

DOCUMENTOS

N.I.P.O.: 634-13-027-7

**LA VIGENCIA DEL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD
FISCAL COMO MECANISMO CORRECTOR DE LA
EXTENSIÓN DE LAS LIBERTADES COMUNITARIAS A LOS
SISTEMAS FISCALES DE LOS ESTADOS MIEMBROS**

*Autores: José Manuel Iglesias Casais
Natalia Lobato Mosquera*
Universidad de Santiago de Compostela

DOC. n.º 9/2013



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

1. PUNTO DE PARTIDA: EL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD EN LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA
2. LA COHERENCIA DEL SISTEMA FISCAL NACIONAL
 - 2.1. - Su invocación ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto de las libertades comunitarias vulneradas -
 - 2.2. - Requisitos exigidos para estimarla -
 - 2.2.1. - Vínculo directo entre ventaja fiscal y un gravamen correlativo -
 - 2.2.2. - En relación con un mismo impuesto y un mismo contribuyente -
 - 2.3. - Evolución de la doctrina jurisprudencial -
 - 2.3.1. - Consideraciones previas -
 - 2.3.2. - Aspectos de la causa de justificación que han incidido en su evolución -
3. SALVAGUARDA DEL REPARTO EQUILIBRADO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA ENTRE LOS ESTADOS MIEMBROS
 - 3.1. - Introducción -
 - 3.2. - Utilización como causa legitimadora de medidas nacionales tendentes a evitar un uso abusivo de las libertades comunitarias -
 - 3.2.a. - Compensación transfronteriza de pérdidas -
 - 3.2.b. - Normas anti-abuso -
 - 3.2.c. - Retención en origen sobre los dividendos distribuidos a entidades no residentes no incluidas en el ámbito de aplicación de la Directiva -
 - 3.2.d. - Imposición de salida -

1. PUNTO DE PARTIDA: EL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD EN LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA

Entendido en un sentido material, tal y como defiende LÓPEZ ESPADAFOR, la territorialidad hace referencia “a los puntos de conexión con el territorio del Estado impositor de las manifestaciones de riqueza sometidas a gravamen, esto es, a la vinculación territorial que la norma tributaria prevé de la materia imponible”¹. Existen impuestos que utilizan puntos de conexión objetivos con el territorio del Estado que establece el impuesto (por ejemplo, que el acto o la situación se produzcan en dicho territorio), en cuyo caso la nota de la territorialidad, como señala este autor, es más que evidente. Sin embargo, cuando se utiliza como punto de conexión la residencia, la conexión con el territorio ya no parece tan clara. De hecho, en la doctrina existen opiniones diferentes en relación con la consideración de la residencia como un criterio de conexión de naturaleza territorial², o, por el contrario, personal³.

El principio de territorialidad fiscal fue reconocido por el Tribunal de Justicia en su sentencia *Futura Participations y Singer*⁴, en la que el Tribunal de Justicia estimó que una normativa nacional como la luxemburguesa, que supeditaba la compensación de pérdidas anteriores solicitada por un sujeto no residente (que actuase en dicho Estado a través de una sucursal) al requisito de que dichas pérdidas guardasen relación económica con rendimientos obtenidos por el sujeto pasivo en dicho Estado⁵, no suponía una discriminación prohibida por el Tratado⁶.

Para llegar a tal afirmación, el Tribunal partió de que, para el cálculo de la base imponible de los sujetos pasivos no residentes, sólo se tenían en cuenta los beneficios y las pérdidas procedentes de sus actividades luxemburguesas. Situación que difería sustancialmente de aquella en la que se encontraban los sujetos residentes gravados por la totalidad de sus rendimientos (renta obtenida a nivel mundial) sin que su base imponible se viese limitada a los rendimientos procedentes de sus actividades luxemburguesas. De ahí que concluyese que no podía considerarse “que dicho régimen, que se atiene al principio tributario de territorialidad, implique una discriminación manifiesta o encubierta prohibida por el Tratado”.

En nuestra opinión, la referida sentencia no hace sino reconocer la diferente situación de partida en la que se encuentran sociedades residentes y no residentes desde el punto de vista de su sometimiento a la imposición sobre la renta, en la medida en que el alcance de la tributación al que puede someterse a un sujeto pasivo por obligación real (limitada a los rendimientos de signo positivo y negativo que el no residente obtiene en el Estado de acogida, esto es, a los ingresos y gastos que se deriven de las actividades que éste realiza en su territorio) es distinto al de la tributación a la que puede someterse por obligación personal (renta mundial atemperada por exenciones y deducciones que eviten la doble imposición).

Este distinto punto de partida puede justificar el tratamiento diverso por parte de una normativa nacional y justificar, por lo tanto, que se deniegue al no residente el disfrute de una ventaja fiscal concedida al residente cuando la misma no está ligada o no responde a la actividad efectivamente desarrollada

¹ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “El criterio de territorialidad en la actual LGT”, en *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo I; dir. MARTÍNEZ DE PISÓN, J. A.; COLLADO YURRITA, M. A. y ZORNOZA PÉREZ, J.; Aranzadi, Cizur Menor, 2010, pp. 378.

² FERREIRO LAPATZA señala que para la determinación de quién o qué hechos o relaciones quedan sujetos a la norma tributaria se pueden seguir dos criterios que responden a dos principios distintos: el *principio de personalidad*, basado en un vínculo de ciudadanía o nacionalidad; y el *principio de territorialidad*, basado en una relación real del hecho imponible o de alguno de sus elementos o de las personas que lo realizan con el territorio del Estado impositor. Entre los puntos de conexión posibles en aplicación de este segundo principio se encontraría el de la residencia. “Comentario al artículo 4.º.1”, en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1983, pp. 66 y 67.

³ Para un exhaustivo análisis de los diferentes principios de sujeción fiscal y los puntos de conexión puede verse SERRANO ANTÓN, F.: “¿Hacia la unificación del Derecho tributario para residentes y no residentes? (Un estudio sobre los principios de sujeción fiscal: territorialidad, residencia y nacionalidad en la Constitución Española, en el Derecho comunitario, en la Ley General Tributaria y en la Ley Orgánica sobre los Derechos y Libertades de los extranjeros de España)”, en *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*; coord. por MARTÍN DÉGANO, I.; VAQUERA GARCÍA, A. y MENÉNDEZ GARCÍA, G.; Vol. 1, 2005, pp. 167-206.

⁴ STJUE de 15 de mayo de 1997, Asunto C-250/95.

⁵ Requisito al que se añadía la necesidad de que durante el ejercicio en el que se produjeron las pérdidas, el sujeto pasivo hubiera llevado y conservado en dicho Estado una contabilidad relativa a las actividades ejercidas en él.

⁶ STJUE, *Futura Participations y Singer*, antes citada, apartado 22.

en dicho territorio (territorialidad); pero tal planteamiento inicial no basta, siendo necesario examinar, en cada caso concreto, si las posiciones de residente y no residente en relación con el objetivo y finalidad de la norma controvertida no son realmente equiparables⁷.

Sin embargo, no bastaría por sí solo el principio de territorialidad para que el Estado de residencia denegase el disfrute de una ventaja a un residente basándose en que dicho Estado no grava los rendimientos derivados de las actividades desarrolladas en el territorio de otro Estado miembro⁸. Por esta razón, tal y como ha matizado el TJUE en pronunciamientos posteriores, la función del principio de territorialidad fiscal se limita a introducir, en la aplicación del Derecho comunitario, la necesidad de tener en cuenta los límites de las competencias fiscales de los Estados cuando puedan entrar en concurrencia con las de otros Estados miembros⁹, dada la utilización generalizada por parte de los países de la Unión del principio de territorialidad junto con el principio de renta mundial.

Así se reconoce en *Rewe Zentralfinanz*¹⁰, sentencia en la que se examinaba la compatibilidad con la libertad de establecimiento de una normativa nacional que negaba a las sociedades matrices residentes en dicho Estado la posibilidad de deducir las pérdidas en concepto de amortizaciones sobre el valor de sus participaciones en sociedades filiales cuando éstas estuviesen establecidas en otros Estados miembros; donde el TJUE declara que la concesión de la ventaja consistente en la consideración como gasto deducible de tales amortizaciones no afecta al ejercicio de una competencia fiscal concurrente, pues afecta tan sólo a las sociedades matrices residentes en Alemania que están sometidas, a este respecto, a una obligación fiscal ilimitada en ese Estado.

Este reconocimiento de que tal principio de territorialidad no basta por sí sólo para justificar medidas fiscales restrictivas o discriminatorias basadas en la necesidad de que se verifique cierta conexión con actividades económicas desarrolladas en el territorio de los Estados miembros¹¹ y sometidas, por tanto, a tributación en dicho Estado, se ha traducido en su menor protagonismo en la jurisprudencia como causa de justificación esgrimida por los Estados para defender la validez de sus normas. No obstante, el interés de los Estados por proteger el ejercicio de su potestad tributaria sobre las actividades desarrolladas en su territorio frente a posibles usos abusivos de las posibilidades que a los operadores (sobre todo en el caso de las sociedades) conceden los Tratados, se ha traducido en una creciente utilización de dos causas de justificación basadas en la territorialidad: la coherencia del sistema fiscal (enfoque puramente interno) y la necesidad de salvaguardar el reparto equilibrado del poder tributario entre los EEMM (enfoque supranacional).

2. LA COHERENCIA DEL SISTEMA FISCAL NACIONAL

2.1. Su invocación ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto de las libertades comunitarias vulneradas

La coherencia del sistema fiscal nacional ha sido invocada por los Estados miembros como razón imperiosa de interés general que puede justificar normas tributarias discriminatorias o restrictivas contrarias a las libertades comunitarias.

Respecto de esta causa de justificación IGLESIAS CASAIS señala que “este concepto no hace sino referencia a la posibilidad de que, en ocasiones, una norma fiscal interna restrictiva de una libertad fun-

⁷ En efecto, habida cuenta de la doctrina sobre las discriminaciones encubiertas sentada por el Tribunal de Justicia, los no residentes deberán recibir un tratamiento equivalente a los nacionales cuando, de facto, se hallen en una situación comparable. Sobre las distintas clases de discriminaciones prohibidas por los Tratados y sobre la comparabilidad de las situaciones de residentes y no residentes a la luz de la jurisprudencia del TJUE puede verse IGLESIAS CASAIS, J. M.: *No discriminación fiscal y derecho de establecimiento en la Unión Europea*, Aranzadi, Cizur Menor, 2007, pp. 81-84, 201-205 y 275-277.

⁸ En adelante EM.

⁹ STJUE de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer*, Asunto C-446/03, apartados 39 y 40; en los que se declara que el principio de territorialidad no justifica por sí mismo que el Estado de residencia de la sociedad matriz deniegue una ventaja (en este caso la posibilidad de compensar las pérdidas de las filiales no residentes en sede de la sociedad matriz) a ésta basándose en que dicho Estado no grava los beneficios de sus filiales no residentes.

¹⁰ STJUE de 29 de marzo de 2007, *Rewe Zentralfinanz*, Asunto C-347/04, apartado 69.

¹¹ En adelante EEMM.

damental, pese a contener una desigualdad de trato fundada en la nacionalidad, no se considere contraria al principio de no discriminación por revelarse como indispensable para preservar la coherencia (la unidad entre las medidas y los fines perseguidos en la normativa propia de cada tributo) de la figura impositiva de que se trate¹². Por su parte, LÓPEZ RODRÍGUEZ entiende que “se trata de la cohesión de las propias normas fiscales, aisladamente consideradas del resto de las normas del propio sistema jurídico, incluidas aquellas otras disposiciones del orden social o financiero con las que pudieran tener una relación muy próxima derivada de la articulación de políticas económicas o sociales...”¹³. Por lo tanto, el respeto de la coherencia fiscal sirve para proteger la integridad de los regímenes tributarios nacionales, cuya concepción compete a los Estados miembros, siempre y cuando no menoscabe más de lo necesario el funcionamiento del Mercado Interior.

Para que esta causa pueda ser estimada como apta para justificar una norma nacional restrictiva o discriminatoria contraria a las libertades fundamentales, debe reunir una serie de condiciones exigidas por el TJUE en las sentencias que se han dictado sobre esta materia. De esta manera, tiene que existir un vínculo directo entre la concesión de un beneficio fiscal y un gravamen correlativo. Además, la ventaja y el gravamen fiscal deben guardar relación con el mismo impuesto y con un mismo y único contribuyente¹⁴. A pesar de ello, debemos tener presente que en *Manninen*¹⁵ parece haber desaparecido la condición de que ese vínculo directo se dé respecto de un mismo contribuyente, aunque en sentencias posteriores se ha vuelto a exigir¹⁶. Sin embargo, parece haberse consolidado la desaparición de la exigencia de que ese vínculo directo se dé respecto de un mismo contribuyente y un mismo impuesto y se establece la necesidad de apreciar el carácter directo de ese vínculo en relación con el objetivo perseguido por la norma controvertida¹⁷. De todas formas, si se reúnen estas condiciones el Tribunal debe examinar si la norma controvertida es proporcionada a los fines que persigue de salvaguarda de la coherencia del régimen fiscal y, por lo tanto, si puede prosperar como causa de justificación.

Con carácter previo al estudio de las condiciones requeridas por el TJUE para estimar esta causa de justificación, podemos clasificar los pronunciamientos del Tribunal respecto de esta razón imperiosa de interés general atendiendo a diversos criterios.

En primer lugar, podemos clasificar estos pronunciamientos en función de la libertad comunitaria afectada. A este respecto, debemos tener presente que la coherencia del sistema fiscal se ha invocado como causa de justificación de medidas discriminatorias o restrictivas contrarias a las libertades de circulación de trabajadores¹⁸, de establecimiento¹⁹, de prestación de servicios²⁰ y de capitales²¹.

¹² Vid.: “No discriminación fiscal y derecho de establecimiento en la Unión Europea”, *cit.*, p. 221.

¹³ Vid.: “La justificación de la imposición directa discriminatoria o restrictiva de las libertades fundamentales en el Derecho Comunitario”, *Noticias de la Unión Europea*, n.º 228, 2004, p. 115.

¹⁴ Véanse, por todas, las Sentencias del TJUE de 13 de abril de 2000, *Baars*, asunto C-251/98; de 6 de junio de 2000, *Verkoijen*, asunto C-35/98 y de 18 de septiembre de 2003, *Bosal*, asunto C-168/01.

¹⁵ Sentencia del TJUE de 7 de septiembre de 2004, *Manninen*, asunto C-319/02.

¹⁶ Véase, por ejemplo, la Sentencia del TJUE de 10 de marzo de 2005, *Laboratoires Fournier*, asunto C-39/04.

¹⁷ Véanse, por todas, las sentencias del TJUE de 1 de julio de 2010, *Dijkman*, asunto C-233/09; de 6 de octubre de 2011, *Comisión/Portugal*, asunto C-493/09 y de 20 de octubre de 2011, *Comisión/Alemania*, asunto C-284/09.

¹⁸ Son las Sentencias del TJUE de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, asunto C-279/93; de 12 de diciembre de 2002, *Groot*, asunto C-385/00; de 13 de noviembre de 2003, *Schilling*, asunto C-209/01; de 1 de julio de 2004, *Wallentin*, asunto C-169/03; de 21 de febrero de 2006, *Ritter-Coulais*, asunto C-152/03, de 26 de octubre de 2006, *Comisión/Portugal*, asunto C-345/05, de 18 de enero de 2007, *Comisión/Suecia*, asunto C-104/06, de 30 de enero de 2007, *Comisión/Dinamarca*, asunto C-150/04, de 10 de septiembre de 2009, *Comisión/Alemania*, asunto C-269/07.

¹⁹ Son las sentencias del TJUE de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, asunto C-80/94; de 27 de junio de 1996, *Asscher*, asunto C-107/94; de 16 de julio de 1998, *ICI*, asunto C-264/96; de 13 de abril de 2000, *Baars*, asunto C-251/98; de 8 de marzo de 2001, *Metallgesellschaft*, asuntos acumulados C-397/98 y C-410/98; de 21 de noviembre de 2002, *X e Y*, asunto C-436/00; de 12 de diciembre de 2002, *Lankhorst-Hohorst*, asunto C-324/00; de 18 de septiembre de 2003, *Bosal*, asunto C-168/01; de 13 de noviembre de 2003, *Schilling y Fleck-Schilling*, asunto C-209/01; de 11 de marzo de 2004, *de Lasteyrie du Saillant*, asunto C-9/02; de 26 de octubre de 2006, *Comisión/Portugal*, asunto C-345/05; de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in class IV of the ACT Group Litigation*, asunto C-374/04; de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, asunto C-446/04; de 18 de enero de 2007, *Comisión/Suecia*, asunto C-104/06; de 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, asunto C-524/04; de 29 de marzo de 2007, *Rewe Zentralfinanz*, asunto C-347/04; de 18 de julio de 2007, *O y AA*, asunto C-231/05; de 28 de febrero de 2008, *Deutsche Shell*, asunto C-293/06; de 23 de abril de 2008, *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, asunto C-201/05; de 2 de octubre de 2008, *Heirich Bauer Verlag*, asunto C-360/06;

Por otra parte, podemos distinguir aquellos pronunciamientos en los que se invoca respecto de medidas tributarias discriminatorias²² de aquellos en los que solicita en relación con normas restrictivas²³.

