrimoniales obtenidas en dicho Estado miembro según que quienes las hayan obtenido sean residentes o no residentes cuando esos contribuyentes se encuentran en una situación objetivamente comparable desde el punto de vista de ese gravamen.

No responde a una diferencia de situación, en el sentido del artículo 58 CE, apartado 1, derivada del lugar de residencia de los contribuyentes, una normativa que únicamente tiene por objeto las ganancias patrimoniales resultantes de la transmisión de bienes poseídos en el Estado miembro de que se trate, que no persigue, a través del tratamiento fiscal más favorable concedido a los residentes, una finalidad social, y de la que no se ha acreditado que pretenda tener en cuenta la situación personal del contribuyente a efectos de la liquidación del impuesto.

No afecta a esta conclusión el hecho de que existan convenios para evitar la doble imposición cuando éstos sólo neutralizan parcialmente la carga fiscal soportada en el Estado miembro de que se trate por los no residentes. Por otra parte, la existencia de un convenio para evitar la doble imposición no excluye que la renta obtenida por un sujeto pasivo en un Estado sin residir en él y que únicamente esté sometida a gravamen en ese Estado sea computada, no obstante, por el Estado de residencia a efectos de calcular la cuota del impuesto sobre el resto de la renta de dicho sujeto pasivo con el fin de aplicar la regla de progresividad del impuesto. El hecho de ser no residente no permite, por lo tanto, eludir la aplicación de dicha regla. De ello se desprende que, en tal supuesto, los dos grupos de sujetos pasivos están en una situación comparable respecto a dicha regla.

La restricción resultante de tal normativa no puede justificarse por la necesidad de garantizar la coherencia del sistema tributario nacional cuando no existe ninguna relación directa entre las ventajas concedidas a los contribuyentes residentes y una compensación resultante de un gravamen fiscal determinado.

(véanse los apartados 50 a 59, 65, 66 y 69 y el fallo)

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 6 de octubre de 2009 (\*)

«Incumplimiento de Estado – Libre circulación de capitales ? Artículos 56 CE y 40 del Acuerdo sobre el EEE ? Fiscalidad directa ? Personas físicas ? Tributación de las ganancias patrimoniales ? Diferencia de trato entre residentes y no residentes»

En el asunto C-562/07,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 CE, el 19 de diciembre de 2007,

**Comisión de las Comunidades Europeas**, representada por el Sr. R. Lyal y la Sra. I. Martínez del Peral, 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:

**Reino de Bélgica**, representado por el Sr. T. Materne, en calidad de agente,

**República de Letonia**, representada por la Sra. E. Balode-Buraka, en calidad de agente,

**República de Austria**, representada por el Sr. E. Riedl y la Sra. C. Pesendorfer, en calidad de agentes,

partes coadyuvantes,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. M. Ilešič, Presidente de la Sala Quinta, en funciones de Presidente de la Sala Primera, y los Sres. A. Tizzano, A. Borg Barthet, E. Levits y J.-J. Kasel (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

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 39 CE y 56 CE y 28 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3; en lo sucesivo, «Acuerdo sobre el EEE»).

### **Marco jurídico**

2 En España, la tributación de las rentas de los residentes se regía hasta el 31 de diciembre de 2006 por el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (BOE nº 60, de 10 de marzo de 2004, p. 10670; corrección de errores en BOE nº 61, de 11 de marzo de 2004, p. 11014; en lo sucesivo, «TRLIRPF»). En virtud de los artículos 67 y 77 del TRLIRPF, las ganancias patrimoniales resultantes de la transmisión de elementos patrimoniales que hubiesen permanecido en el patrimonio del contribuyente durante más de un año se gravaban con un tipo único del 15 %. A las restantes ganancias patrimoniales se les aplicaba la escala progresiva establecida en los artículos 64 y 75 del TRLIRPF, cuyo tipo oscilaba entre el 15 y el 45 %.

3 Hasta esa misma fecha, la tributación de las rentas de no residentes se regía por el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE nº 62, de 12 de marzo de 2004, p. 11176; en lo sucesivo, «TRLIRNR»), cuyo artículo 25, apartado 1, letra f), gravaba las ganancias patrimoniales con un tipo impositivo único del 35 %.

4 Con arreglo al artículo 46 del TRLIRNR, los no residentes que hubiesen obtenido durante el ejercicio, como mínimo, el 75 % de la totalidad de su renta por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas en España, podían optar por tributar en calidad de contribuyentes por el impuesto sobre la renta de las personas físicas. El apartado 3 de dicho artículo establecía que se tendrían en cuenta las circunstancias personales y familiares de esos trabajadores.

