

## Versión anonimizada

Traducción

C-388/19 - 1

Asunto C-388/19

### Petición de decisión prejudicial:

#### Fecha de presentación:

17 de mayo de 2019

#### Órgano jurisdiccional remitente:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Portugal) (Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitraje Administrativo — CAAD))

#### Fecha de la resolución de remisión:

30 de abril de 2019

#### Parte demandante:

MK

#### Parte demandada:

Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoridad tributaria y aduanera)

---

Laudo arbitral

### Procedimiento Prejudicial

#### 1. Antecedentes del litigio

El demandante, MK, casado, contribuyente n.º [omissis], con domicilio en París, [omissis], Francia, cuyo Serviço de Finanças Local (Administración tributaria local) es el SLF de Coímbra 2, solicita [omissis] la constitución del Tribunal Arbitral.

El demandante solicita que:

- a) Se declare contraria a Derecho y, en consecuencia, se anule la liquidación del IRS [imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (impuesto sobre la renta de las personas físicas; en lo sucesivo, “IRPF”)] n.º [omissis], de 5 de julio de 2018, por importe de 24 654,22 euros.
- b) Se ordene la devolución del citado importe en concepto de impuesto abonado indebidamente.
- c) Se condene a la Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoridad tributaria y aduanera) al pago de los intereses de demora que se devenguen hasta la fecha de emisión y tramitación de la respectiva nota de crédito, todo ello de conformidad con los artículos 43 y 100 de la LGT [Lei Geral Tributária (Ley General Tributaria)] y del artículo 61 del CPPT [Código de Procedimento e de Processo Tributário (Código de Procedimiento y de Proceso Tributario)].

La parte demandada es la AUTORIDAD TRIBUTARIA Y ADUANERA.

[omissis] el Tribunal Arbitral —integrado por un solo miembro— se constituyó debidamente el 11 de febrero de 2019 y es competente por razón de la materia.

Las partes están debidamente representadas y gozan de personalidad y capacidad jurídicas, así como de legitimación.

La Autoridad Tributaria y Aduanera, que fue notificada el 12 de febrero de 2019, respondió el 18 de marzo de 2019, alegando que la redacción dada al artículo 72 del Código do IRS (Código del IRPF) por la Ley n.º 67-A/2007, de 31 de diciembre, dio lugar a un nuevo marco jurídico que aún no ha sido objeto de examen por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a efectos de la verificación de su compatibilidad con el Derecho de la Unión, puesto que la sentencia dictada por el propio Tribunal de Justicia en el asunto C-443/06 lleva fecha de 11 de octubre de 2007 y, aunque tal sentencia declara la incompatibilidad de la normativa entonces vigente en materia de imposición en Portugal de las plusvalías inmobiliarias de los no residentes, prevista en los artículos 72, apartado 1, y 43, apartado 2, del Código del IRPF, ha sido superada en virtud de las modificaciones antes citadas introducidas en el artículo 72 del Código del IRPF por la Ley n.º 67/2007, de 31 de diciembre, ajustándose de este modo a lo dispuesto en el artículo 56 TCE.

La demandada alega, además, que el actual marco normativo ahora prevé dos opciones alternativas, a saber:

1.<sup>a</sup> La imposición del sujeto pasivo demandante en el presente asunto, con carácter opcional, al tipo de gravamen que le correspondería de conformidad con la tabla prevista en el apartado 1 del artículo 68 del Código del IRPF, en relación con el artículo 42, apartado 3;

2.<sup>a</sup> La imposición, con carácter opcional (como, por lo demás, señaló el demandante) al tipo de gravamen específico del 28 %, con arreglo a lo previsto en

el artículo 72, apartado 1, letra a), del Código del IRPF, sin aplicación de la reducción del 50 % de conformidad con el artículo 43, apartado 2, y por la que le fue liquidado el IRPF adeudado de este modo.

