

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081265

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 18 de marzo de 2021

Sala 1.^a

Asunto n.º C-388/19

SUMARIO:

Impuestos sobre la renta. Impuesto sobre las plusvalías inmobiliarias. Base imponible. Elección de tributación según las mismas modalidades que los residentes. Libre circulación de capitales. Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, si los arts. 18 y 63 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro que, para permitir que las plusvalías procedentes de la venta de bienes inmuebles situados en ese Estado miembro por un sujeto pasivo residente en otro Estado miembro no estén sujetas a una carga fiscal superior a la que se aplicaría para ese mismo tipo de operación a las plusvalías obtenidas por un residente del primer Estado miembro, supedita el régimen fiscal aplicable a la elección del sujeto pasivo. La STCE de 11 de octubre de 2007, C-443/06, (NFJ029121), ya declaró que la fijación de una base imponible del 50 % para las plusvalías obtenidas únicamente por los sujetos pasivos residentes en Portugal, que no se aplicaba a los no residentes, suponía una restricción a los movimientos de capitales prohibida por el art. 63 TFUE que no podía justificarse por la necesidad de garantizar la coherencia del régimen fiscal. La posibilidad de que las personas residentes en la Unión o en el EEE opten por un régimen fiscal análogo al que se aplica a los residentes portugueses, y se beneficien así de la reducción del 50 % permite a un contribuyente no residente, optar entre un régimen fiscal discriminatorio y otro que no lo es. Tal elección no puede excluir, en el caso de autos, los efectos discriminatorios del primero de estos dos regímenes tributarios. 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 art.63 TFUE (Vid., STJUE de 18 de marzo de 2010, C-440/08 (NSJ033736). Un régimen nacional restrictivo de una libertad fundamental garantizada por el TFUE, en este caso la libre circulación de capitales, sigue siendo también incompatible con el Derecho de la Unión, aun cuando su aplicación sea facultativa. De ello se deduce que la posibilidad de que, en el litigio principal, el contribuyente no residente opte por tributar según las mismas modalidades que las aplicables a los contribuyentes residentes no puede hacer que la restricción sea compatible con el Tratado. Por tanto, el TJUE considera que el art. 63 TFUE, en relación con el art.65 TFUE, debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro que, para permitir que las plusvalías procedentes de la venta de bienes inmuebles situados en ese Estado miembro por un sujeto pasivo residente en otro Estado miembro no estén sujetas a una carga fiscal superior a la que se aplicaría para ese mismo tipo de operación a las plusvalías obtenidas por un residente del primer Estado miembro, supedita el régimen fiscal aplicable a la elección del sujeto pasivo.

PRECEPTOS:

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), arts. 18, 63, 65 y 267.

PONENTE:

Don N. Jääskinen.

En el asunto C-388/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) [Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitraje Administrativo — CAAD), Portugal], mediante resolución de 30 de abril de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de mayo de 2019, en el procedimiento entre

MK

y

Autoridade Tributária e Aduaneira,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. J.-C. Bonichot, Presidente de Sala, y el Sr. L. Bay Larsen, la Sra. C. Toader, el Sr. M. Safjan y el Sr. N. Jääskinen (Ponente), Jueces;
Abogado General: Sr. G. Hogan;
Secretario: Sr. M. Longar, administrador;
habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 1 de octubre de 2020;
consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de MK, por el Sr. A. Gaspar Schwalbach, abogado;
– en nombre del Gobierno portugués, por el Sr. L. Inez Fernandes y las Sras. S. Jaulino, H. Gomes Magno y P. Barros da Costa, en calidad de agentes;
– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. M. Afonso y N. Gossement y por el Sr. W. Roels, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 19 de noviembre de 2020;
dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 18 TFUE y 63 a 65 TFUE.

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre MK y la Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoridad Tributaria y Aduanera, Portugal; en lo sucesivo, «AT») en relación con la liquidación practicada por esta última sobre los ingresos de MK correspondientes al ejercicio 2017.

Marco jurídico

3. El artículo 43, titulado «Plusvalías», del Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Código del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «CIRS»), disponía en sus apartados 1 y 2:

«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), c) y d) del apartado 1 del artículo 10, ya sea positivo o negativo, se considerará únicamente en el 50 % de su valor.»

4. En el artículo 68, apartado 1, del CIRS figura la escala de tipos progresiva de tramos del impuesto. En 2017, el tipo de gravamen máximo del 48 % se aplicaba a los rendimientos imponibles superiores a 80 640 euros.