Finalmente, y, teniendo en cuenta las condiciones exigidas para estimarla como causa de justificación válida, en función de si la misma es apreciada o no por el TJUE. Y, en caso de ser estimada, en función de si prospera o no como causa de justificación.

Así, se pueden clasificar los pronunciamientos del TJUE relativos a la coherencia del sistema fiscal nacional en función de si el Tribunal admite o no esta causa de justificación como válida para justificar una normativa discriminatoria o restrictiva de las libertades comunitarias. Para que pueda ser alegada como causa apta para justificar una medida tributaria restrictiva o discriminatoria contraria a las libertades fundamentales debe reunir una serie de condiciones enunciadas por el TJUE y que analizaremos pormenorizadamente en el siguiente apartado.

Una vez que el TJUE considera que, en el caso concreto, es posible estimar como causa válida la coherencia del sistema fiscal²⁴, es necesario que supere el “test de la proporcionalidad” a efectos de que pueda prosperar²⁵.

Finalmente, también podríamos clasificar los pronunciamientos en función de la materia respecto de la que se invoca. Así, en abundantes asuntos en los que los Estados han invocado la necesidad de preservar la coherencia del sistema fiscal nacional como causa de justificación de normas tributarias discriminatorias, el asunto controvertido se refería a una retención en origen de dividendos²⁶. Más recientemente se ha comenzado a invocar respecto de normas que se referían a la compensación transfronteriza de pérdidas entre sociedades de un mismo grupo²⁷. Así mismo, se ha invocado res-

de 23 de octubre de 2008, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, asunto C-157/07; de 27 de noviembre de 2008, *Papillon*, asunto C-418/07; de 4 de diciembre de 2008, *Jobra*, asunto C-330/07. -

²⁰ Son las sentencias del TJUE de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, asunto C-204/90; de 28 de enero de 1992, *Comisión/Bélgica*, asunto C-300/90; de 14 de noviembre de 1995, *Svensson y Gustavsson*, asunto C-484/93; de 8 de julio de 1999, *Baxter y otros*, asunto C-254/97; de 26 de octubre de 1999, *Eurowings Luftverkehr*, asunto C-294/97; de 28 de octubre de 1999, *Vestergaard*, asunto C-55/98; de 3 de octubre de 2002, *Danner*, asunto C-136/00; de 12 de junio de 2003, *Gerritse*, asunto C-234/01; de 26 de junio de 2003, *Skandia*, asunto C-422/01; de 10 de marzo de 2005, *Laboratories Fournier*, asunto C-39/04 y de 18 de diciembre de 2007, *Jundt*, asunto C-281/06; de 17 de noviembre de 2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri y Regione Sardegna*, asunto C-169/08; de 17 de junio de 2010, *Comisión/Portugal*, asunto C-105/08. -

²¹ Son las sentencias del TJUE de 6 de junio de 2000, *Verkooijen*, asunto C-35/98; de 15 de julio de 2004, *Lenz*, asunto C-315/02; de 7 de septiembre de 2004, *Manninen*, asunto C-319/02; de 14 de septiembre de 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, asunto C-386/04; de 6 de marzo de 2007, *Meilicke*, asunto C-292/04; de 8 de noviembre de 2007, *Amurta*, asunto C-379/05; de 11 de octubre de 2007, *Hollmann*, asunto C-443/06; de 18 de diciembre de 2007, *Gronfeldt*, asunto C-436/06; de 17 de enero de 2008, *Jäger*, asunto C-256/06 y de 22 de enero de 2009, *STEKO*, asunto C-377/07; de 6 de octubre de 2009, *Comisión/España*, C-562/07; de 1 de julio de 2010, *Dijkman*, asunto C-233/09; de 6 de octubre de 2011, *Comisión/Portugal*, asunto C-493/09 y de 20 de octubre de 2011, *Comisión/Alemania*, asunto C-284/09. -

²² Véanse, por todas, las sentencias del TJUE de 16 de julio de 1998, *ICI*, asunto C-264/96; de 21 de noviembre de 2002, *X e Y*, asunto C-436/00; de 12 de diciembre de 2002, *Lankhorst-Hohorst*, asunto C-324/00 y de 28 de febrero de 2008, *Deutsche Shell*, asunto C-293/06. -

²³ Véanse, por todas, las sentencias del TJUE de 11 de marzo de 2004, *de Lasteyrie du Saillant*, asunto C-9/02 y de 7 de septiembre de 2006, *N*, asunto C-470/04. -

²⁴ Véanse, por todas, las Sentencias del TJUE de 3 de octubre de 2002, *Danner*, asunto C-136/00 y de 12 de diciembre de 2002, *Lankhorst-Hohorst*, asunto C-324/00; de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, asunto C-204/90; de 28 de enero de 1992, *Comisión/Bélgica*, asunto C-300/90; de 15 de julio de 2004, *Lenz*, asunto C-315/02; de 7 de septiembre de 2004, *Manninen*, asunto C-319/02; de 6 de marzo de 2007, *Meilicke*, asunto C-292/04; de 18 de julio de 2007, *O y AA*, asunto C-231/05; de 23 de octubre de 2008, *Krankenheim*, asunto C-157/07 y de 27 de noviembre de 2008, *Papillon*, asunto C-418/07. -

²⁵ Véanse, por todos, los pronunciamientos del TJUE de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, asunto C-204/90; de 28 de enero de 1992, *Comisión/Bélgica*, asunto C-300/90 y de 23 de octubre de 2008, *Krankenheim*, asunto C-157/07.

²⁶ Véanse, por todas, las Sentencias del TJUE de 6 de junio de 2000, *Verkooijen*, asunto C-35/98; de 8 de marzo de 2001, *Metallgesellschaft y otros*, asuntos acumulados C-397/98 y C-410/98; de 15 de julio de 2004, *Lenz*, asunto C-315/02; de 7 de septiembre de 2004, *Manninen*, asunto C-319/02; de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in class IV of the ACT Group Litigation*, asunto C-374/04; de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, asunto C-446/04; de 6 de marzo de 2007, *Meilicke*, asunto C-292/04; de 8 de noviembre de 2007, *Amurta*, asunto C-379/05; de 1 de julio de 2010, *Dijkman*, asunto C-233/09; de 6 de octubre de 2011, *Comisión/Portugal*, asunto C-493/09 y de 20 de octubre de 2011, *Comisión/Alemania*, asunto C-284/09.

²⁷ Véanse, por todas, las Sentencias del TJUE de 29 de marzo de 2007, *Rewe Zentralfinanz*, asunto C-347/04; de 18 de julio de 2007, *O y AA*, asunto C-231/05; de 28 de febrero de 2008, asunto *Deutsche Shell*, asunto C-293/06; de 23 de octubre de 2008, *Krankenheim*, asunto C-157/07; de 27 de noviembre de 2008, *Papillon*, asunto C-418/07 y de 22 de enero de 2009, *STEKO*, asunto C-377/07.

pecto de normas que trataban de fomentar alguna política o actividad nacional²⁸. En menor medida, se ha alegado respecto de normas nacionales que contenían una normativa antiabuso²⁹ o restricciones de salida³⁰.

2.2. Requisitos exigidos para estimarla

Como se ha visto, el TJUE en los diferentes pronunciamientos que ha dictado en esta materia ha venido exigiendo una serie de condiciones para que la necesidad de preservar la coherencia del sistema fiscal pueda ser estimada como causa apta para justificar una normativa tributaria discriminatoria o restrictiva contraria a las libertades comunitarias.

Ya desde las primeras sentencias sobre esta causa en las que, además, prosperó como razón para justificar una normativa discriminatoria³¹, se exigieron una serie de condiciones. Estos pronunciamientos han sido ratificados por las decisiones posteriores del Tribunal de Luxemburgo. Sin embargo, debemos tener presente que en los fallos más recientes parecen flexibilizarse los requisitos a los que hacemos referencia.

En *Bachmann y Comisión/Bélgica* existía un vínculo directo entre el carácter deducible de las primas abonadas en el marco de los contratos de seguro de vejez y fallecimiento y la tributación de las cantidades percibidas en cumplimiento de dichos contratos, vínculo que debía preservarse para garantizar la coherencia del sistema tributario allí controvertido.

Esta jurisprudencia fue inicialmente objeto de duras críticas, en la medida en que abría una vía para amparar un buen número de normas fiscales discriminatorias en claro detrimento de las libertades fundamentales. No obstante, la delimitación que ha ido realizando el TJUE de la justificación basada en la “coherencia fiscal” permite, en la actualidad, concluir que el efecto de esta exigencia imperativa ha quedado reducido en la medida en que ha ido endureciendo los requisitos necesarios para su aplicación. En concreto, en el caso *Svensson*³², el TJUE reinterpreto la regla de la coherencia fiscal exigiendo que la relación entre las deducciones permitidas a efectos fiscales y la imposición de la renta relacionada con la deducción fuera “directa”, en el sentido de que estuviera referida a un solo contribuyente y a un mismo impuesto³³. La doctrina señala que esta “corrección” del significado de la coherencia fiscal por parte del TJUE puede tener su origen en el buen número de críticas que recibió la sentencia *Bachmann*, fundamentalmente por desconocer el Tribunal que la coherencia fiscal se rompía por Bélgica en sus CDIs con alguno de los Estados miembros³⁴. De hecho en sentencias posteriores, a los efectos de delimitar si la coherencia del sistema tributario podía ser argumento a tener en cuenta para justificar una legislación discriminatoria, el TJUE tuvo cuidado de acudir a los CDIs y no únicamente a la legislación interna como hizo en *Bachmann*. Sin embargo, es importante resaltar que, como ya indicamos, en fechas recientes el ámbito de aplicación de la coherencia fiscal ha sido ampliado en las sentencias *Lenz*³⁵ y *Manninen*³⁶, de tal forma que en ciertas situaciones (eliminación de

²⁸ Véanse, por todas, las sentencias del TJUE de 14 de noviembre de 1995, *Svensson y Gustavson*, asunto C-484/94; de 8 de julio de 1999, *Baxter y otros*, asuntos C-254/97; de 26 de octubre de 1999, *Eurowings Luftverkehrs*, asunto C-294/97; de 3 de octubre de 2002, *Danner*, asunto C-136/00; de 10 de marzo de 2005, *Laboratoires Fournier*, asunto C-39/04; de 14 de septiembre de 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, asunto C-386/04; de 18 de diciembre de 2007, *Jundt*, asunto C-281/06 y de 17 de noviembre de 2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri y Regione Sardegna*, asunto C-169/08.

²⁹ Véanse, por todas, las Sentencias del TJUE de 21 de noviembre de 2002, *X y Y*, asunto C-436/00; de 12 de diciembre de 2002, *Lankhorst-Hohorst*, asunto C-324/00 y de 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, asunto C-524/04.

³⁰ Véanse, por todas, la sentencia del TJUE de 11 de marzo de 2004, *de Lasteyrie du Saillant*, asunto C-9/02.

³¹ Sentencias del TJUE de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, asunto C-204/90 y *Comisión/Bélgica*, asunto C-300/90.

³² Sentencia del TJUE de 14 de noviembre de 1995, *Svensson y Gustavsson*, asunto C-484/93.

³³ Véanse, en el mismo sentido, las sentencias del TJUE de 28 de abril de 1998, *Safir*, asunto C-118/96; de 16 de julio de 1998, *ICI*, asunto C-264/96 y de 13 de abril de 2000, *Baars*, asunto C-251/98.

³⁴ Véase, por ejemplo, CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “La jurisprudencia del TJUE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N.: “Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea”, CISS, Madrid, 2006, p. 609.

³⁵ Sentencia del TJUE de 15 de julio de 2004, *Annaliese Lenz*, asunto C-315/02.

³⁶ Sentencia del TJUE 7 de septiembre de 2004, *Manninen*, asunto C-319/02.

la doble imposición económica internacional) puede tener virtualidad cuando va referida a impuestos y contribuyentes distintos (relaciones socio-sociedad).

De modo que, fruto de las críticas recibidas en el caso *Bachmann*, el Tribunal de Luxemburgo se cuidó de acudir a los Convenios de Doble Imposición a la hora de examinar si cabía estimar la coherencia del sistema fiscal como causa de justificación. Así, en *Schumacker*³⁷ comenzó a corregir la regla formulada en *Bachmann* y tuvo presente, a la hora de definir la coherencia, los efectos del CDI entre Bélgica y Alemania: si el Estado de residencia no podía tener en cuenta las circunstancias personales y familiares del Sr. Schumacker, precisamente, porque la totalidad de su renta imponible estaba exenta en ese Estado como consecuencia del CDI entre Bélgica y Alemania, el Estado donde desempeñaba su trabajo debía aplicar al no residente las mismas deducciones que a sus propios residentes.

En la mayoría de las ocasiones la existencia de un CDI ha sido y es utilizada por el TJUE para “erosionar” la justificación basada en la “coherencia fiscal” de la norma nacional cuestionada; en concreto, de alguna forma ha elaborado una teoría propia sobre la incidencia de los CDIs en esta causa de justificación, de suerte que tal incidencia termina reconfigurando, en cierto modo, el concepto de coherencia cuando existe un CDI. En este sentido, el Tribunal viene afirmando que la mera existencia de los Convenios afecta a la coherencia del sistema fiscal de manera que la misma no se establece en relación con una misma persona, sino que se traslada a otra esfera, la de la reciprocidad de las normas aplicables de los Estados contratantes, previstas en los CDIs y basadas en puntos de conexión para repartir la competencia fiscal. El TJUE ha confirmado que tiene en cuenta los efectos que tienen las normas convencionales de reparto del poder tributario sobre la coherencia fiscal de las normas internas nacionales cuya finalidad es preservar la soberanía impositiva de los Estados contratantes.

Por lo tanto, lo que quiere decir el TJUE es que las normas nacionales cuya finalidad sea salvaguardar los derechos impositivos de un Estado, podrían perder su coherencia interna (nacional) cuando existiera un CDI, con arreglo al cual se repartiese globalmente el poder tributario entre los Estados contratantes superándose, de algún modo, tal coherencia interna, salvo que el propio Convenio reconociera la pretensión tutelada por la norma nacional a través de sus normas de reparto del poder tributario.

Por otra parte, esta pérdida o erosión sustantiva de la coherencia interna de la norma nacional derivada de la existencia de un CDI podría no tener lugar cuando existiera un precepto convencional que colaborase en los fines perseguidos por la norma fiscal nacional cuestionada. El reconocimiento que el TJUE hace en *X e Y*³⁸ de la función que poseen las cláusulas convencionales dirigidas a la protección de los derechos impositivos de los Estados contratantes resulta importante y podría llevar a una intensificación de su empleo en el futuro. No obstante, no puede perderse de vista, tal y como señala el Tribunal, que estas cláusulas de reparto del poder tributario que, en ocasiones, son configuradas para proteger los derechos impositivos de un Estado frente a determinadas conductas u operaciones de los contribuyentes no necesariamente elusivas (cambio de residencia por motivos fiscales), están igualmente sujetas a determinados límites que impone el Derecho Comunitario.

Por lo tanto, el TJUE reconfigura la noción de coherencia fiscal en el marco de CDIs y la hace depender de la reciprocidad en la aplicación de las normas convencionales y nacionales que articulan un determinado reparto del poder tributario entre los Estados miembros³⁹.

Debemos tener presente, por lo tanto, esta “corrección” de la coherencia fiscal cuando existen CDIs. En estos casos, en conclusión, la coherencia no se establece en relación con una misma persona, mediante una rigurosa correlación entre una ventaja fiscal y un gravamen, sino que se desplaza a otra esfera, la de la reciprocidad de las normas aplicables en los Estados contratantes, previstas en estos Convenios y basadas en puntos de conexión para repartir la competencia fiscal que los Estados son libres de establecer siempre que no contravengan el Derecho Comunitario.

