

# DOCUMENTOS DE TRABAJO

## 4/2017

### La armonización negativa de la imposición directa en la UE. Las razones imperiosas de interés general en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE<sup>(\*)</sup>

JOAQUÍN RAMÓN MAROTO SIFRES

(\*) El presente trabajo tiene por objeto de estudio el contenido y las perspectivas actuales de las razones imperiosas de interés general reconocidas por el Tribunal de Justicia de la UE en el ámbito de la fiscalidad directa. Su adecuada comprensión requiere un estudio del conjunto de la jurisprudencia del Tribunal en la materia, construida sobre la base del respeto a las libertades fundamentales contenidas en los Tratados, puesto que sus límites no son precisos y las propuestas de cambio pueden acabar conllevando su entera reformulación.



## ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
  2. LA UNIÓN EUROPEA Y LA IMPOSICIÓN DIRECTA
    - 2.1. La armonización fiscal negativa
    - 2.2. Las libertades fundamentales y la imposición directa
      - 2.2.1. Libertad de circulación de trabajadores
      - 2.2.2. Libertad de establecimiento
      - 2.2.3. Libertad de circulación de capitales
      - 2.2.4. Libertad de prestación de servicios
    - 2.3. La armonización fiscal negativa: el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la imposición directa
  3. LAS RAZONES IMPERIOSAS DE INTERÉS GENERAL, LOS MOTIVOS DE JUSTIFICACIÓN NO ACOGIDOS Y EL “TEST DE PROPORCIONALIDAD”
    - 3.1. Las razones imperiosas de interés general
      - 3.1.1. Garantizar la eficacia de los controles fiscales
      - 3.1.2. Garantizar el cobro eficaz de los impuestos
      - 3.1.3. Garantizar la coherencia de la normativa fiscal
      - 3.1.4. Preservación del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros
      - 3.1.5. Prevenir o impedir el fraude o la evasión fiscal
    - 3.2. Motivos de justificación no aceptados por el Tribunal
    - 3.3. Test de proporcionalidad
  4. CONCLUSIONES
- Bibliografía

### **Abreviaturas**

CECA	Comunidad Europea del Carbón y del Acero.
CEE	Comunidad Económica Europea
UE	Unión Europea
TJCE	Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TUE	Tratado de la Unión Europea
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
AG	Abogado/a General
TRLIRNR	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes
LIRPF	Ley del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades
CDI	Convenio para evitar la Doble Imposición
EP	Establecimiento Permanente
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

## 1. INTRODUCCIÓN<sup>1</sup>

El 18 de abril de 1951, Alemania Occidental, Bélgica, Francia, Italia, Luxemburgo y los Países Bajos firmaron el Tratado de París, constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, la CECA, y semilla de la actual Unión Europea (UE). Jean Monnet, consejero del gobierno francés, principal inspirador de la Declaración Schuman, de la que nace la CECA, y primer presidente de su órgano ejecutivo, destacaba que la CECA, ante todo, originó una revolución silenciosa en las mentalidades europeas. Así, “logró persuadir a hombres de negocios, funcionarios, políticos y sindicalistas de que una aproximación de esta clase a los problemas políticos y económicos europeos podría funcionar y que las ventajas políticas y económicas de la unidad eran inmensas en relación con una situación de división<sup>2</sup>”. Poco tiempo después, el 26 de mayo de 1957, se firmó por dichos Estados el Tratado de Roma, con el que se creaba la Comunidad Económica Europea (CEE). La CEE supone la creación de un mercado común generalizado, asentado en las cuatro libertades fundamentales, libertad de circulación de personas, mercancías, servicios y capitales (y de las que deriva el derecho o libertad de establecimiento). A su vez, se crearon una serie de instituciones, de las que las actuales Instituciones son herederas: la Comisión, El Consejo, el Comité Económico Social, la Asamblea Europea y el Tribunal de Justicia<sup>3</sup>.

Desde el momento en que se crea un órgano o ente supranacional que asume competencias exclusivas, y que es dotado de órganos en cierta medida independientes de los Estados miembros, es necesario crear un corpus jurídico para coordinar la acción de aquel con estos. Y desde el principio, este corpus jurídico europeo se construyó bajo el principio de atribución. En virtud de este principio, las instituciones europeas ejercerían únicamente aquellas competencias atribuidas en virtud de los Tratados Constitutivos, respetando la acción de los Estados miembros allá donde no tuviesen atribuida la competencia. De hecho, este principio sigue estando presente en el Tratado de la Unión Europea (en adelante, TUE)<sup>4</sup>. No obstante, en la actualidad, y debido a la existencia de competencias compartidas entre la Unión Europea y los Estados miembros, debe matizarse y completarse. Debe matizarse, puesto que se reconoce que el ejercicio de competencias de la Unión va encaminado a conseguir sus objetivos, por lo que son estos, en gran medida, los que informan el reparto y ejercicio de competencias. Y debe completarse, porque en el ejerci-

---

<sup>1</sup> El presente trabajo tiene su origen en el Trabajo de Fin de Máster (TFM) elaborado por su autor, y cuyo tutor fue José A. LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, defendido en el Instituto de Estudios Fiscales, en el marco del curso de formación de la XIX Promoción del Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado (CSIHE).

<sup>2</sup> MONNET, Jean, en “A ferment of change”, en *The common Market Progress and controversy*, N. Jersey, 1963, pág. 50.

<sup>3</sup> El Tribunal de Justicia ha recibido diversos nombres, al igual que el resto de Instituciones, a lo largo de la historia de la Unión Europea. En aras de la claridad, se hará referencia a dicha Institución por su nombre actual, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) o, más simplemente, el Tribunal o el Tribunal de Luxemburgo. A su vez, en la actualidad el TJUE está compuesto por tres órganos, el Tribunal de Justicia, el Tribunal General y el Tribunal de la Función Pública, cada uno de ellos compuestos por distintas salas. Se hará referencia indistinta, a todos ellos, cuando se use el término Tribunal.

<sup>4</sup> Firmado en Maastricht, el 7 de febrero de 1992, modificado por los Tratados de Ámsterdam, Niza y Lisboa, este último suscrito el 13 de diciembre de 2007, con entrada en vigor el 1 de diciembre de 2009.

cio de las competencias compartidas, el principio de subsidiariedad conmina a la Unión a actuar únicamente cuando la acción de los Estados miembros es ineficaz<sup>5</sup>.

La eficacia constituye, como se desprende de lo anterior, un elemento clave para la construcción del sistema de reparto de competencias. Y para garantizar esa eficacia, es necesario afirmar el principio de cooperación leal, establecido en el artículo 4.3 TUE<sup>6</sup>. En una primera lectura del mismo, y desconociendo las líneas de actuación de las instituciones europeas, podría entenderse lo anterior en el sentido de que los Estados miembros, adoptado algún acto vinculante por las Instituciones europeas, cumplirían las obligaciones de los que de ellos derivan y facilitarían, en definitiva, la acción de estas Instituciones. No obstante, y sin perjuicio de otras manifestaciones concretas en la normativa del principio de cooperación leal, este tiene un mayor peso e importancia en la jurisprudencia del TJUE.

Como se ha señalado, el ejercicio de las competencias exclusivas o compartidas (y asumidas) por la Unión no es un fin en sí mismo, sino que se ejercitan para alcanzar los objetivos de la misma<sup>7</sup>. Y es en la consecución de dichos objetivos donde los Estados miembros deben respetar el principio de cooperación leal. Así lo ha entendido el TJUE, que lo ha enarbolado para fundamentar resoluciones cuanto menos variopintas, y relativas a competencias de los Estados miembros, encaminadas a conseguir la efectiva aplicación del Derecho de la Unión.

Se citaba en las primeras líneas del presente trabajo a Jean Monnet, considerado uno de los padres de la Unión Europea. En la cita, Jean Monnet hace hincapié en el efecto psicológico que la Unión tendría (ha tenido, de hecho) en las mentes de los europeos. No debe desdeñarse desde una perspectiva jurídica el citado influjo, ni tampoco dejar de relacionarse con la imposición. Primero, asumiendo una perspectiva de Historia de las instituciones, porque el devenir de las instituciones está totalmente ligado al sentir de los individuos que la forman. Segundo, y asumiendo una perspectiva microeconómica, porque los impuestos suelen estudiarse partiendo de que producen “pérdidas irrecuperables de eficiencia”. Si unimos lo anterior a que uno de los objetivos de la Unión es la consecución efectiva del mercado interior, y a que el TJUE, en base al principio de

<sup>5</sup> El artículo 5.3 TUE señala que: “En virtud del principio de subsidiariedad, en los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Unión intervendrá sólo en caso de que, y en la medida en que, los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, ni a nivel central ni a nivel regional y local, sino que puedan alcanzarse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción pretendida, a escala de la Unión.”

<sup>6</sup> Artículo 4.3. TUE: “Conforme al principio de cooperación leal, la Unión y los Estados miembros se respetarán y asistirán mutuamente en el cumplimiento de las misiones derivadas de los Tratados. Los Estados miembros adoptarán todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los Tratados o resultantes de los actos de las instituciones de la Unión. Los Estados miembros ayudarán a la Unión en el cumplimiento de su misión y se abstendrán de toda medida que pueda poner en peligro la consecución de los objetivos de la Unión.”

<sup>7</sup> Y estos no dejan ser omnicomprendivos, pues van, ex artículo 3 TUE, desde promover la paz, los valores de la Unión y el bienestar de sus pueblos, hasta el pleno empleo y el bienestar social, pasando por la protección del medio ambiente, la consecución de la igualdad entre mujeres y hombres, la diversidad cultural y lingüística, la cohesión social, económica y territorial... Leyendo el artículo en cuestión uno se puede preguntar si estos no son los objetivos de prácticamente cualquier Estado en la actualidad.

cooperación leal, se pronuncia en campos donde la Unión carece de competencia, no debe sorprender que la jurisprudencia del TJUE haya sido, cuanto menos, abundante en el ámbito de la imposición directa.

*El objetivo del presente trabajo* es realizar un estudio netamente jurídico de la citada jurisprudencia, por lo que lo planteado *supra* no deja de ser una observación sobre la *realpolitik* de las instituciones europeas. No obstante, dicha tesis no debe olvidarse cuando se analiza la jurisprudencia de un Tribunal cuyo objetivo oficial es garantizar el respeto al Derecho de la Unión, máxime si ese Derecho tiene como objetivo remover los obstáculos a la libre circulación, y teniendo en cuenta, a su vez, que es poco probable que los miembros de dichas instituciones no vean la imposición sino como un obstáculo serio a la citada libertad.

Debe no obstante, concretarse *el objeto de estudio*, por cuanto que dicha jurisprudencia es copiosa. Teniendo en cuenta las tendencias observadas en la jurisprudencia del Tribunal, el futuro de la misma pasará por el estudio por este de la proporcionalidad de las normativas que cuestione. Por ello, me centraré en las razones imperiosas de interés general, que son las que justifican restricciones a las libertades fundamentales, y posibilitan el llamado “test de proporcionalidad”.

El hecho de que en el avance jurisprudencial del contenido, *ratione materiae*, de las libertades fundamentales, se observen ciertas tendencias asociadas con las líneas de investigación del presente trabajo, hace necesario que las mismas sean estudiadas con carácter previo, lo cual se acomete en el siguiente epígrafe, que abordará, en un primer momento, el sentido de la armonización fiscal negativa en la UE.

## 2. LA UNIÓN EUROPEA Y LA IMPOSICIÓN DIRECTA

### 2.1. La armonización fiscal negativa

Cualquier aproximación a la armonización fiscal requiere, cuanto menos, delimitar que se entiende por armonización fiscal, pues de ello se desprenderá uno u otro contenido. Debe partirse, en primer lugar, del Título VII del TFUE, relativo a las normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de las legislaciones, en cuyo artículo 114.1 TFUE señala que el Parlamento Europeo y el Consejo “con arreglo al procedimiento legislativo ordinario y previa consulta al Comité Económico y Social, adoptarán las medidas relativas a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que tengan por objeto el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior”. No obstante, en el apartado 2, se establece que el apartado anterior no se aplicará, entre otras, a las disposiciones fiscales. Sobre estas, sólo el Consejo podrá adoptar directivas, por unanimidad y con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y en relación con disposiciones que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior, a tenor de lo dispuesto en el artículo 115 TFUE<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> Por esta vía, por ejemplo, se ha adoptado la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

Si por armonización se asume únicamente el resultado de lo anterior, la imposición directa sólo ha sido objeto de armonización en aquellos aspectos de esta sobre los cuales ha recaído un acto legislativo vinculante de alcance general, bien sea una Directiva, bien sea un Reglamento.

Resulta indiscutible, por lo expuesto, que la armonización fiscal es, en todo caso, instrumental, pues la armonización de la imposición directa no es un objetivo en sí mismo, sino un instrumento para la consecución del correcto funcionamiento del mercado interior. En idénticos términos se pronuncia la doctrina<sup>9</sup>, que la caracterizan también de dinámica y gradual en el tiempo<sup>10</sup>.

Sin ánimo exhaustivo<sup>11</sup>, es menester diferenciar la armonización fiscal, tal y como se delimita *supra*, de la armonización fiscal negativa, que alude eminentemente a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. *La armonización fiscal negativa viene a hacer referencia a los pronunciamientos del Tribunal de Justicia en el ámbito de la imposición directa, vertidos en aras del respeto a las libertades fundamentales contenidas en los Tratados*<sup>12</sup>. Consecuentemente, la armonización negativa así entendida no es armonización fiscal, en el sentido que se ha planteado *supra*. Por ello, se considera en el presente trabajo que el Tribunal de Justicia se pronuncia en ámbitos no armonizados, en la medida en que el Tribunal se pronuncia respecto a materias sobre las que, pertenecientes a la imposición directa, no ha recaído un acto legislativo vinculante de alcance general. Asumiendo, ello no obstante, que otros autores de reconocido prestigio defienden un planteamiento distinto<sup>13</sup>.

Son dos las vías a través de las cuales el Tribunal puede llegar a pronunciarse sobre una normativa nacional en el ámbito de la fiscalidad directa: bien vía procedimiento de infracción, bien vía cuestión prejudicial.

<sup>9</sup> En este sentido, APARICIO PÉREZ, Antonio, en “La armonización fiscal y el Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea”, *Noticias de la Unión Europea*, n.º 174, julio, 1999, pág. 68. También VILLAR EZCURRA, Marta, “El impacto de la jurisprudencia comunitaria en la armonización y coordinación fiscal”, en *Unión Europea, Armonización y Coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa*, Sevilla, (2010), pág. 91.

<sup>10</sup> Entre otros, GUTIÉRREZ LOUSA, Manuel, en “Tendencias de la política tributaria en la Unión Europea”, en *ICE*, Madrid, 2007, pág. 156. Disponible en [www.revistasice.com](http://www.revistasice.com).

<sup>11</sup> Con posterioridad se hace otra referencia a la cuestión.

<sup>12</sup> En este sentido, DE JUAN CASADEVALL, Jordi, en “Algunos problemas sobre el diseño y aplicación del Impuesto sobre Sociedades”, disponible en [www.ieb.ub.edu](http://www.ieb.ub.edu), señala que “los problemas estructurales que afronta la armonización normativa, y la falta de voluntad política de impulsarla, han desembocado en una estrategia alternativa que pasa o bien por confiar en las fuerzas del mercado, o bien por apostar por una vía indirecta que se confía a la armonización jurisprudencial o a la armonización a través del *soft law* comunitario” y, añade que: “Dentro de ese *gens* común, la armonización jurisprudencial se ha revelado como un instrumento fabuloso en la erradicación de las restricciones fiscales que entorpecen la plena realización del mercado común, y ha acentuado el papel del TJCE, ahora convertido en el TJUE, como motor de la integración europea.”

<sup>13</sup> No es este el objeto de estudio del presente trabajo y, en cualquier caso, se trata de una distinción en la definición que no afecta al concreto contenido de la jurisprudencia. En cualquier caso, véase a MARTÍN QUERALT, J., y MARTÍNEZ LAFUENTE, A. en *Política fiscal europea en Tratado de Derecho Comunitario*, Ed. Civitas, 1986, pág. 288., donde distinguen entre armonización fiscal *stricto sensu* “entendida como aquellas acciones vinculantes de los órganos de la UE destinadas a eliminar los obstáculos que impidan la realización del Mercado Único” y armonización fiscal *lato sensu* que incluye “todas aquellas acciones de la UE y los Estados miembros destinadas a la supresión de las distorsiones fiscales que impidan la realización del Mercado interior” que, necesariamente, incluye a aquella.

En el procedimiento de infracción, regulado en los artículos 258 a 260 TFUE, la Comisión, a la vista de las denuncias que se le presentan sobre la aplicación del Derecho de la Unión, inician un *EU Pilot*, un diálogo estructurado e informal con el Estado miembro en cuestión, a los efectos de solucionar la situación. En caso de no producirse, se inicia un procedimiento pre-contencioso, en el que la Comisión, bien vía *LFN* (carta de notificación) bien vía *RO* (dictamen motivado) pide explicaciones al Estado miembro. Si la Comisión no considera satisfactoria la respuesta dada, denuncia al Estado miembro ante el Tribunal, que adopta una sentencia sobre el asunto, bajo el artículo 258 TFUE, previéndose en el artículo 260 TFUE la posibilidad de adoptar sentencias según las cuales la Comisión, si considera que el Estado miembro no ha ejecutado debidamente la primera sentencia, pueda imponer multas coercitivas. En muchas ocasiones, la Comisión habrá adoptado previamente a todo el proceder señalado, una Comunicación, donde pre-avisa de su intención de promover los procedimientos de infracción<sup>14</sup>.

Mediante la cuestión prejudicial, fundamentada en el artículo 267 TFUE, un órgano jurisdiccional nacional puede (y, si es la última instancia, debe) plantear al Tribunal que se pronuncie sobre la interpretación de los Tratados o sobre la validez o interpretación de los actos adoptados por las instituciones, en la medida en que de ello dependa el fallo a emitir por tal órgano. Por tanto, el Tribunal se pronuncia sobre la interpretación del Derecho de la Unión, no del Derecho nacional, de forma que siempre señalará si aquel se opone o no a la normativa nacional controvertida.

La cuestión prejudicial es la vía que mayor interés presenta en relación con la imposición directa, por cuanto que hace llegar al Tribunal asuntos sobre los cuales no se ha pronunciado con anterioridad; a diferencia, por tanto, del procedimiento de infracción, en el que la Comisión se apoya en jurisprudencia del Tribunal para poder llevar ante él los incumplimientos de los Estados miembros. A través de las sentencias dictadas en el marco de las cuestiones prejudiciales el Tribunal ha ido construyendo su jurisprudencia sobre la fiscalidad directa, que es la que se pretende analizar. Cabe, a su vez, señalar, que estas sentencias constituyen las más, teniendo en cuenta la actividad total del Tribunal a lo largo de su existencia, así como año a año<sup>15</sup>, a pesar de que en España no sea un instrumento excesivamente utilizado<sup>16</sup>.

Es por los motivos anteriores por los que el presente trabajo se centrará en el contenido de las sentencias dictadas en el marco de cuestiones prejudiciales. Ello no quiere decir, empero, que se ignore el contenido de las restantes en la materia, que se referirán en la medida en que introduz-

---

<sup>14</sup> Por ejemplo, Comunicación de la Comisión (2011) 864, sobre solventar los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE, de 15 de diciembre de 2011, o (2001) 214, sobre la eliminación de los obstáculos fiscales a las prestaciones por pensiones transfronterizas de los sistemas de empleo, de 19 de abril de 2001.

<sup>15</sup> Así, desde 1953 hasta 2015, se han presentado ante el Tribunal 9146 cuestiones prejudiciales, frente a los 8949 recursos directos o 1895 recursos de casación. Desde el año 2011 vienen superando las 400 anuales.

<sup>16</sup> En total, los órganos jurisdiccionales españoles han presentado 390 cuestiones prejudiciales; el Tribunal Constitucional sólo ha presentado 1, y no lo ha hecho sino hasta 2011. Por comparar, Alemania ha presentado en total 2216; Francia, 931; Italia, 1326; Bélgica, 794; Países Bajos, 949. Hasta Reino Unido supera a España, con 589. Tanto estos datos como los de la nota al pie anterior, se han extraído del informe anual del TJUE de 2015, disponible en su página web, curia.europa.eu.



can elementos relevantes; no obstante, teniendo en cuenta lo señalado, la mayoría de sentencias dictadas en el marco de procedimientos de infracción acaban recogiendo jurisprudencia pronunciada en el marco de las cuestiones prejudiciales.

## 2.2. Las libertades fundamentales y la imposición directa

Como ya ha sido señalado, la posibilidad de que el Tribunal se pronuncie sobre la fiscalidad directa deriva de que los Estados miembros se hallan sometidos al Derecho de la Unión en el ejercicio de sus competencias, y, por tanto, al respeto al ejercicio de las libertades fundamentales por parte de los ciudadanos de la Unión, así como a la consecución del objetivo de alcanzar el mercado interior. Lo anterior se deriva del principio de eficacia directa, que fue enunciado por vez primera en la sentencia *Van gend & Loos*<sup>17</sup>, en un asunto relativo a derechos de aduana, y que comporta, en esencia:

- Que los Tratados producen efectos jurídicos inmediatos, por sí mismos.
- Que los particulares pueden hacer valer frente a los Estados los derechos derivados de los Tratados; consecuentemente, estos asumen las correlativas obligaciones.

Necesariamente correlacionados con este se encuentran el principio de primacía, afirmado por primera vez en la sentencia *Costa c. Enel*<sup>18</sup>, y que comporta, ante una norma interna contraria al Derecho de la Unión, la exclusión o inaplicación de la norma interna incompatible; y el principio de responsabilidad patrimonial, afirmado en la sentencia *Francovich y Bonifaci/Italia*<sup>19</sup>, que supone que el Estado miembro debe eliminar las consecuencias ilícitas de una violación del Derecho de la Unión. Estos tres principios comportan, como señalan Calderón Carreño y Martín Jiménez<sup>20</sup>, que la principal fuente armonizadora de la imposición directa sea la jurisprudencia del TJUE y que, “en una especie de proceso de retroalimentación, sean los propios contribuyentes los que, a la vista de la jurisprudencia del TJCE, se conviertan en auténticos motores de la armonización, presentando recursos por incumplimiento del Derecho Comunitario que suelen llegar al TJCE mediante el planteamiento de cuestiones prejudiciales (...)”<sup>21</sup>.

Consecuentemente, el Derecho de la Unión rechaza cualquier normativa, sea cual sea su naturaleza, contraria al mismo. En particular, en materia de fiscalidad directa, contraria a la regulación de las libertades fundamentales, contenida en el título IV TFUE, artículos 45 a 66. El Título II, relativo a

<sup>17</sup> Sentencia de 5 de febrero de 1963, C-26/1962, Rec. p. I-336.

<sup>18</sup> Sentencia de 15 de julio de 1964, C-6/1964, Rec. p. I-103.

<sup>19</sup> Sentencia de 19 de noviembre de 1991, C-6/90 y C-9/90, Rec. p. I-5403.

<sup>20</sup> CALDERÓN CARRERO, J., y MARTÍN JIMENEZ, A., “La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades básicas”, en *Manual de Fiscalidad Internacional*, 2.ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.