5. Con arreglo al artículo 68 *bis* de dicho Código, era de aplicación un impuesto de solidaridad adicional del 2,5 % a los rendimientos imponibles por cuantía de entre 80 000 y 250 000 euros y, más allá de dicho importe, el mencionado tipo de gravamen ascendía al 5 %.

6. El artículo 72 del CIRS, titulado «Tipos de gravamen especiales», establecía, en particular, las siguientes disposiciones:

«1 — Tributarán al tipo autónomo del 28 %:

a) las plusvalías a las que se hace mención en las letras a) y d) del apartado 1 del artículo 10, obtenidas por no residentes en territorio portugués, siempre y cuando no sean imputables a un establecimiento permanente situado en dicho territorio;

[...]

9 — Los residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo [(EEE)], 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.

[...]

Litigio principal y cuestión prejudicial

7. MK es residente fiscal en Francia.

8. El 17 de enero de 2002, MK adquirió un inmueble situado en Portugal por un importe de 79 807,66 euros.

9. El 17 de julio de 2017, MK vendió dicho inmueble por un importe de 180 000 euros.

10. El 31 de mayo de 2018, MK presentó su declaración periódica de ingresos, en la que, además de los rendimientos inmobiliarios por importe de 8 800 euros, hizo constar la venta de dicho inmueble y los gastos y costes de adquisición y venta de este.

11. MK marcó en el anverso de dicha declaración, en el cuadro 8B, la casilla 4 (correspondiente a «no residente»), la casilla 6 (correspondiente a «residente en un país de la Unión Europea») y la casilla 7 (optando por la imposición aplicable a los no residentes), y excluyó la opción de la casilla 9 (imposición con arreglo a los tipos de gravamen generales previstos en el artículo 68 del CIRS) y la opción de la casilla 10 (elección de la normativa aplicable a los residentes).

12. El 5 de julio de 2018, la AT procedió a una liquidación por importe de 24 654,22 euros en concepto de impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio 2017, aplicando a la totalidad del saldo positivo de la plusvalía inmobiliaria el tipo único del 28 % aplicable a los no residentes, en virtud del artículo 72, apartado 1, del CIRS, conforme a la elección realizada por MK en su declaración del IRPF.

13. El 30 de noviembre de 2018, MK impugnó la mencionada liquidación ante el órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) [Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitraje Administrativo — CAAD), Portugal], por considerar que esta era contraria a Derecho en la medida en que se basaba en una normativa que discrimina a los sujetos pasivos residentes en el territorio de un Estado miembro distinto de la República Portuguesa (en lo sucesivo, «no residentes») en relación con los sujetos pasivos residentes en Portugal, y alegó que, de conformidad con lo declarado por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 11 de octubre de 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), este marco jurídico constituye una restricción de la libertad de circulación de capitales prevista en el artículo 63 TFUE, apartado 1.

14. Ante el órgano jurisdiccional remitente, la AT alega que el marco jurídico aplicable a los hechos del litigio principal es diferente del aplicable a los hechos que dieron lugar a la sentencia de 11 de octubre de 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600). Ciertamente, recuerda que, en dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 43, apartado 2, del CIRS, que establecía que solo se tendrían en cuenta las plusvalías obtenidas por sujetos pasivos residentes en Portugal hasta el 50 % de su importe, daba lugar a una carga fiscal más gravosa para los no residentes y constituía, por ello, una restricción a los movimientos de capitales prohibida por el artículo 63 TFUE.

15. No obstante, la AT precisa que, a raíz de la sentencia de 11 de octubre de 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), el legislador portugués modificó el marco normativo aplicable al introducir en el artículo 72, apartados 9 y 10, del CIRS la posibilidad de que los no residentes optaran por un régimen impositivo análogo al que se aplica a los residentes portugueses y se beneficiasen así de la reducción del 50 % prevista en el artículo 43, apartado 2, del CIRS y de tipos progresivos, siempre que presentasen una declaración fiscal en Portugal sobre sus rentas mundiales. Ahora bien, en el caso de autos, MK optó por el régimen fiscal previsto en el artículo 72, apartado 1, del CIRS y no por el previsto en el artículo 72, apartados 9 y 10, de este.

16. Sin embargo, MK recuerda que el Tribunal de Justicia ha declarado, en un asunto relativo a la libertad de establecimiento, que una elección entre un régimen tributario discriminatorio y otro régimen tributario que supuestamente no lo es no puede excluir los efectos discriminatorios del primero de esos dos regímenes tributarios (sentencia de 18 de marzo de 2010, Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, apartados 50 y 51).