³⁷ Sentencia del TJUE de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, asunto C-279/93. -

³⁸ Sentencia del TJUE de 21 de noviembre de 2002, *X e Y*, asunto C-436/00. -

³⁹ Véanse, en este sentido, las Sentencias del TJUE de 3 de octubre de 2002, *Danner*, asunto C-136/00 y de 21 de noviembre de 2002, *X e Y*, asunto C-436/00.

2.2.1. *Vínculo directo entre ventaja fiscal y un gravamen correlativo*

El TJUE exige la existencia de un vínculo directo entre la concesión de una ventaja fiscal y la compensación de dicha ventaja mediante un gravamen fiscal. Por tanto, son lícitas las normas que impiden que un mismo ingreso sea gravado varias veces o bien que no se grave en modo alguno. Así, en *Verkooijen*⁴⁰ el Tribunal señaló que tal vínculo directo existía cuando las dos normas interrelacionadas se proyectaban sobre un mismo contribuyente, se referían al mismo impuesto y acontecía una suerte de compensación entre las mismas (así ocurría en *Bachmann*, donde existía una norma de exención y una segunda norma de imposición). En este caso, el TJUE negó la existencia del referido “vínculo directo” entre la concesión de una exención del IRPF a los accionistas residentes en los Países Bajos en cuanto a los dividendos percibidos por ellos y la sujeción a gravamen de sociedades domiciliadas en otros Estados miembros. Además, se consideró que se trataba de dos impuestos distintos (Impuesto sobre la renta e Impuesto sobre Sociedades) que recaían sobre contribuyentes distintos.

En este mismo sentido, en la sentencia *Lankhorst-Hohorst*⁴¹ se alegó la coherencia del sistema fiscal como razón imperiosa de interés general que justificaba una norma alemana antisubcapitalización que provocaba una diferencia de trato contraria a la libertad de establecimiento. El Tribunal se limitó a negar la operatividad de esta causa de justificación al no concurrir los supuestos para que resultara aplicable de acuerdo con su jurisprudencia precedente. Consideró que no mediaba un vínculo directo, ya que como consecuencia de la aplicación de la norma antisubcapitalización, la filial de una matriz no residente soportaba un trato fiscal desfavorable (la exclusión de un beneficio fiscal) y el Gobierno alemán no señaló la existencia de una ventaja que justificara tal trato fiscal desfavorable.

En *Centro di Musicologia Walter Stauffer*⁴², Alemania pretendió que se estimase una interpretación amplia de esta condición a la que hacemos referencia. La normativa cuestionada otorgaba un trato fiscal menos favorable a las rentas procedentes de arrendamiento que obtenía una entidad domiciliada en el extranjero, debido a su obligación real de contribuir, que si fuese una fundación con domicilio en Alemania, cuyos rendimientos derivados del arrendamiento de un local estarían exentos. Se alegó que podría justificarse por la coherencia del sistema fiscal, puesto que existía una rigurosa interrelación entre la exención tributaria y la carga correlativa consistente en las obras de interés general que realizaban las entidades de utilidad pública sujetas al impuesto por obligación personal. El Gobierno alemán, por lo tanto, realizó una interpretación amplia de este requisito, que el TJUE no estimó. Se exige, señaló el Tribunal, que exista, respecto de un mismo contribuyente y un mismo impuesto, una relación directa entre la ventaja fiscal concedida y la sujeción al impuesto. Se requiere, por tanto, una relación funcional estricta entre las ventajas y las desventajas fiscales. No es suficiente, por ello, que el efecto compensatorio se produzca como una mera consecuencia accidental. Por esta razón, concluyó el Tribunal, no resultaba convincente la interpretación del Gobierno alemán, en el sentido de que la normativa controvertida había de considerarse coherente porque favorecía a aquellas entidades alemanas que, gracias a su utilidad pública, descargaban al Estado alemán de sus deberes de asistencia.

Por lo tanto, es necesario que exista un vínculo directo entre una ventaja fiscal y un gravamen correlativo para que podamos hablar de coherencia del sistema fiscal como razón imperiosa de interés general que pueda justificar una medida tributaria discriminatoria o restrictiva contraria a las libertades comunitarias⁴³.

2.2.2. *En relación con un mismo impuesto y un mismo contribuyente*

Además de ese “vínculo directo”, se requiere que la ventaja y el gravamen fiscal guarden relación con un mismo y único contribuyente. Esta limitación del alcance de la excepción a un criterio formalista

⁴⁰ Sentencia del TJUE de 6 de junio de 2000, *Verkooijen*, asunto C-35/98. -

⁴¹ Sentencia del TJUE de 12 de diciembre de 2002, *Lankhorst-Hohorst*, asunto C-324/00. -

⁴² Sentencia del TJUE de 14 de septiembre de 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, asunto C-386/04. -

⁴³ Se pueden analizar, además de las que ya hemos señalado, múltiples sentencias en las que no se estima la coherencia del sistema fiscal como causa de justificación por no existir ese “vínculo directo”. Véanse, por todas, las Sentencias del TJUE de 23 de febrero de 2006, *CLT-UFA*, asunto C-253/03; de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in class IV of the ACT Group Litigation*, asunto C-374/04; de 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, asunto C-524/04; de 28 de febrero de 2008, *Deutsche Shell*, asunto C-293/06 y de 2 de octubre de 2008, *Heinrich Bauer Verlag*, asunto C-360/06.

como “un impuesto, un contribuyente” se ha criticado por la Abogada General Sra. Kokott en las conclusiones presentadas en el asunto *Manninen*⁴⁴. Ya en la sentencia *Lenz*⁴⁵, que se pronunció unos meses antes, se observó una novedad en la configuración de la coherencia fiscal como causa de justificación; tendencia que después se vería ratificada en *Manninen*. En *Lenz* se alegaba la coherencia del sistema fiscal como causa de justificación de una norma austriaca discriminatoria. Los Gobiernos que presentaron alegaciones trataron de conectar el IRPF austriaco con el IS percibido por este país como punto de partida para justificar el tratamiento diferenciado: en la medida en que el IRPF austriaco estaba vinculado, en el caso de los dividendos nacionales, al IS austriaco, una elemental coherencia a efectos tributarios requería un trato diferenciado para dividendos nacionales y extranjeros. Es decir, la ventaja de la que gozaban los dividendos austriacos estaba conectada con el IS austriaco y, puesto que los dividendos foráneos no pagaban IS en Austria, no debían ser tratados de forma idéntica. Por lo tanto, en este caso existían dos contribuyentes distintos (la sociedad y la persona física) y dos impuestos diferenciados (IS e IRPF)⁴⁶. Respecto de esta alegación, el TJUE razonó que la normativa fiscal austriaca no hacía depender la obtención de ventajas fiscales controvertidas (el tratamiento de los dividendos a efectos del IRPF), de las que gozaban los sujetos pasivos que residían en Austria, de la imposición sufrida por las rentas distribuidas en este Estado miembro en sede de la sociedad que realizaba la distribución. El Tribunal concluyó que si la necesidad de preservar la coherencia del sistema fiscal debía verificarse respecto del objetivo perseguido por la normativa fiscal controvertida, no tenía sentido excluir a los dividendos extranjeros del régimen de eliminación de la doble imposición económica previsto para los dividendos austriacos, por lo que la normativa austriaca no podía resultar justificada sobre la base de esta exigencia imperativa de interés general.

Esta reformulación encubierta del concepto de coherencia fiscal se ve de forma más clara en *Manninen*⁴⁷. La Sra. Kokott, en sus conclusiones presentadas en este asunto, puso de manifiesto que la coherencia fiscal podía ser necesaria en situaciones en las que existían dos contribuyentes distintos. La Abogado General recordó que la jurisprudencia del TJUE venía exigiendo que la medida se refiriera al mismo impuesto y al mismo sujeto pasivo, pero no estaba claro si los criterios “mismo sujeto pasivo” y “mismo impuesto” debían concurrir de modo imperativo y acumulativo, o si eran indicios de la existencia de un vínculo directo entre una ventaja y una desventaja fiscal, esto es, tenían un carácter instrumental. En el asunto planteado estaba claro que el requisito de identidad de sujetos no se cumplía (la misma renta tributaba en sede societaria, sometida al IS, y una vez obtenida por la persona física, sometida al IRPF) y que la jurisprudencia señalada ya en *Verkooijen* excluía la aplicación de la coherencia fiscal en este supuesto de concurrencia de dos sujetos pasivos distintos. Sin embargo, la Sra. Kokott puso de manifiesto que en los sistemas de integración la noción de coherencia no podía desconocer que la misma renta se gravaba respecto de dos sujetos distintos y que los distintos sistemas de integración pretendían que la renta tributase una sola vez, ya fuera en sede societaria, ya en sede de la persona física. Por ello, excepcionalmente, también en estos supuestos podría existir un vínculo que fundamentase la coherencia tributaria cuando la carga fiscal de un sujeto pasivo quedaba compensada con una exención fiscal de otro sujeto pasivo. A estos efectos, se exigiría, en opinión de la Abogado General, que la tributación, aunque no afectara a los mismos sujetos pasivos, se refiriese a los mismos ingresos o actividad económica y que, a través de la configuración jurídica del sistema, se garantizase que un sujeto pasivo sólo recibiese la ventaja cuando el otro sujeto pasivo fuera sometido a tributación y por el mismo importe.

La decisión del Tribunal en *Manninen* aceptó estos postulados. Es decir, el TJUE modificó la exigencia de que la coherencia del sistema fiscal se refiriese a un único sujeto en relación con un mismo impuesto para considerar que la coherencia también podría ser una causa de justificación en los casos en los que la ventaja concedida a un sujeto pasivo (IRPF) dependiese de la tributación de otro sujeto pasivo en otro impuesto (IS). En este caso, sin embargo, si bien el TJUE estimó que la coherencia existía en la normativa finlandesa, consideró que vulneraba el principio de proporcionalidad en relación con los dividendos transnacionales, porque también para estos dividendos era posible

⁴⁴ Conclusiones presentadas el 18 de marzo de 2004, en el asunto C-319/02, *Manninen*.

⁴⁵ Sentencia del TJUE de 15 de julio de 2004, *Annaliese Lenz*, asunto C-315/02. -

⁴⁶ Un argumento similar se esgrimió en la Sentencia del TJUE de 6 de junio de 2000, *Verkooijen*, asunto C-35/98. -

⁴⁷ Sentencia del TJUE de 7 de septiembre de 2004, *Manninen*, asunto C-319/02. -

aplicar sistemas de eliminación de la doble imposición económica que tuvieran en cuenta el IS pagado en el país de residencia de las sociedades en cuestión.

A pesar de todo lo anterior, el TJUE en pronunciamientos posteriores a los mencionados ha hecho referencia de nuevo a la condición de que el vínculo directo se dé respecto de un mismo contribuyente y un mismo impuesto⁴⁸. Sin embargo, este requisito ya no se observa en *Meilicke*⁴⁹ ni en *Heinrich Bauer Verlag*⁵⁰. Por lo tanto, parece haberse consolidado la no exigencia de que el vínculo directo entre una ventaja y un gravamen fiscal correlativo se dé respecto de un mismo impuesto y un único contribuyente. Así, en *Papillon*⁵¹ el Tribunal ni siquiera mencionó esta necesidad de la identidad en la sentencia, limitándose a examinar si existía la relación directa entre la ventaja fiscal y la compensación de esa ventaja con un gravamen fiscal determinado, “debiendo apreciarse el carácter directo de ese vínculo en relación con el objetivo de la normativa controvertida”. En este pronunciamiento, por lo tanto, se estimó la coherencia como causa de justificación pero no prosperó por no superar el “test de la proporcionalidad”.

En conclusión, del análisis de los pronunciamientos del TJUE sobre este requisito necesario para estimar la coherencia del sistema fiscal como razón imperiosa de interés general, podemos concluir que parece haber desaparecido la condición de que el vínculo directo se dé respecto de un mismo contribuyente y un mismo impuesto, aunque, como señala la Abogada General Sra. Kokott en el asunto *Manninen*, sea un indicio de la existencia de ese vínculo directo entre una ventaja y un gravamen correlativo.

2.2.3. En relación con el objetivo perseguido por la norma controvertida

Tal y como hemos señalado en el apartado anterior, la doctrina del TJUE, para estimar la coherencia del sistema fiscal como causa apta para justificar una normativa tributaria contraria a las libertades, ha eliminado la condición de que el vínculo directo se dé respecto de un mismo contribuyente y un mismo impuesto.

Sin embargo, se hace ahora necesario apreciar el carácter directo de ese vínculo en relación con el objetivo de la norma controvertida⁵².

Este es el criterio que se siguió en *Papillon*⁵³ se admitió la coherencia como causa válida para justificar una normativa tributaria discriminatoria o restrictiva exigiendo que existiera un vínculo directo entre una ventaja fiscal de que se trate y la compensación de esa ventaja con un gravamen fiscal determinado, debiendo apreciarse el carácter directo de ese vínculo en relación con el objetivo de la norma controvertida. Así, el objetivo perseguido por la norma francesa era evitar la doble imputación de pérdidas en lo que atañe a las sociedades residentes a las que es de aplicación el régimen de consolidación fiscal. De esta forma, en el supuesto de que la filial fuera una sociedad no residente, se daría un doble cómputo de las pérdidas sufridas por la subfilial, una primera vez en forma de pérdidas directas de ésta y nuevamente en forma de una provisión constituida por la sociedad matriz por depreciación de su participación en dicha filial, ya que no se neutralizarían las operaciones internas, dado que el régimen de consolidación fiscal no es aplicable a la filial no residente. El TJUE apreció que se producía un vínculo directo entre una ventaja fiscal y su compensación con un gravamen determinado en relación con el objetivo de la norma controvertida, si bien la causa de justificación no prosperó al no superar el “test de la proporcionalidad”.

⁴⁸ Así, en la Sentencia del TJUE de 10 de marzo de 2005, *Laboratoires Fournier*, asunto C-39/04. También en la Sentencia del TJUE de 14 de septiembre de 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, asunto C-386/04, se señaló que para invocar esta causa se exige que exista, respecto de un mismo contribuyente y un mismo impuesto, una relación directa entre la ventaja fiscal concedida y la sujeción al impuesto.

⁴⁹ Sentencia del TJUE de 6 de marzo de 2007, *Meilicke*, asunto C-292/04. -

⁵⁰ Sentencia del TJUE de 2 de octubre de 2008, *Heinrich Bauer Verlag*, asunto C-360/06. -

⁵¹ Sentencia del TJUE de 27 de noviembre de 2008, *Papillon*, asunto C-418/07. -

⁵² Véanse, por ejemplo, las sentencias del TJUE de 1 de julio de 2010, *Dijkman*, asunto C-233/09; de 6 de octubre de 2011, *Comisión/Portugal*, asunto C-493/09 y de 20 de octubre de 2011, *Comisión/Alemania*, asunto C-284/09.

⁵³ Sentencia del TJUE de 27 de noviembre de 2008, *Papillon*, asunto C-418/07.

2.3. Evolución de la doctrina jurisprudencial

2.3.1. Consideraciones previas

En la doctrina del TJUE respecto de la coherencia del sistema fiscal podemos apreciar evoluciones en relación con diferentes aspectos, a saber, en cuanto a su tratamiento como causa justificadora de normativas nacionales vulneradoras de libertades fundamentales; en lo relativo a los requisitos exigidos para admitir la invocación de la causa de justificación; en la incidencia de los CDI suscritos por los Estados miembros en la admisión de esta razón imperiosa de interés general y en su invocación conjunta con otras causas de justificación. Todos estos aspectos, necesarios para entender la evolución de la doctrina jurisprudencial respecto de esta causa de justificación, los analizaremos a continuación.

2.3.2. Aspectos de la causa de justificación que han incidido en su evolución

2.3.2.1. - Su tratamiento como causa justificadora de normativas nacionales vulneradoras de libertades fundamentales

2.3.2.1.1. Procedencia de su invocación

La coherencia del sistema fiscal ha sido invocada repetidamente por parte de los Estados miembros como causa de justificación de normas tributarias contrarias a las libertades comunitarias. Analizaremos, por lo tanto, la evolución de la doctrina jurisprudencial respecto a la admisión para su consideración de esta causa de justificación.

Desde los primeros pronunciamientos del Tribunal respecto de esta razón imperiosa de interés general⁵⁴ hasta el año 2002, el TJCE no admitió la coherencia como causa de justificación⁵⁵, salvo en dos asuntos aislados⁵⁶. Nótese que este hecho coincide con el endurecimiento de las condiciones exigidas por el Tribunal para admitir la coherencia causa de justificación.