5 Dicho régimen fue derogado a partir del 1 de enero de 2007 con la entrada en vigor 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).

### **Procedimiento administrativo previo**

6 El 18 de octubre de 2004, la Comisión dirigió un escrito de requerimiento al Reino de España, advirtiendo a dicho Estado miembro que el tratamiento fiscal al que estaban entonces sujetas las rentas del trabajo y las ganancias patrimoniales originadas en España de las personas físicas no residentes era, en opinión de dicha institución, contrario a los artículos 39 CE y 56 CE, y a los artículos 28 y 40 del Acuerdo sobre el EEE, puesto que la aplicación a las rentas de los no residentes de un tipo impositivo superior al que se aplicaba a las rentas de los residentes podía constituir una discriminación con arreglo al Tratado CE de no existir ninguna diferencia objetiva que justificase una diferencia de trato entre ambas situaciones.

7 Comoquiera que la respuesta del Reino de España no convenció a la Comisión, ésta dirigió el 13 de julio de 2005 un dictamen motivado a dicho Estado miembro, instándole a adoptar las medidas necesarias para ajustarse a él en el plazo de dos meses a partir de su recepción.

8 El 7 de febrero de 2006, el Reino de España respondió a dicho dictamen motivado indicando que se estaban tramitando las modificaciones necesarias para poner término a los incumplimientos señalados. Se desprende de las observaciones de las partes que tales modificaciones se adoptaron el 28 de noviembre de 2006 y entraron en vigor el 1 de enero de 2007.

9 Pese a considerar que, con la entrada en vigor de las nuevas disposiciones, se ha puesto término a las infracciones que había denunciado, la Comisión decidió interponer el presente recurso.

10 Durante el procedimiento ante el Tribunal de Justicia, la Comisión ha desistido de su recurso en la parte que tiene por objeto que se declare la existencia de una infracción de los artículos 39 CE y 28 del Acuerdo sobre el EEE.

11 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 2 de junio de 2008 se admitió la intervención del Reino de Bélgica, de la República de Letonia y de la República de Austria en apoyo de las pretensiones del Reino de España.

## **Sobre el recurso**

### *Sobre la admisibilidad*

#### Alegaciones de las partes

12 El Reino de España, que reconoce que corresponde a la Comisión decidir sobre la oportunidad de interponer o no un recurso por incumplimiento, cuestiona no obstante la admisibilidad del presente recurso, alegando que la Comisión vulneró en el caso de autos los principios de protección de la confianza legítima, de cooperación leal con los Estados miembros y de seguridad jurídica, e incurrió en desviación de poder.

13 Por lo que respecta, en primer lugar, a la vulneración de los principios de protección de la confianza legítima y de cooperación leal, el Reino de España recuerda que los Estados miembros pueden invocar dichos principios frente a una institución comunitaria cuando ésta, mediante una práctica reiterada y continua, haya engendrado en ellos una esperanza fundada de que ante determinadas circunstancias actuaría de una forma concreta, sin que exista ningún indicio que pueda hacer sospechar que dicha institución modificaría esa práctica. Pues bien, el Reino de España alega que en materia de recurso por incumplimiento, existe una práctica asentada de la Comisión consistente en no interponer dicho recurso cuando el Estado miembro infractor del Derecho comunitario ha puesto fin al incumplimiento después del vencimiento del plazo fijado en el dictamen motivado, pero antes de la interposición del recurso, y ello aunque el procedimiento pueda aún tener interés. Según el Reino de España, en el caso de autos la Comisión vulneró los principios mencionados, ya que interpuso su recurso casi un año después de que se hubiese puesto fin al incumplimiento reprochado, sin haber informado previamente al Estado miembro interesado de su intención de apartarse de su práctica habitual y sin tener ningún motivo válido.

14 Por lo que se refiere, en segundo lugar, al principio de seguridad jurídica, el Reino de España alega que el derecho reconocido a la Comisión de elegir libremente el momento en que inicia un procedimiento por incumplimiento contra un Estado miembro debería limitarse, para no poner a los Estados miembros en una «grave situación de inseguridad jurídica», a los casos en que el Estado miembro infractor persiste en el incumplimiento que se le reprocha. Afirma que, en el caso de autos, al haber dejado la Comisión transcurrir casi un año entre el momento en que se puso fin al incumplimiento alegado y la interposición del presente recurso, se vulneró el principio de seguridad jurídica.