<sup>21</sup> De igual manera asume estos principios VILCHEZ CUESTA, F. en “La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo como elemento de armonización fiscal”, trabajo presentado al *IX Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional* celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2008.

la libre circulación de mercancías, tiene su virtualidad lógica en el ámbito de la imposición indirecta, por lo que la jurisprudencia sobre la materia, mucho más abundante, eso sí, no se referirá.

Debe precisarse sucintamente cual es el objeto final de la acción jurisprudencial del Tribunal, a la vista de lo anterior. En la medida en que esta jurisprudencia pretende la protección del ejercicio de las libertades fundamentales por los particulares, se ha dicho que la armonización fiscal tiene por objeto la eliminación de las distorsiones fiscales<sup>22</sup>, yendo en esta línea la práctica totalidad de la doctrina, y asumiendo también la mayoría de la doctrina la definición de distorsión fiscal dada por Fuentes Quintana, E., como “la existencia de una discriminación de origen fiscal que altera las condiciones de concurrencia de un mercado, de tal suerte que se provoquen modificaciones en las corrientes normales de tráfico”<sup>23</sup>.

Es necesario, a su vez, tener en cuenta que es el Tribunal el que determina, en un caso concreto, cual es la libertad en juego, puesto que es jurisprudencia consolidada que, para dar una respuesta adecuada a una cuestión prejudicial, el Tribunal puede tomar en consideración normas del Derecho de la Unión a las que el juez nacional no haya referido en su cuestión<sup>24</sup>. Y, en esta determinación de la libertad afectada, debe tomarse en consideración el objeto de la normativa en cuestión<sup>25</sup>.

A continuación, se expondrá someramente el contenido de las libertades fundamentales, en su proyección sobre las distorsiones fiscales, en el sentido señalado y, por consiguiente, se excluirá la libertad de circulación de mercancías. Se hará así referencia a las grandes líneas de acción del Tribunal en relación con la libertad de circulación de trabajadores, a la libertad o derecho de establecimiento, a la libertad de circulación de capitales y de prestación de servicios<sup>26</sup>.

### 2.2.1. Libertad de circulación de trabajadores

La libre circulación de trabajadores se encuentra regulada en los artículos 45 a 48 TFUE, suponiendo la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros (art. 45.2 TFUE), sin perjuicio de las limitaciones justificadas por razones de orden público, seguridad y salud pública (art. 45.3 TFUE). El contenido de estas disposiciones

<sup>22</sup> Así, PEREZ ROYO, J., en “Armonización de la fiscalidad sobre el ahorro. Las consecuencias para el sistema tributario español de la Directiva sobre liberalización de movimientos de capitales”, *Hacienda Pública Española, Monografías*, n.º1/1991, pág. 111, la conceptúa como “una aproximación, impuesta a nivel comunitario (...) de manera que las divergencias en el tratamiento fiscal de las operaciones, hechos o resultados afectados quede reducida, entre los diferentes ordenamientos de los países miembros, dentro de los límites suficientemente determinados”.

<sup>23</sup> AAVV, “Política fiscal e Integración europea”, *España ante la integración económica europea*, Ed. Ariel, Barcelona, 1966, pág. 121.

<sup>24</sup> Véanse, e. g., las sentencias de 12 de octubre de 2004, *Wolf & Müller*, C-60/03, Rec. p. I-9553, ap. 24; de 7 de julio de 2005, *Weide*, C-153/03, Rec. p. I-6017, ap. 25; de 23 de febrero de 2006, y *van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, Rec. p. I-1957, ap. 26.

<sup>25</sup> *Vid.* sentencia de 1 de julio de 2010, *Dijkman y Dijkman-Lavaleije*, C-233/09, Rec. p. I-6649, ap. 26.

<sup>26</sup> Es preciso señalar que la libertad de establecimiento y la libertad de circulación de trabajadores se engloban dentro de la libertad de circulación de personas, y que comparten muchas características; no obstante, por razón de la materia, al amparo de cada una de ellas se tratan temas radicalmente diferentes, como sería, por ejemplo, un mínimo exento y el régimen de establecimientos permanentes.

fue desarrollado, originariamente, en el Reglamento (CEE) n.º 1612/68 del Consejo, de 15 de octubre de 1968, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad<sup>27</sup>, en cuyo artículo 7 se establecía ya un precepto sobre fiscalidad directa, al conminar a que los trabajadores nacionales de un Estado miembro debían gozar, en el territorio de otro Estado miembro, de las mismas ventajas fiscales que los trabajadores nacionales de este Estado.

En la fiscalidad directa, el primer pronunciamiento del Tribunal se dio en el asunto *Biehl*<sup>28</sup>. En este, ante alegaciones del gobierno luxemburgués, según las cuales la normativa controvertida perseguía garantizar la progresividad del IRPF, que puede ponerse en peligro cuando un residente traslada su residencia a otro Estado del que también obtiene rentas y obtiene la devolución del exceso de retenciones, rechaza tal justificación el Tribunal, por cuanto que una normativa no puede atentar la igualdad de trato basándose en algo que no tiene porqué estar pasando, como era el caso, y ya deja entrever que una normativa no puede aplicarse de manera indiscriminada, no pudiendo reconocer a los residentes las devoluciones siempre, y a los no residentes nunca, sólo porque en algunas ocasiones los no residentes puedan eludir la progresividad.

Como adecuada pionera en su campo, la sentencia *Biehl* contiene en su esencia lo que ha sido el telón de fondo de gran parte de los pronunciamientos del Tribunal sobre esta libertad, y que constituirían la primera gran línea de acción jurisprudencial del mismo al amparo de esta libertad; a saber, *la adecuación de la carga fiscal del impuesto sobre la renta a la situación personal del contribuyente, en aquel Estado donde está sujeto por obligación personal u obtiene la mayor parte de sus rentas*, habida cuenta de que la totalidad de Estados distinguen entre sujeción por obligación personal y por obligación real en el IRPF, con las correlativas consecuencias que son conocidas<sup>29</sup>.

Sobre este tema versaba la sentencia del asunto *Schumacker*<sup>30</sup>, tercer pronunciamiento en el ámbito de la libertad de circulación de trabajadores, y que también introdujo controversia, por lo relativo al término de comparabilidad. La línea que parecía asumir el Tribunal tras esta sentencia fue la de considerar que el Estado donde se obtuviesen la práctica totalidad de las rentas de un particular debía tener en cuenta las circunstancias personales y familiares<sup>31</sup>, con las correspon-

---

<sup>27</sup> En la actualidad, debe estarse al Reglamento (UE) n.º 492/11 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de abril de 2011, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión.

<sup>28</sup> Sentencia de 8 de mayo de 1990, C-175/88, Rec. p. I-1789. Se trataba en este asunto una normativa luxemburguesa que negaba la devolución del exceso de retenciones practicadas sobre trabajadores por cuenta ajena residentes en Luxemburgo tan solo durante parte del año, por marcharse de este durante el período impositivo o por establecerse en Luxemburgo a mitad del año.

<sup>29</sup> España es uno de los pocos países que tiene una normativa autónoma, esto es, el TRLIRNR, aprobado por RD Leg. 5/2004, de 5 de marzo, aplicable a la tributación de los no residentes. El régimen de sujeción por obligación personal y por obligación real nos es conocido por la vía del Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

<sup>30</sup> Sentencia de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, C-279/93, Rec. p. I-225.

<sup>31</sup> La Comisión recomendó que estas supusiesen, al menos, el 75% de la totalidad de rentas del sujeto pasivo en cuestión, en su Recomendación 94/79/CE. Este es el porcentaje asumido por España en el artículo 46 TRLIRNR. Otros Estados, como Alemania o los Países Bajos, lo fijaron en el 90%. En el asunto *Gschwind*, sentencia de 14 de septiembre de 1999, C-391/97, Rec. p. I-5451, el Tribunal concretó que para el cálculo del citado porcentaje debían tenerse en cuenta las rentas del cónyuge, a efectos de aplicar regímenes de tributación conjunta.

dientes ventajas asociadas, y ello aunque no lo considerase residente según su normativa. Lo mismo, por tanto, debía entenderse en relación a la progresividad del impuesto, si entendemos que la progresividad no tiene una finalidad recaudatoria sino distributiva. Pues bien, en el asunto *Gilly*<sup>32</sup>, llega a una conclusión opuesta, aunque por otros motivos. En este asunto, el Tribunal acepta el reparto de potestad tributaria derivado de un CDI entre Francia y Alemania de forma que el particular en cuestión quedó sometido, de acuerdo con dicho CDI, en Francia al IRPF por obligación personal. En dicho Estado se tenía en cuenta su situación personal y familiar, pero dado que el mecanismo escogido para eliminar la doble imposición era el de imputación ordinaria, y en Alemania estuvo sometido a unos tipos mayores, el particular estuvo sometido, *de facto*, a la progresividad de un Estado distinto a aquel que debía tener en cuenta la situación personal y familiar. Habida cuenta de que la argumentación contenida en la jurisprudencia *Gilly*, en relación con los CDI, respeta los principios internacionales en la materia, sólo puede aseverarse lo inadecuado del contenido de la jurisprudencia *Schumacker*<sup>33</sup>, no tanto porque protege unas situaciones y no otras, sino porque en esta jurisprudencia no deja el Tribunal de estar distribuyendo por sí mismo la potestad tributaria entre los Estados miembros.

Otros ejemplos de esta línea de acción jurisprudencial se pueden extraer del asunto *Zurstrassen*<sup>34</sup>, donde el Tribunal considera que el Estado de residencia debe tener en cuenta, a efectos de la tributación conjunta, a la familia del contribuyente que reside en un Estado miembros distinto<sup>35</sup>; del asunto *DeGroot*<sup>36</sup>, donde se conmina al Estado de residencia a tener en cuenta una reducción por una pensión compensatoria en su totalidad, y no solo proporcionalmente a las rentas obtenidas en el Estado en cuestión<sup>37</sup>; o del asunto *Wallentin*<sup>38</sup>, donde el Estado de la fuente se ve obligado a la inaplicación de una retención por rentas obtenidas por un no residente que obtiene la práctica totalidad de sus rentas en el Estado de la fuente, puesto que prevé para sus residentes una reducción en concepto de mínimo exento.

Al amparo de la libertad de circulación de trabajadores el Tribunal también ha tenido ocasión de pronunciarse sobre *los regímenes fiscales asociados a planes de pensiones, seguros de vida y*

<sup>32</sup> Sentencia de 12 de mayo de 1998, C-336/96, Rec. p. I-2823.

<sup>33</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M. en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, ed. CISS, Madrid, 2008, pág. 681, afirma que: "Con ello, resulta patente la arbitrariedad del criterio establecido por el TJCE en *Schumacker*, pues una discriminación como la que sufría la Sra. Gilly no es solucionada ni en el Estado de residencia ni en el Estado de la fuente, más bien parece que, en casos como el de la Sra. Gilly, el TJCE permite las discriminaciones que puedan surgir."

<sup>34</sup> Sentencia de 16 de mayo de 2000, C-87/99, Rec. p. I-3353.

<sup>35</sup> Quizá pudiera plantearse la reforma del artículo 83.1 LIRPF, por cuanto que exige, para la determinación de la unidad familiar, que los miembros sean contribuyentes del IRPF lo cual se dará, por lo general, si son residentes.

<sup>36</sup> Sentencia de 12 de diciembre de 2002, C-385/00, Rec. p. I-11838.

<sup>37</sup> Puede compararse con la sentencia dictada en el marco de la libertad de establecimiento, de 15 de mayo de 1997, *Futura Participations*, C-250/95, Rec. p. I-2492, ap. 52, donde el Tribunal permite que un Estado miembro no acepte la deducción de pérdidas a prorrata respecto de las pérdidas totales de un grupo por el hecho de que lo acepte para los beneficios. El criterio de proporcionalidad no garantiza la superación del test de proporcionalidad. Hay criterios proporcionales que no lo superan, y la ausencia absoluta de proporcionalidad puede también estar justificada.

<sup>38</sup> Sentencia de 1 de julio de 2004, C-169/03, Rec. p. I-6458.

similares, lo que constituiría la segunda gran línea de acción jurisprudencial, puesto que muchos Estados miembros asocian ventajas fiscales a la suscripción de instrumentos de tal naturaleza, y que se inició con la segunda sentencia en materia fiscal dicta al amparo de esta libertad. Esta sentencia es la dictada en el asunto *Bachmann*<sup>39</sup>, controvertida por distintas razones a las que se hace referencia con posterioridad, y que vino a abrir controversia sobre la cuestión. En esta sentencia, el Tribunal justificaba, por razones de coherencia de la normativa fiscal, el no reconocimiento de una ventaja fiscal asociada a un seguro de vejez y fallecimiento cuando este se hubiese suscrito con una entidad aseguradora no establecida en el Estado de residencia si bien, en un fallo un tanto ambiguo, sí que reconoce que ello se opone a la libre circulación de trabajadores (refiriendo a la anterior normativa); esto es, negar ventajas fiscales a trabajadores porque los pagos no se hayan hecho en dicho Estado. Ahora bien, el Tribunal fue consciente de las consecuencias que derivaron de su sentencia, por lo que en momentos posteriores delimitó su alcance (aunque bien es cierto que, en otros, los ha extendido), en los términos que, empero, hoy en día son considerados normales.

Como tercera gran tendencia identificada en la línea de acción del Tribunal al amparo de esta libertad, debe hacerse referencia a un conjunto de pronunciamientos varios que tienden, por lo general, a *trasladar a trabajadores por cuenta ajena no residentes ventajas fiscales que la normativa en cuestión prevé para residentes*. Aunque semejante a la primera línea de acción señalada, pueden considerarse diferentes por cuanto que aquella sí está fundamentada en garantizar que la sujeción por obligación personal tenga en cuenta las circunstancias personales, mientras que en este caso, se pretende hacer efectivo el principio de igualdad de trato nacional o, de manera más amplia, el principio de no discriminación. Los hay actuales, como en el asunto *Peterson*<sup>40</sup>, donde el Tribunal aseveró que el artículo 45 TFUE se oponía a una normativa que concedía una exención a las rentas por un trabajo por cuenta ajena cuando el empleador residía en el Estado en cuestión, y no cuando residía en el extranjero<sup>41</sup>, y de la que se puede extraer: que cuando un asunto afecta a un trabajador en un Estado miembro que trabaja para una sociedad establecida en otro Estado miembro, dicho asunto está comprendido en el ámbito de la libertad de circulación de los trabajadores<sup>42</sup>; y que esta libertad supone no solo garantizar el derecho al trato nacional en el Estado de acogida, sino también que se oponen a que el Estado de origen obstaculice la libre aceptación y el ejercicio de un empleo por uno de sus nacionales en otro Estado miembro.

Esta tendencia, empero, viene ya de asuntos anteriores, como en *Ritter-Coulais*<sup>43</sup>, donde el Tribunal consideró que se oponía al Derecho de la Unión una normativa alemana que negaba la posibilidad, a efectos de determinar el tipo aplicable, de tener en cuenta los gastos relacionados

---

<sup>39</sup> Sentencia de 28 de enero de 1992, C-300/90, Rec. p. I-314.

<sup>40</sup> Sentencia de 28 de febrero de 2013, C-544/11, EU:C:2013:124.

<sup>41</sup> La normativa en cuestión se asemejaba al régimen de exención para los trabajos por cuenta ajena realizados en el extranjero previsto en el artículo 7 p) LIRPF. A la vista de los requisitos del mismo, y de la comprensión que la Dirección General de Tributos da de este, difícilmente que el empleador no resida en España puede impedir la aplicación de la exención.

<sup>42</sup> En este sentido se dictó también la sentencia de 12 de julio de 1984, *Prodest*, C-237/83, Rec. p. I-3153.

<sup>43</sup> Sentencia de 21 de febrero de 2006, C-152/03, Rec. p. I-1737.

con la vivienda de un matrimonio francés cuya vivienda se encontraba en Francia pero, al trabajar en Alemania, estaban sujetos en este Estado por obligación personal, lo que se permitía a los residentes<sup>44</sup>. Esta jurisprudencia fue confirmada en el asunto *Renneberg*<sup>45</sup>, en un supuesto prácticamente idéntico. En esta línea, en el asunto *Lakebrink*<sup>46</sup>, lo que se conminó a considerar fueron unos rendimientos negativos procedentes del arrendamiento de inmuebles establecidos en otro Estado miembro; en el asunto *Comisión/República portuguesa*<sup>47</sup>, se trataba de una exención por reinversión, que no se aplicaba cuando se reinvertía en una vivienda destinada a ser vivienda habitual localizada en otro Estado miembro<sup>48</sup>; y en *Schilling*<sup>49</sup>, se conmina a aplicar a un matrimonio de funcionarios comunitarios alemanes residentes en Luxemburgo, y sujetos en Alemania por obligación personal, una deducción por la contratación de una empleada del hogar, que exigía la cotización de esta en el seguro de pensiones alemán y, en el caso de autos, había cotizado en Luxemburgo.

### 2.2.2. Libertad de establecimiento

La libertad o derecho de establecimiento se encuentra regulada en los artículos 49 a 55 TFUE, capítulo II del Título IV, y conforma, conjuntamente con la libertad de circulación de trabajadores, la más amplia libertad de circulación de personas. Es por ello que entre ambas se trasladan automáticamente ciertas conclusiones por parte del Tribunal, si bien, en el ámbito de la fiscalidad directa, su contenido diverge por cuanto que, a través de la libertad de establecimiento, se ventilan todos los asuntos donde en el ejercicio de una actividad económica, con las notas de estabilidad y permanencia, concurre un elemento transnacional. La libertad de establecimiento, según el artículo 49 TFUE, comprenderá “el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades” aunque, de nuevo, el artículo 52 exceptúa de la prohibición de restricciones preceptuada en aquel artículo a los regímenes especiales “para los extranjeros y que estén justificados por razones de orden público, seguridad y salud públicas”. Por su parte, la libertad de circulación de trabajadores gira en torno al concepto de “trabajador asalariado” y “trabajo asalariado”, conceptos que fueron delimitados por el TJUE de forma temprana<sup>50</sup>. Frente a este concepto se construye el de “establecimiento”, concepto muy amplio que implica, tal y como se señala en el asunto *Gebhard*<sup>51</sup>, “la posibilidad de

<sup>44</sup> Con posterioridad, Alemania optó por modificar su normativa e impedir deducir tales cantidades también a los residentes.

<sup>45</sup> Sentencia de 16 de octubre de 2008, C-527/06, EU:C:2008:566.

<sup>46</sup> Sentencia de 18 de julio de 2007, C-182/06, Rec. p. I-6271.

<sup>47</sup> Sentencia de 26 de octubre de 2006, C-345/05, Rec. p. I-10635.

<sup>48</sup> En el apartado 16 de esta sentencia, abundando en lo afirmado con respecto al asunto *Peterson*, señala que: “Las disposiciones que impidan o disuadan a un nacional de un Estado miembro de abandonar su país de origen para ejercer su derecho a la libre circulación constituyen, por consiguiente, obstáculos a dicha libertad *aun cuando se apliquen con independencia de la nacionalidad de los trabajadores afectados.*”

<sup>49</sup> Sentencia de 13 de noviembre de 2003, C-209/01, Rec. p. I-13389.

<sup>50</sup> *Vid.* por todas, sentencias de 19 de marzo de 1964, *Unger*, C-75/63, Rec. p. I-347 o de 23 de marzo de 1982, *Levin*, C-53/81, Rec. p. I-1035.

<sup>51</sup> Sentencia de 30 de noviembre de 1995, C-55/97, Rec. p. I-4186, ap. 25.

que un nacional comunitario participe, de forma estable y continua, en la vida económica de un Estado miembro distinto de su Estado de origen, y de que se beneficie de ello, favoreciendo así la interpenetración económica y social en el interior de la Comunidad, en el ámbito de las actividades por cuenta propia” y que es consolidado en la jurisprudencia<sup>52</sup>.

Al igual que para las restantes libertades, comporta la regulación del Tratado no sólo el aseguramiento del trato nacional en el Estado miembro de acogida, sino también que el Estado miembro de origen no puede obstaculizar el establecimiento en otro Estado miembro<sup>53</sup>, lo cual se reconoce tanto para personas físicas como jurídicas y, y esto es lo esencial, este establecimiento puede realizarse, bien a través de la constitución de sociedades (filiales), bien a través de un EP (agencias, sucursales).

En relación con la primera vía, el Tribunal ha afirmado que “están comprendidos dentro del ámbito de aplicación material de las disposiciones del Tratado CE relativas a la libertad de establecimiento las disposiciones nacionales que son de aplicación a la posesión por un nacional del Estado miembro de que se trate de una *participación tal en el capital de una sociedad establecida en otro Estado miembro que le confieren una influencia real en las decisiones de dicha sociedad y le permite determinar las actividades de esta*”<sup>54</sup>. La diferencia no es baladí, por cuanto que una participación que no pretenda ejercer una influencia real, en la situación anterior, se vería protegida por las disposiciones de la libertad de circulación de capitales. Sobre la delimitación, por tanto, entre una y otra libertad, el Tribunal ha afirmado que debe estarse al objeto de la normativa en cuestión. Y si esta normativa potencialmente restrictiva no permite dilucidar si se está refiriendo a un tipo u otro de participación, debe estarse, entonces, a las circunstancias y elementos fácticos del asunto concreto<sup>55</sup>. Cuando se trata de participaciones de sociedades establecidas en terceros Estados, y a la vista de que la libertad de circulación de capitales ampara tal situación, pero no la libertad de establecimiento, si la normativa no permite concretar a qué participación se está haciendo referencia, desde el asunto *Test Claimants in the FII group litigation*<sup>56</sup> puede entenderse que el segundo criterio, el fáctico, no se tiene en cuenta. No obstante, tras el asunto *Kronos*, ya citado, donde el Tribunal ha tenido ocasión de reiterar el anterior pronunciamiento, y no lo ha hecho, considero que deberá estarse a una futura confirmación de aquella jurisprudencia.

En relación con la segunda vía, la constitución de EP, el Tribunal ha señalado, en este sentido, que “los efectos restrictivos pueden producirse, en especial, cuando la normativa fiscal puede disuadir a una empresa de crear entidades subordinadas a ella, como un EP, en otros Estados miembros y

<sup>52</sup> Véase, e. g., sentencia de 21 de junio de 1974, *Reyners*, C-2/74, Rec. p. I-631, ap. 21.

<sup>53</sup> A título *ad exemplum*, sentencia de 13 de marzo de 2014, *Bouanich*, C-375/12, EU:C:2014:138, ap. 57.

<sup>54</sup> Sentencia de 13 de marzo de 2007, *Test claimants in the thin cap group litigation*, C-524/04, Rec. p. I-2157.

<sup>55</sup> Véase Sentencia de 11 de septiembre de 2014, *Kronos*, C-47/12, EU:C:2014:2200. Aps. 30 y 37, respectivamente. En este asunto, se analiza si una participación del 10%, considerada por la normativa en cuestión, otorga o no una influencia real. Como no puede determinarse *a priori*, y como el Tribunal tenía dicho que, *per se*, un 10% no tenía por qué dar esa influencia, se analiza el caso concreto.