17. Así pues, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si las modificaciones introducidas en la legislación fiscal portuguesa a raíz de la sentencia de 11 de octubre de 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), a saber, en particular, la introducción de la posibilidad de que los no residentes opten, con arreglo al artículo 72, apartados 9 y 10, del CIRS, por un régimen fiscal análogo al que se aplica a los residentes y se acojan así a la reducción del 50 % prevista en el artículo 43, apartado 2, de dicho Código, son suficientes para subsanar la restricción a los movimientos de capitales puesta de manifiesto por el Tribunal de Justicia en dicha sentencia.

18. En estas circunstancias, el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) [Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitraje Administrativo — CAAD)] resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse las disposiciones combinadas de los artículos [18 TFUE y 63 a 65 TFUE] en el sentido de que se oponen a una normativa nacional como la controvertida en el presente asunto (artículo 43, apartado 2, del [CIRS]) con las modificaciones introducidas mediante la [inclusión de los apartados 9 y 10 en el artículo 72 del mencionado Código] con el fin de 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 [...] (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?»

Sobre la cuestión prejudicial

19. Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 18 TFUE y 63 a 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro que, para permitir que las plusvalías procedentes de la venta de bienes inmuebles situados en ese Estado miembro por un sujeto pasivo residente en otro Estado miembro no estén sujetas a una carga fiscal superior a la que se aplicaría para ese mismo tipo de operación a las plusvalías obtenidas por un residente del primer Estado miembro, supedita el régimen fiscal aplicable a la elección del sujeto pasivo.

Sobre los principios y libertades aplicables

20. Con carácter preliminar, es preciso recordar que, según reiterada jurisprudencia, el artículo 18 TFUE no está destinado a aplicarse de manera independiente más que en situaciones reguladas por el Derecho de la Unión para las que el Tratado FUE no prevé normas específicas que prohíban la discriminación (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de octubre de 2007, Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, apartado 28 y jurisprudencia citada).

21. Ahora bien, el Tratado FUE prevé en su artículo 63 una norma específica de no discriminación en el ámbito de la libre circulación de capitales (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de octubre de 2007, Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, apartado 29 y jurisprudencia citada).

22. Además, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deriva que la liquidación de una inversión inmobiliaria, como la controvertida en el litigio principal, constituye una operación de movimiento de capitales (sentencia de 11 de octubre de 2007, Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, apartado 31 y jurisprudencia citada).

23. De ello se desprende que la transmisión de un bien inmueble situado en el territorio de un Estado miembro realizada a título oneroso por personas físicas no residentes está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 63 TFUE.

24. Por otra parte, dado que en la resolución de remisión no se hace referencia a ningún elemento que pueda hacer que tal operación esté comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 64 TFUE, no procede, en el caso de autos, examinar la cuestión a la luz de las disposiciones de dicho artículo.

Sobre la libre circulación de capitales

25. Procede recordar que el artículo 63 TFUE prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales entre los Estados miembros, sin perjuicio de las justificaciones previstas en el artículo 65 TFUE.

26. En el presente asunto, de la petición de decisión prejudicial se desprende que los artículos 43, apartado 2, y 72, apartado 1, del CIRS establecían, en caso de plusvalías obtenidas con ocasión de la transmisión a título

oneroso de un bien inmueble situado en Portugal, normas fiscales diferentes en función de que los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta fueran o no residentes en el territorio de dicho Estado miembro.

27. En particular, a tenor del artículo 43, apartado 2, del CIRS, las plusvalías obtenidas por residentes con motivo de la transmisión de bienes inmuebles situados en Portugal se consideraban únicamente en un 50 % de su valor. En cambio, para los no residentes, el artículo 72, apartado 1, del CIRS preveía la imposición de esas mismas plusvalías sobre la totalidad de su importe al tipo autónomo del 28 %.

28. De ello se deduce que, con arreglo a estas disposiciones, la base imponible de este tipo de plusvalías no era la misma para los residentes y para los no residentes. En el supuesto de obtención de plusvalías por la venta de un mismo inmueble situado en Portugal, pesaba sobre los no residentes una carga fiscal superior que la que se aplicaba a los residentes, de tal modo que la situación en que se encontraban los primeros era menos favorable que la de estos últimos (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de octubre de 2007, Hollman, C-443/06, EU:C:2007:600, apartado 37).

29. En efecto, mientras que, en virtud del artículo 72, apartado 1, del CIRS, un no residente tributaba a un tipo del 28 % aplicado sobre una base imponible que representaba la totalidad de las plusvalías obtenidas, la toma en consideración únicamente de la mitad de la base imponible de las plusvalías obtenidas por un residente permitía a este último beneficiarse sistemáticamente de una carga fiscal inferior por ese concepto, cualquiera que fuera el tipo impositivo aplicado al conjunto de sus rendimientos, puesto que, según las observaciones formuladas por el Gobierno portugués, los rendimientos de los residentes estaban sujetos a impuesto basado en una escala de tipos impositivos progresivos, siendo el tipo impositivo más alto el 48 %, a pesar de que se pueda aplicar un impuesto de solidaridad adicional del 2,5 % a los rendimientos imponibles entre 80 000 y 250 000 euros y del 5 % por encima de esa cantidad.

