

La jurisprudencia del TJUE como factor de armonización de la imposición sobre sociedades: la aplicación del derecho al libre establecimiento¹

D. José Antonio Fernández Amor
Universidad Autónoma de Barcelona

Resumen:

La ordenación jurídica de la imposición indirecta y de la directa muestra una clara diferencia en cuanto a su desarrollo en el marco del Derecho europeo. La primera se fundamenta en la competencia en la materia de las instituciones europeas, además de la labor del TJUE que vela por la efectividad de los derechos comunitarios. La segunda, en cambio, solo cuenta con esta última que se materializa en la jurisprudencia de ese Tribunal. En el ámbito de la imposición sobre sociedades esa actividad se destaca en tanto que, estableciendo el significado del derecho al libre establecimiento, se puede construir un esquema jurisprudencial que ha de enmarcar y, por tanto, coordinar la legislación nacional sobre la fiscalidad de las personas jurídicas con ánimo de lucro.

Palabras clave:

imposición directa, impuesto sobre sociedades, derecho al libre establecimiento y jurisprudencia del TJUE.

Abstract:

There is a great difference between indirect and direct tax if one compares their different law development degree in the frame of European Law. The development of indirect tax has two main elements. First, the EU authorities have competences in that field and, second, the Union European Court has issued important jurisprudence about fundamental European rights and freedoms. The development of direct tax, in the contrary, depends on the labour of the Court when guarantees the effectiveness of European Rights and Freedoms. Therefore, this is an important coordination factor between the national law about Company income tax that it is shown if we analyse the case-law about right of free establishment.

Keywords:

direct tax, Company income tax, free establishment and European Court case law.

1 Esta comunicación se encuadra en el Proyecto financiado por el Ministerio Economía y Competitividad titulado *Desarrollo del derecho de sociedades en la Unión Europea: libertad de establecimiento, fiscalidad e interacción con los ordenamientos nacionales*. DER-2013-46535-p dirigido por los Drs. Carlos Górriz López y Rafael Arenas García.

1. INTRODUCCIÓN

Existe consenso en la idea de que la fiscalidad es uno de los elementos fundamentales en la construcción del Espacio Europeo Único que implica la Unión Europea (en adelante UE) y que se constituye con la suma de los diferentes territorios de los Estados miembros (en adelante EEMM). Es una reflexión de tal fuerza que puede ser considerada un axioma. Es básico, en el sentido de fundamental, afirmar que la necesaria integración económica y, posteriormente, la social de los distintos EEMM en dicho espacio pasan, necesaria e ineludiblemente, por su –usando los términos en un sentido amplio– armonización y coordinación en materia fiscal. Esta habría de producirse, para hablar de un alto grado de desarrollo, en los ámbitos de la imposición directa, la indirecta y en la gestión del sistema tributario. Incluso podría llegarse a plantear la posibilidad de que la propia superestructura que implica la UE cambiase de sujeto contribuyente pasando ese papel de los Estados a los ciudadanos. Dar a estos el carácter de aportantes directos también daría el carácter de decisores directos a través del Parlamento quizá mejorando así el principio de democracia que ha de presidir la acción de la Unión.

Desde un momento temprano en la historia de la UE la armonización de la imposición surge como necesidad y comienza su andadura en el ámbito de la imposición indirecta, siendo el actual régimen jurídico del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) y de los Impuestos Especiales (en adelante IIEE) el resultado más avanzado conseguido hasta el momento.² En este cam-