<sup>56</sup> Sentencia de 13 de noviembre de 2012, C-35/11, EU:C:2012:707.

de ejercer su actividad por medio de esas entidades”<sup>57</sup>. De hecho, el primer pronunciamiento en el ámbito de la fiscalidad directa al amparo de esta libertad versó sobre EP, el conocido asunto *Avoir Fiscal*<sup>58</sup>, donde ya se empezó a ver una tendencia, probablemente la más dubitativa del Tribunal, de equiparación del tratamiento de EP no residentes y sociedades o EP residentes. Este término de comparabilidad, afirmado, dado que la sentencia es anterior a la jurisprudencia *Schumacker*, de forma implícita, fue explicitado en el asunto *Saint-Gobain ZN*<sup>59</sup>. No es objeto del presente trabajo analizar el avance de esta jurisprudencia, pero sí resulta útil citarla, en lo que respecta a la materia que se plantea, a la hora de mostrar la tortuosa evolución de la misma, por cuanto que este término de comparabilidad sigue causando dificultades al Tribunal<sup>60</sup>.

Debe añadirse, a lo anterior, los pronunciamientos del Tribunal específicamente relacionados al ejercicio de la libertad de establecimiento por parte de personas físicas. Algunos, como el del asunto *Werner*<sup>61</sup>, que consideraba un trato a un nacional no residente como una situación puramente interna, fueron rápidamente abandonados<sup>62</sup>. Otros, como el del asunto *Wielockx*<sup>63</sup>, que supone la primera aplicación de la doctrina *Schumacker* relativa al término de comparabilidad a la libertad de establecimiento, se encuentra plenamente asentado, y de rabiosa actualidad. A su vez, se da la misma tendencia que en las restantes libertades, relacionada con la jurisprudencia anterior, puesto que se tiende a tratar como residentes a aquellos no residentes que obtienen la práctica totalidad de sus rentas en el Estado donde realizan su actividad, no sólo en el asunto *Wielockx*, sino también en el asunto *Meindl*<sup>64</sup>, o en *Talotta*<sup>65</sup>. Y, de la misma manera, en definiti-

<sup>57</sup> Vid. ap. 29 de la sentencia de 10 de junio de 2015, X AB, C-686/13, EU:C:2015:375.

<sup>58</sup> Sentencia de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia*, C-270/83, Rec. p. I-273. Esta sentencia consideró contraria al Derecho de la Unión una normativa francesa que concedía un crédito fiscal a compañías de seguros francesas, respecto de dividendos percibidos de sociedades francesas, y no se reconocía idéntica ventaja fiscal a las sucursales y agencias sitas en Francia de compañías de seguros domiciliadas en otro Estado miembro.

<sup>59</sup> Sentencia de 21 de septiembre de 1999, C-307/97, Rec. p. I-6181. Se trata la situación de *Saint-Gobain ZN*, un EP situado en Alemania de una entidad francesa, de idéntico nombre. A través de tal EP, la entidad poseía participaciones en sociedades no comunitarias de las que obtenía dividendos. *Saint-Gobain ZN* se hallaba sometida por obligación real a la normativa alemana, y tributaba por tales dividendos. La Administración tributaria alemana denegó la concesión de diversas ventajas fiscales sobre tales dividendos alegando que los correspondientes convenios para evitar la doble imposición preveían aquellas para sociedades alemanas sujetas por obligación personal.

<sup>60</sup> En el asunto *Nordea*, sentencia de 17 de julio de 2014, C-48/13, EU:C:2014:2087, el Tribunal, ap. 24, afirma que “por lo que respecta a la comparabilidad de las situaciones, es preciso señalar que, en principio, los establecimientos permanentes situados en otro Estado miembro o en otro Estado parte del Acuerdo EEE no se encuentran en una situación comparable a los establecimientos permanentes residentes en lo que atañe a las medidas previstas por un Estado miembro a fin de evitar o atenuar la doble imposición”, aunque, al final, para el caso concreto, sí que considera comparable los tratos en liza.

<sup>61</sup> Sentencia de 26 de enero de 1993, C-112/91, Rec. p. I-429.

<sup>62</sup> Así, a través de la sentencia de 27 de julio de 1996, *Asscher*, C-107/94, Rec. p. I-3089, se afirma taxativamente que el trato dispensado a un nacional no residente puede ser discriminatorio.

<sup>63</sup> Sentencia de 11 de agosto de 1995, C-80/94, Rec. p. I-2508. Se trata un supuesto muy similar al del asunto *Schumacker*, al referirse a un residente en Bélgica que obtiene la práctica totalidad de sus ingresos de la actividad profesional desarrollada en Holanda, donde tributa como no residente, y se le deniega, por ello, una deducción por una dotación a una reserva para la vejez.

<sup>64</sup> Sentencia de 25 de enero de 2007, C-329/05, Rec. p. I-1107.

<sup>65</sup> Sentencia de 22 de marzo de 2007, C-383/05, Rec. p. I-2555.



va, en cuanto a tener en cuenta en la tributación de los ingresos los gastos profesionales asociados, como en el asunto *Conjin*<sup>66</sup>.

### 2.2.3. Libertad de circulación de capitales

La libertad de circulación de capitales se encuentra regulada en los artículos 63 a 66 TFUE, capítulo IV del título IV, suponiendo la prohibición de restricciones a los movimientos de capitales y a los pagos, no sólo entre Estados miembros, sino también entre estos y terceros países. Su aplicación fue menos perentoria, en su origen, que la de las restantes libertades, sometiéndose a un período transitorio donde determinadas restricciones seguían aceptándose, hoy en día superado, y en cuyo cumplimiento y desarrollo se adoptó una de las directivas con más repercusión en la construcción de la UE tal y como la conocemos hoy en día, la Directiva del Consejo de la CEE (88/361/CEE), de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea. La particularidad de esta libertad frente a las restantes, en lo que respecta a la fiscalidad directa, es la expresa previsión a la norma fiscal que contiene el artículo 65.1 TFUE, cuando admite según qué restricciones<sup>67</sup>. En cualquier caso, los apartados 2 y 3 prohíben que tales disposiciones se apliquen a la libertad de establecimiento, o constituyan discriminaciones arbitrarias o restricciones encubiertas. El Tribunal ha tenido múltiples ocasiones de señalar que tal excepción relativa a la admisibilidad de restricciones debe entenderse en un sentido estricto<sup>68</sup>.

A la vista de lo que el Tribunal entiende por movimientos de capitales pueden distinguirse, apriorísticamente, las distintas líneas de acción del Tribunal entorno a esta libertad. Para delimitar aquel concepto, el Tribunal sigue recurriendo, aunque otorgándole un valor indicativo, a la nomenclatura que constituye el Anexo I de la Directiva 88/361 citada. No obstante, habida cuenta de la muy abundante jurisprudencia, por razón de las distintas materias, existente en relación con esta libertad, me ceñiré a las líneas más reconocidas y que más frutos han dado en el camino de la integración fiscal.

Probablemente, la línea de acción más reconocida, por su éxito, ha sido la relativa a *la tributación de los no residentes en relación con las transmisiones mortis causa y las donaciones*. Esta

<sup>66</sup> Sentencia de 6 de julio de 2006, C-346/04, Rec. p. I-6137. Se estudia una normativa alemán que se aplica a un residente neerlandés que, en relación con los ingresos obtenidos en Alemania asociados a una actividad industrial y comercial por la participación en una sociedad en comandita alemana, dedujo de su renta imponible una cantidad por los gastos de asesoramiento fiscal soportados por presentar declaración en Alemania por los ingresos en consideración. Claramente traslada el Tribunal criterios de su jurisprudencia en la materia pronunciada al amparo de la libre prestación de servicios, al aceptar la conducta del contribuyente.

<sup>67</sup> Artículo 65.1 TFUE

“Lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a:

- a) aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital;
- b) adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública.”

<sup>68</sup> Vid. por todas, sentencia de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España, C-127/12, EU:C:2014:2130, aps. 71 a 73.

línea se asumió por vez primera de una manera decidida con el asunto *Mattner*<sup>69</sup>. En este asunto se trata la situación de la señora Mattner, alemana residente en Holanda, que recibe por donación de su madre, también alemana residente en Holanda, un terreno en Alemania. La Administración Tributaria alemana le exige el pago del Impuesto de donaciones según reglas aplicables a no residentes, que determinan una tributación superior. La argumentación del Tribunal descansa en que la aplicación de una normativa diferente a los no residentes que hace que el valor del caudal relicto sea inferior al que sería en caso de ser residente, constituye una restricción al ejercicio de la libertad. Y, adicionalmente, que en el ámbito de las donaciones, la situación de residentes y no residentes es comparable, por cuanto la sujeción al impuesto se basa en ser donatario, y la tributación se basa en el valor del inmueble y el vínculo familiar, y no en la residencia. En el ámbito de las sucesiones, el mejor ejemplo de la comparabilidad entre residentes y no residentes viene del asunto *Halley*<sup>70</sup>, donde se les considera comparables por cuanto que la sujeción al impuesto se determina por la condición de herederos.

Sobre esta materia, el Tribunal no ha acogido causas de justificación sino hasta fechas recientes, en el asunto *Feilen*<sup>71</sup>, al que se hace referencia en el epígrafe relativo a la coherencia de la normativa fiscal, por lo que a este me remito.

Lo que sí ha realizado es delimitar el alcance de esta línea jurisprudencial, mostrando una cierta coherencia en cuanto al contenido de esta. Como ejemplo, en el asunto *Van Hilten-van der Heijden*, ya citado, se analiza el caso de una mujer holandesa que fallece en Suiza, y la normativa holandesa señala que sus nacionales no residentes, que en los 10 años anteriores hubiesen tenido su residencia en Holanda serán tratados, en materia de sucesiones, como residentes. El Tribunal considera que el hecho de que la normativa no se aplique a personas que nunca tuvieron su domicilio en el Estado en cuestión, o que trasladaron su domicilio hace más de 10 años, comporta que la misma no constituya restricción alguna a los movimientos de capitales<sup>72</sup>. Y, en cualquier caso, resulta también evidente que la decisión de corregir o no la doble imposición es de los Estados miembros, como se remarca en el asunto *Kerckhaert-Morres*<sup>73</sup>.

En cualquier caso, a la vista de aquellos pronunciamientos, adoptados en el marco de procedimientos prejudiciales, la Comisión espoleó la modificación de las normativas de múltiples Estados miembros sobre el particular, y se adoptaron diversas sentencias confirmando estas posturas, como puede ser la del asunto *Comisión/España*, ya citada, o *Comisión/Alemania*<sup>74</sup>. En

---

<sup>69</sup> Sentencia de 22 de abril de 2010, C-510/08, Rec. p. I-03553.

<sup>70</sup> Sentencia de 15 de septiembre de 2011, C-132/10, EU:C:2011:65.

<sup>71</sup> Sentencia de 30 de junio de 2016, C-123/15, EU:C:2016/496.

<sup>72</sup> En particular, en el apartado 46 se señala que “al prever el mismo régimen impositivo en materia de sucesiones para los nacionales que hayan trasladado su domicilio al extranjero y para los que hayan permanecido en el Estado miembro en cuestión, tal normativa no puede disuadir a los primeros de realizar inversiones en ese Estado miembro desde otro Estado, ni a los segundos de invertir en otro Estado desde el citado Estado miembro, ni, con independencia del lugar donde se encuentren los bienes afectados, puede tampoco disminuir el valor de la herencia de un nacional que haya trasladado su domicilio al extranjero”.

<sup>73</sup> Sentencia de 14 de noviembre de 2006, C-513/04, Rec. p. I-10981.

<sup>74</sup> Sentencia de 4 de septiembre de 2014, C-211/13, EU:C:2014:2148.

particular, en el caso español, se modificó con posterioridad la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, contenida en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, introduciendo una Disposición Adicional Primera, mediante la ley 26/2014, de 27 de noviembre, para introducir puntos de conexión aplicables a no residentes a los efectos de que pudiesen aplicarse las ventajas fiscales de las normativas autonómicas.

La segunda gran línea de acción que puede identificarse supone, más bien, agrupar los múltiples pronunciamientos del Tribunal en relación con las normativas de los Estados miembros de *corrección de la doble imposición económica y jurídica sobre los dividendos*, de la que puede destacarse su carácter evolutivo y, en ciertos pronunciamientos, itinerante. Los primeros pronunciamientos que indicaban una tendencia clara fueron los asuntos *Verkooijen* y *Lenz*<sup>75</sup>, de los que se derivaba una tendencia clara a extender a los dividendos procedentes de las sociedades de otros Estados miembros los sistemas de eliminación de la doble imposición económica. Posteriormente, en el asunto *Test claimants in the FII Group litigation*<sup>76</sup>, queda patente que el Tribunal no acepta el establecimiento de tipos impositivos distintos para rentas de fuente extranjera, y empieza a entrever que no prejuzga el método aplicado, si imputación o exención, para la corrección. Esta tendencia sigue estando presente en jurisprudencia reciente, como la del asunto *Kronos*, ya citado. De la misma manera, en el reciente asunto *Riskin y Timmermans*<sup>77</sup>, se recoge una línea jurisprudencial iniciada en el asunto *Orange European Smallcap Fund*<sup>78</sup>, que impide trasladar regímenes aplicables a los dividendos, determinados por un CDI, a dividendos procedentes de Estados con los que no hay CDI suscrito. En definitiva, puede afirmarse que esta es una línea jurisprudencial mantenida desde hace tiempo, donde los pronunciamientos son abundantes; no es este el objeto de estudio del presente trabajo, por lo que debo remitirme a los manuales de referencia.

Por lo demás, existen otro gran número de pronunciamientos en el marco de esta libertad. Algunos han ido por la vía de amparar las inversiones en bienes inmuebles radicados en Estados que prevén regímenes más beneficiosos para inversiones similares realizadas por residentes, o por no residentes de otros Estados, como es el caso del asunto *ELISA*<sup>79</sup>, en el reciente asunto *Comisión/Grecia*<sup>80</sup>, para el caso de adquisiciones *mortis causa*. o en el también reciente *Verest y Ge-*

<sup>75</sup> Sentencias de 6 de junio de 2000, *Verkooijen*, C-35/98, Rec. p. I-4071 y de 15 de julio de 2004, *Lenz*, C-315/02, Rec. p. I-7081. A título de ejemplo, en el asunto *Verkooijen* se estudia una normativa de los Países Bajos que establecía una exención para los dividendos cobrados por personas físicas residentes procedentes de entidades domiciliadas en dicho país, que no se aplicaba a entidades extranjeras. Tal regulación, a juicio del Tribunal, constituye una restricción a los movimientos de capitales, pues disuade a los nacionales de los Estados miembros que residan en los Países Bajos de invertir sus capitales en sociedades domiciliadas en otro Estado miembro, obstaculizando la obtención de capitales por parte de estas sociedades, habida cuenta del trato fiscal menos favorable para los tenedores de acciones, resultando sus inversiones menos atractivas.

<sup>76</sup> Sentencia ya citada, nota al pie 69.

<sup>77</sup> Sentencia de 30 de junio de 2016, C-176/15, EU:C:2016:488.

<sup>78</sup> sentencia de 20 de mayo de 2008, *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, EU:C:2008:289, ap. 49

<sup>79</sup> Sentencia de 11 de octubre de 2007, C-451/05, Rec. p. I-8251.

<sup>80</sup> Sentencia de 26 de mayo de 2016, C-244/15, EU:C:2016:359.

rards<sup>81</sup>. Otras han ido por la vía, también seguida en relación con la libre prestación de servicios, de tener en cuenta en la tributación de las rentas del capital de no residentes gastos que el Estado en cuestión permite deducir a residentes, como en el asunto *Beker*<sup>82</sup>, o en *Pensioenfonds Metaal en Techniek*<sup>83</sup>. Y otras, las más, tienen un contenido variopinto<sup>84</sup>.

#### 2.2.4. Libertad de prestación de servicios

La libertad de prestación de servicios se encuentra regulada en los artículos 56 a 62 del TFUE, capítulo III del Título IV, prohibiendo en su artículo 56 toda forma de restricción de esta libertad, y configurándola en el artículo 57 de una manera muy amplia, al incluir, *de facto*, cualquier actividad económica no protegida por las restantes libertades, en el que existe un servicio prestado a cambio de una remuneración. No obstante, por su esencia, choca en mayores ocasiones con la libertad de establecimiento, de forma que el TJUE ha exigido, para que una situación se encuentre al amparo de esta última, que se dé en ella las notas de permanencia y estabilidad; en particular, la libertad de establecimiento requiere el desplazamiento de personas de un Estado a otro, y ello no es necesario en la libre prestación de servicios<sup>85</sup>. Como en las restantes libertades, sus disposiciones pueden alegarse tanto frente al Estado donde está establecido el prestador como frente al Estado donde se presta el servicio<sup>86</sup> y, añadase, pueden ser alegadas tanto por el prestador como por el destinatario<sup>87</sup>.

A la vista de los distintos pronunciamientos del Tribunal, puede concluirse que los mismos tienen un carácter muy variado, de suerte que esa configuración amplia de la libertad comporta que la misma tenga un carácter de cláusula de cierre o residual. No obstante, constituye una tendencia lógicamente relacionada con el principio de igualdad de trato el conjunto de pronunciamientos que pasan por *aplicar el mismo régimen fiscal a prestadores de servicios no residentes, por comparación con residentes*. Se inicia con la primera sentencia en el marco de esta libertad, dada en el asunto *Safir*<sup>88</sup>, donde se considera discriminatoria una diferencia de tributación relativa a un seguro de vida, más gravosa por haberse contratado con una aseguradora no residente (obsérvese la estrecha similitud con el asunto *Bachmann*). Esta jurisprudencia se mantiene en asuntos como *Gerritse*<sup>89</sup>, en el que se obliga a someter a tributación las rentas de prestadores no residentes, en el Estado de la fuente, según sus rendimientos netos, y no por su importe bruto.

<sup>81</sup> Sentencia de 11 de septiembre de 2014, C-489/13, EU:C:2014:2210. Se analiza una normativa belga que, en relación con la imputación de rentas por inmuebles, cuando el mismo está en otro Estado miembro, por aplicación del CDI, se está al valor arrendaticio, mientras que la normativa nacional prevé, con carácter general, que se aplique el valor catastral, que suele ser menor a aquel.

<sup>82</sup> Sentencia de 28 de febrero de 2013, C-168/11, EU:C:2013:117.

<sup>83</sup> Sentencia de 2 de junio de 2016, C-252/14, EU:C:2016:402.

<sup>84</sup> Para muestra, un botón reciente, el asunto *Van Caster*, de 9 de octubre de 2014, C-326/12, EU:C:2014:2269.

<sup>85</sup> Sentencia de 3 de diciembre de 1974, *Van Binsbergen*, C-33/74, Rec. p. I-1299.

<sup>86</sup> E. g. sentencia de 28 de octubre de 1999, *Vestergaard*, C-55/98, Rec. p. I-7641.

<sup>87</sup> *Vid.* sentencia de 26 de octubre de 1999, *Eurowings Luftverkehr*, C-294/97, Rec. p. I-7447, ap. 34.

<sup>88</sup> Sentencia de 28 de abril de 1998, C-118/96, Rec. p. I-1897.

<sup>89</sup> Sentencia de 12 de junio de 2003, C-234/01, Rec. p. I-05933.

Esto sigue estando presente en la jurisprudencia del Tribunal, por ejemplo, en el asunto *Brisal*<sup>90</sup>. En este asunto, el Tribunal también consideró que someter a los residentes a una escala progresiva, y a los no residentes a un tipo fijo, sólo era no discriminatorio si este último era inferior al resultan de la aplicación de la escala<sup>91</sup>.

Ahora bien, a pesar de que la jurisprudencia tiende a equiparar el trato fiscal en los términos señalados, *las técnicas de recaudación empleadas pueden ser distintas, y se acepta la utilización del mecanismo de retención en la fuente*, véase en tal sentido la jurisprudencia *X NV*<sup>92</sup>, y la referencia a esta cuestión que se hace en el epígrafe 3.1.2. Ahora bien, y para escarmiento de España, *no se acepta la imposición de la obligación de designación de representante fiscal residente*, al menos en relación con los servicios prestados por fondos de pensiones no residentes sin EP<sup>93</sup>. Lo que sí se ha admitido, en un asunto reciente, *NN (L)*<sup>94</sup>, es la imposición de una sanción que comporte la prohibición de prestar el servicio en lo futuro, siempre que, eso sí, respete el principio de proporcionalidad.

Como se observa, muy asociada a esta libertad se encuentran cuestiones asociadas al eficaz cobro de los impuestos, por lo que me remito a esta materia para tratar en mayor profundidad las mismas.

### 2.3. La armonización fiscal negativa: el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la imposición directa

En cualquier análisis, por parte del TJUE, de una medida tributaria que pudiese constituir una restricción ilegítima de las libertades contenidas en los Tratados en el ámbito de la imposición directa, comienza aseverando que tal materia es competencia de los Estados miembros, si bien debe ejercerse respetando el Derecho de la Unión y, en particular, absteniéndose de toda discriminación basada en la nacionalidad<sup>95</sup>.

El TJUE, a través de su jurisprudencia, y sobre la base del contenido de los Tratados, ha construido una estructura o sistema lógico que le permite analizar si dichas medidas tributarias constituyen obstáculos o restricciones a tales libertades y, en ese caso, si tales medidas pueden

<sup>90</sup> Sentencia de 13 de julio de 2016, C-18/15, EU:C:2016:549.

<sup>91</sup> Puede observarse como ambas cosas han sido incorporadas a la normativa interna española, por la modificación operada por la ley 26/2014 del TRLIRNR, aprobado por Rd-leg 5/04, al permitir a los residentes en Estados miembros de la Unión Europea, en el caso de rentas obtenidas sin mediación de EP, deducir los gastos previstos en la LIRPF y la LIS, siempre que estén directamente relacionados con la rendimientos obtenidos en España y presenten un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España, lo cual no dejan de ser sino requisitos literales de la jurisprudencia del Tribunal; y la aplicación de un tipo impositivo del 19%, 20% para 2015, que coincide con el tipo más bajo del IRPF, de forma que no exista posibilidad de incumplir la previsión de *Gerritse*. Véase, el artículo 24.6 TRLIRNR.

<sup>92</sup> Sentencia de 18 de octubre de 2012, C-498/10, EU:C:2012:635.

<sup>93</sup> Vid. asunto *Comisión/España*, de 11 de diciembre de 2014, C-678/11, EU:C:2014:234.

<sup>94</sup> Sentencia de 26 de mayo de 2016, C-48/15, EU:C:2016:356.

<sup>95</sup> Vid. asunto *Wielockx*, ya citado, ap. 16; de 12 de diciembre de 2002, *Lankhorst-Hohorst*, C-324/00, Rec. p. I-11802, ap. 26.

encontrarse justificadas por alguno de los motivos que el propio Tribunal ha venido señalando como válidos, en los términos que se procederá a estudiar, y que constituyen el principal objeto de investigación. En cualquier caso, la estructura a que nos referimos viene siendo seguida por el Tribunal desde los primeros pasos de su jurisprudencia, y no es cuestión discutida, por lo que en el presente trabajo no puede sino aceptarse sin reservas<sup>96</sup>.

A la vista del contenido de los Tratados, las restricciones a las libertades serían aquellas que tienen un contenido discriminatorio; en este sentido, y en palabras del propio TJUE, “la discriminación consiste en la aplicación de normas diferentes a situaciones comparables o bien en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes”<sup>97</sup>.

No obstante, el TJUE ha extendido más allá el contenido de las libertades fundamentales, de forma que por restricción se refiere a *toda medida que prohíba, obstaculice o haga menos interesante el ejercicio de estas libertades*<sup>98</sup>, incluyendo, lógicamente, las referentes a la imposición directa.