30. Pues bien, el Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de declarar, en la sentencia de 11 de octubre de 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), apartado 40, que la fijación, por el artículo 43, apartado 2, del CIRS, de una base imponible del 50 % para las plusvalías obtenidas únicamente por los sujetos pasivos residentes en Portugal, que no se aplicaba a los no residentes, suponía una restricción a los movimientos de capitales prohibida por el artículo 63 TFUE.

31. Esta apreciación no queda desvirtuada por el apartado 44 de la sentencia de 19 de noviembre de 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765), en la que el Tribunal de Justicia declaró que una diferencia de trato entre los contribuyentes no residentes y los contribuyentes residentes que consiste en que los ingresos brutos de los primeros están sujetos a una tributación definitiva a un tipo único mediante una retención en la fuente, mientras que los ingresos netos de los segundos están gravados conforme a un baremo progresivo acompañado de una reducción general, es compatible con el Derecho de la Unión, ya que tal constatación está supeditada, no obstante, al requisito de que el tipo único no sea superior al tipo que resulte de la aplicación efectiva para el interesado del baremo progresivo a los ingresos netos que superen la reducción general. Pues bien, en el caso de autos, como se desprende del apartado 29 de la presente sentencia, el régimen tributario diferenciado de que se trata da lugar a que los no residentes estén sistemáticamente sujetos a una carga fiscal superior a la aplicada a los residentes en caso de obtención de plusvalías por la venta de inmuebles.

32. En estas circunstancias, la fijación de una base imponible del 50 % para las plusvalías obtenidas por todos los sujetos pasivos residentes en Portugal y no para los sujetos pasivos no residentes que hayan optado por el régimen fiscal previsto en el artículo 72, apartado 1, del CIRS constituye una restricción a los movimientos de capitales prohibida por el artículo 63 TFUE, apartado 1.

33. Por consiguiente, procede comprobar si tal restricción puede considerarse objetivamente justificada, a la luz del artículo 65 TFUE, apartados 1 y 3.

Sobre la existencia de una justificación de las restricciones a la libre circulación de capitales con arreglo al artículo 65 TFUE, apartados 1 y 3

34. Del apartado 1 del artículo 65 TFUE, en relación con el apartado 3 del mismo artículo, resulta que los Estados miembros pueden distinguir, en su normativa nacional, entre los contribuyentes residentes y los no residentes, siempre que dicha distinción no constituya ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales.

35. Por lo tanto, procede distinguir entre el trato diferenciado permitido por el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), y las discriminaciones arbitrarias prohibidas por el apartado 3 de este mismo artículo. A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, para que disposiciones fiscales nacionales como los artículos 43, apartado 2, y 72, apartado 1, del CIRS puedan considerarse compatibles con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de octubre de 2007, Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, apartados 44 y 45 y jurisprudencia citada).

36. Pues bien, en el caso de autos, la diferencia de trato entre los sujetos pasivos residentes y los sujetos pasivos no residentes prevista por la normativa portuguesa afecta a situaciones objetivamente comparables. Además, esta diferencia de trato no está justificada por una razón imperiosa de interés general.

37. Por lo que respecta, en primer lugar, al carácter comparable de las situaciones, procede recordar que el Tribunal de Justicia ya declaró en el apartado 50 de la sentencia de 11 de octubre de 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), primero, que la imposición de las plusvalías resultantes de la cesión de un inmueble se refiere, a tenor de los artículos 43, apartado 2, y 72, apartado 1, del CIRS, a un solo tipo de los rendimientos obtenidos por los sujetos pasivos, ya sean residentes o no residentes; segundo, que esta imposición atañe a ambas categorías de sujetos pasivos, y, tercero, que el Estado miembro donde se origina la renta imponible es siempre la República Portuguesa.

38. De lo anterior y, en particular, del apartado 29 de la presente sentencia se desprende que no existe ninguna diferencia objetiva de situación entre los contribuyentes residentes y los contribuyentes no residentes que pueda justificar una desigualdad de trato fiscal entre ellos en virtud de los artículos 43, apartado 2, y 72, apartado 1, del CIRS en lo que respecta a la tributación del saldo positivo de las plusvalías obtenidas como consecuencia de la transmisión de bienes inmuebles situados en Portugal. Por lo tanto, la situación en la que se encuentra un contribuyente no residente, como MK, es comparable a la de un contribuyente residente.