La demandada sugiere, en consecuencia, **que lo procedente es suspender el presente procedimiento arbitral y plantear la cuestión al Tribunal de Justicia de la Unión Europea**, con arreglo al mecanismo de remisión prejudicial (artículo 267 TFUE) que vincula al Estado portugués.

La propuesta de la demandada fue notificada al demandante a efectos del correspondiente procedimiento contradictorio.

El 11 de abril de 2019, el demandante alegó que el asunto ya había sido examinado por los tribunales nacionales, remitiéndose a los siguientes asuntos:

a) Asunto n.º 45/2012-T, de 5 de julio, resuelto en el marco del CAAD sobre la base de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 18 de marzo de 2010 <sup>1</sup> en el asunto C-440/08 y que reproduce parte de dicha sentencia, la cual se cita en el siguiente extracto:

*«El Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronunció en este sentido ([...] en la sentencia citada), en una situación que presenta un paralelismo manifiesto, con la única diferencia de que en aquel asunto estaba en cuestión la infracción del artículo 49 [TFUE] y no la del artículo 63 [TFUE].*

*El Tribunal de Justicia subraya que “la opción de equiparación permite a un sujeto pasivo no residente [...] elegir entre un régimen tributario discriminatorio y otro que supuestamente no lo es”, señalando que esa elección no excluye los efectos discriminatorios del primero de esos dos regímenes tributarios».*

A continuación, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea indica la existencia de una paradoja:

*«[...] si a dicha elección se le reconociese tal efecto, ello supondría [...] reconocer validez a un régimen tributario que, por su carácter discriminatorio, sigue constituyendo, en sí mismo, una violación del artículo 49 TFUE».*

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea concluye que el Tratado:

<sup>1</sup> El objeto de aquel asunto era (en resumen) la aplicación diferenciada de la normativa relativa a una deducción en favor de los trabajadores por cuenta propia residentes de forma diferente a la aplicada a los no residentes, impidiendo que estos contabilizaran las horas de trabajo realizadas en otro Estado miembro [...] — lo cual no presenta un paralelismo con la situación controvertida en el presente asunto, en el que se examina el derecho de los no residentes a optar por el tratamiento fiscal que se aplica a los residentes.

«[...] se opone a una normativa nacional que, por lo que se refiere a la concesión de una ventaja fiscal, [...] tiene efectos discriminatorios respecto a los sujetos pasivos no residentes, aun cuando éstos puedan, en lo que atañe a dicha ventaja, optar por el régimen aplicable a los sujetos pasivos residentes».

Con todo, el demandante reconoce lo siguiente:

— Consta que las consecuencias que se han extraído de la jurisprudencia de la Unión antes citada, en particular de la sentencia Hollmann,<sup>2</sup> dan lugar a una imposición más favorable de las plusvalías inmobiliarias obtenidas por los no residentes en Portugal, que residen en la Unión Europea, que por los residentes, dado que los primeros, además de beneficiarse de igual modo de una reducción del 50 % de la base imponible del IRPF, están sujetos a un tipo de gravamen único del 25 %, que en la mayoría de los casos resultará inferior al correspondiente tipo de gravamen —de carácter progresivo— que se aplica a los residentes de conformidad con la tabla prevista en el apartado 1 del artículo 68 del Código del IRPF, a lo que se suma el hecho de que estos últimos han de incluir en la base imponible la totalidad de sus rendimientos.

El demandante se remite asimismo a la resolución del Tribunal Arbitral, dictada en el asunto n.º 127/2012-T, en la que se declaró [...] que el artículo 43, apartado 2, del Código del IRPF «no se ajusta ni al Derecho comunitario, en el que se incluye la jurisprudencia comunitaria, ni a la jurisprudencia portuguesa».<sup>3</sup>

El demandante también cita el asunto n.º 748/2015-T, de 27 de julio de 2016, en el que se consideró que se había infringido el Derecho comunitario, debido a la incompatibilidad con este Derecho del artículo 43, apartado 2, del Código del IRPF y a la supuesta vulneración de la libre circulación de capitales.<sup>4</sup>