A partir de ese momento, podemos observar un incremento en el número de asuntos en los que se admite como causa válida. La mayor parte de esos casos responden a la flexibilización en las condiciones exigidas por el TJUE.

2.3.2.1.2. Medida proporcionada

Una vez se verifica que la medida es adecuada para lograr el objetivo perseguido, el Tribunal realiza el siguiente examen, procediendo a comprobar si la norma es proporcionada al objetivo que pretende.

En este sentido, desde *Bachmann* y *Comisión/Bélgica*, la coherencia del sistema fiscal, en aquellos supuestos en los que era estimada como razón imperiosa de interés general, no prosperaba al no superar el “test de la proporcionalidad”. Sin embargo, recientemente, ha franqueado también esta barrera. Este hecho, unido a que se han suavizado las condiciones exigidas para estimarla, muestra una flexibilización por parte del TJCE en su aplicación.

Así, en *Bachmann* y *Comisión/Bélgica* se estimó la causa de justificación basada en la necesidad de preservar la coherencia del sistema fiscal nacional, ya el Tribunal argumentó que era cierto que entre determinados Estados miembros existían Convenios bilaterales que admitían la deducción fiscal de las primas pagadas en un Estado contratante distinto del que concedía tal ventaja, y reconocían a un solo Estado la facultad de someter a tributación las cantidades debidas por los aseguradores en virtud de sus contratos. No obstante, tal solución únicamente era posible a través de esta vía o mediante la adopción, por el Consejo, de las medidas de coordinación o de armonización necesarias. De ello se seguía que, en el estado actual del Derecho Comunitario, la coherencia del régimen tributario considerado no podía garantizarse con medidas menos restrictivas que las establecidas por las disposicio-

⁵⁴ Sentencias del TJUE de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, asunto C-204/90 y *Comisión/Bélgica*, asunto C-300/90. -

⁵⁵ Véase anexo III. -

⁵⁶ Sentencias del TJUE de 8 de marzo de 2001, *Metallgesellschaft*, asuntos acumulados C-397/98 y C-410/98 y de 21 de noviembre de 2001, *X e Y*, asunto C-436/00.

nes controvertidas, y que cualquier otra medida que permitiese garantizar la percepción por el Estado del impuesto establecido en la normativa belga sobre las cantidades debidas por los aseguradores en virtud de sus contratos daría lugar a consecuencias similares a las que lleva consigo el carácter no deducible de las primas.

Desde estos primeros pronunciamientos de comienzos de la década de los noventa hasta el año 2007 no volvió a franquearse la barrera de la proporcionalidad. De esta manera, en *Krakenheim*⁵⁷ se cuestionaba una normativa alemana que producía la reintegración, en sede de una sociedad alemana, de las pérdidas sufridas por su establecimiento permanente en Austria y deducidas en el impuesto alemán, cuando obtenía posteriormente beneficios. Esta medida ocasionaba una diferencia de trato contraria a la libertad de establecimiento. El Gobierno alemán justificó esta norma alegando razones de salvaguarda de la coherencia del sistema fiscal nacional. A este respecto, indicó que la reintegración de pérdidas prevista por el régimen fiscal alemán no podía dissociarse del cómputo anterior de éstas. El Tribunal no sólo estimó la causa como apta para justificar la diferencia de trato sino que consideró que la reintegración era proporcionada a la finalidad perseguida, ya que las pérdidas computadas de nuevo sólo lo eran por el importe de los beneficios obtenidos.

2.3.2.2. Requisitos exigidos para apreciar su concurrencia

Como hemos adelantado más arriba, se ha producido una evolución importante respecto de las condiciones exigidas por el TJCE para admitir que una normativa contraria a las libertades comunitarias pueda estar justificada por la necesidad de preservar la coherencia del sistema fiscal nacional.

Los primeros pronunciamientos del TJCE respecto de esta causa de justificación fueron objeto de duras críticas, pues se consideró que se abría a los Estados miembros una vía para justificar medidas contrarias a las libertades fundamentales contenidas en el TCE. Como consecuencia, el Tribunal en pronunciamientos posteriores ha exigido una serie de condiciones para poder estimar la coherencia fiscal como causa de justificación. Así, se exige, como hemos examinado en el apartado segundo, la existencia de un vínculo directo entre una ventaja fiscal y un gravamen correlativo, y, además, ese vínculo directo debe producirse en relación con un mismo contribuyente y respecto de un mismo impuesto.

El Tribunal de Luxemburgo vino reclamando de manera rigurosa la concurrencia de estos requisitos para admitir la coherencia del sistema fiscal como causa apta para justificar una norma tributaria discriminatoria o restrictiva de las libertades comunitarias. De esta manera, en numerosas sentencias consideró que no era posible admitir la coherencia fiscal como una razón imperiosa de interés general. Así, en *Vestergaad*⁵⁸ la normativa controvertida impedía deducir los gastos de formación cuando los cursos se impartiesen en el extranjero. Se alegó como causa de justificación la necesidad de preservar la coherencia del sistema fiscal. Pero el TJUE señaló que no se podía alegar como razón imperiosa de interés general pues no existía vinculación directa entre una tributación sobre la renta, por una parte, y la posibilidad de deducir los gastos relativos a la participación en cursos de formación profesional.

De la misma manera, en *Danner*⁵⁹ el Tribunal apreció que no se reunían las condiciones exigidas por su doctrina. La cuestión prejudicial se planteó respecto de una normativa que preveía que las aportaciones a los Planes de pensiones voluntarios suscritos con una entidad aseguradora finlandesa fuesen total o parcialmente deducibles; mientras que se excluía la deducción de las aportaciones abonadas a los Planes de jubilación voluntarios suscritos con una entidad aseguradora extranjera. Se alegó la coherencia fiscal como causa de justificación, pero el TJCE consideró que, en este supuesto, no existía un vínculo directo entre el derecho a deducir las aportaciones al seguro y la tributación de las pensiones pagadas por el asegurador⁶⁰.

⁵⁷ Sentencia del TJUE de 23 de octubre de 2008, *Krakenheim*, asunto C-157/07. -

⁵⁸ Sentencia del TJUE de 28 de octubre de 1999, *Vestergaad*, asunto C-55/98. -

⁵⁹ Sentencia del TJUE de 3 de octubre de 2002, *Danner*, asunto C-136/00. -

⁶⁰ En este mismo sentido, se pronuncian múltiples sentencias que hemos analizado más pormenorizadamente en el capítulo anterior. Véanse, por todas, las sentencias del TJUE de 13 de abril de 2000, *Baars*, asunto C-251/98 y de 18 de septiembre de 2003, *Bosal*, asunto C-168/01.

Sin embargo, desde el año 2002, podemos observar una flexibilización de las condiciones exigidas para estimar esta razón de interés general. Así, en *Lenz y Manninen*⁶¹ no se demandó el requisito de “un mismo contribuyente, un mismo impuesto”. Y, a pesar de que sentencias posteriores volvieron a requerirlo, en asuntos de los años 2006 y 2007 como *Heinrich Bauer Verlag o Papillon*⁶², vuelve a preterirse la exigencia de ese requisito.

Debemos tener presente que, en esta misma línea de apertura de los requisitos exigidos para invocar esta causa de justificación, se enmarca el reciente pronunciamiento del Tribunal en *Papillon*⁶³ en el que el TJUE apreció la existencia de un vínculo directo entre una ventaja fiscal y un gravamen correlativo que consistía en una neutralización de determinadas operaciones dentro de un grupo de sociedades. Debemos destacar el hecho de que no podemos considerar que ésta constituya, en sentido estricto, una carga tributaria, pues las disposiciones de neutralización no suponen ninguna recaudación fiscal. No obstante, el Tribunal interpretó que se podía ver en ellas una desventaja fiscal pues no se tenían en cuenta determinadas medidas, como la depreciación de participaciones, al contrario de lo que ocurriría al calcular de modo autónomo el impuesto de una sociedad. Entre las disposiciones de neutralización y consolidación fiscal existía también una relación directa, pues sólo se otorgaba una consolidación de los resultados de las sociedades del grupo si al mismo tiempo quedaba asegurado que el objetivo perseguido no se falseaba al tener en cuenta varias veces determinadas pérdidas.

Por ello, podemos afirmar que en estos asuntos existe una interpretación más laxa del requisito de la existencia de un vínculo directo entre una ventaja fiscal y un gravamen correlativo⁶⁴. Por lo tanto, podemos observar cómo el Tribunal ha ido realizando una interpretación más abierta de las condiciones necesarias para admitir la coherencia del sistema fiscal como causa de justificación de una norma tributaria contraria a las libertades comunitarias. Además, tal y como hemos señalado, ahora el Tribunal exige que esa relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de esa ventaja con un gravamen fiscal determinado se aprecie en relación con el objetivo perseguido por la norma controvertida. Pero, a pesar de ello, esto no ha implicado un aumento sustancial del número de casos en los que se admite su invocación⁶⁵.

Esta evolución nos muestra que, desde las primeras sentencias relativas a esta causa de justificación, se han ido endureciendo estas condiciones. Así, en sentencias posteriores a *Bachmann y Comisión/Bélgica* se exigió la existencia de una lógica simétrica entre una ventaja fiscal y un gravamen correlativo. Además, ese vínculo, que además debía de ser directo, debía darse en relación con el mismo contribuyente y el mismo impuesto. Posteriormente, como acabamos de observar, desde el año 2002, con las sentencias *Lenz y Manninen*, se observa una flexibilización en la exigencia de estos requisitos, si bien, con ciertos vaivenes en la doctrina del TJCE.

2.3.2.3. Incidencia de los CDI suscritos por los Estados miembros⁶⁶

En este epígrafe debemos recordar que se ha producido una evolución importante respecto de los Convenios de Doble Imposición a la hora de apreciar esta causa de justificación. En las primeras sentencias que se pronuncian sobre esta razón imperiosa de interés general, el Tribunal de Luxem-

⁶¹ Sentencias del TJUE de 15 de julio de 2004, *Lenz*, asunto C-315/02 y de 7 de septiembre de 2004, *Manninen*, asunto C-319/02.

⁶² Sentencias del TJUE de 2 de octubre de 2008, *Heinrich Bauer Verlag*, asunto C-360/06 y de 27 de noviembre de 2008, *Papillon*, asunto C-418/07.

⁶³ Sentencia del TJUE de 27 de noviembre de 2008, *Papillon*, asunto C-418/07. Las normas controvertidas en estos asuntos tratan de facilitar la “consolidación fiscal” de los grupos de sociedades. Así, en *Papillon* se cuestionaba una normativa francesa que no permitía incluir en la composición de un grupo fiscal consolidado a una subfilial de la sociedad matriz establecida en otro Estado miembro, pues aquélla, al no ejercer actividades en Francia, no estaba sujeta al Impuesto sobre Sociedades francés.

⁶⁴ Este hecho se ve refrendado en otros pronunciamientos relativos también a normativas en las que se perseguía facilitar la “tributación única” de los grupos de sociedades. Así, véanse, las sentencias del TJUE de 29 de marzo de 2007, *Rewe Zentralfinanz*, asunto C-347/04 y de 18 de julio de 2007, *O y AA*, asunto C-231/05.

⁶⁵ Véase anexo III.

⁶⁶ Véase acerca del tratamiento del establecimiento permanente en los Modelos de Convenio para evitar la Doble Imposición a SERRANO ANTÓN, F.: “Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes” en SERRANO ANTÓN, F. (dir.): *Fiscalidad Internacional*, Estudios Financieros, Madrid, 2005, pp. 149 a 188, así como los capítulos dedicados en esta obra colectiva a los CDI.

burgo no tuvo en cuenta que la coherencia fiscal se rompía por Bélgica en sus CDI con alguno de los Estados miembros⁶⁷, pues otorgaba la deducción por el importe de las primas de seguro de invalidez y fallecimiento si se pagaban a una aseguradora establecida en el Estado con el que se había celebrado el CDI. Sin embargo, en pronunciamientos posteriores el Tribunal se cuidó de acudir a los CDI y no únicamente a la legislación interna, para determinar si la coherencia del sistema tributario podía ser un argumento a tener en cuenta para justificar una normativa contraria a las libertades comunitarias. Así, en *Wielockx*⁶⁸ se planteó la cuestión prejudicial en relación con una normativa de los Países Bajos que preveían una deducción por importe de los rendimientos destinados a formar la reserva de vejez sólo para los residentes y para los no residentes que ejercían en los Países Bajos su actividad principal. El Tribunal entendió, ante la alegación del gobierno de los Países Bajos basada en la coherencia del sistema fiscal, que dicho principio no podía invocarse para justificar la denegación de una deducción porque la coherencia estaba garantizada sobre la base de un CDI.

Por lo tanto, podemos afirmar que en caso de que exista un CDI concurre un nuevo requisito para admitir la invocación de la coherencia del sistema fiscal como causa de justificación, a saber, que esta coherencia no se rompa en el marco del Convenio de Doble Imposición. En caso contrario, el Tribunal entiende que no cabe alegar esta causa de justificación⁶⁹.

De esta manera, en *X e Y*⁷⁰ se cuestionaba una normativa sueca que, en el ámbito de la transmisión de acciones a muy bajo precio, establecía un peor trato fiscal si esa transmisión se efectuaba a favor de una sociedad extranjera que si se realizaba a una sociedad residente. El Tribunal argumentó que era necesario observar que en el caso de autos, dado que Suecia había celebrado CDI con otros Estados miembros, la coherencia fiscal no se establecía en relación con una misma persona, mediante una rigurosa correlación entre el aplazamiento de la imposición sobre las plusvalías y la tributación final de éstas, sino que se desplazaba a otra esfera, la de la reciprocidad de las normas aplicables en los Estados contratantes, previstas en estos Convenios y basadas en puntos de conexión para repartir la competencia fiscal (que los Estados miembros son libres de establecer si no existen medidas comunitarias).

A este respecto, señaló el Tribunal que como consecuencia de los CDI (tales como el Convenio belgo-sueco) por regla general un Estado grava todas las plusvalías sobre acciones percibidas por cedentes residentes en su territorio y, por el contrario, renuncia a gravar las plusvalías percibidas por cedentes residentes en el territorio del otro Estado contratante, con independencia de si el dador ha disfrutado de un aplazamiento impositivo en una anterior cesión de las acciones de que se trata. La hipótesis del riesgo de que el dador trasladase definitivamente su residencia al extranjero, hipótesis que la disposición nacional de que se trataba en el procedimiento principal pretendía paliar mediante la denegación de la tributación diferida, quedaría cubierta por el CDI y además de manera recíproca, ya que, el Estado contratante en el que el cedente fijó su nueva residencia era el único competente para gravar las plusvalías.

El Tribunal concluyó su razonamiento indicando que la medida controvertida iba más allá de lo necesario para alcanzar su finalidad. Subrayó que un eventual problema de coherencia del sistema fiscal tenía un origen fundamentalmente distinto de aquel que era objeto en los asuntos *Bachmann* y *Comisión/Bélgica*, ya que en aquellos asuntos existía un riesgo de que ciertos pagos eludiesen la imposición del Estado miembro que había concedido la ventaja fiscal por el hecho de que eran realizados por terceros fuera de ese Estado miembro, a saber en el país de establecimiento de esos terceros. En cambio en un supuesto como el del caso de autos, el riesgo derivaba de la circunstancia de que la base imponible podría desaparecer en un momento posterior como consecuencia de un traslado definitivo de la residencia del sujeto pasivo al extranjero. Por lo tanto, en una situación como ésta, la coherencia del régimen tributario podría garantizarse con medidas menos restrictivas de la libertad de establecimiento, que se refirieran específicamente al riesgo de que el sujeto pasivo trasladase su residencia al extranjero. Tales medidas podrían consistir, por ejemplo, en la obligación de presentar fianza o cualquier otra garantía necesaria para asegurarse del pago del impuesto en caso de traslado definitivo del cedente al extranjero.