Una vez nos encontramos ante una medida restrictiva, en los términos anteriormente señalados, es posible que la misma, en la medida en que constituya, de forma directa o indirecta, una diferencia de trato con respecto a otro nacional de la Unión, residente o no residente, afecte a situaciones que, ello no obstante, no sean objetivamente comparables. Si esta diferencia de trato se da entre personas que se encuentran en situaciones diferentes, no ha lugar a analizar la conformidad con el Derecho de la Unión.

En el caso de tratarse de situaciones objetivamente comparables, el TJUE procede a verificar si la disposición nacional persigue un objetivo legítimo compatible con los Tratados y está justificada por razones imperiosas de interés general. Además, en tal supuesto, tal medida debe ser adecuada para garantizar la realización del objetivo de que se trate y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo<sup>99</sup>.

A la vista de la jurisprudencia del TJUE, y sin perjuicio de otras sistematizaciones de autores, se pueden dividir en dos grupos los requisitos para considerar conforme al Derecho de la Unión una medida fiscal restrictiva:

- Requisitos teleológicos: donde el TJUE analiza el fin legítimo de la medida y si la medida se adopta en interés general de la Unión. Adicionalmente, la medida estudiada debe ser adecuada al objetivo que se alega perseguir con ella. El estudio de la adecuación está implícito en considerar si concurre o no una razón imperiosa de interés general, por lo que no presenta rasgos característicos propios.

---

<sup>96</sup> Véanse, como sentencias donde empieza a seguirse este esquema, la del asunto *Gebhard*, ya citado, la del asunto *Bosman*, de 15 de diciembre de 1995, C-415/93, Rec. p. I-5040, y de 31 de enero de 1993, *Kraus*, C-19/92, Rec. p. I-1689, ap. 32.

<sup>97</sup> Vid sentencias *Schumacker*, ya citada, ap. 30; y de 22 de diciembre de 2008, *Truck Center*, C-282/07, Rec. p. I-10767, ap. 37.

<sup>98</sup> Vid sentencias *Truck Center*, citada *supra*, ap. 33; y de 5 de octubre de 2004, *Caixabank France*, C-442/02, Rec. p. I-8961, ap. 11.

<sup>99</sup> Vid, asunto *Futura Participations*, ap. 26, y, *Verkooijen*, ap. 43, ambos ya citados.

- Características de la medida: donde el TJUE analiza si la medida no va más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo. Es el conocido como “test de proporcionalidad”.

Debe mencionarse la reciente sentencia *Comisión/Grecia*<sup>100</sup>, en relación con la *rule of reason* a la que se está haciendo referencia, por cuanto que ofrece un conato de intento de cambio de la misma. A la prototípica regla, el Tribunal añade que “además, una normativa nacional sólo es adecuada para garantizar la consecución del objetivo alegado si responde verdaderamente al empeño por hacerlo de forma congruente y sistemática” basándose en jurisprudencia reciente<sup>101</sup>, si bien este es el primer pronunciamiento en relación a la fiscalidad directa que incluye tal referencia. Como valoración temprana de este intento, esta debe ser positiva; quizá sea redundante en cuanto que la adecuación de la medida a la causa de justificación ya lleva implícita la congruencia referida, pero sin duda refiere no tanto a lo anterior, como a que la medida debe atenerse a dicho objetivo de manera abstracta y *a priori*, y no sólo en el caso concreto que se analiza. En este sentido, es una alegación muy común de los Estados miembros que, por lo general, los no residentes reciben tratos más beneficios que los residentes como, por ejemplo, no estar sometidos a la progresividad, en casos donde el no residente del caso concreto sufre un trato desfavorable. Ante esta alegación, el Tribunal tiende a contestar que “un trato fiscal desfavorable contrario a una libertad fundamental no puede justificarse por la concurrencia de otras ventajas fiscales, suponiendo que éstas existan”<sup>102</sup>. Aun así, y dado las características de *soft law* que presenta la jurisprudencia del Tribunal, deberá esperarse a futuros pronunciamientos para conocer si esta nueva coletilla se consolida y tiene un alcance diferenciado al requisito de adecuación.

Hasta el momento el presente trabajo ha ido analizando la línea de acción del Tribunal, por razón del resultado de la jurisprudencia, por lo que se ha centrado en analizar someramente el significado y alcance de la armonización fiscal, en el ámbito de la imposición directa, y el contenido de las libertades fundamentales, que son las que posibilitan tal armonización. En adelante, la línea de investigación del presente trabajo se centra en las causas de justificación; en comprender, a la luz de una jurisprudencia un tanto ambigua en sus términos y poco nítida en su alcance, cual es la significancia actual de aquellos justificantes.

### 3. LAS RAZONES IMPERIOSAS DE INTERÉS GENERAL, LOS MOTIVOS DE JUSTIFICACIÓN NO ACOGIDOS Y EL “TEST DE PROPORCIONALIDAD”

#### 3.1. Las razones imperiosas de interés general

Una vez el Tribunal ha considerado que una determinada disposición constituye una restricción o una discriminación, y ha identificado un término de comparabilidad objetivo, en caso de haberlo

<sup>100</sup> Sentencia de 26 de mayo de 2016, C-244/15, EU:C:2016:359

<sup>101</sup> Sentencia de 4 de septiembre de 2014, *API y otros*, C-184/13 a C-187/13, C-194/13, C-195/13 y C-208/13, EU:C:2014:2147, ap. 53.

<sup>102</sup> E. g., sentencia *Van Caster*, ya citada, ap. 31.

considerado necesario, le corresponde entrar a estudiar si tal disposición es, no obstante su carácter, conforme al Derecho de la Unión. Para ello, la medida debe perseguir un objetivo legítimo compatible con los Tratados, y justificado por razones imperiosas de interés general. A su vez, tal medida debe ser adecuada para garantizar el objetivo que se persigue, y que no vaya más allá de lo necesario para cumplir dicho objetivo. Como se adelantó con anterioridad, puede diferenciarse entre requisitos teleológicos y características de la medida, el conocido como “test de proporcionalidad”, a la hora de abordar su estudio. Se estará, por tanto, a esa distinción, no sin antes realizar algunas precisiones.

En primer lugar, el TJUE ha ido configurando su análisis en torno a las restricciones, con el ánimo de que ello le permita entrar a analizar si el objetivo de una determinada medida restrictiva es legítima o no. Resulta mucho más fácil considerar una medida como restrictiva que como discriminatoria (en el sentido tradicional del término), y ello permite entrar a analizar en más ocasiones los objetivos que se pretenden y cómo se pretende alcanzarlos. Esta evolución jurisprudencial tiene ejemplos paradigmáticos, como, por ejemplo, la consideración que de las retenciones, como mecanismo de recaudación en situaciones transnacionales, ha realizado el Tribunal a lo largo del tiempo<sup>103</sup>.

En segundo lugar, teniendo en cuenta que los Estados miembros ya han asumido en su normativa los principios básicos de las libertades de circulación, y que la imposición directa sigue siendo competencia de los Estados Miembros, el Tribunal no suele asumir una distinción sistemática entre medidas discriminatorias y medidas indistintamente aplicables (lo cual también está relacionado con lo anterior). Esta distinción, mucho más presente en la jurisprudencia relativa a la libre circulación de mercancías<sup>104</sup>, que afectaría al ámbito de la imposición indirecta, señala que una medida discriminatoria únicamente se puede justificar por las razones taxativamente recogidas en los Tratados (así e. g., art. 52 TFUE, pueden imponerse restricciones a la libertad de establecimiento por razones de orden público, seguridad y salud pública) pero no por razones imperiosas de interés general distintas a estas, que sí podrían justificar medidas indistintamente aplicables<sup>105</sup>. En el ámbito de la imposición directa, los gobiernos plantean sus alegaciones indistintamente, y el Tribunal las examina por igual, sea la situación una discriminación clásica o una restricción, lo cual no deja de haber sido criticado por la comunidad jurídica<sup>106</sup>.

---

<sup>103</sup> A esta cuestión se hace referencia en el siguiente epígrafe.

<sup>104</sup> Véase, por todas, la sentencia *Cassis de Dijon*, de 20 de febrero de 1979, *Rewe-Zentral*, C-120/78, Rec. p. I-649.

<sup>105</sup> Son medidas indistintamente aplicables aquellas que se aplican tanto a productos nacionales como a productos importados, pero en la práctica afectan principalmente a estos. En el ámbito de la imposición directa, serían aquellas que afectan *formalmente* a todos los contribuyentes por igual, pero en la práctica afectan principalmente a aquellos con alguna operación o situación transnacional. Como se observa, coincide con el término que maneja el Tribunal de restricciones, pero éste último con un alcance menor.

<sup>106</sup> El AG Tesauro, en las conclusiones al asunto *ICI*, C-264/96, de 16 de diciembre de 1997, Rec. p. I-4698, considera el mismo un caso de discriminación, y hace referencia a las causas explícitamente recogidas en el Tratado. Pero, observando que el Tribunal en su jurisprudencia más reciente de la época estudiaba si medidas discriminatorias podían estar justificadas por razones imperiosas de interés general, también tiene estas alegaciones en cuenta (*vid. aps.* 23 a 25). El propio Tesauro en la nota al pie 12 de esas Conclusiones es consciente de las dificultades sistemáticas que plantea el proceder del Tribunal.



En tercer lugar, y en relación con qué razones imperiosas acaban siendo objeto de estudio por parte del Tribunal ante una determinada medida, son los gobiernos de los Estados miembros los que, en su postulación ante el Tribunal, deben alegar convenientemente la medida, así como argumentarla y justificarla, no escogiéndose por el Tribunal ni por el AG o la Comisión. A título de ejemplo, en el asunto *AMID*<sup>107</sup>, nada dice el TJUE sobre una posible justificación de una restricción basándose en el objetivo que se está analizando, porque nada alega el gobierno del Estado afectado, el gobierno belga. De igual modo, en el asunto *Lankhorst-Hohorst*, ya citado, habiéndose alegado el objetivo de control fiscal, señala el Tribunal que “baste observar que no se ha invocado ante el Tribunal de Justicia ningún argumento destinado a demostrar en qué medida la norma (...) puede permitir a las autoridades tributarias alemanas controlar el importe de los ingresos fiscales<sup>108</sup>”, no entrando en mayores consideraciones. En definitiva, es necesario alegarlo. Esta circunstancia otorga una mayor importancia, si cabe, a la adecuada comprensión de las razones imperiosas de interés general.

Expuesto lo anterior, se entrará a estudiar aquellas razones imperiosas que han sido admitidas por el Tribunal. Posteriormente, se referirá a aquellas alegaciones que, siendo recurrentes por parte de los Estados, no han sido nunca acogidas por el TJUE. Por último, se analizará el denominado “test de proporcionalidad”, de forma separada a cada una de las razones imperiosas, en la medida en que constituye un mecanismo de análisis del Tribunal, asunto por asunto, por lo que de este no puede predicarse, *a priori*, un contenido concreto.

### 3.1.1. Garantizar la eficacia de los controles fiscales

En el asunto *Futura Participations*, ya citado, el TJUE considera un objetivo legítimo compatible con los Tratados garantizar la eficacia de los controles fiscales<sup>109</sup>, analizando si exigir a un no residente contabilidad ajustada a normativa nacional, y llevada físicamente en la sucursal del no residente, a los efectos de compensar pérdidas es o no contrario a la libertad de establecimiento. En este sentido, el TJUE rechaza tal posibilidad por no ser adecuada al cumplimiento del objetivo, puesto que no es necesario que la contabilidad se lleve conforme a los requisitos nacionales. Basta, para ello, que se prueben de manera efectiva las pérdidas a compensar, y la contabilidad llevada por el contribuyente en el Estado de residencia es suficiente. También es un requisito desproporcionado exigir que sea llevada físicamente en el Estado de acogida, por cuanto el no residente debe facilitarla si es solicitada por la Administración, y que sea posible obtenerla por los cauces de la asistencia mutua.

Aun a pesar de la razonabilidad de los argumentos anteriores, que se defendían en igual sentido por la Comisión y el AG, no deben ignorarse dos aspectos a tener en cuenta. En primer lugar, que considerar desproporcionado exigir que la contabilidad se halle presente en los locales de la sucursal en el Estado de acogida impide que la misma pueda ser analizada en una persona-

---

<sup>107</sup> Sentencia de 14 de diciembre de 2000, C-141/99, Rec. p. I-11632.

<sup>108</sup> Apartado 44 de la sentencia citada.

<sup>109</sup> *Vid.* apartado 31 de la citada sentencia.

ción sin previo aviso por la Administración Tributaria. Y en segundo lugar, que el llevar contabilidad no conforme a las disposiciones nacionales, aun cuando pueda probar de igual manera las pérdidas o cualesquiera aspectos de la sucursal, es una dificultad añadida en la comprobación. En definitiva, el TJUE no deja sino de trasladar costes, del contribuyente, a la Administración Tributaria del Estado de acogida; costes que, en último término, recaen sobre los propios contribuyentes.

Es reseñable, por otro lado, como el TJUE recurre al argumento de la asistencia mutua en múltiples ocasiones. Lo que sostiene el Tribunal, así como la Comisión y el AG, es que el Estado en cuestión puede obtener información del Estado de residencia en base a la normativa de la Unión Europea sobre la asistencia mutua<sup>110</sup>. Son muchos los autores que reconocen los fallos de esta normativa<sup>111</sup>, entre otros, la existencia de disposiciones normativas internas que obstaculizan el intercambio de información, tales como la protección de datos personales, la falta de recursos humanos y de conocimiento de los procedimientos o, en definitiva, la inexistencia de un acervo comunitario en relación con el intercambio de información, lo cual parece la causa fundamental de la ineficacia de la normativa. Lo cierto es que no deja el TJUE de desconocer estos motivos a la hora de considerar cubiertas por esta vía posibles insuficiencias de información derivadas de sus decisiones. El caso *Futura Participations* no es el único supuesto. En el asunto *Schumacker*<sup>112</sup>, el TJUE considera que el Estado de acogida no tiene dificultades para tener en cuenta la situación personal y familiar de un no residente porque tal normativa le permite obtener la misma información que a nivel interno. En el asunto *Halliburton Services*<sup>113</sup>, el Tribunal valora que el Estado de acogida podía obtener información relativa a la forma jurídica de entidades extranjeras vía asistencia mutua, por lo que distinguir el trato según dicha forma no se encontraba justificado.

Lo que no es discutible, y así afirma el Tribunal, es que los gobiernos no pueden alegar esta causa de justificación, imponiendo una restricción porque resulte difícil obtener información de autoridades extranjeras. Así, en el asunto *Elisa*<sup>114</sup>, el Tribunal manifestó que *un Estado, a priori, no puede alegar dificultades para obtener información o investigar, si tal información puede ser solicitada al sujeto pasivo considerado*<sup>115</sup>. Ahora bien, cuando sea una *conditio sine qua non* obtener información de autoridades extranjeras para la aplicación de una ventaja fiscal, el

<sup>110</sup> En un primer momento, directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y los impuestos sobre las primas de seguro. No obstante, ha sido derogada por la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la directiva anterior.

<sup>111</sup> MARTÍNEZ GINER, L. A.: "Nuevos horizontes en el intercambio de información tributaria: a propósito de la propuesta de Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad", *Quincena Fiscal*, núm. 12/2009, pág. 3 de la edición electrónica (disponible en [www.westlaw.es](http://www.westlaw.es)).

<sup>112</sup> Sentencia ya citada, apartado 45.

<sup>113</sup> Apartados 21 a 23 de la sentencia ya citada.

<sup>114</sup> Sentencia de 11 de octubre de 2007, *Elisa*, C-451/05, Rec. p. I-8287.

<sup>115</sup> Apartado 96 de la sentencia citada. En este mismo sentido, véase la sentencia de 8 de julio de 1999, *Baxter y otros*, C-254/97, Rec. p. I-4809, aps. 19 y 20.

Tribunal ha manifestado que “dicho Estado miembro está facultado, en principio, para denegar dicha ventaja si resulta imposible obtener las informaciones del país tercero debido, especialmente, a la inexistencia de una obligación convencional de dicho país de proporcionar tal información”<sup>116</sup>. Pero, por lo general, el Tribunal es claro sobre aquel criterio, hasta el punto de que, en el asunto *Kohll-Schlesser*<sup>117</sup>, el Tribunal ha afirmado que “no cabe *excluir a priori que un contribuyente pueda aportar los documentos justificativos pertinentes* que permitan a las autoridades tributarias del Estado miembro de tributación comprobar, de manera clara y precisa, la existencia y la naturaleza de los ingresos por pensiones procedentes de otro Estado miembro”.

Ahora bien, y sobre lo anteriormente señalado, en el asunto *Van Caster*, ya citado, el Tribunal reconoció que, inherente al principio de autonomía fiscal de los Estados miembros, se encuentra el determinar qué información debe facilitarse, “así como los requisitos materiales y formales que deben respetarse para permitir a la Administración tributaria determinar correctamente el impuesto debido por los rendimientos obtenidos de los fondos de inversión”, y que deben determinarse por la Administración fiscal “el contenido, la forma y el grado de precisión que debe satisfacer la información aportada...”. Pero, de nuevo, todo ello a los efectos de no impedir nunca *a priori* que el contribuyente presente prueba.

El Tribunal también ha llegado a una serie de conclusiones en lo que respecta a posibles dificultades administrativas. El Tribunal ha manifestado en el asunto *Sopora*<sup>118</sup> que es plenamente válido que, en aras a la consecución de un objetivo legítimo, el Estado miembro introduzca normas que puedan aplicar y controlar sin dificultad. No obstante, esta afirmación debe diferenciarse de aquella otra que el Tribunal asumió en el asunto *Dijkman y Dijkman-Lavaleije*<sup>119</sup>: que las dificultades prácticas no pueden justificar por sí solas ninguna restricción a una libertad fundamental. Volviendo al asunto *Sopora*, este resulta de interés por cuanto que se estudia una normativa holandesa que prevé una exención para indemnizaciones por gastos extraterritoriales: a tanto alzado si la residencia del trabajador en el año anterior estaba a más de 150 km de la frontera holandesa, o demostrando los gastos efectivos, en caso contrario, dando la casualidad de que fijar aquella distancia suponía dejar fuera a Bélgica. Y esta diferencia de trato se admite, sobre la base de que aquel límite se justifica por cuanto que una distancia tal siempre implicará un nivel determinado de gastos extraterritoriales. Considero, por tanto, que esta jurisprudencia, que ha sido citada en ocasiones posteriores, *podría llegar a amparar una diferencia de trato en el onus probandi, siempre que la misma esté basada en razones objetivas*<sup>120</sup>.

---

<sup>116</sup> Véase sentencia *Peterson*, ya citada, ap. 55. También asunto *Persche*, sentencia de 27 de enero de 2009, C-318/07, Rec. p. I-359, ap. 70.

<sup>117</sup> Sentencia de 26 de mayo de 2016, C-300/15, EU:C:2016:361.

<sup>118</sup> Sentencia de 24 de febrero de 2015, C-512/13, EU:C:2015:108, ap. 33.

<sup>119</sup> Sentencia de 1 de julio de 2010, C-233/09, EU:C:2010:397. Ap. 60.

<sup>120</sup> Debe destacarse que el asunto se resolvió, aunque no de forma expresa, por la vía de no considerar comparables las situaciones en uno y otro caso, pudiendo constituir este un supuesto especial de término de comparabilidad no residente-no residente.

### 3.1.2. Garantizar el cobro eficaz de los impuestos

Uno de los principales reconocimientos de este como un objetivo legítimo se ha dado cuando el TJUE ha estudiado las retenciones como mecanismo de recaudación del impuesto correspondiente en caso de operaciones transnacionales. Dado que es uno de los mecanismos más utilizados, merece la pena estudiar el porqué de que el mecanismo de la retención sea conforme al Derecho de la Unión, y cuáles son los pilares de esta argumentación.

Para ello, puede acudir al asunto *Truck Center*, ya citado. *Truck Center S.A.*, entidad con domicilio social en Bélgica, se encontraba participada en un 48% por la entidad *Wickler Finances*, con domicilio social en Países Bajos. Esta última concedió un préstamo a aquella, contabilizando durante la vida del mismo los correspondientes intereses, pero sin abonarlos. De acuerdo con la normativa belga (y en base al Convenio para evitar la doble imposición entre Países Bajos y Bélgica), la entidad debía practicar una retención sobre los intereses, por lo que le fue exigida por la Administración tributaria belga. Dicha retención no se exigía cuando los intereses se abonaban a entidades residentes.

Señala el Tribunal (ap. 47) que esas diferentes técnicas de imposición (recaudación por el mecanismo normal del impuesto y por vía de retención) “reflejan la diferencia de las situaciones en las que se encuentran dichas sociedades (residentes y no residentes) en lo que respecta a la recaudación del impuesto”. Ello es así por dos razones:

- Las sociedades beneficiarias residentes están sometidas al control de la Administración tributaria belga, que puede garantizar la recaudación del impuesto por vía de apremio, mientras que con las sociedades no residentes la recaudación requeriría la cooperación de la Administración Tributaria de su Estado de residencia.
- Señala el Tribunal, “a mayor abundamiento”, que esa diferencia de trato derivada de la normativa fiscal controvertida en el presente caso no proporcionaba necesariamente una ventaja a las sociedades beneficiarias residentes, puesto que están obligadas a efectuar pagos anticipados, por un lado, y, por otro lado, porque el tipo de retención es netamente inferior al del Impuesto sobre Sociedades cobrado a las residentes.

El asunto anterior debe compararse con la sentencia del Caso *X NV*, ya citado. Se estudia en ella si una retención en la fuente por una renta satisfecha a un prestador de servicios no residente constituye una restricción ilegítima a la libre prestación de servicios. En la sentencia en cuestión, se trata el caso de un equipo de fútbol semi-profesional, *X NV*, que contrató con dos equipos británicos dos partidos amistosos a jugar en los Países Bajos, por los que pagó determinadas cantidades. Se liquidó por parte de la Administración Tributaria holandesa, porque *X NV* no practicó las retenciones que exigía la normativa nacional. Esta normativa no establecía una retención similar cuando el prestador del servicio residía en los Países Bajos.

El gobierno neerlandés alegó que la situación era similar a la planteada en el caso *Truck Center*, y que por ello debía considerarse una medida no discriminatoria. No obstante, no es la consideración del TJUE. La cuestión prejudicial fue suscitada, en el presente caso, por el destinatario de los servicios obligado a practicar la retención. Señala el Tribunal que el proveedor y el beneficia-

rio de los servicios son dos sujetos de Derecho distintos con sus respectivos intereses y ambos pueden invocar la libre prestación de servicios cuando sus derechos resulten conculcados (ap. 27). Señala, en definitiva, que la práctica de una retención constituye una carga administrativa adicional que, unida a la consiguiente responsabilidad en caso de no practicarla, hace menos atractivo un servicio prestado por un no residente.

Para tener el esquema completo de la jurisprudencia del Tribunal en la materia, debe también exponerse el caso *FKP Scorpio Konzertproduktionen (FKP)*<sup>121</sup>. La citada empresa, residente en Alemania, contrató varios conciertos con una persona física residente en Países Bajos. Aquella entidad se encontraba obligada a practicar retenciones por las retribuciones satisfechas a esta última. Al no realizarlas, el *Finanzamt* alemán le exigió las mismas. Planteada cuestión prejudicial, el TJUE, consideraba tal retención una restricción a la libre prestación de servicios, justificada, eso sí, por la necesidad de garantizar el cobro eficaz del impuesto.