Por último, el demandante se remite al objeto de la decisión del Supremo Tribunal Administrativo (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) en la sentencia de 22 de marzo de 2011, dictada en el asunto n.º 1013/10, de 22 de marzo de 2011 [...], en los siguientes términos:

<sup>2</sup> Cabe señalar asimismo que las modificaciones introducidas en el Código del IRPF por la Autoridad tributaria y aduanera (en aquel momento, DGCI) a través de la Ley n.º 67-A/2007, de 31 de diciembre, a efectos de eliminar la discriminación en el tratamiento tributario de los residentes y de los no residentes en el ámbito de la imposición de las plusvalías inmobiliarias, es posterior a la sentencia Holmann, antes citada.

<sup>3</sup> Procede subrayar asimismo que, a diferencia del presente asunto, en el asunto relativo a la citada resolución el sujeto pasivo no residente no optó por ningún régimen de imposición.

<sup>4</sup> Es preciso observar además que, en aquel asunto, el sujeto pasivo se limitó a hacer constar en su declaración del IRPF modelo 3 su condición de no residente en Portugal, lo que no sucede en el presente asunto.

«Por otra parte, consta que el legislador, mediante la Ley n.º 67-A/2007, de 31 de diciembre (Presupuestos del Estado para 2008), pretende evitar ese trato de favor de los no residentes comunitarios y del Espacio Económico Europeo que obtengan plusvalías inmobiliarias en Portugal, permitiéndoles optar por la imposición de tales rentas en condiciones similares a las aplicables a los residentes en Portugal (véase el texto añadido al artículo 72 del Código del IRPF en sus apartados 7 y 8, actuales apartados 8 y 9, a raíz del cambio de numeración efectuado por el artículo 4 del Decreto-ley n.º 240/09, de 23 de septiembre).

No obstante, de ello no puede extraerse consecuencia alguna para el presente asunto, puesto que fue la Administração Fiscal [Administración tributaria] la que, a raíz de la declaración de los contribuyentes, efectuó la liquidación del impuesto que consideraba adeudado (como, por otra parte, siempre sucede en el IRPF): al tipo de gravamen previsto para los no residentes (25 % con arreglo al artículo 72, apartado 1, del Código del IRPF) y aplicándolo sobre la cuantía total de las plusvalías obtenidas y no solo sobre el 50 % de dicha cuantía (artículo 43, apartado 2, del Código del IRPF), pasando por alto de este modo la jurisprudencia comunitaria y la jurisprudencia de este Supremo Tribunal que siguió la misma línea (véase la sentencia de 16 de enero de 2008, [omissis] n.º 439/06) sobre la incompatibilidad de dicha disposición legal, aplicada de este modo, con el (entonces vigente) artículo 56 TCE (actualmente artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea), exponiendo[se] de este modo al riesgo de que se anulara la liquidación impugnada en proporción a esa parte de la cuantía de las plusvalías, como sucedió efectivamente, habida cuenta de la primacía del Derecho comunitario»,

Sentencia disponible en:  
[http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680236f8e003ea931/5942b010aec666d280237862003e595e?OpenDocument&ExpandSection=i#\\_Section1](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680236f8e003ea931/5942b010aec666d280237862003e595e?OpenDocument&ExpandSection=i#_Section1)

Cabe resaltar que la decisión adoptada en la sentencia del STA —Supremo Tribunal Administrativo— siguió, en el asunto n.º 0439/06, de 16 de enero de 2008, el razonamiento de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, puesto que en aquel momento aún no se encontraban vigentes las modificaciones introducidas por la citada Ley n.º 67-A/2007, de 31 de diciembre.

## 2. Cuestiones de hecho

### 2.1. Hechos probados

- a) El demandante tiene su residencia a efectos fiscales en París, Francia, [omissis], y le corresponde el Serviço Local de Finanças de Coímbra-2 (Administración tributaria local de Coímbra 2) [omissis].