⁶⁷ Sentencias del TJUE de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, asunto C-204/90 y *Comisión/Bélgica*, asunto C-300/90. -

⁶⁸ Sentencia del TJUE de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, asunto C-80/94. -

⁶⁹ Véase como ejemplo la sentencia del TJUE de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, asunto C-279/93. -

⁷⁰ Sentencia del TJUE de 21 de noviembre de 2002, *X e Y*, asunto C-436/00. -

Por lo tanto, en sentencias posteriores el Tribunal tomó en consideración los CDI a la hora de estimar la coherencia del sistema fiscal como causa apta para justificar normativas nacionales contrarias a las libertades comunitarias. En la actualidad se sigue apreciando esta tendencia. Así, en *Krakenheim*⁷¹ el Tribunal, a la hora de analizar la causa de justificación basada en la necesidad de preservar la coherencia del sistema fiscal, tuvo en cuenta los CDI firmados por Alemania. En este asunto se cuestionaba una normativa alemana que preveía la reintegración, en sede de la sociedad alemana, de las pérdidas sufridas por su establecimiento permanente en Austria, cuando este último obtenía posteriormente beneficios. Se alegó como causa de justificación la coherencia fiscal y prosperó, al considerarse que la medida era apropiada para alcanzar el objetivo de preservarla, en cuanto operaba de forma totalmente simétrica, ya que sólo las pérdidas deducidas podían ser objeto de reintegración. Además, esta apreciación no podía desvirtuarse por los efectos combinados del régimen fiscal alemán y de la legislación fiscal austríaca en virtud del CDI. En este punto, el TJUE tuvo en cuenta que una sociedad residente podía deducir, al calcular el importe de sus rendimientos, en virtud de un CDI, las pérdidas exentas del Impuesto sobre la Renta procedentes de un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro. Pero la cuantía deducida debía añadirse de nuevo al calcular el importe de los rendimientos del ejercicio impositivo en cuestión, si en alguno de los ejercicios posteriores el establecimiento permanente situado en el otro Estado miembro obtenía un resultado total positivo, procedente de rendimientos que debían quedar exentos según el CDI.

2.3.2.4. Situaciones en las que se invoca

La coherencia del sistema fiscal nacional se ha invocado respecto de situaciones internas y respecto de situaciones supranacionales.

Así, se ha invocado que una situación supranacional podría estar justificada por la necesidad de preservar la coherencia del sistema fiscal nacional⁷². En estos supuestos, a partir del año 2007, comienza a invocarse conjuntamente con la necesidad de preservar el equilibrio del reparto de la potestad tributaria⁷³. Como veremos más adelante, en estas situaciones tiene más visos de prosperar una causa de justificación de normas tributarias discriminatorias o restrictivas de las libertades basada en la necesidad de preservar el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria.

Así, en *O y AA*⁷⁴ prosperó esta causa de justificación de una norma finlandesa contraria a la libertad de establecimiento. En la misma se preveía que una filial residente en ese Estado miembro sólo podía deducir de su renta imponible una transferencia financiera entre sociedades del grupo realizada por ella a favor de su sociedad matriz, si ésta tenía su domicilio en el mismo Estado miembro. El Tribunal entendió que teniendo en cuenta los dos elementos, relativos a la necesidad de salvaguardar el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros y la de evitar la evasión fiscal, considerados conjuntamente, se debía declarar que un régimen, como el controvertido, que confería derecho a deducir de la renta imponible de una filial una transferencia financiera realizada a favor de la sociedad matriz, sólo en el caso de que ésta y dicha filial tuviesen su domicilio en el mismo Estado miembro, perseguía objetivos compatibles con el Tratado y amparados por razones imperiosas de interés general, y resultaba adecuado para garantizar la consecución de tales objetivos.

Tal y como señalamos, la coherencia del sistema fiscal nacional también se ha invocado respecto de situaciones internas⁷⁵. Debemos tener presente que en tres ocasiones en que se invocó en estas situaciones prosperó como causa de justificación válida para justificar normas tributarias contrarias a

⁷¹ Sentencia del TJUE de 23 de octubre de 2008, *Krakenheim*, asunto C-157/07. -

⁷² Véanse, por todas, las Sentencias del TJUE de 18 de julio de 2007, *O y AA*, asunto C-231/05; de 29 de marzo de 2007, *Rewe Zentralfinanz*, asunto C-347/07; de 8 de noviembre de 2007, *Amurta*, asunto C-379/05; de 22 de enero de 2009, *STEKO*, asunto C-377/07 y de 20 de octubre de 2011, *Comisión/Alemania*, asunto C-284/09. -

⁷³ Sentencias del TJUE de 29 de marzo de 2007, *Rewe Zentralfinanz*, asunto C-347/07; de 18 de julio de 2007, *O y AA*, asunto C-231/05; de 8 de noviembre de 2007, *Amurta*, asunto C-379/05; de 28 de febrero de 2008, *Deutsche Shell*, asunto C-293/06 y de 20 de octubre de 2011, *Comisión/Alemania*, asunto C-284/09. -

⁷⁴ Sentencia del TJUE de 18 de julio de 2007, *O y AA*, asunto C-231/05. -

⁷⁵ Véanse, por todas, las Sentencias del TJUE de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, asunto C-204/90; de 28 de enero de 1992, *Comisión/Bélgica*, asunto C-300/90; de 21 de febrero de 2006, *Ritter-Coulais*, asunto C-152/03; de 26 de octubre de 2006, *Comisión/Portugal*, asunto C-345/05; de 18 de diciembre de 2007, *Jundt*, asunto C-281/06; de 23 de octubre de 2008, *Krakenheim*, asunto C-157/07; de 27 de noviembre de 2008, *Papillon*, asunto C-418/07. -

las libertades comunitarias⁷⁶, si bien en otros pronunciamientos, a pesar de ser estimada como una causa válida la misma no prosperó como causa de justificación al no superar el “test de la proporcionalidad”⁷⁷. Por lo tanto, en estas situaciones se aprecia ese vínculo directo entre la ventaja fiscal y la compensación de esa ventaja con un gravamen correlativo en que consiste la causa de justificación basada en la coherencia del sistema fiscal nacional.

2.3.2.5. Invocación conjunta con otras causas de justificación

La coherencia del sistema fiscal ha sido alegada, en los diferentes asuntos, conjuntamente con otras causas de justificación de las medidas nacionales controvertidas⁷⁸.

En este sentido, debemos destacar que se ha invocado conjuntamente con otras causas admitidas por el Tribunal de Luxemburgo como razones imperiosas de interés general, aptas, por lo tanto, para justificar normativas nacionales contrarias a las libertades comunitarias. Así, se ha alegado, desde las primeras sentencias que se pronunciaron acerca de esta causa de justificación hasta la actualidad, con las siguientes: la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, la necesidad de evitar la evasión fiscal, la conveniencia de evitar la doble desgravación de pérdidas y el fomento de determinadas políticas internas como la política de I+D; la política de vivienda y la política de enseñanza.

En este punto, debemos destacar, como analizaremos a continuación, el hecho de que, desde el año 2007, se ha invocado, en la mayor parte de los casos, con otra razón imperiosa de interés general, a saber, la necesidad de salvaguardar el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria.

Por otra parte, teniendo presentes los objetivos perseguidos por las normativas nacionales controvertidas que se tratan de justificar por la necesidad de preservar la coherencia del sistema fiscal⁷⁹, debemos tener presente que en la mayor parte de los casos en los que se ha invocado con la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales o con la conveniencia de evitar la evasión fiscal, esa norma buscaba evitar situaciones de doble imposición⁸⁰ y, en menos supuestos, evitar conductas evasivas⁸¹.

También, en aquellos asuntos en los que se ha invocado conjuntamente con la necesidad de preservar el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria, en la mayor parte de los casos, la norma cuestionada trataba de evitar la doble imposición⁸². En menor medida, se han invocado conjuntamente en relación con normas que trataban de facilitar la tributación única de los grupos de sociedades⁸³.

Por otro lado, en aquellos supuestos en los que se ha invocado con la necesidad de fomentar determinadas políticas internas (política de I+D, política de enseñanza o de vivienda), la finalidad que estaba detrás de la norma controvertida era, en efecto, implementar esas políticas nacionales⁸⁴.

Finalmente, se ha alegado también junto con otras causas que el Tribunal no considera aptas para justificar una normativa contraria a las libertades fundamentales contenidas en el TCE por no ser razones imperiosas de interés general, a saber, la necesidad de evitar la reducción de los ingresos fiscales y la existencia de una ventaja fiscal compensatoria de esa situación restrictiva o discriminatoria.

⁷⁶ Sentencias del TJUE de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, asunto C-204/90; de 28 de enero de 1992, *Comisión/Bélgica*, asunto C-300/90 y de 23 de octubre de 2008, *Krakenheim*, asunto C-157/07. -

⁷⁷ Véase como ejemplo la sentencia del TJUE de 27 de noviembre de 2008, *Papillon*, asunto C-418/07. -

⁷⁸ Véase anexo IV. -

⁷⁹ Véanse, conjuntamente, los anexos IV y VI. -

⁸⁰ Véanse, por ejemplo, véanse las sentencias del TJUE de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, asunto C-80/94; de 26 de junio de 2003, *Skandia*, asunto C-422/01 y de 12 de diciembre de 2006, *Comisión/Dinamarca*, asunto C-150/04. -

⁸¹ Véanse las sentencias del TJUE de 28 de octubre de 1999, *Vestergaard*, asunto C-55/98 y de 12 de diciembre de 2002, *Lankhorst-Hohorst*, asunto C-324/00. -

⁸² Véanse las sentencias del TJUE de 7 de septiembre de 2004, *Manninen*, asunto C-319/02 y de 23 de febrero de 2006, *Keller Holding*, asunto C-471/04. -

⁸³ Véanse, por ejemplo, las sentencias del TJUE de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer*, asunto C-446/03 y de 29 de marzo de 2007, *Rewe Zentralfinanz*, asunto C-347/04. -

⁸⁴ Véanse las sentencias del TJUE de 8 de julio de 1999, *Baxter y otros*, asunto C-254/97 y de 18 de diciembre de 2007, *Jundt*, asunto C-281/06. -

3. SALVAGUARDA DEL REPARTO EQUILIBRADO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA ENTRE LOS ESTADOS MIEMBROS

3.1. Introducción

El TJUE admitió por primera vez en la sentencia *Marks & Spencer* que la salvaguarda del reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros puede servir para justificar medidas fiscales restrictivas o discriminatorias. Tras este primer pronunciamiento, relacionado con la posibilidad de negar la compensación transfronteriza de pérdidas entre matrices y filiales situadas en distintos EEMM para evitar localización de tales pérdidas en el Estado donde más rentabilidad a efectos fiscales pudiera derivarse, se abrió a los Gobiernos una nueva vía para la defensa de su normativa fiscal interna sobre la base de la hasta entonces poco exitosa exigencia de simetría entre ingreso/gasto que inspiraba los sistemas fiscales nacionales. Dicha simetría, no hace sino poner de manifiesto la correlación que, en opinión de los EEMM debiera existir entre el derecho a gravar los beneficios y el deber de tener en cuenta las pérdidas o gastos inherentes a dichos beneficios.

Tal parecía ser el contenido y alcance de esta novedosa causa de justificación, pues venía a reconocer que beneficios y pérdidas son dos caras de la misma moneda y deben ser, por ello, “*tratados de modo simétrico en el marco de un mismo sistema fiscal*”⁸⁵. Ahora bien, tal simetría o correlación entre el derecho a gravar las actividades o riqueza generadas en su territorio y el derecho a aplicar deducciones o ventajas fiscales ya había sido defendido por los EEMM con anterioridad para justificar la denegación de la concesión de un beneficio fiscal a los no residentes; claro está, bajo otras denominaciones (territorialidad/coherencia), y con escaso éxito a la vista de la jurisprudencia recaída hasta la fecha: apenas el reconocimiento en abstracto de la admisibilidad del principio de territorialidad como posible causa de justificación⁸⁶ y el reconocimiento de la posibilidad de tener que respetar la vinculación directa entre la ventaja y un previo gravamen para no romper la coherencia del sistema fiscal, que había servido en *Bachmann* y en *Comisión/Bélgica* para defender la validez de la normativa nacional y que, con el paso de los años, parecía haberse convertido en una vía muerta⁸⁷.

Sin embargo, hemos de advertir que ya desde su reconocimiento en *Marks & Spencer* su propia denominación nos permite identificar las notas distintivas que la caracterizan e individualizan frente a las causas de justificación anteriores: el hecho de tratarse de un motivo que gravita sobre la necesidad de tutelar el legítimo interés de los EEMM a ejercer su potestad tributaria sobre las actividades desarrolladas en su territorio (amenazada en ocasiones por las exigencias de equivalencia de trato al nacional comunitario que imponen las libertades de circulación reconocidas en los Tratados y su posible uso fraudulento en perjuicio de las Haciendas nacionales); y su perspectiva supranacional y no meramente interna (que la distingue de la causa de justificación basada en la coherencia⁸⁸), lo que determina que, para la apreciación de su aptitud para justificar el otorgamiento de un trato diverso, la finalidad de la norma interna sea la de prevenir prácticas o comportamientos a través de los cuales se desplacen bien sean los beneficios, bien sean las pérdidas, de una jurisdicción fiscal a otra.

Esta segunda nota se identifica, así, con el tratamiento del principio de territorialidad como un criterio de política económica, esto es, como un “criterio destinado a repartir entre los poderes tributarios de los distintos Estados materia imponible con carácter de internacionalidad y ello en el intento práctico de conseguir la neutralidad fiscal en los intercambios comerciales internacionales y la equidad”⁸⁹.

⁸⁵ STJUE de de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer*, Asunto C-446/03.

⁸⁶ STJUE, *Futura Participations y Singer*, antes citada, apartado 22.

⁸⁷ SSTJUE de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, Asunto C-204/90; *Comisión/Bélgica*, Asunto C-300/90. Sólo admitida con posterioridad, como se indicó en epígrafe 2.2.1, en la STJUE de 23 de octubre de 2008 *Krankenheim*, Asunto C-157/07.

⁸⁸ La diferente perspectiva desde la que se aborda la justificación de la medida discriminatoria (interna/supranacional) se pone de manifiesto en el asunto *Papillon* donde se analiza la compatibilidad con el Derecho comunitario de una normativa interna que negaba la compensación por parte de una matriz residente de las pérdidas sufridas por subfiliales también residentes cuando se interponía entre ambas una filial residente en otro EEMM. En tal caso, el TJUE no analizó la el régimen controvertido desde la perspectiva de la causa de justificación basada en la salvaguarda del reparto del poder tributario entre los EEMM, sino, y en la medida en que las pérdidas de las subfiliales se correspondían con pérdidas sufridas en el interior del Estado de residencia de la matriz, desde el prisma de la coherencia del sistema fiscal.

⁸⁹ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “El criterio de territorialidad en la actual LGT”, *op. cit.*, p. 377.

Entenderla de otra forma, como un mero reconocimiento del derecho de los EEMM a ejercer su potestad tributaria sobre las actividades desarrolladas en su territorio, como advierte el TJUE, llevaría a que tal causa de justificación no se distinguiese sustancialmente de una motivación de carácter puramente económico que llevase a los EEMM a negarse de forma sistemática a conceder ventajas fiscales a un particular o a una empresa por el mero hecho de que ésta haya desarrollado una actividad económica transnacional sin vocación de generar ingresos fiscales para ese Estado. Formulación puramente económica que ya en *Marks & Spencer* fue expresamente desestimada declarándose en dicha resolución que “la reducción de ingresos fiscales no puede considerarse una razón imperiosa de interés general susceptible de ser invocada para justificar una medida contraria, en principio, a una libertad fundamental”.

En efecto, los Estados miembros pueden decidir libremente la organización de su régimen fiscal, lo que incluye (habida cuenta de que los puntos de conexión utilizados en los distintos Derechos nacionales implican la concurrencia de su competencia fiscal con la de otros Estados) repartir entre ellos su potestad tributaria a través de CDI basados en los principios de Derecho internacional tradicionalmente admitidos o en el modelo de convenio de la OCDE. Ahora bien, como quiera que los compromisos adquiridos con la firma de los Tratados están por encima de tales normativas internas y tales Convenios, las libertades fundamentales imponen a los Estados miembros determinadas limitaciones al ejercicio de sus competencias en esta materia; fundamentalmente, la obligación de no desfavorecer a los sujetos pasivos que ejercen una actividad transnacional respecto de los que ejercen una actividad puramente nacional, aunque de ello resulte una disminución de los ingresos fiscales.

Creemos que el contenido y alcance que el TJUE le ha ido dando en pronunciamientos posteriores nos permiten afirmar que el papel que se le asigna a esta causa de justificación es el de servir de salvaguarda de las Haciendas nacionales frente a los riesgos de abuso o fraude por parte de los operadores jurídicos que intenten trasladar (rompiendo la conexión con el territorio en el que se desarrolla la actividad que los ha generado) bien sean beneficios, bien sean pérdidas, de un EM a otro para beneficiarse así de un tratamiento fiscal más ventajoso. Por ello, en cuanto manifestación del principio de territorialidad fiscal que funciona como una *causa de justificación anti-abuso* de las libertades fundamentales, en la mayor parte de los casos la apreciación de su admisibilidad exige la concurrencia un componente adicional: riesgo de evasión fiscal, riesgo de doble imputación de pérdidas, montajes puramente artificiales o abuso del derecho.