Expuestos ya los tres asuntos, debe acudir a las conclusiones de la AG Sra. Juliane Kokott del caso *X NV* para arrojar luz a la cuestión, puesto que es patente la siguiente disparidad de pronunciamientos:

- Sentencia *FKP* (año 2006): las retenciones en la fuente a no residentes pueden disuadir a los residentes de contratar servicios con aquellas, por lo que constituye una restricción a la libre prestación de servicios.
- Sentencia *Truck Center* (año 2008): la retención en la fuente a un no residente no es discriminatoria porque su situación no es comparable a la de un residente.

Una pregunta que automáticamente surge, cuando se observa la dicotomía de pronunciamientos, es porque no se asume la misma argumentación sobre la situación de un no residente de la sentencia *Truck Center* en la sentencia *FKP*. Esto es, porque no se considera comparable la situación de un beneficiario de rentas del capital no residente, y sí se considera comparable (de hecho, ni se duda tal cuestión) la situación de un prestador de servicios no residente. Puede aplicarse a este último la misma justificación que a aquel, esto es:

- Un prestador de servicios residente se halla sometido a la Administración tributaria del Estado en cuestión, y no es el caso de un prestador de servicios no residentes.
- La retención sobre las retribuciones a no residentes no tiene por qué suponer, *per se*, una ventaja para un prestador residente, pues este puede estar sometido a un tipo impositivo superior así como a la obligación de efectuar pagos fraccionados del impuesto correspondiente.

No obstante, este estudio no se analiza en el caso de la sentencia *FKP*. De hecho, el propio órgano jurisdiccional nacional remitente se plantea si tras la sentencia *Truck Center*, dictada dos años después a la sentencia *FKP*, el Tribunal ha tomado una dirección distinta. Como se ha indicado, la AG señaló que eran planteamientos distintos, y no suponía la sentencia *Truck Center* un

<sup>121</sup> Sentencia de 3 de octubre de 2006, C-290/04, Rec. p. I-9494.

punto de inflexión. En esta sentencia, se estudiaba si era discriminatorio que a un beneficiario de rentas del capital no residentes se le sometiese a retención, y no a un beneficiario residente. En el caso *FKP*, se estudia si es una restricción para el destinatario de servicios el tener que practicar una retención a los no residentes, y no a los residentes. La justificación, por tanto, es que el estudio se hace desde perspectivas distintas. Pero, si se asume la misma perspectiva en ambos casos, se da la siguiente paradoja:

- Desde la perspectiva del residente obligado a practicar la retención, con el corolario de la consiguiente responsabilidad en caso de no practicarse, supone la misma restricción para un destinatario de un servicio que para un pagador de rentas del capital, pues ambos verán menos interesante contratar un servicio, o un préstamo, con un no residente.
- Desde la perspectiva del no residente, sin embargo, no es discriminatorio que se le trate de manera distinta que a un residente, sometiendo las retribuciones percibidas, sean del capital o por la prestación de servicios, a una retención, puesto que un residente se halla sometido y controlado por la Administración Tributaria de ese Estado, y un no residente no.

Esta última perspectiva llevaría, ya de base, a considerar no discriminatoria la medida, conforme al Derecho de la Unión. En la primera perspectiva, aceptar que se trata de una restricción supondría iniciar el test de conformidad, lo cual podría suponer considerar la medida contraria al Derecho de la Unión.

Es lógico que el Tribunal pretendiese alejarse de la línea de argumentación planteada en la sentencia *Truck Center*. En mi opinión, ello es debido a que estudiar estas situaciones (retenciones en la fuente en relaciones transfronterizas) desde la óptica de la no discriminación, puede llevar a aceptar retenciones que sean obstáculos notorios, sólo porque la situación de residentes y no residentes es no comparable en la mayoría de ocasiones. El Tribunal ha preferido considerar las retenciones, como regla general, restricciones, activando así el test de conformidad, y juzgar si esta retención persigue un objetivo legítimo en interés general de la Unión (garantizar el cobro eficaz de impuesto, en estos casos) y si es una medida adecuada que no va más allá de lo necesario para cumplir sus objetivos (esto es, que la medida sea proporcional).

En cualquier caso, en el asunto *FKP*, el TJUE reconoció que las retenciones eran restricciones justificadas por perseguir esa eficaz recaudación. *La retención en la fuente y el correlativo régimen de responsabilidad constituyen un medio legítimo y adecuado para asegurar la sujeción fiscal de las rentas de una persona establecida fuera del Estado en cuestión y evitar que tales rentas se eludan.* Que existan instrumentos de asistencia mutua en materia de recaudación, o que el Estado renuncie en algunos casos a usar la retención en la fuente como mecanismo de recaudación no afecta a las consideraciones anteriores<sup>122</sup>. Por lo primero, porque los instrumentos de asistencia mutua se estudian cuando se analiza la proporcionalidad. Por lo segundo, es jurisprudencia consolidada, y de relevancia para la materia, que el mero hecho de que un Estado miembro utilice otro mecanismo de protección o de recaudación no excluye la necesidad o pro-

---

<sup>122</sup> Ver sentencia *FKP*, ap. 36, así como las Conclusiones del AG a la sentencia X NV, de 21 de diciembre de 2011.

porcionalidad de las disposiciones adoptadas por otro Estado<sup>123</sup>. De ello deriva el Tribunal que la posterior renuncia por un Estado a aplicar una medida no puede prejuzgar la adecuación al objetivo perseguido.

La retención en la fuente es considerada, a su vez, como un mecanismo proporcionado y adecuado para alcanzar su objetivo. En este sentido, es curioso que la existencia de instrumentos de asistencia mutua<sup>124</sup>, argumento empleado por el Tribunal en muchas ocasiones para rechazar que una medida persigue un control fiscal eficaz, no sea asumido para garantizar un cobro eficaz, sin perjuicio de que se pueda considerar algo positivo. El Tribunal no reproduce los argumentos que el AG suele esgrimir sobre la ineficacia de estos instrumentos<sup>125</sup>, pero sí asume que eliminar las retenciones y basarse exclusivamente en tales instrumentos no elimina todas las obligaciones a que estaría sometido el obligado a retener, pues el Estado necesitaría establecer, cuanto menos, una obligación de declarar, dado que de lo contrario tendría dificultades para conocer del hecho imponible. No puede criticarse la postura del Tribunal, pero sí que no extienda este argumento para el caso de que el objetivo sea garantizar un control eficaz.

### 3.1.3. Garantizar la coherencia de la normativa fiscal

Considerar la coherencia de la normativa fiscal como un objetivo legítimo que justifica restricciones a las libertades fundamentales se dio por vez primera en las sentencias de 28 de enero de 1992, *Comisión/Bélgica*, y *Bachmann*<sup>126</sup>, en las que el Tribunal se separa de la postura mantenida por el AG sobre cuál es el objetivo perseguido, y resulta interesante por las similitudes de la normativa controvertida al régimen aplicable a las primas de planes de pensiones privados en España, al menos hasta la modificación operada por la ley 22/2005, de 18 de noviembre mediante la que, entre otras cosas, se regulaba el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea<sup>127</sup>. Se trata en ambos asuntos de una regulación belga que preveía la deducción en el IRPF de este Estado de las primas satisfechas por seguros de vida e invalidez, y posterior tributación de los capitales obtenidos, *siempre que tales primas* se hubiesen satisfecho a entidades aseguradoras belgas o EP en Bélgica de

<sup>123</sup> Sentencia X NV, ap. 37, o Sentencia de 14 de octubre de 2004, Caso Omega, C-36/02, Rec. p. I-9609, ap. 38, por todas.

<sup>124</sup> Hoy en día, directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos, y otras medidas. Desde el año 1976 han existido instrumentos similares.

<sup>125</sup> En las Conclusiones del asunto X NV, ap. 54, señala el AG: “Además, se ha puesto de manifiesto que el porcentaje de la asistencia a la ejecución prestada en virtud de la Directiva ha dejado bastante que desear. En efecto, en su propuesta para la posterior Directiva 2010/24, así como en su informe de 4 de abril de 2009 para los años 2005 a 2008, la Comisión hace constar que los importes efectivamente cobrados ascienden únicamente al 5 % de los importes para cuyo cobro se ha solicitado asistencia administrativa.”

<sup>126</sup> Sentencias de 28 de enero de 1992, *Comisión/Bélgica*, C-204/90, Rec. p. I-276 y *Bachmann*, ya citada.

<sup>127</sup> Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea.

entidades extranjeras. Tanto el Tribunal como el AG reconocían en ello una restricción a la libre prestación de servicios<sup>128</sup>. No obstante, el AG, en sus Conclusiones<sup>129</sup>, argumentaba considerando que el objetivo perseguido era evitar la evasión fiscal, y en este sentido, consideraba que la normativa iba más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo, y simplificaba señalando que tal normativa podía sustituirse con un compromiso de la entidad aseguradora extranjera de que iba a hacer tributar los capitales satisfechos y a satisfacer los impuestos al Estado belga, eliminando así el riesgo de evasión fiscal (como sí las entidades aseguradoras no tuviesen riesgo de quebrar; en definitiva, los argumentos que se manejan en la institución europea no dejan de girar sobre quien asume los costes y beneficios derivados de la normativa europea).

Aun a pesar de que nada dice el Tribunal, resulta evidente cuál es el motivo asumido por este para afirmar por vez primera el objetivo de garantizar la coherencia del sistema fiscal, y no centrarse en las argumentaciones del AG en relación con el objetivo de evitar el fraude fiscal. El gobierno belga, en sus alegaciones, se centra en la correlación entre primas deducidas y tributación de capital, y no tanto en la potencial pérdida de recaudación por evasión fiscal.

Por lo demás, el Tribunal sí que considera justificada por tales circunstancias la restricción. Destaca, en este sentido, que la normativa belga prevé la exención de las prestaciones percibidas por los contratos de seguro si las aportaciones no han sido deducidas. Es decir, o se tributa cuando se satisfacen las aportaciones, o se tributa cuando se recibe el capital. Permitir que las primas que permiten la deducción se satisfagan en el extranjero, no es sino añadir aleatoriedad al sistema, pues no se garantiza la tributación de los capitales en el futuro.

Los elementos esenciales de este objetivo legítimo se pueden extraer por contraposición con un caso donde la restricción no está justificada, a pesar de que pueda dudarse de la decisión final del Tribunal. Se trata del asunto *DeGroot*, ya citado, donde se analiza una normativa belga que preveía deducciones en la cuota para aquellos que satisfacían pensiones compensatorias. En el asunto en cuestión, el Sr. DeGroot obtenía parte de sus ingresos en otros Estados, estableciéndose en los CDI tributación compartida, y previendo que la doble imposición se eliminaría en Bélgica vía exención con progresividad, esto es, declarando la renta exenta pero teniéndola en cuenta para determinar el tipo marginal. Teniendo el Sr. DeGroot derecho a las deducciones por pensión compensatoria, la Administración Tributaria belga sólo las aplicó proporcionalmente a las rentas que no habían estado exentas. En definitiva, el gobierno belga alegaba, entre otras cuestiones, que este mecanismo proporcional era necesario para garantizar la coherencia del método de exención con progresividad, pues si las deducciones en cuota se aplicaban en su totalidad, pero partes de las rentas con las que se satisface la pensión compensatoria están exentas, se erosiona progresividad de manera artificiosa. El Tribunal reconoce esta situación<sup>130</sup>, pero reitera su jurisprudencia, *un trato fiscal desfavorable contrario a una libertad fundamental no puede encontrar justificación en la existencia de otras ventajas fiscales*. A la vista de esta postura, y de las sentencias a las que estamos aludiendo, debe distinguirse:

---

<sup>128</sup> Y una restricción a la libre circulación del trabajador que efectuó las aportaciones.

<sup>129</sup> Conclusiones comunes a ambos asuntos, del A. G. Sr. D. Jean Mischo, de 17 de septiembre de 1991.

<sup>130</sup> *Vid.* apartado 97 de la sentencia citada.



- Cuando nos encontramos ante normativa que persigue un objetivo común o, dicho de otro modo, una normativa que compone un mismo régimen jurídico, las ventajas y desventajas incluidas en este pretenden la coherencia de la normativa.
- Cuando nos encontramos ante dos normativas distintas, con objetivos diferenciados, no puede alegarse un objetivo de coherencia para justificar desventajas.

Y así, en el caso anterior, la normativa que prevé la exención con progresividad persigue eliminar la doble imposición en situaciones transnacionales, mientras que la normativa que prevé una deducción en cuota tiene como objetivo adecuar la carga fiscal a la situación personal y familiar del contribuyente; en definitiva, son disposiciones que forman parte de regímenes distintos.

El Tribunal desconoce que, en los CDI, corresponde corregir la doble imposición al Estado de residencia, puesto que es al que corresponde gravar la renta global del contribuyente, y de ello deriva que a este Estado le corresponde tener en cuenta la situación personal y familiar del mismo. En definitiva, que la exención con progresividad también pretende tener en cuenta esta situación. Y que el objetivo del IRPF de la mayor parte de Estados miembros es adecuar la carga tributaria de los contribuyentes a esta situación. Las ventajas que alguna disposición de esta normativa confiere pueden compensarse con otras desventajas a los efectos de garantizar la coherencia del impuesto, a los efectos de asociar la carga fiscal a la renta total y a la situación personal. Un contribuyente debe asumir todas ellas, asumir las ventajas pero rechazar las desventajas asociadas contraponiendo el Derecho de la Unión no deja de recordar a los argumentos que esgrime el Tribunal cuando refiere al abuso de Derecho, esto es, el ejercicio del Derecho de la Unión no puede amparar el uso abusivo del mismo<sup>131</sup>.

En cualquier caso, la distinción entre los dos apartados señalados *supra* es constante en la jurisprudencia del Tribunal por lo que puede sistematizarse de esta manera. De lo que, a su vez, puede extraerse, que es un elemento esencial de la justificación que analizamos, *que junto a la desventaja que se pretende justificar se encuentre asociada cierta ventaja, y que exista efectivamente esta relación*<sup>132</sup>. Así, en el caso *ICI*<sup>133</sup>, el Tribunal identifica como ventaja que los beneficios de sociedades filiales establecidas en otros Estados no tributen en el Estado en cuestión, y como desventaja el no conceder una determinada desgravación asociada a pérdidas de filiales, pero indica que no existe “relación directa” (apdo. 29) entre una y otra. Debe distinguirse la justi-

<sup>131</sup> E. g. Sentencia de 10 de noviembre de 2011, C-126/10, asunto *Foggia*, Rec. p. I-10923.

<sup>132</sup> En el asunto *AMID*, ya referido, aun cuando no se alegó justificación alguna, el AG, en sus conclusiones de 8 de junio de 2000, Rec. p. I-11621, rechaza que este objetivo concorra en una normativa belga, que impedía compensar pérdidas cuando esas pérdidas provienen de ejercicios donde había beneficios obtenidos en un EP en el extranjero, hasta el importe de estos beneficios; el CDI correspondiente establecía la exención en Bélgica de los mismos. El AG señala, ap. 39 que: “En el presente caso, cabría pensar que la ventaja de la exención fiscal de los beneficios obtenidos en Luxemburgo debería compensarse con la imposibilidad de deducir las pérdidas. Sin embargo, esto es algo que Bélgica no ha alegado y que, en el presente caso, tampoco serviría de justificación, ya que no existe ninguna relación directa entre las pérdidas sufridas en Bélgica y los beneficios obtenidos en Luxemburgo.”

<sup>133</sup> Sentencia de 16 de julio de 1998, C-264/96, Rec. p. I-4711. Analizan una normativa del Reino Unido que, en su efecto final, impedía a una matriz domiciliada en ese Estado una serie de desgravaciones fiscales asociadas a pérdidas de filiales, cuando la mayoría de esas filiales se encontraban fuera de la UE.

ficación que se analiza con la de evitar la pérdida de recaudación, que no se acepta por el Tribunal, y es por ello que el Tribunal exige la relación directa entre ventajas y desventajas. Y en el asunto *Metallgesellschaft*<sup>134</sup>, el Tribunal no observa relación directa entre la negativa a reconocer a las filiales en Reino Unido de sociedades matrices no residentes la posibilidad de quedar dispensadas de las obligación de pagar el ACT (un pseudo-impuesto de sociedades, derogado en 1999), y la no sujeción al impuesto sobre sociedades en el Reino Unido de las matrices no residentes que cobran dividendos de sus filiales, puesto que están sujetas al impuesto sobre sociedades en su Estado de residencia, de forma que, en la práctica, no hay ventaja alguna asociada a la desventaja o, dicho de otro modo, no se puede considerar como ventaja compensatoria de una desventaja lo que deriva de la aplicación misma del principio de territorialidad.

Tras las sentencias del asunto *Bachmann y Comisión/Bélgica* de 1992, los Estados miembros comenzaron a alegar de manera frecuente la justificación de coherencia. Ello llevó a considerar que el Tribunal estaba siguiendo una interpretación muy restrictiva del motivo de justificación que él mismo creó. Así, en el asunto *Svensson y Gustavsson*<sup>135</sup>, además de reiterar este requisito de relación directa o vínculo directo entre la ventaja fiscal y la compensación de la misma mediante un determinado gravamen, se incide en que en la ventaja y la desventaja del asunto *Bachmann*, ya referido, se da en una misma y única persona. Inicialmente, se podía dudar de que este fuese un requisito como tal, y que simplemente era una circunstancia que era mucho más fácil que se diese cuando esta justificación pudiese concurrir. Posteriormente, en el asunto *Verkooijen*, ya citado, además de reiterar su teoría del vínculo directo, precisa que la ventaja y la desventaja se da en aquel en un mismo contribuyente, y en el marco de un mismo impuesto, expresándolo de un modo tal que estas dos características se elevan a nivel de requisito<sup>136</sup>. En el asunto *Bosal*<sup>137</sup>, plantea estas como ejemplos que impiden invocar la coherencia del sistema fiscal como justificación. De igual manera en el asunto *Baars*<sup>138</sup>.

Sobre lo anterior, la AG Sra. Juliane Kokott, en sus conclusiones<sup>139</sup> al asunto *Manninen*, ya citado, planteó una interpretación restrictiva, que consideraría las anteriores circunstancias como requisitos, y otra interpretación en la que no tendrían tal consideración, y defiende esta última. Destaca que los asuntos en los que se ha alegado esta justificación, la normativa en cuestión

<sup>134</sup> Sentencia de 8 de marzo de 2001, asuntos acumulados C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1760.

<sup>135</sup> Sentencia de 14 de noviembre de 1995, C-484/93, Rec. p. I-3971, y conclusiones del AG de 17 de mayo de 1995. Se analizaba una normativa que preveía bonificaciones asociadas a intereses satisfechos por préstamos cuando el prestamista estaba domiciliado en el Estado en cuestión, Luxemburgo, u operaba mediante filial o sucursal. El gobierno de Luxemburgo, para justificar la coherencia de la normativa, presentó estudios comparativos del presupuesto de beneficios fiscales asociados a dicha bonificación y la recaudación que se obtenía a través del IS vía beneficios de intereses de las prestamistas.

<sup>136</sup> El apartado 58 de la sentencia señala que: “Ahora bien, en el caso de autos no existe ningún vínculo directo entre la concesión de una exención del Impuesto sobre la Renta a los accionistas residentes en los Países Bajos en cuanto a los dividendos percibidos por ellos y la sujeción a gravamen de los beneficios de sociedades domiciliadas en otros Estados miembros. Se trata de dos impuestos distintos que recaen sobre contribuyentes distintos.”

<sup>137</sup> Sentencia de 18 de septiembre de 2003, C-168/01, Rec. p. I-9409, ap. 30.

<sup>138</sup> Sentencia de 13 de abril de 2000, C-251/98, Rec. p. I-2787, ap. 40.

<sup>139</sup> Conclusiones de 18 de marzo de 2004, Rec. p. I-7480.

pretendía, o bien aplicar el principio de tributación única, o bien impedir la doble imposición. Y que ambos objetivos pueden alcanzarse sobre la tributación de un solo sujeto pasivo, o de varios. En este caso, la AG exigiría dos requisitos, apartado 61, “que la tributación, aunque no se refiera al mismo sujeto pasivo, sí afecte a los mismos ingresos o a la misma actividad económica y que, a través de la configuración jurídica del sistema, se garantice que un sujeto pasivo sólo reciba la ventaja cuando el otro sujeto pasivo sufra la desventaja efectivamente y por el mismo importe”. En el caso en cuestión, los requisitos concurrían en la normativa, pero la AG concluye considerando que esa normativa solo pretendía garantizar la coherencia a nivel nacional, y no en situaciones transnacionales, por lo que era contraria al Derecho de la Unión. En términos similares se pronunció la sentencia, por lo que aquellas tesis aparentaban ser acogidas por el Tribunal. No obstante, este no fue un pronunciamiento expreso, y lo cierto es que en pronunciamientos posteriores el Tribunal ha puesto el caso de que se trate de dos sujetos pasivos diferentes como ejemplo de no acoger la causa de justificación<sup>140</sup>.

Se han traído a colación los argumentos esgrimidos por la AG Juliane Kokott por cuanto que, quizá, fueron clarividentes, a la vista del reciente asunto *Feilen*<sup>141</sup>, por posibilitar una interpretación amplia de la causa de justificación, a la vista de que en el asunto en cuestión esta se reconoce cuando se trata de sujetos pasivos diferentes<sup>142</sup>. Quizá, cuanto menos, el Tribunal debiera aceptar tal circunstancia para el caso de sucesiones, no sólo de personas físicas, sino también de jurídicas, y no sólo de patrimonios, sino también de actividades económicas o incluso ingresos.

La sentencia del asunto *Manninen* también es relevante por cuanto señala que la necesidad de preservar la coherencia debe ponerse en relación con el objetivo perseguido por la normativa considerada<sup>143</sup>. El Tribunal remite en esta aseveración al asunto *Lasteyrie du Saillant*<sup>144</sup>, donde rechaza la justificación de coherencia, amén de por no haber sido alegada por el gobierno en cuestión, sino por un tercer gobierno interesado, porque, manteniéndose que el objetivo de la normativa era gravar las plusvalías generadas en el Estado en cuestión, en determinados aspectos la normativa muestra que ese no es el objetivo perseguido. En el asunto *Manninen*, alegada la justificación de coherencia de una normativa que pretendía evitar la doble imposición, el Tribunal mantiene que ese no es el objetivo real, y que lo que tal normativa pretende es evitar la minoración de ingresos fiscales del Estado en cuestión, recordando que los objetivos puramente

---

<sup>140</sup> Vid. sentencias de 6 de septiembre de 2012 *DI. VI. SAPA Finanziaria di Diego della Valle & C.*, C-380/11, EU:C:2012:552, ap. 47 o de 24 de febrero de 2015, C-559/13, EU:C:2015/109, ap. 49.

<sup>141</sup> Sentencia de 30 de junio de 2016, C-123/15, EU:C:2016/496.