15 En tercer lugar, en cuanto a la desviación de poder, el Reino de España sostiene que la Comisión desvirtúa la finalidad del recurso por incumplimiento en la medida en que utiliza dicho procedimiento para alcanzar dos objetivos ajenos a esa finalidad. Este Estado miembro, señala, en efecto, que, por una parte, la Comisión pretende sancionarle porque los órganos jurisdiccionales españoles no han planteado cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia en materia de imposición directa. Y que, por otra parte, la Comisión desea mover al Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre el presente recurso con el fin de garantizar a los ciudadanos una aplicación correcta del Derecho comunitario, aproximando así el objeto del recurso por incumplimiento al del procedimiento prejudicial.

16 El Reino de Bélgica y la República de Austria, cuyas intervenciones en apoyo de las pretensiones del Reino de España se limitan a la cuestión de la admisibilidad del recurso, alegan que incumbe a la Comisión acreditar la existencia de un interés suficiente para proseguir el procedimiento. Pues bien, en el caso de autos, afirman, la gravedad del incumplimiento alegado no es tal que justifique la interposición de un recurso, ya que la circunstancia de que los órganos jurisdiccionales españoles no hayan formulado ninguna petición de decisión prejudicial en materia

de impuestos directos no demuestra la existencia de un interés suficiente para interponer el presente recurso. Por otra parte, según dichos Estados miembros, la Comisión únicamente puede interponer recurso por incumplimiento con la finalidad concreta de poner fin al incumplimiento alegado. Comoquiera que el Reino de España ha puesto término al incumplimiento que se le reprochaba, la Comisión ya no puede apreciar libremente la oportunidad de interponer un recurso.

17 Por lo que respecta a la admisibilidad de los recursos por incumplimiento en general, la Comisión afirma, principalmente, que la facultad discrecional que el Tratado y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia le reconocen en materia de procedimientos por incumplimiento implica, por una parte, que puede decidir si procede o no interponer el recurso sin tener que indicar las razones que fundamentan su decisión, y, por otra parte, que no está obligada a observar un plazo determinado en relación con las distintas fases del procedimiento. Por lo tanto, a su entender, ninguno de los motivos de inadmisibilidad expuestos por el Reino de España puede prosperar.

#### Apreciación del Tribunal de Justicia

18 Por lo que respecta, en primer lugar, a la vulneración que se alega del principio de protección de la confianza legítima, corolario del principio de seguridad jurídica y del principio de cooperación leal, procede recordar que el procedimiento por incumplimiento se basa en la comprobación objetiva del incumplimiento por parte de un Estado miembro de las obligaciones que le impone el Derecho comunitario y que, en un caso como el presente, un Estado miembro no puede invocar los principios de confianza legítima y de cooperación leal para oponerse a la declaración objetiva del incumplimiento por su parte de las obligaciones que le impone el Tratado, ya que la admisión de dicha justificación sería contraria al objetivo del procedimiento previsto en el artículo 226 CE (sentencia de 24 de abril de 2007, Comisión/Países Bajos, C-523/04, Rec. p. I-3267, apartado 28).

19 La circunstancia de que la Comisión haya renunciado, en su caso, a interponer recurso por incumplimiento contra un Estado miembro cuando éste había puesto fin al incumplimiento alegado una vez transcurrido el plazo señalado en el dictamen motivado no puede, por lo tanto, originar en dicho Estado miembro ni en los demás Estados miembros una confianza legítima que pueda afectar a la admisibilidad de una acción ejercitada por la Comisión.

20 Hay que añadir que la circunstancia de que la Comisión no introduzca un recurso al amparo del artículo 226 CE inmediatamente después del vencimiento del plazo fijado en el dictamen motivado tampoco puede generar en el Estado miembro interesado una confianza legítima en que el procedimiento por incumplimiento se ha archivado.

21 Es cierto que la duración excesiva del procedimiento administrativo previo puede constituir un vicio que dé lugar a la inadmisibilidad de un recurso por incumplimiento. No obstante, se desprende de la jurisprudencia que tal conclusión se impone únicamente en aquellos supuestos en los que la Comisión, por su comportamiento, aumenta la dificultad de rebatir sus argumentos, lesionando así el derecho de defensa del Estado miembro interesado, y que incumbe al Estado miembro interesado aportar la prueba de tal dificultad (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de diciembre de 2005, Comisión/Luxemburgo, C-33/04, Rec. p. I-10629, apartado 76 y jurisprudencia citada).

22 Resulta obligado observar, sin embargo, que, en el caso de autos, el Reino de España no ha formulado ninguna alegación específica en cuanto a que la duración excesiva de la fase administrativa previa y, en particular, el plazo transcurrido entre su respuesta al dictamen motivado y la interposición del presente recurso, afectase al ejercicio de su derecho de defensa. En efecto, dicho Estado miembro se limita a cuestionar la oportunidad de ejercitar, en el caso de autos, el derecho que asiste a la Comisión de interponer un recurso por incumplimiento.