- b) El demandante adquirió el 17 de enero de 2002 la unidad designada por la letra C del inmueble situado en [omissis] inscrita en el catastro del distrito de [omissis], por un importe de 79 807,66 euros, habiendo pagado el impuesto sobre transmisiones patrimoniales sobre dicho importe.
- c) De acuerdo con la correspondiente declaración tributaria, el demandante marco en el anverso de esta, en el Cuadro 8B, la casilla 4 (correspondiente a «no residente»), la casilla 6 (correspondiente a «residente en un país de la UE») y la casilla 7 (optando por la imposición aplicable a los no residentes), excluyendo la opción de la casilla 9 (imposición con arreglo a los tipos de gravamen generales previstos en el artículo 68 del Código del IRPF) y la opción de la casilla 10 (elección de la normativa aplicable a los residentes).
- d) Presentó oportunamente su declaración del IRPF Mod. 3 correspondiente al ejercicio fiscal 2017, a través de Internet, habiendo hecho constar, en el Anexo G (Plusvalías y otros incrementos patrimoniales), el valor de compra y el valor de venta de una vivienda, así como los correspondientes años y gastos y costes de adquisición y de venta.
- e) La Autoridad tributaria y aduanera procedió a la liquidación del IRPF n.º [omissis] de 5 de julio de 2018, por importe de 24 654,22 euros, aplicando a las plusvalías inmobiliarias generadas el tipo de gravamen específico del 28 %, con exclusión, por lo tanto, del 50 % de las plusvalías aplicable a los sujetos pasivos residentes.
- f) El 30 de noviembre de 2018, el demandante impugnó la mencionada liquidación ante el CAAD —Centro de Arbitragem Administrativa—, considerando que la misma era contraria a Derecho debido a la discriminación negativa a la que se le había sometido en relación con los sujetos pasivos residentes, y alegó que esta situación constituía una restricción de la libertad de circulación de capitales prevista en el apartado 1 del artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

[omissis]

[omissis]

### **3. Cuestión de la incompatibilidad con el Derecho de la Unión de la normativa portuguesa en materia de imposición de las plusvalías inmobiliarias.**

3.1 La normativa vigente de Portugal en materia de imposición de las plusvalías inmobiliarias obtenidas por residentes en la Unión Europea es la siguiente:

- a) **Marco normativo** — Modificaciones introducidas en el artículo 72 del Código del IRPF:

a.1- Redacción vigente a 31 de diciembre de 2007, dada por la Ley n.º 55.º-B/2004, de 30 de diciembre:

«Artículo 72

*Tipos de gravamen especiales*

1 - *Las plusvalías y las demás rentas obtenidas por no residentes en territorio portugués que no sean imputables a un establecimiento permanente situado en dicho territorio y que no estén sujetas a una retención en origen de carácter liberatorio tributarán al tipo de gravamen específico del 25 %, o del 15 % cuando se trate de rentas inmobiliarias, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4.*

2 - *Las rentas obtenidas por no residentes en territorio portugués que no sean imputables a un establecimiento permanente situado en dicho territorio tributarán al tipo de gravamen del 25 %;*

3 - *[...]*

4 - *El saldo positivo entre las plusvalías y las minusvalías, resultante de las operaciones previstas en las letras b), e), f) y g) del apartado 1 del artículo 10, tributará al tipo de gravamen del 10 %<sup>5</sup>.»*

a.2- Redacción introducida por la Ley n.º 67-A/2007, de 31 de diciembre, que entró en vigor el 1 de enero de 2008:

«Artículo 72

*Tipos de gravamen especiales*

1- *Las plusvalías y las demás rentas obtenidas por no residentes en territorio portugués que no sean imputables a un establecimiento permanente situado en dicho territorio y que no estén sujetas a una retención en origen de carácter liberatorio tributarán al tipo de gravamen específico del 25 %, o del 15 % cuando se trate de rentas inmobiliarias, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4.*

2- *Las rentas obtenidas por no residentes en territorio portugués que no sean imputables a un establecimiento permanente situado en el dicho territorio tributarán al tipo de gravamen del 25 %;*

<sup>5</sup> Modificación introducida por el Decreto-ley n.º 199/2005, de 7 de noviembre, en el marco de la autorización legislativa concedida en el artículo 4 de la Ley n.º 39-A/2005, de 29 de julio, y de conformidad con lo dispuesto en las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 198 de la Constitución.