Para fundamentar tal afirmación hemos considerado oportuno examinar los pronunciamientos en los que el TJUE realiza un examen de la misma de un modo cronológico y por materias.

3.2. Utilización como causa legitimadora de medidas nacionales tendentes a evitar un uso abusivo de las libertades comunitarias

3.2.a. Compensación transfronteriza de pérdidas⁹⁰

El Tribunal de Justicia ha reconocido el interés legítimo de los Estados miembros en prevenir comportamientos que pueden poner en peligro su derecho a ejercer las competencias fiscales que les corresponden. Ello se traduce, como no podría ser de otra forma, en el reconocimiento de la adecuación a Derecho comunitario de aquellas normas que niegan la posibilidad de transferir pérdidas de una sociedad a otra cuando la entidad que las haya generado se encuentra localizada en otro EM y no realiza actividades en el territorio del Estado donde pretenden compensarse.

Ello supone asumir que la libertad de establecimiento y su mandato básico de trato nacional en el país de acogida no pueden imponer que las pérdidas de una filial, una sucursal o un establecimiento

⁹⁰ Desde las instituciones europeas se entiende que la falta de armonización en materia de compensación transfronteriza de pérdidas constituye, en espera de la implantación de un sistema de base imponible común consolidada, un obstáculo a la libertad de establecimiento de las empresas. Insistiendo en la necesidad de coordinación de los sistemas fiscales nacionales en este tema se han aprobado la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 de diciembre de 2006 relativa a la “Consideración fiscal de las pérdidas en un contexto transfronterizo” (COM(2006) 824 final), en la que se analizan los distintos regímenes que siguen los Estados miembros en cuanto a la posibilidad de compensar pérdidas transfronterizas así como los pronunciamientos del TJUE recaídos en asuntos relacionados; y la Resolución del Parlamento Europeo, de 15 de enero de 2008, sobre la consideración fiscal de las pérdidas en un contexto transfronterizo (2007/2144(INI)).

permanente localizados en un EM distinto a aquel en el que se haya constituido la matriz o sociedad principal (y que en el caso concreto carece de competencia fiscal para gravar las rentas de signo positivo que en tales territorios obtengan tales entidades) puedan ser deducidas sin más de los ingresos de esta última; pues de esta forma se dejaría abierta la puerta a decisiones de grupo tendentes a elegir libremente el EM en el que tener en cuenta tales pérdidas y alterar así el denominado “reparto equilibrado de la potestad tributaria” entre los EEMM⁹¹.

Excluir de la posibilidad de consolidación fiscal las pérdidas sufridas por filiales o establecimientos permanentes no residentes impide tales prácticas, que pueden verse alentadas por la existencia de diferencias notables entre los tipos de impositivos aplicados en los distintos Estados miembros. La admisión de la existencia de un reparto de potestades tributarias entre EEMM que pudiera verse injustificadamente alterado por usos abusivos de la libertad de establecimiento y cuya salvaguarda constituye un interés legítimo que puede justificar medidas discriminatorias o restrictivas tendentes a evitar o limitar tales prácticas (como las transferencias de pérdidas entre sociedades establecidas en distintos EEMM) que desemboquen en una erosión de las bases imponibles en los territorios con tipos impositivos más elevados constituye, sin lugar a dudas, un mecanismo corrector de las distorsiones que puede suponer la extensión de las libertades comunitarias a unos sistemas fiscales nacionales basados en los criterios de sujeción tradicionalmente admitidos en el Derecho fiscal internacional.

Conviene advertir con carácter previo, que el hecho de que un EM decida permitir la imputación temporal de las pérdidas de un establecimiento permanente sito en el extranjero a la sede principal de la empresa residente en su territorio no significa que tenga que extender igualmente dicha posibilidad a las filiales no residentes de una sociedad matriz residente. Y ello porque, como ha reconocido el TJUE, los establecimientos permanentes sitos en otro Estado miembro y las filiales no residentes no se encuentran en una situación comparable a efectos del reparto de la potestad tributaria que se deriva de la normativa nacional y de los CDIs suscritos por los EEMM⁹².

En efecto, mientras que una filial, en tanto que persona jurídica autónoma, está íntegramente sujeta a tributación en el Estado en el que se halle su domicilio social, no sucede lo mismo con el establecimiento permanente sito en otro Estado miembro, el cual, en principio, queda sometido parcialmente a la competencia fiscal del Estado miembro de origen.

Es cierto que el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que la libertad de establecimiento implica la libertad de los agentes económicos para escoger la forma jurídica más apropiada para el ejercicio de sus actividades en otro Estado miembro (sea a través de una filial, una agencia, una sucursal o un establecimiento permanente) y que dicha libertad no puede verse obstaculizada por disposiciones fiscales internas discriminatorias o restrictivas⁹³. Sin embargo, como declara el TJUE, “el Estado miembro de origen mantiene su libertad para regular las condiciones de tributación y la carga fiscal aplicables a los distintos tipos de establecimientos de las sociedades nacionales que operen en el extranjero, siempre y cuando les otorguen un trato que no resulte discriminatorio con respecto a los establecimientos nacionales comparables”⁹⁴.

Tal examen (el relativo a la existencia de una diferencia de trato entre establecimientos y filiales establecidos en otros EEMM carente de justificación) no se hace, sin embargo, necesario en estos casos pues establecimientos permanentes sitos en otro Estado miembro y filiales no residentes no se encuentran en una situación comparable a efectos del reparto de la potestad tributaria. Razón por la cual, el Estado miembro de origen no está obligado a aplicar a las filiales no residentes el mismo régimen fiscal aplicado a los establecimientos permanentes de sus sociedades sitos en el extranjero⁹⁵.

⁹¹ Prima el enfoque supranacional, de manera que es requisito indispensable que entren en juego las competencias fiscales de varios EEMM. Por el contrario, si las pérdidas se localizasen en el mismo EM donde pretenden deducirse, se aplicaría el enfoque interno y la causa de justificación de la coherencia. Véase en este sentido la sentencia del TJUE de 27 de noviembre de 2008, *Papillon*, asunto C-418/07.

⁹² STJUE de 25 de febrero de 2010, *X Holding BV*, Asunto C-337/08, ap. 38.

⁹³ Véanse, en este sentido, las SSTJUE de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia*, Asunto 270/83, apartado 22; de 18 de julio de 2007, *Oy AA*, Asunto C-231/05, apartado 40, y de 23 de febrero de 2006, *CLT-UFA*, Asunto C-253/03, apartado 14. -

⁹⁴ STJUE de 6 de diciembre de 2007, *Columbus Container Services*, Asunto C-298/05, apartados 51 y 53. -

⁹⁵ STJUE de 25 de febrero de 2010, *X Holding BV*, Asunto C-337/08, ap. 40. -

Evolución de la jurisprudencia en la materia

Fue en la Sentencia *Marks & Spencer*⁹⁶ cuando por primera vez se admitió el reparto de la competencia fiscal entre los EEMM como causa de justificación apta para salvar la validez de una normativa nacional por la que se denegaba a una sociedad matriz inglesa la consolidación fiscal de las pérdidas sufridas por sus filiales establecidas en Bélgica, en Alemania y en Francia⁹⁷.

En defensa de tal normativa nacional que únicamente posibilitaba la compensación de las pérdidas de las filiales cuando tales pérdidas se registraban en el Reino Unido, este EM miembro alegó que beneficios y pérdidas constituyen, en materia tributaria, las dos caras de una misma moneda, debiendo ser, por ello, tratados de modo simétrico en el marco de un mismo sistema fiscal, con el fin de salvaguardar así el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros interesados. Por lo tanto, y en la medida en que los ingresos de tales filiales establecidas en otros EEMM eran gravados en su respectivo Estado, era allí donde debían tenerse en cuenta tales pérdidas y no en el Estado donde se hallaba domiciliada su sociedad matriz, que tampoco habría podido tener en cuenta, para calcular sus resultados, los ingresos obtenidos por sus filiales no nacionales (sometidos a la “potestad tributaria” de otro Estado).

A este riesgo se venían a añadir, como bien alegó el gobierno británico, otros dos potenciales peligros íntimamente relacionados con tal posibilidad de compensar pérdidas transfronterizas: el riesgo de que las pérdidas beneficiadas por tal trato privilegiado fueran finalmente objeto de una doble imputación; y el consiguiente riesgo de evasión fiscal.

Tras examinar las circunstancias concurrentes en el caso, el TJUE, acoge las pretensiones de los Estados y admite que la necesidad de preservar ese “reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros” podría requerir que *a las actividades económicas de las sociedades establecidas en uno de dichos Estados se les aplique únicamente la normativa tributaria de éste, tanto en lo relativo a los beneficios como a las pérdidas*. Lo contrario, esto es, dar a las sociedades la facultad de optar entre el Estado miembro de establecimiento y otro Estado miembro para que se tengan en cuenta sus pérdidas, pondría en grave peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, ya que la base imponible aumentaría en el primer Estado y disminuiría en el segundo por el valor de las pérdidas transferidas.

Reconoce asimismo el Tribunal que tales consolidaciones en sede de la sociedad matriz pudieran dar lugar a la toma en consideración de las mismas pérdidas en dos EEMM distintos, pero advirtiendo que los Estados deberían de ser capaces de poner los instrumentos necesarios para prevenir y combatir tales prácticas. Y, por último, admite también el riesgo de evasión fiscal inherente a tales operaciones; pues la posibilidad de transferir las pérdidas de una filial no residente a una sociedad residente podría conducir a que *las transferencias de pérdidas se organicen dentro del grupo de sociedades y se imputen a sociedades establecidas en los Estados miembros que apliquen los tipos impositivos más elevados y donde el valor fiscal de las pérdidas sea mayor*.

Por todo ello, en este primer pronunciamiento se declara que “*vistos en su conjunto estos tres motivos de justificación, procede afirmar que una normativa restrictiva como la controvertida en el asunto principal persigue objetivos legítimos compatibles con el Tratado que están amparados por razones imperiosas de interés general, por un lado, y que es adecuada para garantizar la realización de dichos objetivos, por otro*”. Sin embargo, reconoce también que el régimen británico de consolidación intragrupo no superaba el test de proporcionalidad, al no posibilitar la toma en consideración de tales pérdidas localizadas en otros EEMM una vez agotadas todas las posibilidades de que se tuvieran en cuenta las pérdidas en el Estado de residencia de la filial⁹⁸.

⁹⁶ STJUE de de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer*, Asunto C-446/03.

⁹⁷ Filiales que, por otro lado, sólo habían ejercido sus actividades económicas en los Estados miembros en los que estaban domiciliadas y no disponían de establecimiento estable en el Reino Unido ni habían ejercido actividades económicas en él.

⁹⁸ En efecto, el TJUE declara en el apartado 55 de la referida sentencia que tal medida va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos perseguidos cuando: a) la filial no residente ha agotado las posibilidades de tomar en cuenta las pérdidas incurridas en su Estado de residencia en el período impositivo correspondiente a la solicitud de consolidación y en ejercicios anteriores, en su caso, mediante una transferencia de dichas pérdidas a un tercero o la imputación de éstas a los beneficios obtenidos por la filial durante ejercicios anteriores, y; b) no existe la posibilidad de que las pérdidas de la filial extranjera puedan tenerse en cuenta en su Estado de residencia en ejercicios futuros respecto de ella misma o de un tercero, en especial, en caso de cesión de la filial a éste.

En *Lidl Belgium*⁹⁹ se analiza nuevamente a la luz de esta causa de justificación la posibilidad de compensación transfronteriza de pérdidas pero esta vez referida a la posibilidad de transferir pérdidas procedentes no ya de filiales, sino de establecimientos permanentes situados en otros EEMM.

En esta ocasión el Tribunal de Justicia vuelve a declarar que no se opone al mandato de trato nacional que impone el artículo 43 del Tratado (art. 49 TFUE) que una normativa fiscal nacional deniegue a una sociedad la posibilidad de deducir de su base imponible las pérdidas de un establecimiento permanente de su propiedad, situado en otro Estado miembro en la medida en que, en virtud de un CDI, los ingresos de dicho establecimiento se gravan en este último Estado, y en el que, a la postre, tales pérdidas pueden compensarse con los beneficios que se obtengan en ejercicios posteriores.

Como había declarado en *Marks & Spencer* y *OyAA*¹⁰⁰, insiste en que las exigencias derivadas de la necesidad de salvaguardar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros pueden requerir “que a las actividades económicas de las sociedades establecidas en uno de dichos Estados se les aplique únicamente la normativa tributaria de éste, tanto en lo relativo a los beneficios como a las pérdidas”.

Así, siguiendo el mismo razonamiento de sus pronunciamientos anteriores advierte del riesgo de un uso abusivo de la libertad de establecimiento reconocido a las sociedades, pues “dar a las sociedades la facultad de optar entre el Estado miembro en el que está situado su establecimiento y otro Estado miembro para que se tengan en cuenta sus pérdidas pondría en grave peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, ya que la base imponible aumentaría en el primer Estado y disminuiría en el segundo por el valor de las pérdidas transferidas”.

En este caso, además, la concurrencia de competencias o potestades para gravar los rendimientos obtenidos por el establecimiento permanente sito en Luxemburgo había sido resuelta por los Estados en el marco de un CDI en el se atribuía al Estado miembro en el que está situado el establecimiento permanente el poder de gravar las rentas de éste, de manera que imponer a Alemania (Estado de la sociedad principal) que haya de tener en cuenta las pérdidas de un establecimiento permanente luxemburgués pondría en peligro la simetría ingresos/gastos consagrada en el Convenio.

De ahí que, como expresamente se declara en el apartado 34 de la sentencia “el objetivo de mantener el reparto de la potestad tributaria entre los dos Estados miembros de que se trata, *reflejado en las disposiciones del Convenio*, puede justificar el régimen fiscal controvertido en el litigio principal, *dado que mantiene el equilibrio entre el derecho a gravar los beneficios y la facultad de deducir las pérdidas*”. Viene así el Tribunal a reconocer la posibilidad de reparto convencional entre EEMM de sus potestades tributarias concurrentes a través de la firma de un CDI, en el que se fije de común acuerdo quién tiene derecho a gravar los beneficios de una entidad y quién, por tanto, por no tener competencia para ello, puede negarse a tomar en consideración las pérdidas sufridas por la misma (dado que ello supondría la ruptura de esa simetría en la que se ha basado el reparto).

Por otro lado, y dado que en la sentencia *Marks & Spencer* se había apreciado la aptitud de los tres motivos de justificación (reparto equilibrado, riesgo de doble imputación de pérdidas y riesgo de evasión fiscal) “*en su conjunto*” para denegar la compensación transfronteriza de pérdidas, el TJUE aclara que ello no implica la necesidad de que hayan de concurrir los tres motivos para justificar una norma de tales características de forma simultánea; pues, en palabras del órgano jurisdiccional, “no se puede exigir que todos los motivos de justificación enunciados en el apartado 51 de la sentencia *Marks & Spencer* (...) estén presentes para que, en principio, una normativa fiscal nacional que restringe la libertad de establecimiento prevista en el artículo 43 CE pueda estar justificada”. Así, en *Lidl* fue suficiente la concurrencia de la causa basada en el reparto del poder tributario junto con el riesgo de doble imputación de pérdidas.

Resta referirse, para terminar este análisis de la evolución histórica de esta causa de justificación en relación con esta materia concreta a la STJUE de 25 de febrero de 2010¹⁰¹.

⁹⁹ STJUE de 15 de mayo de 2008, Asunto C-414/06. -

¹⁰⁰ STJUE de 18 de julio de 2007, *O y AA*, Asunto C-231/05, apartado 54. -

¹⁰¹ STJUE de 25 de febrero de 2010, *X Holding BV*, Asunto C-337/08. -

X Holding, era una sociedad holandesa que decidió constituir una filial en Bélgica (la sociedad F), de manera que, de conformidad con los principios que rigen el Derecho fiscal internacional, estaría sujeta por obligación personal en Bélgica, no viéndose, por lo tanto, sometida al impuesto sobre sociedades en Holanda. A la vista del precedente sentado en *Marks & Spencer*, ambas sociedades solicitaron ser tratadas como una unidad fiscal tal y como estaba previsto en la ley holandesa por la que se regulaba el impuesto de sociedades, solicitud que las autoridades de este país desestimaron dado la sociedad F no estaba establecida en los Países Bajos, tal y como dicha normativa nacional exigía.