23 En segundo lugar, por lo que se refiere al principio de seguridad jurídica, procede recordar que, según jurisprudencia reiterada, por una parte, la existencia de un incumplimiento debe apreciarse en función de la situación del Estado miembro tal como ésta se presentaba al final del plazo señalado en el dictamen motivado (véanse, en particular, las sentencias de 4 de julio de 2002, Comisión/Grecia, C?173/01, Rec. p. I?6129, apartado 7, y de 14 de abril de 2005, Comisión/Luxemburgo, C?519/03, Rec. p. I?3067, apartado 18) y, por otra parte, cuando el incumplimiento haya sido eliminado con posterioridad al plazo fijado en el dictamen motivado, persiste el interés de la Comisión en interponer un recurso con arreglo al artículo 226 CE (sentencia de 14 de abril de 2005, Comisión/Luxemburgo, antes citada, apartado 19).

24 Por consiguiente, el Reino de España, al haber sido informado a través del procedimiento administrativo previo de que la Comisión le reprochaba el incumplimiento de las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado, no puede alegar, a falta de un pronunciamiento explícito por parte de la Comisión que indique su intención de archivar el procedimiento por incumplimiento incoado, que ésta vulneró el principio de seguridad jurídica.

25 En tercer lugar, en cuanto al motivo basado en una supuesta desviación de poder, basta señalar que, con arreglo a una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, la Comisión no necesita demostrar la existencia de un interés en ejercitar la acción ni indicar los motivos que la han llevado a interponer un recurso por incumplimiento (véanse, en particular, las sentencias de 1 de febrero de 2001, Comisión/Francia, C?333/99, Rec. p. I?1025, apartado 24; de 13 de junio de 2002, Comisión/España, C?474/99, Rec. p. I?5293, apartado 25, y de 8 de diciembre de 2005, Comisión/Luxemburgo, antes citada, apartados 65 y 66). Puesto que el objeto del recurso tal como se deduce del escrito de interposición de éste coincide con el objeto del litigio tal como aparece definido en el escrito de requerimiento y en el dictamen motivado, no puede afirmarse válidamente que la Comisión incurrió en desviación de poder.

26 Se desprende de las anteriores consideraciones que procede declarar la admisibilidad del presente recurso.

### *Sobre el fondo*

#### Alegaciones de las partes

27 La Comisión pone de relieve que, con arreglo a la legislación española aplicable hasta el 31 de diciembre de 2006, las ganancias patrimoniales obtenidas en España por contribuyentes no residentes como consecuencia de la transmisión de bienes se gravaban con un tipo único del 35 %, mientras que las obtenidas por los residentes se gravaban con arreglo a una escala progresiva cuando los elementos patrimoniales transmitidos habían permanecido en el patrimonio del contribuyente durante un año o menos y con un tipo único del 15 % cuando esos elementos habían permanecido en el patrimonio del contribuyente durante más de un año. Por lo tanto, según la Comisión, la carga fiscal soportada por los no residentes era siempre superior cuando transmitían sus bienes un año o más después de su adquisición. En caso de transmisión de un bien que hubiese permanecido en el patrimonio del contribuyente durante un año o menos, los no residentes también estaban sujetos a una mayor carga fiscal, salvo cuando el tipo impositivo

medio aplicado a los contribuyentes residentes alcanzaba o superaba el 35 %, hipótesis que suponía la existencia de ingresos muy elevados.

28 Según la Comisión, puesto que en el caso de autos no existe ninguna diferencia objetiva entre los contribuyentes residentes y los no residentes, cualquier diferencia de trato que se traduzca en una carga fiscal superior de los no residentes con respecto a los residentes constituye una discriminación con arreglo al Tratado.

29 Respecto a las justificaciones expuestas por el Reino de España, la Comisión alega que en el caso de autos no puede válidamente invocarse la búsqueda de un objetivo de coherencia fiscal. En efecto, según ella, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, dicha justificación únicamente puede invocarse cuando existe un nexo directo entre la concesión de un beneficio fiscal y la compensación de dicho beneficio mediante una exacción fiscal. Ahora bien –señala– en el caso de autos, la mayor carga fiscal soportada por los no residentes no va acompañada de ningún beneficio fiscal a su favor.

30 La Comisión añade que considera que el razonamiento seguido por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 27 de junio de 1996, Asscher (C-107/94, Rec. p. I-3089), puede extrapolarse al caso de autos, puesto que las disposiciones fiscales españolas que son objeto del presente recurso, a semejanza de las disposiciones nacionales examinadas en el asunto que dio lugar a dicha sentencia, preveían la aplicación a las ganancias patrimoniales obtenidas por los no residentes de un tipo impositivo superior al aplicable a las ganancias patrimoniales percibidas por los residentes. Según la Comisión, habida cuenta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el hecho de que la citada sentencia tratara sobre la libertad de establecimiento no se opone a que la solución adoptada en ella se extrapole a las disposiciones españolas examinadas en el caso de autos.