<sup>142</sup> Se analiza una normativa del impuesto sobre sucesiones alemán que prevé una reducción porcentual sobre la base imponible si el caudal relicto ha sido objeto de una transmisión *mortis causa* en los 10 años anteriores sujeta al impuesto alemán, pero no si ha estado sujeta en otros Estados. Si identifica como ventaja la no tributación de aquella, y como desventaja la tributación actual; como impuesto, el impuesto sobre sucesiones; y como sujetos pasivos, el heredero actual, y el causante, heredero en la anterior sucesión. Así, el tribunal señala que “por necesidad” los sujetos pasivos afectados deben ser distintos, habida cuenta de que el sujeto pasivo de la anterior transmisión *mortis causa* requiere estar muerto para que se dé la nueva sujeción. Vid. apartado 36.

<sup>143</sup> Vid. apartado 43 de la citada sentencia.

<sup>144</sup> Sentencia de 11 de marzo de 2004, C-9/02, Rec. p. I-2431.

económicos no están amparados por los Tratados<sup>145</sup>. Puede, por tanto, extraerse a la vista de todo lo que se ha expuesto con anterioridad, que *la normativa que produce restricciones y que pretenden ampararse en un argumento de coherencia, no puede tener como objetivo evitar o impedir una minoración de ingresos fiscales*, y que los objetivos que han sido aceptados por el Tribunal versaban sobre evitar la doble imposición o aplicar el principio de tributación única. Idénticas conclusiones pueden extraerse de la sentencia del asunto *Lenz*<sup>146</sup>, donde el Tribunal entra a valorar si el objetivo de la normativa analizada perseguía o no atenuar la doble imposición, para concluir que no, por lo que no acogió la justificación de coherencia.

Por otro lado, analizando un requisito que nunca fue marcado como tal, pero que se reiteraba en los asuntos que habían sido analizados por el Tribunal, en el asunto *Wielockx*, ya citada, se desdibujan aun más los requisitos de esta causa de justificación, si bien se abunda en la idea anteriormente defendida, por cuanto el Tribunal afirma *que los CDI pueden ser utilizados para garantizar la coherencia, y acepta que la ventaja fiscal pueda ser compensada en un Estado distinto del que la concede mediante los citados CDI*. Así, ante una normativa similar a la del asunto *Bachmann*, pero en un supuesto de hecho distinto, el Tribunal afirma, apartado 24, que “la coherencia fiscal no se establece en relación con una misma persona, mediante una rigurosa correlación entre el carácter deducible de las cotizaciones y la imposición de las pensiones, sino que se desplaza a otra esfera, la de la reciprocidad de las normas aplicables a los Estados contratantes”. De esta manera, el Tribunal termina de desligar la justificación de coherencia a algún intento por parte de los Estados miembros de garantizarse la recaudación, por cuanto el gravamen compensador de la ventaja fiscal concedida puede acabar siendo aplicado por otro Estado. En idéntico sentido se pronuncia el Tribunal en el asunto *Test claimants in the thin cap group litigation*, ya citado, cuando el Tribunal acepta hipotéticamente que la ventaja fiscal pueda ser compensada con un gravamen en otro Estado miembro<sup>147</sup>, por la vía de los CDI, sin perjuicio de que en el caso concreto el Tribunal no acogiese al final la justificación<sup>148</sup>. Esta jurisprudencia, llamada *dual country approach*, ha sido parcialmente matizada en el reciente asunto *Miljoen*<sup>149</sup>, por cuanto que el Tribunal exige que la corrección de una desventaja fiscal, vía CDI, lo sea mediante el mecanismo de imputación íntegra, y no ordinaria.

El AG Geelhoed, en las conclusiones al asunto *Test claimants (...)*, también citadas, destacaba lo amorfo del concepto, en definitiva. Plantea en estas conclusiones que, en realidad, cuando el Tribunal no ha acogido el argumento de coherencia ha sido porque eran situaciones donde se

<sup>145</sup> Vid. apartado 49 de la sentencia.

<sup>146</sup> Sentencia de 15 de julio de 2004, C-315/02, Rec. p. I-7081.

<sup>147</sup> Se analiza en la citada sentencia una normativa anti abuso que, en esencia, consideraba unos intereses satisfechos en Reino Unido como distribuciones de beneficios encubiertas. Reino Unido corregía la doble imposición por no considerar deducibles esos intereses vía CDI, previendo que en la parte contraria los beneficios de ese préstamo reificado estuviesen exentos.

<sup>148</sup> Es destacable como el Tribunal señala que la corrección de una desventaja, el aumento en base por no considerar deducibles los intereses, no ha sido demostrada por los gobiernos personados; una mejor postulación de estos quizá podría haber llevado a un resultado distinto.

<sup>149</sup> Sentencia de 17 de septiembre de 2015, C-10/14, 14/14, 17/14, EU:C:2015:608.

vulneraba el principio de no discriminación, y que allí donde este principio se respetase las restricciones vendrían justificadas por ser “cuasirrestricciones”. Lo que en esencia defendió el AG es que no existía un contenido real del argumento de coherencia, de forma que las normativas “coherentes”, no serían, en realidad, restrictivas del ejercicio de libertades. Pese a lo interesante de la posición del AG, estas elucubraciones no han sido acogidas por el Tribunal. Así, siguen existiendo ejemplos recientes donde el Tribunal acoge este argumento, como en el asunto *Feilen*, ya citado.

En cualquier caso, y en relación con la posibilidad anteriormente mencionada, y a la vista del asunto *Mattner*, ya citado y descrito en el epígrafe relativo a la libre circulación de capitales, donde el Tribunal rechaza la posibilidad anteriormente destacada para el caso de una normativa alemana que no reconoce ciertas reducciones a no residentes, según alegaciones del gobierno alemán, porque tiene en cuenta que en su Estado de residencia, por el hecho de ser residente, gozará de ciertas reducciones, debe incidirse en que la relación directa entre ventaja/desventaja, en los supuestos donde se ha reconocido que se dé en Estados distintos, ha sido garantizada y prevista vía Convenio. Debe entenderse que no cabe una previsión hipotética.

#### 3.1.4. *Preservación del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros*

##### 3.1.4.1. Antecedentes de interés. La jurisprudencia *Gilly*

Con el asunto *Gilly*<sup>150</sup>, se sometió a conocimiento del Tribunal el CDI entre Francia y Alemania para el caso de la Sra. Gilly, alemana nacionalizada francesa que residía en Francia pero trabajaba como profesora en Alemania para una institución pública alemana. De acuerdo con el CDI franco-alemán, en tal situación los rendimientos tributaban en el Estado de la fuente, correspondiendo al Estado de residencia corregir la doble imposición, con la particularidad de que en Alemania la carga tributaria era mayor, y por Francia se corregía la doble imposición mediante el sistema de imputación ordinaria de forma que, integrándose las rentas en la base imponible, en la cuota se deducían los impuestos que hubiera correspondido satisfacer en Francia. Son dos, en esencia, los elementos transnacionales que son objeto de estudio por el Tribunal: por un lado, el CDI establece un criterio de reparto diferente de la potestad tributaria según se trata de nacionales de uno de los Estados contratantes o no; por otro lado, en el asunto en cuestión, la Sra. Gilly, como consecuencia del reparto de soberanía descrito, recibe un tratamiento distinto al otorgado, tanto a nacionales franceses residentes en Francia como a residentes en Alemania, que ejerciesen idéntico trabajo en Alemania<sup>151</sup>, por cuanto soporta la tributación alemana pero solo se de-

---

<sup>150</sup> Sentencia de 12 de mayo de 1998, ya citada.

<sup>151</sup> El artículo 14. 1 del Convenio franco-alemán preveía que: “Los sueldos, salarios y retribuciones análogas así como las pensiones de jubilación pagadas por uno de los Estados contratantes, por un *Land* o por una persona jurídica de Derecho público de este Estado o *Land* a personas físicas residentes en el otro Estado en contraprestación de servicios administrativos o militares, actuales o anteriores, sólo quedarán sometidas a imposición en el primer Estado. Sin embargo, esta disposición no será aplicable cuando las retribuciones se abonen a personas que tengan la nacionalidad del otro Estado miembro sin ser a la vez ciudadanos del primer Estado; en este caso, las retribuciones sólo podrán someterse a imposición en el Estado en el que residan.”

duce la tributación que hubiera correspondido en Francia con lo que, *de facto*, tributa como si residiese en Alemania.

Sobre la primera cuestión, el Tribunal<sup>152</sup>, aun cuando reconoce que el criterio de nacionalidad figura en el CDI, asume que se hace en orden al reparto de la competencia fiscal y, siempre en orden a ello, “no deja de ser razonable que los Estados miembros se inspiren en la práctica internacional y en el modelo de convenio elaborado por la OCDE”. Y sobre la segunda cuestión, el Tribunal asume la afirmación del AG Sr. Ruiz-Jarabo Colomer<sup>153</sup>, según el cual, apartado 66: “La finalidad de un convenio bilateral de doble imposición reside en evitar que los rendimientos ya gravados por uno de los Estados lo sean de nuevo en el otro. No es, desde luego, garantizar que, se obtengan donde se obtengan los rendimientos y sea cual fuere su fuente, el gravamen que se aplique al sujeto pasivo en uno de los Estados no sea superior al que se le someta en el otro.” Es de destacar que, el Tribunal, apartado 48, señale que en caso de exigir a Francia deducir la totalidad de los impuestos pagados en Alemania, ello comportaría “una pérdida de ingresos fiscales para dicho Estado y, por consiguiente, podría attentar contra su soberanía en materia de fiscalidad directa”, habida cuenta de que los motivos puramente económicos no son acogidos por el Tribunal como causa de justificación.

De la jurisprudencia *Gilly* se pudieron extraer tres conclusiones:

- Que los Estados seguían (y 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. Tal es la fórmula que se emplea en multitud de sentencias para referir a la jurisprudencia *Gilly*<sup>154</sup>.
- Que el Tribunal asumía la razonabilidad, e incluso elevaba esta a principio, de los criterios de reparto contenidos en el modelo de convenio de la OCDE<sup>155</sup>.
- Que los CDI suscritos por los Estados miembros se encuentran sometidos al Derecho de la Unión y, por tanto, al Tribunal de Justicia de la Unión Europea<sup>156</sup>, sin perjuicio de que el Tribunal pueda sostener la conformidad de su contenido con aquel o no.

Las anteriores conclusiones, por más que se mantengan en otros asuntos, y que sean congruentes e incluso aceptables, no dejaban de plantear una problemática al Tribunal, que era impedirse a sí mismo el sometimiento de los repartos de soberanía vía CDI a su test de proporcionalidad. Al

<sup>152</sup> Apartados 30 y 31 de la citada sentencia.

<sup>153</sup> Conclusiones de 20 de noviembre de 1997, Rec. p. I-2796.

<sup>154</sup> *Vid.*, por todas, sentencias *DeGroot*, ya citada, apartado 93, o, *van Hilten-van der Heijden*, ya citada, aps. 47 y 48.

<sup>155</sup> *Vid.*, por todas, sentencia *van Hilten-van der Heijden*, ap. 48, ya citada.

<sup>156</sup> Ya fue afirmado por el Tribunal en el asunto *Avoir fiscal*, C-270/83. Así: “Los convenios para evitar la doble imposición, celebrados con posterioridad a la entrada en vigor del Tratado CEE, no pueden surtir efectos incompatibles con las disposiciones de éste, y la primacía del Derecho comunitario sobre el derecho interno se opone a que se alegue en este asunto, por estar en oposición con una norma comunitaria, una disposición integrada en la jerarquía de normas del Derecho francés, como sería el caso de los convenios internacionales, en virtud del artículo 55 de la Constitución francesa.”

mismo tiempo, el Tribunal estaba concluyendo, a efectos prácticos, que un trato discriminatorio consecuencia de un CDI no era tal discriminación cuando lo cierto es que, conociendo la jurisprudencia del Tribunal, que la nacionalidad de un contribuyente sea utilizada para diferenciar tratos fiscales es el paradigma de la discriminación manifiesta y, recordándose otra máxima del Tribunal, por más que la imposición directa sea competencia de los Estados Miembros, estos deben ejercerla respetando el Derecho de la Unión.

Por otra parte, y en relación con el asunto concreto, en el reciente asunto *Miljoen*, ya citado, el Tribunal ha venido a matizar el *dual country approach*, en los términos que se han señalado en el epígrafe anterior.

En cualquier caso, la sentencia *Gilly* fue la primera en considerar como aceptable el reparto de la potestad tributaria efectuada por los Estados miembros ante situaciones transnacionales. Si a ello se le une la voluntad de someter al test de proporcionalidad situaciones transnacionales donde distintas soberanías tributarias incidían, se sientan las bases para la causa de justificación que se analiza. Sobre este particular, en el reciente asunto *Bukovansky*<sup>157</sup> ha reiterado que no se duda del reparto efectuado vía CDI; que cualquier duda deberá recaer sobre el ejercicio concreto de la potestad que resulte del mismo.

#### 3.1.4.2. Origen de esta causa de justificación. La jurisprudencia *Marks & Spencer*

En el año 2005, el Tribunal tuvo ocasión de pronunciarse en el asunto *Marks&Spencer* sobre un tema de relevancia en el contexto europeo e internacional, la repatriación de pérdidas para el caso de filiales establecidas en otro Estado miembro.

Para el caso de EP, el Tribunal ya había tenido ocasión de pronunciarse en los asuntos *Futura Participations* o *AMID*, ya citados. En el primero de ellos, se analizaba una normativa del Estado de acogida, que fue considerada conforme a Derecho de la Unión, que sólo permitía la compensación de las pérdidas sufridas por el EP cuando guardaban relación con sus ingresos; mientras que en el asunto *AMID*, se consideró contrario al Derecho de la Unión una normativa del Estado de residencia que impedía compensar pérdidas provenientes de un ejercicio en el que la entidad había tenido beneficios en un EP en otro Estado miembro

Pues bien, en el asunto en cuestión, se analizaba la normativa de Reino Unido de grupos de sociedades de aquella época. En dicha normativa se preveía un mecanismo de desgravación, *group relief*, que permitía a una sociedad del grupo transferir sus pérdidas a la matriz, renunciando la cedente el derecho de utilizarlas a efectos fiscales en el futuro, por lo que *de facto*, no era un régimen de consolidación fiscal. No obstante, dicho mecanismo sólo podía ser utilizado por sociedades residentes en el Reino Unido o no residentes que desarrollasen una actividad comercial en Reino Unido por medio de una sucursal o agencia. No resulta difícil ver la restricción al ejercicio de la libertad de establecimiento, por lo que tanto el Tribunal como el AG Poiares Maduro, en sus conclusiones<sup>158</sup>, se centraron en el principio de territorialidad y su aplicación a la luz del De-

<sup>157</sup> Sentencia de 19 de noviembre de 2015, *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766.

<sup>158</sup> Conclusiones de 7 de abril de 2005, Rec. p. I-10839.

recho de la Unión<sup>159</sup>. El Tribunal reconoce que Reino Unido actúa con arreglo al principio de territorialidad (apdo. 39), pero que esta actuación debe estar justificada, y el Tribunal acoge tres motivos de justificación:

- “Que los beneficios y las pérdidas constituyen, en materia tributaria, las dos caras de una misma moneda, que habrán de tratarse de modo simétrico en el marco de un mismo sistema fiscal, con el fin de salvaguardar el equilibrio en el reparto de la facultad tributaria entre los Estados miembros interesados” (apdo. 43).
- El riesgo de doble imputación de pérdidas (apdo. 47).
- El riesgo de evasión fiscal (apdo. 49).

Esta línea jurisprudencial, que no fue tan relevante en España, no tanto por la situación normativa de la época, como porque España no era ni es un Estado donde se sitúen las sociedades cabeceras de filiales europeas, marcó un antes y un después en cuanto a la comprensión del principio de territorialidad y el principio de simetría relacionados con filiales, esto es, entidades jurídicamente independientes, situadas en otros Estados miembros. Ello así porque, aun a pesar de que el Tribunal acoge aquellos motivos de justificación, declaró que era contrario al Derecho de la Unión excluir la posibilidad de deducir pérdidas de filiales en la entidad matriz cuando se hubiesen agotado todas las posibilidades para deducirse en aquella, es decir, en el caso de pérdidas finales. Esta jurisprudencia, por tanto, suponía un cambio en cuanto a la consideración del tratamiento de las relaciones matriz-filial que el Tribunal venía dando a las mismas en la vertiente tributaria. Al mismo tiempo, suponía extraer de la justificación de garantizar la coherencia de la normativa fiscal la preservación del reparto de la potestad tributaria de los Estados miembros, puesto que hasta ese momento asuntos relacionados con este reparto se habían estudiado desde la perspectiva de la justificación de coherencia, con las consecuentes limitaciones a la vista de los requisitos que para considerar esta justificación había señalado el Tribunal; véase como ejemplo de lo anterior las ya citadas sentencias de los asuntos *AMID* o *ICI*.

Desde el año 2005, el Tribunal viene justificando el contenido de aquella sentencia y delimitando sus efectos. Así, en el asunto *Oy AA*<sup>160</sup>, se examinaba una normativa finlandesa que, en la práctica, permitía una transferencia de beneficios de la matriz a la filial, aplicable únicamente tal transferencia entre entidades residentes. Por tanto, se trataba de un asunto radicalmente inverso al asunto *Marks&Spencer*, pero totalmente relacionado, a la vista de la frase tan repetida por el Tribunal, de que los beneficios y las pérdidas constituyen, en materia tributaria, las dos caras de una misma moneda. El Tribunal consideró tal normativa como restrictiva a la libertad de establecimiento, pero encontró causas de justificación que la hacían compatible con el Derecho de la Unión; esto es, dos de las citadas en el asunto *Marks&Spencer*, pues el riesgo de doble imputación de pérdidas no podía darse en este supuesto. Y en este sentido, el Tribunal reitera que los Estados miembros siguen siendo competentes para fijar, mediante convenio o de forma unilate-

<sup>159</sup> Téngase en cuenta la observación que se ha efectuado sobre el porqué de que esta manifestación del principio de territorialidad sea considerada restrictiva.

<sup>160</sup> Sentencia de 18 de julio de 2007, C-231/05, Rec. p. I-6393.



ral, los criterios de reparto de su potestad tributaria, y señala que reconocer a las sociedades una facultad de escoger en qué Estado deben tributar sus beneficios pondría en peligro el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros (apdo. 56). Y una normativa así sería una invitación a montajes puramente artificiales para transferir ingresos, por lo que la normativa en cuestión también pretendería prevenir la evasión fiscal (apdo. 58). Para el Tribunal, la diferencia entre este asunto y el asunto *Marks&Spencer* se da en la aplicación del test de proporcionalidad, pues en este último la normativa, en el supuesto de pérdidas finales, era desproporcionada, pero circunstancias así no se dan en el asunto *Oy AA*, por lo que la normativa finlandesa sí que era proporcionada. En mi opinión, lo más relevante del asunto *Oy AA*, es que asienta el modo de análisis iniciado con el asunto *Marks&Spencer*, y que lo hace en el lado opuesto de la moneda, esto es, los beneficios.

Por delimitación negativa, trayendo a colación la sentencia del asunto *Rewe Zentralfinanz*<sup>161</sup>, cabe matizar dos aspectos. En relación al riesgo de doble imputación de pérdidas, que debe haber identidad entre las pérdidas a las que se refiera la normativa; no son las mismas pérdidas, en este sentido, las de la filial que derivan del ejercicio de su actividad, y las que sufre la matriz en el valor de la participación en aquella. Y en relación al requisito de prevenir la evasión fiscal, debe tener como objetivo impedir que se establezcan montajes puramente artificiales. Consecuentemente, el Tribunal suele hacer referencia a esta sentencia cuando señala que “la necesidad de salvaguardar el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, debe señalarse que esta 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”<sup>162</sup>.

Lo que inicialmente pudieron ser considerados como requisitos cumulativos, a la vista del contenido de la sentencia del asunto *Marks&Spencer*, no era en realidad tal cosa. Viendo que el Tribunal había excluido el motivo de doble imputación de pérdidas en el marco del asunto *Oy AA*, se le planteó al Tribunal esta cuestión en el asunto *Lidl Belgium*, ya citado, que trataba un aspecto similar pero en cuanto al tratamiento de pérdidas de EP, afirmando en el apartado 40 de la sentencia que no eran requisitos cumulativos, de forma que el argumento de reparto de potestad tributaria se configura por vez primera como una causa de justificación por sí misma y tal y como se entiende actualmente. En el mismo sentido de configurar de forma autónoma la causa de justificación se pronuncia la sentencia del asunto *X Holding BV*<sup>163</sup>.

En cualquier caso, a partir de la jurisprudencia *Marks&Spencer*, se consideró que en el núcleo de los tres motivos de justificación que extrajo el Tribunal se encontraba, por tanto, la causa de justificación de conservar el reparto de potestad tributaria entre los Estados miembros. Y además, se distingue claramente de estos tres motivos que *en esta causa de justificación no se encuentra la finalidad de evitar minoraciones de ingresos fiscales de los Estados miembros*. Ello queda paten-

<sup>161</sup> Sentencia de 29 de marzo de 2007, C-347/04, Rec. p. I-2668.

<sup>162</sup> Así, la sentencia del asunto *Oy AA*, apartado 53, refiere lo anterior en base al apartado 43 de la sentencia del asunto *Rewe Zentralfinanz*.

<sup>163</sup> Sentencia de 25 de febrero de 2010, C-337/08, EU:C:2010:89.

te en las conclusiones al asunto *Oy AA* de la AG Sra. Juliane Kokott<sup>164</sup>, cuando señala, apartado 64, que: “El reconocimiento de que el reparto de la potestad tributaria con arreglo al principio de territorialidad constituye un motivo de justificación tampoco contradice el principio según el cual las restricciones de las libertades fundamentales no pueden justificarse con el objetivo de evitar la merma de los ingresos fiscales. Este principio excluye tan solo las restricciones de las libertades fundamentales por consideraciones puramente fiscales. Sin embargo, en el presente caso se trata de conceder a los Estados miembros una posibilidad de imposición fiscal de acuerdo con el principio de territorialidad.”

#### 3.1.4.3. Puntos de coincidencia con la coherencia de la normativa fiscal. El principio de simetría

En el asunto *National Grid Indus*, ya citado, el Tribunal reconoció, ante el planteamiento de la AG Juliane Kokott, que las exigencias planteadas para la concurrencia de la causa de justificación de coherencia de la normativa y mantenimiento del reparto de potestad tributaria coincidían. Este reconocimiento ha llevado a la AG a defender la eliminación de esta última justificación por cuanto que la coherencia incluye a esta última. Así, en las Conclusiones al asunto *Nordea*, ya citado, identifica como elementos que se dan en los asuntos donde se ha reconocido la causa de justificación del mantenimiento del reparto de la potestad tributaria, los siguientes:

- Que los Estados miembros tienen derecho a evitar que, mediante el traslado de ingresos, estos se sustraigan su potestad tributaria.
- Y a la inversa, que los Estados miembros tampoco están obligados a tener en cuenta pérdidas registradas por una actividad que no tribute en su territorio. Señala que, “en efecto, la causa de justificación pretende garantizar la simetría entre el derecho a gravar los beneficios y la facultad de deducir las pérdidas”.