39. Esta afirmación no queda desvirtuada por la *ratio legis* del artículo 43, apartado 2, del CIRS, el cual prevé la reducción del 50 % aplicable a las plusvalías obtenidas por los residentes, que, según el Gobierno portugués, consiste en evitar la tributación excesiva de estos rendimientos considerados anormales y fortuitos, ya que nada permite excluir que esta consideración pueda afectar alguna vez a los sujetos pasivos no residentes.

40. Por lo que respecta, en segundo lugar, a la existencia de justificaciones basadas en razones imperiosas de interés general, procede señalar que el Gobierno portugués no menciona la existencia de tales razones. No obstante, alega que, en el marco de la tributación del saldo positivo de las plusvalías inmobiliarias obtenidas en Portugal, el artículo 43, apartado 2, del CIRS tiene por objeto evitar penalizar a los sujetos pasivos residentes en Portugal o a los sujetos pasivos no residentes que decidan tributar como tales con arreglo al artículo 72, apartados 9 y 10, del CIRS debido a que se les aplica un tipo progresivo.

41. Pues bien, en los apartados 58 a 60 de la sentencia de 11 de octubre de 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), el Tribunal de Justicia consideró que la ventaja fiscal de que disfrutaban los residentes, consistente en la reducción a la mitad de la base imponible de las plusvalías obtenidas, excedía en cualquier caso la contrapartida correspondiente, consistente en la imposición de todos sus rendimientos a un tipo progresivo. En consecuencia, el Tribunal de Justicia consideró, en el asunto que dio lugar a dicha sentencia, que no se había demostrado la existencia de una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trata y la compensación de dicha ventaja mediante un gravamen fiscal determinado y que, por tanto, la restricción resultante de la normativa nacional controvertida no podía justificarse por la necesidad de garantizar la coherencia del régimen fiscal.

Sobre la elección de tributación según las mismas modalidades que los residentes

42. Procede señalar, en primer lugar, que la posibilidad de que las personas residentes en la Unión o en elEEE opten, en virtud del artículo 72, apartados 9 y 10, del CIRS, por un régimen fiscal análogo al que se aplica a los residentes portugueses, y se beneficien así de la reducción del 50 % prevista en el artículo 43, apartado 2, de dicho Código, permite a un contribuyente no residente, como MK, optar entre un régimen fiscal discriminatorio, a saber, el previsto en el artículo 72, apartado 1, del CIRS, y otro que no lo es.

43. Pues bien, ha de indicarse, a este respecto, que tal elección no puede excluir, en el caso de autos, los efectos discriminatorios del primero de estos dos regímenes tributarios.

44. Efectivamente, 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 63 TFUE (véase la sentencia de 18 de marzo de 2010, Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, apartado 52).

45. Por otra parte, como ya ha tenido ocasión de precisar el Tribunal de Justicia, un régimen nacional restrictivo de una libertad fundamental garantizada por el Tratado FUE, en este caso la libre circulación de capitales, sigue siendo también incompatible con el Derecho de la Unión, aun cuando su aplicación sea facultativa (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de marzo de 2010, Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, apartado 53 y jurisprudencia citada).

46. De ello se deduce que la posibilidad de que, en el litigio principal, el contribuyente no residente opte por tributar según las mismas modalidades que las aplicables a los contribuyentes residentes no puede hacer que la restricción señalada en el apartado 32 de la presente sentencia sea compatible con el Tratado.

47. Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 63 TFUE, en relación con el artículo 65 TFUE, debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro que, para permitir que las plusvalías procedentes de la venta de bienes inmuebles situados en ese Estado miembro por un sujeto pasivo residente en otro Estado miembro no estén sujetas a una carga fiscal superior a la que se aplicaría para ese mismo tipo de operación a las plusvalías obtenidas por un residente del primer Estado miembro, supedita el régimen fiscal aplicable a la elección del sujeto pasivo.

Costas

48. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

El artículo 63 TFUE, en relación con el artículo 65 TFUE, debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro que, para permitir que las plusvalías procedentes de la venta de bienes inmuebles situados en ese Estado miembro por un sujeto pasivo residente en otro Estado miembro no estén sujetas a una carga fiscal superior a la que se aplicaría para ese mismo tipo de operación a las plusvalías obtenidas por un residente del primer Estado miembro, supedita el régimen fiscal aplicable a la elección del sujeto pasivo.

Firmas

* Lengua de procedimiento: portugués.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.