31 El Reino de España, que niega la existencia del incumplimiento que se alega, pone de manifiesto, en primer lugar, que la ganancia patrimonial que un no residente obtiene al enajenar un elemento patrimonial suyo en territorio español constituye sólo una parte de sus ingresos, que en la mayoría de los casos se componen principalmente de los rendimientos derivados de sus actividades profesionales. Además, alega que, para determinar si los contribuyentes residentes y los contribuyentes no residentes están en una situación objetivamente comparable, habría que considerar el conjunto de las actividades que realizan esos contribuyentes y de las rentas que obtienen de ellos, y no limitarse a examinar un solo tipo de operación.

32 Pues bien, según el Reino de España, el lugar en que más fácilmente puede apreciarse la capacidad contributiva individual de un no residente es el lugar donde se sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales, que coincide, en general, con su residencia habitual. En cuanto a las excepciones, el Reino de España precisa que los contribuyentes que no residen en territorio español, pero que han obtenido en él por rendimientos del trabajo y de otras actividades económicas como mínimo el 75 % de la totalidad de sus rentas, pueden, con arreglo al régimen establecido en el artículo 46 del TRLIRNR y siempre que se acredite que tienen su domicilio o residencia habitual en otro Estado miembro, optar por tributar según las normas aplicables a los contribuyentes residentes. Por lo tanto, según el Reino de España, que menciona a ese respecto la sentencia de 12 de junio de 2003, Gerritse (C-234/01, Rec. p. I-5933), la normativa española es conforme con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

33 En cualquier caso, el Reino de España alega que, puesto que la situación de los contribuyentes residentes y no residentes no es comparable en lo que se refiere a la tributación de las ganancias patrimoniales, el hecho de no aplicar una normativa idéntica a ambas categorías de contribuyentes no constituye una discriminación. Así pues, afirma, en el caso de autos no existe infracción alguna de la libre circulación de capitales.

34 Seguidamente, el Reino de España pone de relieve que, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, un Estado miembro es libre de garantizar el cumplimiento de las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado celebrando un convenio para evitar la doble imposición (en lo sucesivo, «CDI») con otro Estado miembro. Señala que, al haber celebrado un CDI con la práctica totalidad de los Estados miembros, los efectos de la tributación española quedan parcialmente neutralizados y, por lo tanto, ésta no constituye una restricción a la libre circulación de capitales.

35 Por último, el Reino de España recuerda que el Tribunal de Justicia, en el apartado 43 de su sentencia de 5 de julio de 2005, D. (C-376/03, Rec. p. I-5821), declaró que los artículos 56 CE y 58 CE no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual un Estado miembro niega a los contribuyentes no residentes cuyo patrimonio está situado en su mayor parte en el Estado en el que son residentes la aplicación de las cantidades exentas que dicha normativa concede a los contribuyentes residentes. Según el Reino de España, la normativa fiscal española cuestionada en el caso de autos se limitaba a aplicar esta jurisprudencia, estableciendo una distinción en el régimen de tributación basada en la diferente situación objetiva en que se encuentran los sujetos pasivos residentes respecto de los no residentes.

36 Con carácter subsidiario, para el caso de que se considerase que la normativa controvertida constituía una restricción a la libre circulación de capitales, el Reino de España alega que dicha restricción estaba justificada por la necesidad de garantizar la coherencia del sistema tributario español.

37 A este respecto, dicho Estado miembro precisa que, en relación con las ganancias patrimoniales a corto plazo (un año o menos), las obtenidas por los no residentes eran objeto de un gravamen operación por operación, mientras que las obtenidas por los residentes tributaban con arreglo a la escala progresiva aplicable al impuesto sobre la renta, cuyos tipos estaban comprendidos entre el 15 % y el 45 %. Por lo tanto, según él, no puede considerarse que a los residentes se les dispensase sistemáticamente un trato fiscal más favorable que a los no residentes.

38 En cualquier caso, el Reino de España defiende que la existencia de tipos de gravamen distintos para el impuesto de los residentes y el de los no residentes se justificaba por la propia naturaleza de tales impuestos. Señala que el impuesto sobre la renta de las personas físicas residentes es un tributo periódico, adaptado a la capacidad contributiva del sujeto pasivo mediante la aplicación de una tarifa progresiva a la renta mundial obtenida por éste durante el periodo impositivo.