Esta simetría ya era claramente señalada en el apartado 43 de *Marks & Spencer*, como un requisito de esta causa de justificación y, como se ha señalado, es el único que se ha mantenido constante en el tiempo. No obstante, en ocasiones esta simetría ha sido considerada cubierta por la causa de justificación de coherencia, como en el asunto *Krankenheim*<sup>165</sup>, donde el Tribunal reconoce una “lógica simétrica” en una normativa alemana que, en relación con EP radicados en otros Estados miembros, preveía la reintegración de pérdidas de aquellas en la casa central cuando los establecimientos obtenían beneficios y previamente la casa central se había deducido aquellas pérdidas, y ello le lleva a concluir que “la restricción que deriva de la reintegración así prevista está justificada por la necesidad de preservar la coherencia del régimen fiscal alemán”<sup>166</sup>. En el asunto *Timac Agro Deutschland*<sup>167</sup>, llega a idéntica conclusión, considerando que concurren ambas causas, en un asunto donde la reintegración de pérdidas se daba cuando se transmitía el EP, siendo que el beneficio del EP estaba exento en el Estado en cuestión por aplicación del CDI correspondiente.

<sup>164</sup> Conclusiones de 12 de septiembre de 2006, Rec. p. I-6376.

<sup>165</sup> Sentencia de 23 de octubre de 2008. C-157/07, Rec. p. I-8061.

<sup>166</sup> Vid. apartados 42 y 43.

<sup>167</sup> Sentencia de 17 de diciembre de 2015, C-388/14, EU:C:2015:829.

A la vista de lo anterior, parece que la propuesta de la AG Juliane Kokott pudiese ser asumida por el Tribunal. No obstante, en el citado asunto *Nordea*, directamente la ignora, y considera que concurre la razón imperiosa de reparto de potestad tributaria al afirmar, apartado 32, sin rodeos que “*el objetivo del reparto equilibrado de la potestad tributaria tiene como finalidad mantener el equilibrio entre el derecho a gravar los beneficios y la facultad de deducir las pérdidas*”. Pese a la clara coincidencia de requisitos, debe desdeñarse la propuesta de la AG, puesto que para el Tribunal es clara la identificación entre la razón imperiosa y el equilibrio entre beneficios y pérdidas. De hecho, puede a la vista de la jurisprudencia del Tribunal, defenderse una reconversión de esta razón imperiosa, afirmando como verdadera causa de justificación el principio de simetría, pues al amparo de esta causa de justificación es lo único que verdaderamente ha sido protegido<sup>168</sup>. Puede, no obstante, considerarse que el Tribunal está siendo cauto y previsor, otorgándole a la razón una denominación más amplia que la más concreta de principio de simetría, para poder englobar en él otras situaciones. Otros autores, como Iglesias Casais<sup>169</sup>, defienden la diferencia por cuanto que la coherencia del sistema fiscal asume un enfoque interno, y la necesidad de salvaguardar el reparto equilibrado del poder tributario, un enfoque supranacional.

Lo que no puede compartirse es la unificación de esta causa con la causa de coherencia. Como ya se ha dicho, en relación con el argumento de coherencia, se ha ido separando aun más de algún intento por parte de los Estados miembros de preservarse la recaudación para sí, de forma que la ventaja podía estar dándose en un Estado miembro, y la desventaja en otro<sup>170</sup>. Por el contrario, el principio de simetría, aunque no persigue la protección de los ingresos fiscales, lo que sí permite a un Estado miembro es desconocer las pérdidas de EP o filiales establecidas en otros Estados, en la medida en que aquel no haya sometido a tributación los beneficios asociados. Por naturaleza, a la vista de lo anterior, el principio de simetría siempre tiene asociado una cierta garantía de sometimiento a imposición. Por tanto, existirían algunos casos concretos donde el objeto de la normativa que pretende garantizar el principio de simetría pudiese considerarse que es evitar la pérdida de ingresos fiscales, y, caso de reconducirse este principio a la causa de justificación de coherencia, que tiene como requisito, precisamente, que no persiga la normativa en cuestión garantizar la recaudación, ello pudiese conllevar considerar injustificada tal normativa. Lo anterior resultaría chocante por cuanto que, el Tribunal, reconoce la plena legitimidad del principio de simetría; todo ello sin perjuicio de que las normativas que cumplen este principio se sometan, como normativas restrictivas que pueden llegar a ser, al test de proporcionalidad.

#### 3.1.4.4. El principio de territorialidad y el ejercicio paralelo de la potestad tributaria no restrictivo

López Espadafor<sup>171</sup> manifiesta que el principio de territorialidad refiere a “los puntos de conexión con el territorio del Estado impositor de las manifestaciones de riqueza sometidas a gravamen,

<sup>168</sup> Existen múltiples ejemplos. Véanse sentencias *Oy AA* ap. 55, *X Holding* ap.29, *A* ap. 43, *K* ap. 51, asuntos ya citados.

<sup>169</sup> IGLESIAS CASAIS, J. M.: *No discriminación fiscal y derecho de establecimiento en la Unión Europea*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2007, pág. 221.

<sup>170</sup> Véase el asunto *Wielockx*, ya citado, y las consideraciones que sobre este se han hecho *supra*.

<sup>171</sup> LOPEZ ESPADAFOR, C. M.: “El criterio de territorialidad en la actual LGT”, en *Tratado sobre la Ley general Tributaria*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2010, pág. 378. Citado por IGLESIAS CASAIS, J. M., y LOBATO MOSQUERA, N., en “La vigencia del prin-

esto es, a la vinculación territorial que la norma tributaria prevé de la materia imponible”. Este principio fue reconocido por el Tribunal por vez primera de forma explícita en el asunto *Futura Participations*, ya citado. En este, una sociedad con residencia en Francia dispone de una sucursal en Luxemburgo, que tiene la consideración de EP según la normativa luxemburguesa. Esta normativa permite realizar una imputación proporcional de los beneficios a la actividad de la sucursal si no se dispone de una contabilidad separada, pero para deducir pérdidas de años anteriores se requiere contabilidad llevada de acuerdo con la normativa luxemburguesa. La sucursal se deduce pérdidas aplicando también una imputación proporcional, y el asunto llega a tribunales, puesto que la Administración Tributaria luxemburguesa niega tal deducción, por ser contraria a su normativa. Ante esta situación de hecho, y en relación con el requisito material, el Tribunal manifestó:

- Que a los sujetos pasivos residentes se les exige que su base imponible esté integrada, al menos, por los beneficios y las pérdidas procedentes de sus actividades luxemburgesas.
- Que a los no residentes, sólo se les exige esto último (es decir, no las rentas mundiales).
- Consecuentemente, un régimen basado en el principio de territorialidad, como el presente, no implica una discriminación manifiesta o encubierta prohibida por el Tratado.

No obstante, el Tribunal ha matizado el contenido de este principio, de forma que en la actualidad pasa simplemente por no considerar restricciones aquellas situaciones con elementos transnacionales en que hay en juego competencias fiscales de más de un Estado miembro, ejercidas respetando las exigencias del principio de territorialidad. Estas manifestaciones del principio de territorialidad se denominan “cuasirrestricciones” por el AG Geelhoed, y por el Tribunal, simplemente “colisiones” o “choques” de la potestad tributaria no restrictivos, y es necesario distinguir su contenido tanto de la causa de justificación que se está analizando como de la razón imperiosa de coherencia.

El ejercicio paralelo de la potestad tributaria es, por tanto, lo que se ha dado en llamar “cuasirrestricción”, esto es, *un trato fiscal desfavorable, puesto de manifiesto como consecuencia de una situación o elemento transnacional, que resulta del ejercicio paralelo de la potestad tributaria de los Estados miembros, coherente con el principio de territorialidad.*

La primera manifestación expresa en la jurisprudencia del Tribunal se dio en el asunto *Kerckhaert-Morres*, ya citado. En él, ante una normativa belga que preveía la aplicación de un tipo uniforme para los dividendos, incluidos los procedentes de Francia, entre cuyo importe bruto se encontraba el *Avoir Fiscal* francés, un crédito del 50% del impuesto sobre sociedades satisfecho por la entidad que repartía los dividendos, y que también se sometía a imposición, manifestó el Tribunal que “en circunstancias como las del caso de autos, las consecuencias desfavorables que podría entrañar la aplicación de un sistema de imposición de las rentas como el régimen belga enjuiciado en el asunto principal resultan del ejercicio paralelo por dos Estados miembros de su

---

principio de territorialidad fiscal como mecanismo corrector de la extensión de las libertades comunitarias a los sistemas fiscales de los Estados miembros”, Doc. n.º 9/2013, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2013, pág. 5.

potestad tributaria”. En el asunto en cuestión, el CDI preveía la aplicación de una cierta corrección de dicho efecto, por remisión a la normativa interna belga, pero dicha normativa había sido derogada. Sobre este particular, el Tribunal afirmó que “el Derecho comunitario, en su estado actual y en una situación como la del procedimiento principal, no prescribe criterios generales para el reparto de competencia entre los Estados miembros en lo que se refiere a la eliminación de la doble imposición”<sup>172</sup>.

El papel de los CDI en el reparto de potestad tributaria entre los Estados miembros ha sido objeto de enjuiciamiento en diversas ocasiones, y en algunas de ellas se ha apreciado que el ejercicio paralelo de potestades resultante no provocaba restricción alguna. Otros, por el contrario, sí que han sido considerados restrictivos, por lo que, sobre esta cuestión, se hará referencia al tratar las causas de justificación.

Sobre este particular, resulta de un interés especial la sentencia *Columbus Container*<sup>173</sup>. En ella se trata el supuesto de una sociedad comanditaria belga controlada por residentes en Alemania. En Bélgica aquella tributaba mediante el sistema *cost plus*, un método de estimación objetiva mucho más favorable que el ordinario. En Alemania, tiene la consideración de EP y, al ser una sociedad personalista, sus rendimientos se imputan a los socios. Según el CDI, los rendimientos debían estar exentos en Alemania, pero debido a una cláusula anti-abuso, al haber tributado los rendimientos en cuestión, relacionados con una actividad financiera, a un tipo inferior al 30%, la doble imposición pasa a corregirse mediante el mecanismo de imputación ordinaria, aumentando la tributación en sede de los socios.

Sin perjuicio de las posibles críticas a que el Tribunal omitiese pronunciarse sobre esta cláusula anti-abuso que establece una suerte de presunción *iuris et de iure* de fraude, la argumentación del Tribunal se basó en que la aplicación del método de imputación ordinaria, del que resulta una mayor imposición, “no resulta necesariamente diferente por el mero hecho de que los perciba de una sociedad establecida en otro Estado miembro que, en el ejercicio de su potestad tributaria, someta dichos beneficios a una tributación inferior al 30% de los beneficios obtenidos efectivamente” sino que “resultan del ejercicio paralelo por dos Estados miembros de su potestad tributaria”.

La sentencia fue duramente criticada por cuanto que abordaba este régimen de transparencia fiscal de una manera distinta a como, por ejemplo, había abordado un régimen británico de TFI similar en el asunto *Cadbury-Schweppes*<sup>174</sup>. No obstante, puede resultar justificado el pronunciamiento por cuanto que era un régimen de TF aplicable también a sociedades personalistas internas, frente al británico que tenía carácter internacional. En cualquier caso, *lo que sí puso de manifiesto fue que el ejercicio paralelo no restrictivo también podía darse por la vía de la inaplicación de un CDI existente*. No obstante, este pronunciamiento suele ser puesto como un ejemplo de la tendencia del Tribunal a intentar evitar o “esquivar” pronunciarse sobre el encaje de los CDI en su jurisprudencia.

---

<sup>172</sup> Vid. apartados 20 y 22 de la sentencia.

<sup>173</sup> Sentencia de 6 de diciembre de 2007, C-298/05, Rec. p. I-10451.

<sup>174</sup> Sentencia de 12 de diciembre de 2006, C-196/04, Rec. p. I-8031.

En relación con otras cuestiones secundarias relativas a los ejercicios paralelos no restrictivos, *no pueden asociarse automáticamente las “cuasirrestricciones” con supuestos de doble imposición no corregidos*, aunque es cierto que esto será lo normal. El mejor ejemplo en contrario es el asunto *BBVA*<sup>175</sup>. La sentencia se plantea, según el orden lógico fijado por la jurisprudencia del TJUE, si se trata de una restricción a la libertad de circulación. En primer lugar, recuerda que es competencia de los Estados Miembros el repartir la potestad tributaria para evitar la doble imposición. Considera, ante todo, que el Convenio hispano-belga prevé que el Estado de residencia establezca exenciones o deducciones para evitar una doble imposición efectiva, pero no se produce doble imposición si en el Estado donde se perciben los rendimientos concede una exención. El TJUE señala que las desventajas que puedan resultar del ejercicio paralelo por los Estados miembros de la potestad tributaria, siempre que no sea discriminatorio, no constituye una restricción a la libertad de circulación de capitales. De tal manera, si no es *per se* una restricción, que los Estados miembros no eviten la doble imposición por diferencias regulatorias con otros Estados miembros, mucho menos lo es cuando no se permite disfrutar de la exención concedida por otro Estado miembro.

*Por último, tampoco puede asociarse con supuestos donde hay imposición.* En el reciente asunto *Sparkasse Allgau*<sup>176</sup>, se analiza una normativa alemana que permitía al *Finanzamt* alemán requerir información de actividad de sucursales en otros Estados miembros. En el asunto, se requiere a un banco alemán que facilite información de personas fallecidas de nacionalidad alemana que hayan contratado con aquel en sus sucursales en Austria, siendo que en este país la normativa de secreto bancario impedía cumplir tal requerimiento. El Tribunal reconoce que tal situación, por más que plantee una paradoja, en la situación actual del Derecho de la Unión, supone un ejercicio paralelo de la potestad tributaria, no restrictivo.

### 3.1.5. Prevenir o impedir el fraude o la evasión fiscal

#### 3.1.5.1. Origen de esta causa de justificación: La sentencia *Leur-Bloem*. El proceso de asunción en ámbitos no armonizados

En el asunto *Leur-Bloem*<sup>177</sup>, el Tribunal tuvo una de sus primeras ocasiones para pronunciarse sobre el contenido de la Directiva 90/343/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al

<sup>175</sup> Sentencia de 8 de diciembre de 2011, C-157/10, EU:C:2011:813. BBVA, residente en España, obtenía intereses de préstamos concedidos a deudores residentes en Bélgica. En este Estado se sometían a imposición las citadas rentas, pero concediendo una exención por las mismas. Según el convenio hispano-belga para evitar la doble imposición, en aquellos casos en que una sociedad residente en un Estado contratante obtuviese rentas sometidas a tributación en el otro Estado contratante, debe concederse una deducción por las cuotas correspondientes a tales rendimientos. BBVA insta la cuestión prejudicial, puesto que consideraba contrario a la libre circulación de capitales que la normativa del Estado español le impidiese beneficiarse de la exención establecida en otro Estado miembro al someter a tributación rentas que se obtuvieron en otro Estado, en el que estaban exentas, habida cuenta de que el Convenio preveía que, en los casos en que una renta estuviese sometida en el Estado en que no es residente el perceptor, el Estado de residencia debía conceder una exención o una deducción.

<sup>176</sup> Sentencia de 14 de abril de 2016, C-522/14, EU:C:2016:253.

<sup>177</sup> Sentencia de 17 de julio de 1997, C-28/95, Rec. p. I-4161.

régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizadas entre sociedades de diferentes Estados miembros<sup>178</sup> y, en particular, sobre la precaución contenida en el artículo 11. 1. a) para impedir la aplicación del régimen de diferimiento en supuestos de fraude. El Tribunal consideró que este precepto contenía una presunción de fraude o de evasión fiscal cuando las operaciones de reestructuración no se efectuasen por motivos económicos válidos, entendiendo que la operación no puede destinarse a buscar ventajas puramente fiscales<sup>179</sup>.

El reconocimiento de una presunción de fraude o evasión ante ciertas circunstancias, en un ámbito donde existían medidas efectivas de armonización adoptadas por los Estados miembros, permitió que el Tribunal pudiese extender esta consideración a otros ámbitos no armonizados de la imposición directa, y así se dio en el asunto *ICI*<sup>180</sup>, donde el Tribunal, ante una normativa británica en la que el gobierno del Reino Unido alegó que pretendía evitar el riesgo de evasión fiscal, rechazó la misma pero no por no considerar el mismo un objetivo legítimo, sino por no considerar que tal era el objeto de la normativa. En particular, señala que “la normativa de que se trata no tiene por objeto específico excluir de una ventaja fiscal los montajes artificiosos cuyo objetivo sea eludir la ley fiscal del Reino Unido, sino que contempla, en general, cualquier situación...”. Lo cual puede considerarse un reconocimiento tácito de una cierta causa de justificación, puesto que la rechaza por considerar que no concurre, pero no porque no pueda llegar a justificar una discriminación. En el asunto *Metallgesellschaft*<sup>181</sup>, el Tribunal recordó que en el asunto *ICI* se señalaba que el establecimiento de una sociedad fuera del Reino Unido no implicaba, en sí, la evasión fiscal, ya que la sociedad en cuestión iba a estar sujeta, de todos modos, a un impuesto de sociedades en el Estado de establecimiento, por lo que ya va dejando entrever cuales son los requisitos de esta causa de justificación.

Abundando en esta consideración, en el asunto *Centros*<sup>182</sup>, en el que se trata someramente el tema de las *pseudo foreign companies*, el Tribunal se opuso a una normativa danesa que impedía la constitución de una sucursal a una *limited company* británica creada por daneses para poder operar en Dinamarca evitando la normativa relativa a capital mínimo, por considerarla contraria a la libertad de establecimiento, pero en la misma conclusión reconoce que tal interpretación “no excluye que las autoridades del Estado miembro afectado puedan adoptar cualquier medida apropiada para prevenir o sancionar fraudes, ya sea en relación a la propia sociedad (...), ya sea con respecto a los socios (...)”.

---

<sup>178</sup> Tras varias modificaciones de esta normativa, se han codificado estas en la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009.

<sup>179</sup> Aunque, en la actualidad, el contenido de aquella sentencia se ha matizado parcialmente. En este sentido, la sentencia de 10 de noviembre de 2011, *Foggia*, C-126/10, EU:C:2011:718, posibilita que una operación de reestructuración se realice por varios objetivos, entre los que se encuentren los fiscales, a condición de que estos no sean preponderantes, de forma que se introduce un criterio cuantitativo de análisis.

<sup>180</sup> Sentencia de 16 de julio de 1998, C-264/96, Rec. p. I-4711.

<sup>181</sup> Apartado 57 de la sentencia, ya citada.

<sup>182</sup> Sentencia de 9 de marzo de 1999, C-212/97, Rec. p. I-1484.

### 3.1.5.2. La delimitación negativa de sus elementos definitorios

Se observa, por tanto, que la aceptación de esta justificación fue tácita, puesto que se dio en supuestos donde el Tribunal no apreciaba su concurrencia. Así, de lo expuesto anteriormente puede extraerse que una normativa que comporte restricciones que pretendan justificarse por impedir la evasión fiscal *deben tener un objetivo específico de excluir de una ventaja los montajes artificiosos y no contemplar, en general, cualquier situación*. Ello también se afirma en el asunto X e Y<sup>183</sup> donde, de nuevo, el Tribunal considera que tal causa de justificación no concurre. Y, en particular, esa situación general, o presunción general, que contemple la normativa no puede, apartado 62, “basarse en el hecho de que la sociedad cesionaria o su matriz esté establecida en otro Estado miembros, ni tampoco justificar una medida fiscal que menoscabe el ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado”. Idénticas conclusiones se extraen en el asunto *Lankhorst-Hohorst*<sup>184</sup>. En este, se somete al estudio del Tribunal una normativa anti-abuso, que tenía por objeto evitar la subcapitalización, de forma que se calificó como distribución encubierta de beneficios una retribución de un préstamo intra-grupo que tenía un motivo económico válido para no haberse hecho en condiciones de mercado, pues la filial se encontraba en una situación tal que habría sido imposible haber obtenido un préstamo de un tercero independiente.

En el asunto *Lasteyrie du Saillant*, ya citado, se señaló que la presunción general no podía “basarse en el hecho de que una persona física haya trasladado su domicilio fiscal a otro Estado miembro”<sup>185</sup>.

En las conclusiones del asunto X e Y<sup>186</sup>, del AG Sr. Jean Mischo, este ya reconoce, apartado 48, que impedir la evasión fiscal constituye una razón imperiosa de interés general, pero señala, apartado 51, que la normativa en cuestión no puede “presumir la existencia de un fraude o de un abuso del simple ejercicio por un agente económico de una libertad conferida por el Tratado” y se centra en los requisitos que una determinada normativa debería cumplir para superar el test de proporcionalidad, en el caso de autos, abundando en las tesis defendidas del presente trabajo; en último término, se pretende someter todas las medidas controvertidas al test de proporcionalidad.

El asunto *Cadbury Schweppes*, ya mencionado, es probablemente uno de los asuntos más relevantes relativos a cláusulas anti-abuso. En él, se estudiaba un régimen británico de TFI donde se preveía, como excepción a la regla general, la tributación en la matriz residente de beneficios obtenidos por la filial no residente sometida a nivel de tributación inferior que, en la normativa en cuestión, debía ser inferior a las  $\frac{3}{4}$  partes del impuesto británico. El tribunal negó también la concurrencia de esta causa de justificación, así como la de reparto equilibrado de la potestad tributaria. No obstante, marcó un hito por cuanto que el Tribunal entró a analizar los detalles del régimen, pudiendo concluirse su aplicación, de forma que tributasen aquellos beneficios, cuando la inclusión se limite a *los montajes puramente artificiales destinados a eludir el impuesto nacio-*

<sup>183</sup> Sentencia de 21 de noviembre de 2002, C-436/00, Rec. p. I-10487.

<sup>184</sup> Sentencia de 12 de diciembre de 2002, C-324/00, Rec. p. I-11802.

<sup>185</sup> Apartado 51 de la sentencia citada.

<sup>186</sup> Conclusiones de 6 de junio de 2002, Rec. p. I-10832.



nal normalmente adeudado. Ello supone afirmar la conformidad con el Derecho de la Unión de cláusulas anti-abuso cuando se verifique de forma objetiva que una filial no está realmente implantada en el Estado de acogida y no ejerce en él actividades económicas.

Un último aspecto a destacar sobre esta causa de justificación, presente en el asunto citado, y que se deja entrever cuando se analiza la sentencia *Marks&Spencer*, es la coincidencia de esta causa de justificación con la relativa al mantenimiento del reparto de potestad tributaria. Además de en estos asuntos, se dio también en el asunto *Oy AA*, ya citado, donde no se reconoció su concurrencia, o en el asunto *SGI*<sup>187</sup>, donde sí se reconoció. Se estudiaba una normativa belga relativa a correcciones de valor en operaciones vinculadas, sobre la base de un caso donde, a una sociedad holding, se le aumentaban los beneficios resultantes de un préstamo que había concedido a su filial francesa en condiciones ventajosas, no dándose esa corrección para el caso de normas internas. Debo criticar, sobre la base de mis argumentos relativos al principio de simetría, esta jurisprudencia. A mi juicio, y en el momento actual, donde el único requisito que se exige en la causa de justificación de mantenimiento del reparto de potestad tributaria, es el respeto al principio de simetría, sólo esta causa de justificación es la que concurre en el asunto en cuestión, pero no la causa de prevenir el fraude. Sobre todo, teniendo en cuenta que las cláusulas anti-abuso se aplican ante montajes puramente artificiosos, y que la normativa enjuiciada se aplicaba indistintamente, no admitiendo que pudiese haber una explicación válida a la ventaja concedida.