En efecto, tal posibilidad de que una sociedad matriz y su filial pudieran elegir que la sociedad matriz establecida en Holanda tributase por las dos como si fuera un único sujeto pasivo se reservaba únicamente a las sociedades que, respecto a la tributación por sus beneficios, estuviesen sujetas a la jurisdicción fiscal de dicho EM.

Como era de esperar, también en esta ocasión el Tribunal luxemburgués declaró nuevamente la compatibilidad con la libertad de establecimiento de una medida nacional que permite a una sociedad matriz constituir una unidad fiscal con sus filiales residentes, pero no permite la constitución de tal unidad fiscal con una filial no residente si los beneficios de esta última no están sometidos a la jurisdicción fiscal de dicho EM.

Sin embargo (y ahí radica la importancia de la sentencia, por cuanto que viene a reconocer la posibilidad de apreciar de una manera autónoma la causa basada en el reparto), para declarar tal diferencia de trato admitida se basó única y exclusivamente en la causa de la necesidad de salvaguardar un reparto equilibrado del poder tributario entre los EEMM.

Partiendo de los razonamientos utilizados en pronunciamientos anteriores sobre la posibilidad de compensación de pérdidas transfronterizas entre sociedades establecidas en distintos EEMM (apartados 28 y 29)¹⁰² declara que en tales casos, en la medida en que la sociedad matriz puede optar libremente por la constitución de una unidad fiscal con su filial y decidir con la misma libertad la disolución de dicha unidad de un ejercicio a otro, “permitirle incluir en la unidad fiscal a una filial no residente supondría dejarle libertad para elegir el régimen fiscal aplicable a las pérdidas de dicha filial y el lugar de imputación de esas pérdidas”. Por esta razón, dado que el perímetro de la unidad fiscal podría verse modificado al antojo del grupo, extender tal posibilidad a filiales residentes supondría en la práctica que la sociedad matriz pudiera elegir libremente el EM en el que puede imputar en cada momento las pérdidas de sus filiales no residentes.

3.2.b. Normas anti-abuso

La necesidad de preservar el equilibrio en el reparto del poder tributario entre los EEMM puede servir también para defender la validez de normativas fiscales internas contra prácticas abusivas que busquen proteger las bases imponibles nacionales frente a aquellos comportamientos de los sujetos que pudieran ocasionar su erosión o un trasvase de las mismas hacia otras jurisdicciones fiscales más ventajosas¹⁰³.

¹⁰² Recuerda en este sentido, tal y como se había declarado en las sentencias *Marks & Spencer* y *Lidl Belgium*, que el mantenimiento del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros puede requerir que a las actividades económicas de las sociedades establecidas en uno de dichos Estados se les aplique únicamente la normativa tributaria de éste, tanto en lo relativo a los beneficios como a las pérdidas. De la misma manera, insiste en el riesgo que supone conceder sin más a las sociedades la facultad de optar entre el Estado miembro en el que está sito su establecimiento y otro Estado miembro para imputar sus pérdidas, ya que la base imponible aumentaría en el primer Estado miembro y disminuiría en el segundo por el valor de las pérdidas transferidas.

¹⁰³ La necesidad de coordinación de los sistemas fiscales nacionales en la materia ha sido puesta de relieve en la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo de 10 de diciembre de 2007 relativa a la “Aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa dentro de la UE y en relación con terceros países”(COM (2007) 785 final). En este instrumento se reconoce que, en lo que respecta a la aplicación de las disposiciones contra la evasión fiscal y a la luz de algunas decisiones recientes del Tribunal de Justicia Europeo, urge hallar el justo equilibrio entre el interés público por proteger sus bases imponibles combatiendo las prácticas abusivas y la necesidad de evitar una restricción exagerada de la actividad transfronteriza en el interior de la UE; así como coordinar con mayor eficacia la aplicación de las medidas contra las prácticas abusivas dirigidas a terceros países, a fin de proteger las bases imponibles de los Estados miembros.

El TJUE ha declarado en muchas ocasiones¹⁰⁴ que la necesidad de impedir prácticas abusivas o la evasión fiscal puede constituir una razón imperiosa de interés general capaz de justificar una restricción de las libertades fundamentales, siempre y cuando dichas normas fiscales sean proporcionadas y se apliquen con el fin de evitar “montajes puramente artificiales”¹⁰⁵. Sin embargo, nos interesa aquí poner de manifiesto que de tales pronunciamientos se deduce también la existencia de una estrecha conexión entre estas tres causas de justificación (que casi nos atreveríamos a calificar de inseparable en la medida en que hacen referencia al elemento intencional –abuso–, el mecanismo –montajes puramente artificiales– y los efectos –evasión/conculcación de reparto del poder tributario– con independencia de que el peso del análisis que realice el órgano jurisdiccional a veces recaiga sobre la concurrencia en el caso concreto de una u otra aisladamente o en conjunto) en la medida en que el Tribunal admite que tales prácticas pueden menoscabar el derecho de los EEMM miembros a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades realizadas en su territorio y poner de este modo en peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los EEMM.

Así, en *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*¹⁰⁶, las disposiciones fiscales británicas sobre sociedades extranjeras controladas (en lo sucesivo, SEC) preveían una excepción a la regla general según la cual una sociedad residente no tributa por los beneficios de una filial extranjera consistente en que, cuando una sociedad residente poseyera una participación superior al 50 por 100 en una filial sujeta en el Estado en que está establecida a un “nivel de tributación inferior” –entendiéndose que tal circunstancia tenía lugar cuando el impuesto pagado por la SEC era inferior a tres cuartas partes del impuesto que se pagaría en el Reino Unido sobre los beneficios imponibles si éstos se hubieran calculado conforme a la legislación británica–, dichos beneficios obtenidos por la SEC se atribuirían a la sociedad inglesa, que tributaría por ellos, deduciéndose un crédito fiscal por el impuesto pagado por la SEC en el Estado en que estuviera establecida¹⁰⁷.

La finalidad de tal normativa nacional no era otra que luchar contra una forma especial de evasión fiscal consistente en que una sociedad residente transfiera artificialmente beneficios del EM en donde han sido obtenidos hacia un Estado con un nivel de tributación más reducido mediante la creación de una filial en éste y la realización de operaciones carentes de motivos económicos válidos para, de esa forma, efectuar una transferencia encubierta de beneficios. Tales normas según jurisprudencia reiterada podrían estar justificadas por motivos de lucha contra prácticas abusivas cuando el objetivo perseguido por las mismas sea el de impedir comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, para, de esa manera, eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios *generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional*¹⁰⁸.

Nos interesa especialmente en nuestro estudio este pronunciamiento en la medida en que el TJUE (remitiéndose al mismo razonamiento utilizado en la sentencia *Marks & Spencer*) reconoce en su apartado 56 que, al igual que las prácticas consistentes en organizar transferencias de pérdidas dentro de un grupo hacia las sociedades pertenecientes al mismo establecidas en los EEMM que apliquen los tipos impositivos más elevados y donde, en consecuencia, el valor fiscal de dichas pérdidas sea mayor; *los comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales carentes de realidad económica, con el objetivo de llevar a cabo una transferencia de beneficios hacia territorios con tipos impositivos más bajos para conseguir así eludir el impuesto normalmente adeudado en el territorio donde realmente se llevaron a cabo las actividades, pueden menoscabar el derecho de los EEMM miembros a ejercer su*

¹⁰⁴ Como señala GARCIA PRATS, siendo el Derecho Comunitario un Derecho de formación jurisprudencial, ha sido el Tribunal de Luxemburgo el que ha conformado un importante y considerable cuerpo jurisprudencial dedicado al análisis de los límites a la proyección de las libertades fundamentales como consecuencia del posible ejercicio abusivo de los derechos que confieren dichas libertades a los particulares. Sobre el concepto de abuso del derecho comunitario y su desarrollo paralelo al desarrollo de las libertades comunitarias puede verse GARCIA PRATS, F. A.: “Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho Comunitario”, en *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los Convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*, dir. SOLER ROCH M. T. y SERRANO ANTÓN, F., IEF, Madrid, 2002, pp. 163-205.

¹⁰⁵ Véanse en este sentido las SSTJUE de 16 de julio de 1998, *ICI*, Asunto C-264/96, apartado 26 y de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer*, Asunto C-446/03, apartado 57.

¹⁰⁶ STJUE de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, Asunto C-196/04.

¹⁰⁷ Un comentario en profundidad de la referida sentencia puede verse en GARCIA CARACUEL, M.: “Incompatibilidad de la libertad de establecimiento en el Derecho Comunitario con las legislaciones nacionales de lucha contra la evasión fiscal (STJCE *Cadbury Schweppes*, C-196/04, de 2 de septiembre 2006)”, *Noticias de la Unión Europea*, 2008, n.º 282, pp. 55-61.

¹⁰⁸ Apartado 55.

*competencia fiscal en relación con las actividades realizadas en su territorio y poner de este modo en peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los EEMM*¹⁰⁹.

En *OyAA*¹¹⁰, por su parte, lo que se examinó fue la conformidad con la libertad de establecimiento de una medida finlandesa que negaba a una filial constituida en dicho territorio el carácter deducible de una transferencia financiera efectuada a favor de su matriz inglesa¹¹¹, al supeditarse tal posibilidad al requisito de que ordenante y beneficiario sean sociedades residentes en Finlandia.

Se alegó en este asunto que tal medida no constituía una restricción ni una discriminación prohibida en la medida en que la situación de las filiales residentes cuyas sociedades matrices tienen su domicilio en el mismo EM no es comparable a la situación de aquellas cuyas sociedades matrices tienen su domicilio en otro EM, pues las matrices no residentes no están sujetas al impuesto sobre la renta en el Estado del domicilio de la filial. No sería discriminatorio y, por lo tanto, no sería contrario a la libertad de establecimiento consagrada en los Tratados, hacer distinciones que tomasen en consideración la distinta situación en la que se encuentran las filiales cuyas sociedades matrices son sujetos pasivos del impuesto por obligación personal o por obligación real en el mismo Estado que la filial, frente a aquellas filiales cuya sociedad matriz no es sujeto pasivo del impuesto en dicho EM.

Es por ello por lo que, no encontrándose la matriz beneficiaria de la transferencia sujeta al impuesto en el EM de la filial ordenante de la misma, este Estado (que debido a los límites impuestos a su competencia territorial carece de potestad tributaria para influir en el trato fiscal dispensado a dicha operación en el EM de residencia de la matriz), no puede asegurarse de que el tratamiento como gasto deducible que dispense a dicha transferencia efectuada por la filial residente no acabe –por no tomarse en cuenta como un ingreso a la hora del cálculo de la renta imponible del beneficiario de dicha transferencia– desembocando finalmente en que las cantidades objeto de la transferencia (que corresponden a una actividad desarrollada en Finlandia y debieran por tanto, ser objeto de gravamen en dicho Estado) se escapen a toda tributación.

Sobre la base de tal ausencia de comparabilidad de las situaciones que permitiese exigir la aplicación de un trato equivalente el Gobierno finlandés alegó que el régimen de las transferencias financieras entre sociedades de un grupo estaba justificado además por la necesidad de garantizar la coherencia del régimen fiscal de que se trata, así como por el reparto de las potestades tributarias entre los Estados miembros, el temor a la evasión fiscal y el principio de territorialidad.

La importancia del pronunciamiento radica en que, al examinar la causa de justificación basada en la necesidad de salvaguardar el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, el TJUE advierte que ésta “no puede ser invocada para denegar sistemáticamente todo beneficio fiscal a una sociedad filial residente, porque no se puedan gravar en el primer Estado miembro los ingresos de su sociedad matriz, que tiene su sede en otro Estado miembro”¹¹². Sin embargo, sí puede

¹⁰⁹ Si bien el peso del análisis de la posible justificación de la medida gravitó en este caso sobre el concepto de abuso y de montaje puramente artificial, el Tribunal de Justicia concluyó que la libertad de establecimiento de las sociedades se opone a la inclusión en la base imponible de una sociedad establecida en un Estado miembro de los beneficios obtenidos por una sociedad extranjera controlada en otro Estado miembro cuando dichos beneficios estén sujetos en este último Estado a un nivel de tributación inferior al aplicable en el primer Estado, *salvo que tal inclusión se limite a los montajes puramente artificiales destinados a eludir el impuesto nacional normalmente adeudado*. Ello supone el reconocimiento de la conformidad con el Derecho comunitario de este tipo de normas cuando se verifique, en función de elementos objetivos y verificables por terceros, que la citada sociedad controlada no está implantada realmente en el Estado miembro de acogida y no ejerce en él actividades económicas efectivas (territorialidad).

¹¹⁰ STJUE de 18 de julio de 2007, *O y AA*, Asunto C-231/05. Aunque a primera vista pudiera parecer una normativa nacional relativa a la compensación transfronteriza de pérdidas intragrupo, nada más lejos; pues, como expresamente reconoce el Tribunal en el apartado 57 de la sentencia, el régimen de las transferencias financieras entre sociedades de un grupo finlandés no afecta al carácter deducible de las pérdidas sino que se trata en puridad de una norma destinada a evitar montajes artificiales a través de los cuales se organicen transferencias de ingresos en el seno de un grupo de sociedades a favor de las sociedades cuyo domicilio se encuentre en los Estados miembros que apliquen los tipos impositivos más moderados o en los Estados miembros en los que no se gravan tales ingresos.

¹¹¹ La sociedad AA Ltd, cuyo domicilio se encuentra en el Reino Unido, era titular indirectamente, a través de otras dos sociedades, del 100 por 100 de las acciones de *O y AA*. Con el fin de sanear su situación económica, pues sus actividades fueron deficitarias en 2003 y podía esperarse que siguieran siéndolo igualmente en 2004 y en 2005, *Oy AA* se pretendía efectuar una transferencia financiera entre sociedades de un grupo en favor de AA Ltd.

¹¹² En el mismo sentido la sentencia *Rewe Zentralfinanz*, ya citada, apartado 43 y 42.

invocarse y es admisible como elemento de justificación cuando el “objeto del régimen controvertido sea evitar comportamientos que puedan comprometer el derecho de un Estado miembro a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades desarrolladas en su territorio”.

En este sentido, al igual que reconocer a las sociedades la facultad de optar por que se tomen en consideración sus pérdidas en el EM de su establecimiento o en otro EM distinto pondría en grave peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros¹¹³, la consecuencia de admitir que una transferencia financiera transfronteriza entre sociedades de un grupo pueda ser deducida de la renta imponible de su ordenante no es otra que permitir a los grupos de sociedades *elegir libremente el Estado miembro en el que se gravan los beneficios de la filial* (sus trayéndolos de la base imponible de ésta y, cuando se considera que esa transferencia es un ingreso imponible en el Estado miembro de la sociedad matriz beneficiaria, integrándolos en la base imponible de la sociedad matriz). Ello pondría en peligro, como expresamente reconoce el Tribunal de Justicia en el apartado 56 de la sentencia, el reparto de la potestad tributaria entre los EEMM “ya que, según la elección de los grupos de sociedades, el Estado miembro de la filial estaría obligado a renunciar, como Estado de residencia de esa filial, a su derecho a gravar los rendimientos de ésta, en beneficio, en su caso, del Estado miembro del domicilio de la sociedad matriz”.

A ello se viene a unir que la posibilidad de transferir los ingresos imposables de una filial a una sociedad matriz cuyo domicilio se encuentre en otro EM implicaría un evidente riesgo de que, mediante montajes puramente artificiales, se organizaran transferencias de ingresos en el seno de un grupo de sociedades a favor de las sociedades cuyo domicilio se encuentre en los EEMM que apliquen los tipos impositivos más bajos o en los EEMM en los que no se gravan tales ingresos.