39 El impuesto sobre la renta de no residentes, por su parte, es un tributo de devengo instantáneo al que están sujetos los contribuyentes que obtienen rentas en España sin disponer de un establecimiento permanente. Estos contribuyentes únicamente tributan por las rentas que obtienen en territorio español, rentas que son, por definición, aisladas o esporádicas. Por lo tanto, según el Reino de España, resulta imposible gravar tales rentas con arreglo a una escala progresiva. La única forma de gravar dichas rentas consiste en el devengo del impuesto operación por operación mediante la aplicación de un tipo único.

40 Con arreglo a la normativa aplicable a las personas físicas residentes, las ganancias patrimoniales obtenidas a largo plazo (más de un año) se gravaban a tipos iguales o inferiores a los que gravaban las obtenidas a corto plazo (un año o menos). El Reino de España señala que la finalidad perseguida era impedir los efectos acumulativos de una tarifa progresiva sobre las ganancias de capital que se habían generado a lo largo de varios años, ganancias que, en lugar de someterse a una tributación anual a medida que se generaban, se gravaban en el período en que se realizaban. Existía por tanto un vínculo económico directo entre la concesión de una ventaja fiscal a los contribuyentes residentes –la tributación a tipo reducido– y el perjuicio que se causaría a dichos contribuyentes de no regularse ese mecanismo de eliminación del exceso de progresividad, u otro de efectos análogos. Ahora bien, según el Reino de España no existe ningún motivo para aplicar a los contribuyentes no residentes un tipo impositivo más favorable en la hipótesis de que obtengan ganancias patrimoniales a largo plazo. En efecto –señala– de aplicárseles un tipo único del 15 %, se les estaría dispensando un trato de favor destinado a compensar los efectos de una tarifa progresiva que no les es aplicable.

#### Apreciación del Tribunal de Justicia

41 Con carácter preliminar, procede recordar que el artículo 56 CE prohíbe las restricciones de los movimientos de capitales sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 58 CE. De los apartados 1 y 3 de este último artículo resulta que los Estados miembros pueden distinguir en su Derecho fiscal entre los contribuyentes residentes y los contribuyentes no residentes siempre que esta distinción no constituya ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales.

42 A este respecto, ha de añadirse que el artículo 58 CE, apartado 1, que, como excepción al principio fundamental de la libre circulación de capitales debe ser objeto de una interpretación estricta, no puede interpretarse en el sentido de que cualquier legislación fiscal que establezca una distinción entre los contribuyentes en función del lugar en que inviertan sus capitales sea automáticamente compatible con el Tratado (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de julio de 2004, *Lenz*, C-315/02, Rec. p. I-7063, apartado 26).

43 En el caso de autos, consta que, hasta el 31 de diciembre de 2006, la normativa española establecía una diferencia de trato entre los contribuyentes residentes y los no residentes en lo que respecta al tipo impositivo con que se gravaban las ganancias patrimoniales resultantes de la transmisión de bienes, inmuebles u otros, que se poseyesen en territorio español.

44 Por lo que respecta a las ganancias patrimoniales obtenidas a raíz de la transmisión de elementos patrimoniales que hubiesen permanecido durante más de un año en el patrimonio del contribuyente, los no residentes estaban sistemáticamente sujetos a una carga fiscal superior a la que soportaban los residentes, puesto que las ganancias patrimoniales obtenidas por éstos se gravaban con un tipo único del 15 %, mientras que las obtenidas por los no residentes se gravaban con un tipo del 35 %.

45 Es cierto que, como consecuencia de la utilización de la escala progresiva, a los residentes no se les aplicaba sistemáticamente un tipo impositivo más favorable que a los no residentes a la hora de gravar las ganancias patrimoniales obtenidas a raíz de la venta de bienes que hubiesen permanecido en el patrimonio del contribuyente durante un año o menos. Pero no es menos cierto que, al aplicárseles un tipo único del 35 % con independencia del importe de la ganancia patrimonial obtenida, mientras que a los residentes sólo se les aplicaba ese tipo en el caso de que su renta global alcanzase un determinado umbral, los no residentes estaban sometidos, al menos en determinados casos, a una carga fiscal superior a la soportada por los residentes.

46 Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y la de los no residentes en un Estado no son comparables, por lo general, ya que los rendimientos obtenidos en el territorio de un Estado por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia, y el lugar en que más fácilmente puede apreciarse la capacidad contributiva individual de un no residente, resultante de computar el conjunto de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, es el lugar en que se sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales, que coincide, en general, con su residencia habitual (sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225, apartados 31 y 32, y Gerritse, antes citada, apartado 43).