### 3.2. Motivos de justificación no aceptados por el Tribunal

Los Estados miembros suelen alegar, de manera recurrente, *la pérdida de ingresos fiscales* que comportaría considerar opuesta al Derecho de la Unión una determinada normativa que se considera restrictiva. Sobre este particular, el Tribunal viene siendo extremadamente claro, y suele reiterar que nunca ha sido aceptado por el Tribunal, como causa de justificación, un argumento relativo a la pérdida de ingresos fiscales. Se planteó, por ejemplo, en el asunto *Verkooijen*, ya citado, ya en el año 2002. En el mismo año, en el asunto *Lankhorst-Hohorst*, ya citado, el gobierno alemán alegaba, para considerar justificada una restricción, que la no existencia de la misma supondría una disminución de los ingresos fiscales, puesto que, *ceteris paribus*, resultaría más beneficioso distribuir beneficios a través de un préstamo, al ser deducibles los intereses en la filial, que a través de dividendos, no deducibles; el TJUE rechazó el argumento remitiéndose sin más a su jurisprudencia. De igual manera, en el asunto *Lasteyrie du Saillant*, también citado, en 2004. Casi podría aseverarse que tal afirmación sigue a la jurisprudencia del Tribunal desde sus primeros momentos puesto que, si mantener un determinado nivel de ingresos fuese aceptado como causa de justificación, el contenido de las libertades fundamentales en el ámbito de la fiscalidad directa quedaría vacío. También puede verse, en relación con la causa de justificación de coherencia de la normativa, que la normativa que pretende coherencia no puede tener como objetivo evitar la pérdida de ingresos, por lo que la nota es constante en la jurisprudencia del Tribunal.

---

<sup>187</sup> Sentencia de 21 de enero de 2010, C-311/08, EU:C:2010:26.

Adicionalmente a la anterior, el Tribunal no admite causas de justificación puramente económicas. En el asunto *Verkooijen*, el principal motivo alegado por el gobierno de los Países Bajos para justificar una normativa que aplica un régimen de exención de dividendos exclusivamente cuando eran repartidos por sociedades residentes fue que pretendía incentivarse la inversión en empresas domiciliadas en los Países Bajos; tal argumento fue rechazado de plano por el Tribunal.

Otro de los motivos frecuentemente alegados es el de *la existencia de considerables dificultades administrativas* que justificarían una medida restrictiva. Ténganse en cuenta los elementos definitivos de la causa de justificación de la eficacia de los controles fiscales, y que esta debe ser convenientemente alegada, a efectos de distinguirla con las simples dificultades administrativas. En este sentido, en el asunto *Van Caster*, ya citado, apartado 56, señala que “las dificultades de administración no son suficientes, por sí solas, para justificar un obstáculo a la libre circulación de capitales”.

Por último, también debe señalarse que el Tribunal rechaza sistemáticamente que una desventaja restrictiva pueda justificarse porque aquel que la sufre se beneficie de otras ventajas. Así se afirma, a título *ad exemplum*, en el asunto *DeGroot*, ya citado, en el apartado 97, el Tribunal manifiesta claramente que “un trato fiscal desfavorable no puede encontrar justificación en la existencia de otras ventajas fiscales, aun suponiendo que tales ventajas existan”. Este particular ya ha sido tratado en el epígrafe relativo a la coherencia de la normativa fiscal, en especial lo referente a la necesidad de relación directa entre ventaja y desventaja, por lo que me remito sin más a las consideraciones hechas en el mismo. En otras ocasiones, algunos gobiernos han alegado el principio de *unidad de imposición* como causa de justificación, ante la imposibilidad de imponer una carga fiscal a un contribuyente, de someter a imposición a otro contribuyente. Se planteó un argumento similar en el asunto *LH*, ya citado, y se ha reiterado en el reciente asunto *Familienprivatstiftung Eisenstadt*<sup>188</sup>. Es rechazado por el Tribunal con una argumentación similar a la señalada en el asunto anterior; no puede aceptarse un trato discriminatorio porque otros contribuyentes soporten cargas fiscales menores, esto es, ventajas fiscales.

### 3.3. Test de proporcionalidad

Una vez el Tribunal considera que una medida restrictiva se adecúa a alguno de los objetivos legítimos señalados, somete a la misma al comúnmente llamado “test de proporcionalidad”. Este test supone el enjuiciamiento de si la disposición controvertida cumple con las exigencias del principio de proporcionalidad, formulado en el artículo 4 TUE. No supone, por tanto, el sometimiento de las concretas actuaciones al mismo, como bien señala Mondini<sup>189</sup>; téngase en cuenta que el Tribunal, en las cuestiones prejudiciales, contesta sobre la interpretación del Derecho de la Unión, por lo que la proporcionalidad de la concreta actuación debe ser enjuiciada por el juez nacional.

Ahora bien, lo anterior puede ponerse en relación con algunas aseveraciones efectuadas al albor del estudio de las causas de justificación, por cuanto que, en muchas ocasiones, al pronunciarse

<sup>188</sup> Sentencia de 17 de septiembre de 2015, C-589/13, EU:C:2015:612.

<sup>189</sup> MONDINI, A., en “El principio comunitario de proporcionalidad en la jurisprudencia comunitaria (...)”, en *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, Ed. Atelier, 2010, Barcelona, pág. 158.

sobre una normativa relativa a controles fiscales, o cláusulas anti-abuso, como ejemplos paradigmáticos, acaba enjuiciando la suficiencia y la pertinencia de los medios de prueba que, al final, serán los que exija y compruebe la Administración Tributaria. Siempre, eso sí, porque vengan exigidos por la normativa en cuestión.

Puede, en este sentido, definirse el test de proporcionalidad como el estudio que efectúa el Tribunal de Justicia, ante una medida restrictiva, sobre el grado de conformidad del objetivo legítimo que se persigue con el principio de proporcionalidad. De esta definición se extraen dos reglas que informarán el citado enjuiciamiento: el contenido de dicho objetivo legítimo y el del principio de proporcionalidad. Tanto uno como otro se nutren, exclusivamente, de la jurisprudencia del Tribunal.

Cuando en el epígrafe anterior se estudiaban las distintas razones imperiosas, resultaba inevitable pronunciarse sobre lo que el Tribunal enjuicia en el test de proporcionalidad, aunque tampoco se ha pretendido evitarlo. Resulta inevitable, por cuanto que para ejemplificar aquellas causas es necesario referirse a asuntos concretos, a través de los cuáles el Tribunal construye el contenido de las dos reglas señaladas. Esta formulación, asunto por asunto, pone de manifiesto que, *a priori*, es imposible determinar cuál es el contenido de este principio, y que queda siempre relegado al juicio del Tribunal. Ello constituye la principal crítica que se extrae de la presente investigación, y que se efectúa en el epígrafe siguiente. En cualquier caso, cualquier intento de expresión del contenido de este principio pasaría por el estudio de todos los pronunciamientos del Tribunal sobre el particular, y acabaría siendo este un trabajo, amén de interminable, sobre las medidas tributarias enjuiciadas, y no es el objetivo del mismo. Por ello, me limitaré a formular ciertas apreciaciones básicas, necesarias para comprender el alcance de la crítica a la jurisprudencia del Tribunal.

Barnes señala que el principio de proporcionalidad “en sentido amplio”, al que también denominada “prohibición de exceso”, formula que la intervención pública ha de ser “*idónea*, esto es, susceptible de alcanzar la finalidad perseguida, *necesaria* o imprescindible al no haber otra medida menos restrictiva (...) y *proporcional en sentido estricto*, es decir, ponderada o equilibrada por derivarse de aquella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto”<sup>190</sup>. En muchas ocasiones, el principio de proporcionalidad es visto como la técnica de limitación en el ejercicio de la soberanía por excelencia. No es arriesgado, por tanto, aseverar, que el test de proporcionalidad es el sometimiento de la soberanía tributaria de los Estados miembros al juicio del Tribunal, sobre la base, eso sí, del contenido, que él mismo ha perfilado, de las libertades fundamentales contenidas en los Tratados.

Es cierto que en determinadas ocasiones el Tribunal ha reconocido en la falta de armonización un límite al citado estudio. Así, en el asunto *Marks & Spencer*, no niega que “en la medida en que resulte posible identificar otras medidas menos restrictivas, estas requerirán, en cualquier caso, normas de armonización adoptadas por el legislador comunitario”. Pero este límite es, en cual-

---

<sup>190</sup> BARNES, J., en “Introducción al principio de proporcionalidad en el Derecho Comparado y Comunitario”, *Revista de Administración pública*, n.º 135, 1994, págs. 495 y ss.

quier caso, un límite sobre la capacidad de crear, *ex novo*, medidas tributarias, no sobre la posibilidad de señalar que una medida es desproporcionada, por comparación con otras ya existentes en el ordenamiento tributario, y conocidas por el Tribunal.

Continuando con el argumento anterior, pueden ponerse dos ejemplos. El primero de ellos es el asunto *Comisión/España*, ya citado, en el que, en relación con la obligación de designar representante fiscal residente por parte de los fondos de pensiones extranjeros, el Tribunal considera tal medida no conforme con el Derecho de la Unión, y señala, apartado 58, que “una normativa que permita que (...) elijan entre nombrar un representante fiscal o asumir ellos mismos las tareas (de presentar declaraciones y practicar retenciones) atentaría menos contra la libre prestación de servicios que la obligación general de designar tal representante, impuesta por la normativa nacional controvertida”. Y en relación con el requisito de residencia, aun “reconociendo que el control puede resultar más difícil cuando éste reside en otro Estado miembro (...) las dificultades administrativas no constituyen una razón que pueda justificar una traba a una libertad fundamental” (ap. 61).

En otro asunto reciente, *NN (L)*, ya citado, el Tribunal enjuicia la utilización de la sanción como un mecanismo para garantizar el cumplimiento de una determinada normativa relativa a Instituciones de inversión colectiva. La sanción, consistente en una revocación del permiso para distribuir participaciones en el Estado en cuestión, es considerada justificada por el objetivo de alcanzar el cobro eficaz del impuesto, y apta para alcanzarlo, pero desproporcionada ya que “no limita la duración de esa prohibición ni prevé la posibilidad de flexibilizarla o de imponer otras sanciones menos restrictivas en función de la gravedad de la infracción cometida”<sup>191</sup>, y aunque reconoce que esta consideración “está sometida a la apreciación de un juez”, ello no es óbice para considerar la sanción contraria al Derecho de la Unión. Como se observa, el Tribunal propone en dirección a un verdadero régimen jurídico relativo a las sanciones. Y aunque no puede dejar de compartirse, para el caso de marras, la consideración del Tribunal, debe realizarse una consideración final.

A la vista de la evolución jurisprudencial del principio de no discriminación, que comporta que, en muchas ocasiones, una normativa que se aplique indistintamente a situaciones internas y transnacionales puede ser considerada restrictiva y sometida, por tanto, al test de proporcionalidad, y del cauce que este está teniendo en dicha jurisprudencia, es innegable que el Tribunal se pronuncia sobre normativa no armonizada, estableciendo qué aspectos concretos de la misma son aceptados por este y cuáles no de esta manera. Por mucho que la dirección sustantiva de la misma sea aceptable, e incluso deseable, no es menos cierto que coarta parte de la labor de los legisladores nacionales, e invade atribuciones de los Tribunales Constitucionales nacionales.

#### 4. CONCLUSIONES

La armonización de la fiscalidad directa a nivel europeo se configura como uno de los grandes retos de los próximos años, a asumir por la Unión Europea y los Estados miembros. Existen múltiples factores que la convierten en un reto, entre los que se encuentra la reticencia de los

---

<sup>191</sup> Apartado 61 de la sentencia, ya citada.

Estados miembros a ceder el ejercicio de una de las competencias más tradicionales y, en definitiva, a perder soberanía. No obstante, ante una realidad global, la armonización, sea unilateral, sea mediante mecanismos comunes, se presenta como una inevitabilidad. Hasta el punto de que autores como TIPKE han afirmado que “algún día la necesaria armonización tributaria en la Unión europea debería desembocar en un código tributario armonizado para Europa”<sup>192</sup>.

En este contexto, la consecución efectiva del mercado interior, como uno de los grandes hitos a alcanzar por la Unión Europea, está marcando definitivamente cual será el sentido de aquella armonización. En esta dirección, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha erigido como el principal acicate de la misma. Su jurisprudencia relativa a impuestos de salida, cláusulas anti-abuso, regímenes de consolidación fiscal, tratamiento de establecimientos permanentes...ha supuesto cambios efectivos en la normativa de los Estados miembros, de alto calado en lo que al régimen de no residentes se refiere, pero también respecto a residentes. Desde sus inicios, el Tribunal centró su lucha contra las discriminaciones más palmarias de las normativas de los Estados miembros, pero pronto extendió sus pronunciamientos a situaciones donde el elemento transnacional llevaba asociado obstáculos inherentes al mismo, pero no discriminatorios. Ante esta tesitura, el Tribunal tuvo que lidiar con las dos particularidades más definitorias del Derecho Tributario, en su proyección a situaciones transnacionales:

- Que el criterio de sujeción por antonomasia, en lo referente a impuestos directos, es el de residencia; y que los residentes son, por lo general, los nacionales de un Estado miembro, y los no residentes son los no nacionales, y
- que cualquier operación transnacional se beneficia, por su propia naturaleza, de las dificultades de conocimiento del hecho imponible y de cobro por parte del Estado donde debe tributar esta, en tanto que la soberanía sigue estando asentada sobre bases territoriales.

Ello llevó al Tribunal a desarrollar una jurisprudencia que, en esencia, navega por el territorio hostil de las competencias no asumidas y de las soberanías estatales, por la vía de los términos de comparabilidad, las restricciones, las causas de justificación y el principio de proporcionalidad. Esta jurisprudencia convierte al Tribunal no sólo en el garante del respeto del Derecho en la interpretación y aplicación de los Tratados, a lo que le conmina el artículo 19 TUE, sino en motor de integración y órgano creador.

Es motor de integración por cuanto qué presiona, en connivencia con otras instituciones europeas, hacia una mayor cooperación. El mejor ejemplo es el rechazo de las alegaciones centradas en las carencias de los instrumentos de asistencia mutua. El TJUE, que en muchas ocasiones atiende a criterios puramente fácticos, no puede aceptar, como legitimador de la concurrencia de una causa de justificación, un vago cumplimiento de instrumentos de cooperación que obligan a los Estados miembros, en tanto que son ellos mismos los responsables del incumplimiento. Ignorando aquellos argumentos, aumenta el interés de los Estados miembros de que aquellos instrumentos se

<sup>192</sup> *Vid.* TIPKE, K. “Prólogo” a la monografía de P. M. HERRERA MOLINA, *Capacidad económica y sistema fiscal*, Marcial Pons, Madrid. 1998, pág. 15. Citado por VILLAR EZCURRA, M., en “Exigencias del Derecho comunitario a la metodología del Derecho financiero y tributario”, *Crónica Tributaria*, n.º 100 (2001) págs. 23-47.

cumplan. No es criticable, como operador jurídico, esta actitud, pues fomenta algo positivo. Pero erige al Tribunal como algo más que un órgano judicial limitado a pronunciarse en Derecho.

Es órgano creador gracias, en esencia, al principio de proporcionalidad. En este sentido, el Tribunal muestra una clara tendencia a someter las medidas tributarias nacionales al citado “test de proporcionalidad”. Para ello, el Tribunal tuvo que *superar, en un primer momento, las exigencias del principio de no discriminación, en sentido estricto*, cuestión que ha sido objeto de estudio, mediante la construcción de una jurisprudencia relativa a las restricciones. El mayor ejemplo es el de la consideración de las retenciones como restricciones. Así, las mismas pueden, llegado el momento, someterse al test de proporcionalidad. A las consideraciones en el epígrafe en cuestión me remito.

El siguiente paso suponía *superar las causas puramente económicas como causas de justificación de las medidas tributarias*. Lo cual no deja de suponer sino afirmar que la consecución del mercado interior es un objetivo netamente superior a cualquier otro que se planteen los Parlamentos nacionales. Ello supone desconocer, al mismo tiempo, que los tributos pueden ser empleados para la consecución de objetivos económicos o sociales, lo cual, en el caso español, es un objetivo válido legalizado en el artículo 2 de la Ley General Tributaria. De igual manera, supone señalar la dirección de los regímenes tributarios de los Estados miembros que, recordemos, no es objeto de armonización. Y, a su vez, y en la tendencia a considerar que las *ventajas fiscales que ofrece un ordenamiento nacional deben ofrecerse erga omnes, o, cuanto menos, en la Unión Europea*, está llevando al absurdo en sus postulados. Para muestra, dos ejemplos. El primero, el asunto *Schilling*<sup>193</sup>, donde el Tribunal consideró que dos residentes en Luxemburgo, funcionarios comunitarios alemanes, que eran considerados residentes en Alemania, debían tener derecho a aplicarse una deducción asociada a afiliarse a una empleada del hogar en la seguridad social, aunque tal afiliación se hubiese producido en la seguridad social luxemburguesa por tener allí su vivienda habitual. Lo anterior no deja sino de desvirtuar cual es el efecto de una medida como esta, que no era adecuar la carga del impuesto a la situación personal y familiar de los contribuyentes, sino fomentar la afiliación en el sector de empleadas del hogar en Alemania, paradigma de sector inmerso en la economía sumergida.

El segundo, el asunto *Comisión/España*<sup>194</sup>, relativo a la deducción por I+D+I, antes de su redacción actual, cuando las actividades debían acometerse en territorio español. En este, el Reino de España alegaba, tal y como recoge el Tribunal en su sentencia, que “analizar las medidas adoptadas por los Estados miembros en el ejercicio de sus competencias reservadas, únicamente desde el punto de vista del ejercicio de las libertades fundamentales en el mercado interior puede conducir a vaciar de contenido dichas competencias, entre ellas, la facultad de regular la imposición directa”. No obstante, el Tribunal consideró aquel requisito contrario al Derecho de la Unión, porque, según el objetivo de la UE, el fomento del I+D requiere que las empresas puedan explotar todas las posibilidades del mercado interior. Lo anterior no es discutible como lo ade-

<sup>193</sup> Sentencia de 13 de noviembre de 2003, C-209/01, Rec. p. I-13389.

<sup>194</sup> Sentencia de 13 de marzo de 2008, C-248/06, EU:C:2008:161.

cuado, pero uno puede preguntarse si ese objetivo debe llegar al punto de exigir a los Estados miembros que dispongan de sus ingresos nacionales, obtenidos vía imposición directa, no armonizada, para alcanzar los mismos, máxime teniendo en cuenta que esos beneficios fiscales constituyen menos ingresos que podrían haber ido destinados a la cobertura de los gastos sociales de cada Estado miembro.

Se señalaba como una de las exigencias del principio de proporcionalidad a una medida tributaria, el respeto a la proporcionalidad en sentido estricto, lo cual exigía ponderar, en definitiva, los costes asociados a una medida, con los beneficios asociados al interés general. Ante esto, planteo dos preguntas, que corresponde a cada ciudadano de la Unión responder: ¿No es esto el análisis que, en relación con una competencia cuyo ejercicio no ha sido cedido a la UE, deben realizar los parlamentos nacionales, elegidos democráticamente? Y, ¿no supone el interés general un concepto cambiante según quién lo analice, basado en consideraciones eminentemente políticas e ideológicas y no jurídicas? Resulta chocante, a mi humilde parecer, que el Tribunal de Justicia funcione como un Tribunal de un sistema de *common law*, habida cuenta de que, por un lado, los Estados miembros son mayoritariamente Estados de Derecho continental y, por otro, de que si existe un principio con más exigencias que el principio de proporcionalidad en el Derecho Tributario, este es el principio de seguridad jurídica, al que no ayuda una jurisprudencia evolutiva y cambiante. En definitiva, el reto al que la Unión Europea y los Estados miembros se enfrentarán en el futuro, no es sino determinar si la autonomía financiera de los Estados miembros y la consecución efectiva del mercado interior hasta sus últimas consecuencias, en el estado actual de cesión de competencias, son compatibles, o la armonización fiscal acometida en la imposición indirecta es inevitable en la imposición directa, hasta configurar una suerte de Estatuto del Residente Comunitario.

### Bibliografía

- APARICIO PÉREZ, A.: “La armonización fiscal y el Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea”, *Noticias de la Unión Europea*, n.º 174, julio, 1999.
- BARNES, J.: “Introducción al principio de proporcionalidad en el Derecho Comparado y Comunitario”. *Revista de Administración pública*, n.º 135, 1994.
- BARRUSO CASTILLO, B., y RUBIO GUERRERO, J. J.: “El futuro de la imposición directa en la Unión Europea” (2002) disponible en [dialnet.unirioja.es](http://dialnet.unirioja.es).
- CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, ed. CISS, Madrid, 2008.
- CALDERÓN CARREÑO, J. M., y MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades básicas”, en *Manual de Fiscalidad Internacional*, 2.ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.
- DE JUAN CASADEVALL, J.: “Algunos problemas sobre el diseño y aplicación del Impuesto sobre Sociedades”, disponible en [www.ieb.ub.edu](http://www.ieb.ub.edu).
- FUENTES QUINTANA, E.: *Política fiscal e Integración europea: España ante la integración económica europea*, Ed. Ariel, Barcelona, 1966.

- GARCIA PRATS, F.: *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Ed. Tecnos, Madrid, 1998.
- GONZÁLEZ GARCÍA, G.: “Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho comunitario”, *Documentos*, n.º 8, Instituto de estudios fiscales, Madrid, 2004.
- GUTIERREZ LOUSA, M.: “Tendencias de la política tributaria en la Unión Europea”, en *ICE*, Madrid, 2007, disponible en [www.revistasice.com](http://www.revistasice.com).
- IGLESIAS CASAIS, J. M.: *No discriminación fiscal y derecho de establecimiento en la Unión Europea*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2007.
- IGLESIAS CASAIS, J. M., y LOBATO MOSQUERA, N.: “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”, *Doc. n.º 9/2013*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2013.
- LOPEZ ESPADAFOR, C. M.: “El criterio de territorialidad en la actual LGT”, en *Tratado sobre la Ley general Tributaria*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2010.
- MANGAS MARTIN, A., y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, Editorial Tecnos, sexta edición, 2010.
- MARTÍN QUERALT, J., y MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Política fiscal europea en Tratado de Derecho Comunitario*, Ed. Civitas, 1986.
- MARTÍNEZ GINER, L. A.: “Nuevos horizontes en el intercambio de información tributaria: a propósito de la propuesta de Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad”, *Quincena Fiscal*, núm. 12/2009, disponible en [www.westlaw.es](http://www.westlaw.es).
- MONDINI, A.: “El principio comunitario de proporcionalidad en la jurisprudencia comunitaria (...)”, en *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, Ed. Atelier, 2010, Barcelona.
- PÉREZ ROYO, J.: “Armonización de la fiscalidad sobre el ahorro. Las consecuencias para el sistema tributario español de la Directiva sobre liberalización de movimientos de capitales”, *Hacienda Pública Española, monografías*, n.º 1/1991.
- VILCHEZ CUESTA, F.: “La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo como elemento de armonización fiscal”, trabajo presentado al *IX Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional* celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2008.
- VILLAR EZCURRA, M.: “Exigencias del Derecho comunitario a la metodología del Derecho financiero y tributario”, *Crónica Tributaria*, n.º 100 (2001).
- VILLAR EZCURRA, M.: “El impacto de la jurisprudencia comunitaria en la armonización y coordinación fiscal”, en *Unión Europea, Armonización y Coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa*, Sevilla, (2010).