De ahí que en este pronunciamiento, el Tribunal considere que la necesidad de salvaguardar el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los EEMM y a la de evitar la evasión fiscal, *considerados conjuntamente*, justifican que el derecho a deducir de la renta imponible de una filial una transferencia financiera realizada en favor de la sociedad matriz se condicione a que la matriz tenga también su domicilio en el mismo EM. Pero es que, además, en lo que a nuestro entender resulta de mayor relevancia en la evolución de la línea jurisprudencial en la materia, reconoce expresamente en el apartado 62 de la sentencia que ambas causas de justificación constituyen dos caras de la misma moneda al declarar en este sentido que “los comportamientos que consisten en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica con el fin de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios derivados de las actividades desarrolladas en el territorio nacional pueden comprometer el derecho de los Estados miembros a ejercer su competencia fiscal en relación con dichas actividades y poner en peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros¹¹⁴”. Por ello, aunque el objetivo declarado por la medida nacional controvertida no era otro que suprimir las desventajas fiscales inherentes a la estructura de un grupo de sociedades, permitiendo una compensación dentro de un grupo que conste de sociedades que obtengan beneficios y de sociedades que sufran pérdidas, y no el de evitar prácticas abusivas por parte de grupos de sociedades establecidas en distintos EEMM; desempeña también una fundamental misión de salvaguarda de los intereses del Estado frente a tales comportamientos, como se señala en el apartado 63 de la sentencia, que advierte en este sentido que: “aunque el objeto específico de la normativa controvertida en el asunto principal no sea excluir de la ventaja fiscal los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, creados con la finalidad de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios derivados de actividades desarrolladas en el territorio nacional, tal normativa puede, no obstante, reputarse proporcionada a los objetivos perseguidos (salvaguarda del reparto equilibrado del poder tributario entre los EEMM y evitar la evasión fiscal), considerados conjuntamente”.

Para finalizar con el análisis de la jurisprudencia relativa a la utilización de la causa de justificación de medidas anti-abuso basadas en la necesidad de proteger el reparto de la potestad tributaria entre los EEMM, nos referiremos a la STJUE de 21 de enero de 2010, *SGI*¹¹⁵; en la que se examinaba la compatibilidad con las exigencias de la libertad de establecimiento de una normativa belga que imponía una corrección de valor sobre las operaciones realizadas entre entidades vinculadas residentes en

¹¹³ Véanse las SSTJUE, antes citadas, *Marks & Spencer*, apartado 46, y *Rewe Zentralfinanz*, apartado 42. -

¹¹⁴ En el mismo sentido STJUE *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, ya citada, apartados 55 y 56. -

¹¹⁵ Asunto C-311/08. -

distintos EEMM. Concretamente la Administración tributaria belga recalculó la base imponible de SGI (sociedad holding domiciliada en Bélgica) incluyendo en sus resultados los intereses (al tipo del 5 por 100) correspondientes a la retribución de un préstamo concedido a su filial francesa (RECYDEM SA) así como otro ajuste positivo derivado de la denegación del carácter deducible en concepto de gastos profesionales de las cantidades pagadas a COBELPIN SA (sociedad luxemburguesa que poseía un 34 por 100 de participación en el capital de SGI) por sus servicios de administración, por considerarlos desproporcionados y no responder a una actividad real.

Según el Gobierno belga, la normativa controvertida tenía como objetivo prevenir la evasión fiscal, obligando a incluir en los beneficios de las sociedades residentes los ingresos no obtenidos a consecuencia de la concesión de ventajas anormales o benévolas a sociedades no residentes con las que mantengan vínculos de dependencia. Dicho régimen, por lo tanto, permitía en tales casos a la Administración tributaria nacional gravar con cargo a la sociedad residente las cantidades equivalentes al excedente pagado por ésta en comparación con el precio aplicado en una situación de plena competencia o al lucro cesante sufrido.

Sin embargo, en la medida en que las ventajas anormales o benévolas concedidas por una sociedad residente a una sociedad con la que mantenga relaciones de interdependencia sólo se añadían a los beneficios propios de la primera sociedad si la sociedad beneficiaria estuviese domiciliada en otro EM y no cuando se tratase de una sociedad residente con la que mantuviese tal vínculo (siempre y cuando dicha ventaja se tuviese en cuenta a la hora de determinar los ingresos imposables de ésta última); SGI consideró que ello era contrario a las exigencias de la libertad de establecimiento en la medida en que tal normativa la situaba en una situación fiscal menos favorable que la situación en la que se encontraría si concediera tales ventajas a sociedades vinculadas residentes.

A la hora de examinar si tal medida estaba o no justificada por la necesidad de salvaguardar el reparto equilibrado del poder tributario entre los EEMM el TJUE se remite a sus pronunciamientos anteriores para señalar que tal causa de justificación es admisible para evitar comportamientos que puedan comprometer el derecho de un Estado miembro a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades desarrolladas en su territorio¹¹⁶. Por esta razón, cualquier interpretación del contenido y alcance de las libertades fundamentales de circulación no puede consistir en dar sin más a las sociedades la facultad de optar entre el Estado miembro en el que está sito su establecimiento y otro Estado miembro para que se tengan en cuenta sus pérdidas o sus beneficios, ya que ello pondría en grave peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, al aumentar la base imponible en uno de los Estados y disminuir en el otro por el valor de las pérdidas o de los beneficios transferidos¹¹⁷.

En el caso concreto de las operaciones vinculadas (realizadas entre sociedades pertenecientes a un mismo grupo y localizadas en distintos EEMM), señala el Tribunal de Justicia que “permitir a las sociedades residentes que transfieran sus beneficios en forma de ventajas anormales o benévolas concedidas a sociedades con las que mantienen vínculos de interdependencia y que están domiciliadas en otros Estados miembros conlleva el riesgo de comprometer un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros. *Ello podría poner en peligro, en principio, el sistema mismo del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros ya que, según la elección que hagan las sociedades que mantienen vínculos de interdependencia, el Estado miembro de la sociedad que concede las ventajas anormales o benévolas estaría obligado a renunciar, como Estado de residencia de esa sociedad, a su derecho a gravar los rendimientos de ésta, en beneficio, en su caso, del Estado miembro del domicilio de la sociedad beneficiaria*¹¹⁸”.

Las correcciones en las bases imposables correspondientes a operaciones vinculadas realizadas con entidades no residentes, admite el Tribunal, permiten al Estado miembro ejercer su potestad tributaria sobre las actividades realizadas en su territorio (apartado 64).

¹¹⁶ En el mismo sentido pueden verse las SSTJUE, antes citadas, *Marks & Spencer*, apartado 46; *Rewe Zentralfinanz*, apartado 42, *O y AA*, apartado 54.

¹¹⁷ En este sentido, véanse las SSTJUE, antes citadas, *Marks & Spencer*, apartado 46; *Oy AA*, apartado 55, y *Lidl Belgium*, apartado 32.

¹¹⁸ En idénticos términos la sentencia *O y AA*, antes citada, apartado 56.

Además, ya en relación con la concurrencia del riesgo de evasión fiscal, considera el Tribunal de Justicia que permitir sin más este tipo de operaciones entre sociedades que mantienen vínculos de interdependencia y que están domiciliadas en EEMM distintos “sin establecer ninguna medida fiscal correctora implica el riesgo de que, mediante montajes puramente artificiales, se organicen transferencias de ingresos en el seno de un grupo de sociedades que se encuentren en situación de interdependencia a favor de sociedades cuyo domicilio se encuentre en los Estados miembros que apliquen los tipos impositivos más moderados o en los Estados miembros en los que no se gravan tales ingresos”. Por el contrario, al corregir el valor de tales operaciones, una normativa como la examinada es adecuada para evitar tales prácticas abusivas tendentes a eludir el impuesto normalmente adeudado en el EM en que esté domiciliada la sociedad que realiza la operación, alentadas sin duda por la existencia de diferencias sensibles entre las normas de cálculo de las bases imponibles o los tipos impositivos aplicados en los diferentes EEMM¹¹⁹.

En esta ocasión, nuevamente el Tribunal vuelve a apreciar la conformidad con el Derecho comunitario de una medida de tales características sobre las justificaciones basadas en el *reparto de la potestad tributaria y el riesgo de evasión fiscal consideradas conjuntamente*.

3.2.c. - *Retención en origen sobre los dividendos distribuidos a entidades no residentes no incluidas en el ámbito de aplicación de la directiva*

La posibilidad de justificar una normativa nacional por la que se deniegue la exención sobre los dividendos distribuidos a entidades no residentes no incluidas en el ámbito de aplicación de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, en base a la necesidad de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros constituye, en nuestra opinión, una cuestión no resuelta satisfactoriamente por el TJUE.

En efecto, este órgano jurisdiccional ha declarado en varios pronunciamientos recaídos en la materia que, en la medida en que un Estado miembro haya decidido no someter al impuesto a las sociedades beneficiarias establecidas en su territorio con respecto a este tipo de ingresos (esto es, cuando establece para tales sujetos residentes la exención), “no podrá invocar la necesidad de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros para justificar la sujeción al impuesto de las sociedades beneficiarias establecidas en otro Estado miembro”¹²⁰. Tal razonamiento, sin embargo, no nos parece del todo acertado habida cuenta de las consideraciones que pasamos a exponer a continuación.

En primer lugar, porque en aquellos ámbitos de la fiscalidad en los que no existan medidas de unificación o de armonización comunitaria, los Estados miembros siguen siendo competentes para fijar, mediante convenio o de forma unilateral, los criterios de reparto de su poder tributario¹²¹.

A ello debe añadirse que el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435/CEE sólo obliga a los Estados miembros a eximir de la retención en origen los beneficios abonados por una sociedad filial a su sociedad matriz cuando ésta posee la participación mínima en el capital de la filial exigida por la Directiva. Ello significa que en relación con aquellas distribuciones de beneficios no comprendidos en el ámbito de aplicación de dicha Directiva, por no alcanzarse dicho umbral mínimo de participación, los Estados miembros siguen siendo competentes para fijar, mediante convenio o de forma unilateral, los criterios de reparto de su poder tributario con el fin, en particular, de suprimir la doble imposición.

En el caso *Amurta*¹²², el reparto de competencias fiscales entre Holanda y Portugal se materializó en el correspondiente CDI. Según este convenio, tanto el Estado miembro de residencia de la sociedad que distribuye los dividendos y como el Estado de la sociedad beneficiaria podían gravar los dividendos, y la doble imposición se eliminaría mediante una deducción en el impuesto de sociedades.

¹¹⁹ SSTJUE *SGI*, antes citada, apartados 67 y 68, y *O y AA*, antes citada, apartado 59.

¹²⁰ Véanse en este sentido las SSTJUE de 8 de noviembre de 2007, *Amurta*, Asunto C-379/05, apartado 59 y de 18 de junio de 2009, *Aberdeen Property*, Asunto C-303/07, apartado 67.

¹²¹ SSTJUE de 12 de mayo de 1998, *Gilly*, Asunto C-336/96, apartados 24 y 30; de 21 de septiembre de 1999, *Saint-Gobain ZN*, Asunto C-307/97, apartado 57, así como de 7 de septiembre de 2006, *N*, Asunto C-470/04, apartado 44.

¹²² STJUE de 8 de noviembre de 2007, *Amurta*, Asunto C-379/05.

El hecho de que la normativa nacional controvertida previese una exención de la retención en origen del impuesto sobre los dividendos aplicable a aquellos que se abonan a una sociedad beneficiaria que esté sujeta en dicho Estado al impuesto sobre sociedades (o posea, en ese mismo Estado miembro, un establecimiento permanente al que pertenezcan las participaciones de las que es titular en la sociedad que distribuye los dividendos); no suponía, a nuestro entender, renuncia alguna a gravar tales rendimientos como declara el Tribunal de Justicia, pues toda norma que recoja una exención presupone una previa norma de sujeción que acredite la voluntad de ese Estado de ejercer su competencia fiscal y someter a imposición en su territorio los referidos dividendos.

Por ello, obligar a este EM a ampliar tal exención, que persigue evitar la doble imposición de los dividendos en el plano nacional, a los dividendos distribuidos entre las sociedades beneficiarias establecidas en otros Estado miembros, equivaldría, como sostenía el Gobierno holandés, a “abolir el impuesto sobre los dividendos, por lo que ya no se respetaría el sistema clásico vigente en los Países Bajos”.

Y es precisamente esto, el declarar que las exigencias de la libre circulación de capitales imponen que un Estado miembro que haya establecido una exención para evitar la doble imposición en su territorio no pueda, por esta razón, practicar una retención en origen sobre los dividendos distribuidos entre las sociedades beneficiarias establecidas en otro Estado miembro, cuya participación en el capital social de la sociedad que los distribuye sea inferior al porcentaje previsto en la Directiva 90/435, lo que en nuestra opinión sí podría conculcar el reparto de la potestad tributaria entre los EEMM (produciendo, además el efecto de que tales rendimientos se escapen a toda tributación en dicho Estado).

3.2.d. *Imposición de salida*

Se habla de imposición de salida para referirse a aquella normativa nacional que impone al sujeto que abandona su Estado de origen para trasladarse al territorio de otro Estado miembro y establecerse allí de manera estable la obligación de liquidar un impuesto por las plusvalías latentes correspondientes a los activos trasladados. Por el contrario, las plusvalías correspondientes a los activos de una persona física o jurídica que no abandone su territorio sólo serán gravadas cuando se hayan realizado efectivamente y en la medida en que lo hayan sido –esto es, teniéndose en cuenta también las posibles minusvalías–¹²³. Tal circunstancia, por razones evidentes, puede disuadir al sujeto de abandonar su territorio para establecerse en otro EEMM.

Coincidimos con RUIZ ALMENDRAL en que los denominados “impuestos de salida” no son estrictamente normas anti-abuso, sino que buscan de someter a gravamen la plusvalía latente que ha sido generada durante el tiempo de tenencia del activo en cuestión en el territorio de dicho Estado antes del traslado. Como señala la autora “la ganancia, aún no realizada, se habrá ido obteniendo en el Estado miembro de residencia original, que ha proporcionado las condiciones adecuadas para ello; piénsese, por poner sólo un ejemplo, en el coste de mantener un sistema de supervisión de entidades financieras, agencias de valores, y en general un sistema jurídico que proporciona la confianza suficiente como para atraer inversión y que ésta sea rentable. Por ello, es lógico que este Estado pretenda recuperar al menos una parte de dicha plusvalía latente. Pues bien, en ausencia de un mecanismo bien engrasado de asistencia mutua en la Unión Europea, cuando el sujeto traslada los activos a un territorio de tributación menor, o en general a otro Estado, el Estado de la fuente puede perder el derecho a gravar esas plusvalías”¹²⁴.

Sin embargo, a pesar de constituir una restricción al ejercicio de las libertades comunitarias la misma puede estar justificada sobre la base de la necesidad de salvaguardar el reparto de la potestad tributaria entre los EEMM¹²⁵. Y ello, porque las exigencias que se derivan de la necesidad de garantizar la

¹²³ Sobre este particular puede verse MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Los impuestos de salida y el derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española”, *Crónica Tributaria*, n.º 125, 2007, pp. 49-76.

¹²⁴ RUIZ ALMENDRAL, V.: “¿Tiene futuro el test de los «motivos económicos válidos» en las normas anti-abuso? (sobre la planificación fiscal y las normas anti-abuso en el Derecho de la Unión Europea)”, 1.º Premio *Estudios Financieros* 2010 en la modalidad de Tributación, p. 25 y “¿Tiene futuro el test de los «motivos económicos válidos» en las normas anti-abuso?: sobre la planificación fiscal y las normas anti-abuso en el Derecho de la Unión Europea”, *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, CEF, n.º 329-330, 2010, pp. 5-60.

¹²⁵ SSTJUE de 11 de marzo de 2004, *Lasteyrie du Saillant* Asunto C-9/02, apartado 46; de 7 de septiembre de 2006, *N*, Asunto C-470/04, apartado 35, y de 29 de noviembre de 2011, *National Grid Indus*, Asunto C-371/10, apartados 37 y 38.

efectividad del Mercado Interior y el pleno ejercicio de las libertades comunitarias no pueden, en nuestra opinión, obligar al Estado miembro de origen a renunciar a su derecho a gravar una plusvalía generada con anterioridad a dicho traslado en su territorio y que por tal razón debe quedar sometida su competencia fiscal.

En tal sentido, el Tribunal de Justicia ha declarado que “de conformidad con el principio de territorialidad fiscal, asociado a un componente temporal, a saber, la residencia fiscal del contribuyente en territorio nacional durante el período en el que se han generado las plusvalías latentes, un Estado miembro está facultado para gravar tales plusvalías en el momento de la emigración de dicho contribuyente. Efectivamente, tal medida tiene por objeto *evitar situaciones que puedan comprometer el derecho del Estado miembro de origen a ejercer su competencia en materia tributaria respecto a las actividades realizadas en su territorio y puede, por tanto, estar justificada por motivos relacionados con el mantenimiento del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros*”¹²⁶, si supera, claro está, el test de proporcionalidad.

¹²⁶ STJUE 29 de noviembre de 2011, *National Grid Indus*, antes citada, apartado 46.