47 Así pues, el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un residente no es, por regla general, discriminatorio, habida cuenta de las diferencias objetivas entre la situación de los residentes y la de los no residentes, tanto desde el punto de vista de la fuente de los ingresos como de la capacidad contributiva personal o de la situación personal y familiar (sentencias, antes citadas, Schumacker, apartado 34, y Gerritse, apartado 44).

48 Por lo tanto, en el caso de autos, procede examinar si entre la situación de los residentes y la de los no residentes existe una diferencia objetiva que pueda excluir el carácter discriminatorio de la normativa controvertida y hacer que dicha normativa quede comprendida en el ámbito de la excepción establecida en el artículo 58 CE, apartado 1.

49 Por lo que respecta a la alegación de que la diferencia de trato fiscal que se deriva de la aplicación de la citada normativa a los no residentes debe examinarse en relación con el sistema general del impuesto sobre la renta de los residentes y de los no residentes, y de que los no residentes no pueden compararse a los residentes, puesto que en su Estado de residencia disponen de otras rentas que, a diferencia de lo que sucede con los residentes, no pueden computarse en España, procede señalar, por una parte, que, al menos en lo que respecta a la tributación de las ganancias patrimoniales resultantes de la transmisión de bienes que hayan permanecido en el patrimonio del contribuyente durante más de un año, únicamente esa categoría de rentas constituye el objeto de dicha normativa, ya se trate de contribuyentes residentes o no residentes.

50 Por otra parte, el Estado en que está situada la fuente del ingreso es en ambos casos España, puesto que la normativa controvertida únicamente tiene por objeto las ganancias patrimoniales resultantes de las transmisiones de bienes que se posean en España.

51 En cuanto a la alegación de que, en relación con las ganancias patrimoniales resultantes de la transmisión de bienes que hayan permanecido en el patrimonio del contribuyente durante más de un año, la finalidad de la normativa controvertida consiste en tener en cuenta la situación personal del contribuyente a efectos de la liquidación del impuesto, basta señalar que no hay nada en dicha normativa que permita corroborar tal tesis, puesto que se trata de una tributación con arreglo a un tipo único que iba ligada solamente a la condición de residente o no residente del contribuyente.

52 Tampoco puede corroborar esta tesis la aplicación analógica de la sentencia Gerritse, antes citada, invocada por el Reino de España. En efecto, no se ha demostrado, ni tan siquiera alegado, que la normativa objeto del presente recurso, a diferencia de la examinada en dicha sentencia, persiguiese, mediante el tratamiento fiscal más favorable concedido a los residentes, una finalidad social. De ello se desprende que, a diferencia de lo que resolvió el Tribunal de Justicia en el apartado 48 de la referida sentencia, en el caso de autos no puede considerarse legítimo reservar

ese tratamiento más favorable a las personas que hayan percibido la parte esencial de sus recursos imponibles en el Estado de imposición, es decir, por regla general, a los residentes.

53 Por lo que respecta a los CDI en que se ampara el Reino de España, procede observar, en primer lugar, que dicho Estado miembro no ha mencionado ningún CDI celebrado con Estados parte en el Acuerdo sobre el EEE. Además, como el propio Reino de España reconoce, no se ha celebrado un CDI con todos los demás Estados miembros. Por último, consta que los CDI existentes sólo neutralizan parcialmente la carga fiscal soportada en España por los no residentes.

54 Se desprende, por otra parte, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que la existencia de un CDI no excluye que la renta obtenida por un sujeto pasivo en un Estado sin residir en él y que únicamente está sometida a gravamen en dicho Estado sea computada, no obstante, por el Estado de residencia para calcular la cuota del impuesto sobre el resto de la renta de dicho sujeto pasivo con el fin de aplicar la regla de progresividad del impuesto. Por lo tanto, no puede alegarse válidamente que el hecho de ser no residente permita eludir la aplicación de dicha regla. De ello se desprende que, en tal supuesto, los dos grupos de sujetos pasivos están en una situación comparable respecto a dicha regla (véase, en este sentido, la sentencia Asscher, antes citada, apartados 47 y 48).

55 En tales circunstancias, procede concluir que, en lo que se refiere a la tributación de las ganancias patrimoniales resultantes de la transmisión de bienes que hayan permanecido en el patrimonio del contribuyente durante más de un año, la normativa controvertida no responde a una diferencia de situación, en el sentido del artículo 58 CE, apartado 1, derivada del lugar de residencia de los contribuyentes (véase, en este sentido, la sentencia Lenz, antes citada, apartado 33).

56 Idéntica conclusión se impone igualmente en lo que respecta a la tributación de las ganancias patrimoniales obtenidas en el plazo de un año como máximo.

57 En efecto, por una parte, las consideraciones formuladas en los apartados 50 y 52 a 54 de la presente sentencia son también válidas para esa tributación.