3- [...]

4- *El saldo positivo entre las plusvalías y las minusvalías, resultante de las operaciones previstas en las letras b), e), f) y g) del apartado 1 del artículo 10, tributará al tipo de gravamen del 10 %.*

5- [...]

6- [...]

7- *Los residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, siempre que, en este último caso, exista intercambio de información en materia fiscal, podrán optar, en relación con las rentas a que se refieren los apartados 1 y 2, por la imposición de tales rendimientos al tipo de gravamen que, de acuerdo con la tabla prevista en el apartado 1 del artículo 68, sería aplicable en caso de que estos fueran obtenidos por residentes en territorio portugués.*

8- *A efectos de la determinación del tipo de gravamen mencionado en el apartado anterior, se tendrán en cuenta todas las rentas, incluidas las obtenidas fuera de dicho territorio, en las mismas condiciones que se aplican a los residentes.*

a.3- Redacción introducida por la Ley n.º 82-E/2014, de 31 de diciembre, que entró en vigor el 1 de enero de 2015:

7- *(Derogado)*

8- [...]

9- *Los residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, siempre que, en este último caso, exista intercambio de información en materia fiscal, podrán optar, en relación con las rentas a que se refieren las letras a) y b) del apartado 1 y el apartado 2, por la imposición de tales rendimientos al tipo de gravamen que, de acuerdo con la tabla prevista en el apartado 1 del artículo 68, sería aplicable en caso de que estos fueran obtenidos por residentes en territorio portugués.*

10- *A efectos de la determinación del tipo de gravamen mencionado en el apartado anterior, se tendrán en cuenta todas las rentas, incluidas las obtenidas fuera de dicho territorio, en las mismas condiciones que se aplican a los residentes.*

11- [...]

12- [...]»



a.4) Redacción dada al artículo 43, apartado 2, del Código del IRPF por la Ley n.º 42/2016, de 28 de diciembre (OE/2013), aplicable a la situación controvertida en el presente asunto:

#### Artículo 43

##### Plusvalías

1- El valor de las rentas calificadas de plusvalías corresponderá al saldo resultante de la compensación entre las plusvalías y las minusvalías obtenidas en el mismo ejercicio, calculadas conforme a lo dispuesto en los siguientes artículos.

2- El saldo a que se refiere el apartado anterior, relativo a las transmisiones efectuadas por residentes previstas en las letras a),<sup>6</sup> c) y d) del apartado 1 del artículo 10, ya sea positivo o negativo, se considerará únicamente en el 50 % de su valor.

[...]

**b) Modificación en los formularios de declaración** — Modificaciones introducidas en la Declaración del IRPF Modelo 3 vigente a partir de 2009 (relativa a las rentas obtenidas en el año 2008 y en ejercicios posteriores), a que se refiere el artículo 57 del Código del IRPF, cuyo modelo fue utilizado por el demandante, en su declaración presentada en relación con el ejercicio fiscal de 2017:

b.1 - Anverso de la declaración — Cuadro 8 B:

Casilla 4 - No residentes (marcada por el demandante)

Casilla 6 - Residencia en un país de la UE o del EEE (en ella se indica el código 250 — relativo a Francia)

Casilla 7 - El demandante opta por la imposición con arreglo al régimen general (por ser residente en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo)

Casilla 10 - Opción por la imposición con arreglo a la normativa aplicable a los residentes (artículo 17.º-A del Código del IRPF) — No fue marcada por el demandante.