58 Por otra parte, si bien no puede excluirse que la tributación con arreglo a una escala progresiva sirva para tener en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el Reino de España no ha presentado prueba alguna que acredite que en el caso de autos se tenga efectivamente en cuenta la situación personal de los contribuyentes residentes al gravar las ganancias patrimoniales resultantes de la transmisión de bienes que hayan permanecido en el patrimonio del contribuyente durante un año o menos.

59 Por consiguiente, ya se trate de las ganancias patrimoniales obtenidas a corto plazo o de las ganancias patrimoniales obtenidas a largo plazo, la tesis de dicho Estado miembro según la cual, desde el punto de vista de la tributación controvertida, los residentes y los no residentes no se encuentran en una situación objetivamente comparable carece de fundamento y no puede aceptarse.

60 Queda aún por examinar, no obstante, si, como sostiene con carácter subsidiario el Reino de España, la diferencia de trato existente entre estas dos categorías de contribuyentes puede justificarse por una razón imperiosa de interés general, como es la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario.

61 A este respecto, procede recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, tal objetivo puede justificar una restricción del ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas

por el Tratado. No obstante, para que una alegación basada en dicha justificación pueda acogerse, 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 (sentencia de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C?319/02, Rec. p. I?7477, apartado 42).

62 Según el Reino de España, la normativa controvertida tenía como finalidad evitar que se penalizase a los residentes, a la hora de gravar las ganancias patrimoniales, por la aplicación de una escala progresiva. Por lo que respecta al gravamen de las ganancias patrimoniales resultantes de la transmisión de bienes que hayan permanecido en el patrimonio del contribuyente durante un año o más, existe –según dicho Estado miembro– un vínculo directo, respecto a los residentes, entre la ventaja fiscal consistente en la aplicación de un tipo único del 15 % a dichas ganancias patrimoniales y la escala progresiva aplicable al total de su renta. Por lo que respecta a las ganancias patrimoniales obtenidas en el plazo de un año o menos, la ventaja de no estar sujetos a un tipo único del 35 % se compensa con la sujeción de los residentes al gravamen de su renta mundial con arreglo a una escala progresiva.

63 En cuanto al primero de estos casos, interesa señalar que las rentas a las que se aplica el tipo único del 15 % no están sujetas al impuesto sobre la renta con arreglo a una escala progresiva. Por lo tanto, no puede afirmarse válidamente que la concesión a los residentes de la ventaja fiscal controvertida, a saber, el gravamen de dichas rentas a un tipo único del 15 %, se compense con la aplicación de una escala progresiva a la hora de gravar las rentas.

64 Por lo que respecta al segundo caso, la ventaja para el contribuyente residente de no estar sujeto a un tipo único del 35 % se compensa, ciertamente, con la desventaja de que las ganancias patrimoniales correspondientes se añadan a su renta global y sean así gravadas con arreglo a una escala progresiva. Sin embargo, no puede excluirse que, aun gravadas de este modo, las ganancias patrimoniales obtenidas por los residentes lo sean menos que las obtenidas por los no residentes.

65 En tales circunstancias, procede concluir que no existe una relación directa entre las ventajas concedidas a los contribuyentes residentes y una compensación resultante de un gravamen fiscal determinado.

66 Por consiguiente, debe desestimarse la alegación del Reino de España según la cual la restricción resultante de la normativa controvertida estaba justificada por la necesidad de garantizar la coherencia del sistema tributario nacional.

67 Como quiera que las estipulaciones del artículo 40 del Acuerdo sobre el EEE revisten el mismo alcance jurídico que las disposiciones del artículo 56 CE, que son fundamentalmente idénticas (véase la sentencia de 11 de junio de 2009, Comisión/Países Bajos, C?521/07, aún no publicada en la Recopilación, apartado 33), las consideraciones anteriores pueden extrapolarse, *mutatis mutandis*, al citado artículo 40.

68 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede estimar fundado el recurso de la Comisión.

69 En tales circunstancias, procede declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 56 CE y 40 del Acuerdo sobre el EEE al tratar de forma diferente, hasta el 31 de diciembre de 2006, las ganancias patrimoniales obtenidas en España según que los sujetos pasivos fuesen residentes o no residentes.

## **Costas**

70 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. Al haber sido desestimados los motivos formulados por el Reino de España, procede condenarlo en costas, conforme a lo solicitado por la Comisión.

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 56 CE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, al tratar de forma diferente, hasta el 31 de diciembre de 2006, las ganancias patrimoniales obtenidas en España según que los sujetos pasivos fuesen residentes o no residentes.**

2) **Condenar en costas al Reino de España.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: español.