<sup>6</sup> La letra a) del apartado 1 del artículo 10 de dicho Código tiene la siguiente redacción:

«a) **La transmisión a título oneroso de derechos reales sobre bienes inmuebles y la afectación de cualesquiera bienes del patrimonio privado a la actividad empresarial y profesional ejercida a título individual por su propietario».**

Es evidente que el artículo 56 TCE (actualmente artículo 63 TFUE) prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales, no solo entre Estados miembros, sino también entre Estados miembros y terceros países.

Asimismo, cabe remitirse a la jurisprudencia dimanante de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de octubre de 2007, dictada en el asunto C-443/06 (Hollmann), en la que se declaró lo siguiente:

*«El artículo 56 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que, como la controvertida en el litigio principal,<sup>7</sup> somete las plusvalías resultantes de la cesión de un bien inmueble situado en un Estado miembro, en este caso, Portugal, por un residente en otro Estado miembro a una carga fiscal superior a la aplicada por este mismo tipo de operación a las plusvalías obtenidas por un residente en el Estado en el que está situado el inmueble.»*

A pesar de la sentencia que acaba de citarse, este Tribunal Arbitral sigue albergando dudas acerca de si la situación controvertida en el presente asunto puede equipararse íntegramente a la que fue objeto del asunto C-443/06, puesto que la normativa hoy en vigor ya no es la misma que la entonces vigente, permitiéndose actualmente que el residente en un Estado miembro pueda evitar el cuestionado tratamiento desigual si opta por ser tratado como residente, con todas las consecuencias legales, en igualdad de condiciones con la normativa aplicable a los residentes.

## **7. Parte dispositiva**

En virtud de todo lo expuesto, y precisamente porque el actual marco jurídico y fiscal portugués en materia de imposición al IRPF de las plusvalías inmobiliarias obtenidas en Portugal por residentes en la Unión Europea, así como la propia obligación de presentar las correspondientes declaraciones, ya no son los que estaban vigentes en el momento en que se dictó la sentencia —citada por el demandante— del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de noviembre de 2007, asunto C 443/06 (Hollmann), como consecuencia de las modificaciones antes mencionadas, en particular a raíz de la inclusión de los apartados 7 y 8 (actualmente apartados 9 y 10) en el artículo 72 del Código del IRPF por la Ley n.º 67-A/2007, de 31 de diciembre,

este Tribunal Arbitral decide:

<sup>7</sup> Se trata de un recurso de la Hacienda nacional sobre una cuestión idéntica a la suscitada en el presente asunto, pero que, a diferencia de lo que ocurre en este último, se sitúa temporalmente antes de las modificaciones introducidas en el artículo 72 del Código del IRPF por la Ley 67-A/2007, de 31 de diciembre (Ley de OE/20008).

1- **Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con arreglo a la letra a) del artículo 267 TFUE, la siguiente cuestión prejudicial necesaria para poder emitir su fallo en el presente asunto:**

**Cuestión:**

¿Deben interpretarse las disposiciones combinadas de los artículos 12, 56, 57 y 58 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea [actualmente artículos 18, 63, 64 y 65 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea] en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el presente asunto (apartado 2 del artículo 43 del Código del IRPF, aprobado por el Decreto-ley n.º 442-A/88, de 30 de noviembre, en la redacción que le dio la Ley n.º 109-B/2001, de 27 de diciembre), con las modificaciones introducidas por la Ley n.º 67-A/2007, de 31 de diciembre, mediante la inclusión de los apartados 7 y 8 (actualmente apartados 9 y 10) en el artículo 72 del Código del IRPF, que tiene por objeto permitir que las plusvalías resultantes de la venta de inmuebles situados en un Estado miembro (Portugal) por un residente de otro Estado miembro de la Unión Europea (Francia) no estén sujetas, **con carácter opcional**, a una carga fiscal superior a la que se aplicaría, en este mismo tipo de operación, a las plusvalías obtenidas por un residente del Estado en el que están situados los inmuebles?

[omissis]

Lisboa, 30 de abril de 2019

El Árbitro,

(José Rodrigo de Castro)

[omissis] [omissis]