2 Sobre este tributo se cuenta en la actualidad con la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre relativa al sistema común sobre el valor añadido. Su fundamento es conseguir una imposición sobre el volumen de negocios que no falsee las condiciones de competencia y que no obstaculicen la libre circulación de bienes y servicios. Su objetivo es la armonización de las legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios mediante un régimen de IVA aplicable a nivel europeo. Esta regulación, como ejemplo de progresión en la armonización, se completa con el Reglamento de ejecución nº 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva anterior. En otros términos, de forma paulatina, aspectos que se han regulado mediante directiva que, como se conoce, requiere de transposición posterior en el ordenamiento interno, pasan a ser regulados por reglamento que es norma de aplicación directa. El cambio en la naturaleza de la norma da cuenta de la progresión en la armonización en la materia. A la regulación del tributo cabe añadir la regulación que en el ámbito de la gestión establece el reglamento (CE) nº 1798/2003 del Consejo de 7 de octubre relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del IVA que regula desde el intercambio de

po, el motor de la integración ha sido y es eliminar las barreras fiscales que puedan incidir en los intercambios comerciales entre los EEMM. En el ámbito de la imposición directa, en cambio, el proceso se está desarrollando con una mayor lentitud debido, fundamentalmente, a que los EEMM son reticentes a la hora de ceder sus competencias en la materia al órgano supranacional y en llegar a acuerdos.³

El presente trabajo parte de una hipótesis que se enmarca en el contexto descrito hasta ahora. La falta de progresos en la coordinación estatal de la imposición directa –si se compara con lo conseguido en el ámbito de la indirecta– está siendo paliada a través de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) en el momento de fallar sobre asuntos relacionados con los derechos y libertades que reconocen los Tratados. El análisis de esta hipótesis, basada en la afirmación general de que la inacción de los EEMM se compensa con la acción de las instituciones, se realiza teniendo en cuenta algunas cuestiones. En primer término, su estudio se ha de limitar al objeto que implica la imposición sobre sociedades y el derecho al libre establecimiento. En segundo lugar, dado lo dicho, ha de considerarse que la coordinación a la que

información relacionada con el tributo entre EEMM, hasta la cooperación en materia de investigación administrativa.

En cuanto a los IIEE se ha regulado mediante la Directiva 2011/64/UE del Consejo de 21 de junio de 2011 la estructura y los tipos del impuesto especial aplicado a las labores del tabaco. La Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, regula el régimen comunitario de la imposición sobre productos energéticos y de la electricidad. La Directiva 2008/118/CE del Consejo de 16 de diciembre de 2008 se relaciona con el régimen general de los impuestos especiales. Con la Directiva 92/84/CEE del Consejo de 19 de octubre de 1992 se aproximan los tipos impositivos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas y con la Directiva 92/83/CEE del Consejo de la misma fecha se armonizan las estructuras de estos impuestos sobre el consumo de alcohol.

Esta recopilación normativa tiene como objeto hacer prueba de cómo, en materia de fiscalidad indirecta, diseñando el marco jurídico de los elementos fundamentales de un tributo, la UE ha desarrollado todo un conjunto regulador que tiene como objeto facilitar el intercambio comercial entre EEMM. Dado que este es uno de los objetivos fundamentales de la organización internacional, parece que sobre él han confluído los esfuerzos de los EEMM en alcanzar posturas comunes.

- 3 A juicio del que escribe esta diferencia de desarrollo puede tener una explicación en el temor de los EEMM de perder su relevancia. A fin de cuentas, el mantenimiento del poder impositivo es crucial para poder hablar de un Estado, así pues, se trata de un camino de difícil tránsito puesto que puede implicar la desaparición o, cuanto menos, la irrelevancia futura del que lo inicia. Son varios los indicios que llevan a esta conclusión si se tiene en cuenta que de los Tratados de la UE se deriva que en materia de fiscalidad se requieren mayorías reforzadas para que actúen sus instituciones o que impera el principio de subsidiariedad. Aunque, quizá, la prueba más evidente es la propia historia de la organización en la que la lentitud del proceso de armonización fiscal es una característica.

se alude se ha de manifestar en torno a este aspecto, no alcanzando, al menos de forma directa, otros aspectos de la imposición sobre personas jurídicas. En tercer lugar, la hipótesis formulada se habrá de confirmar, al menos por lo que se refiere a la imposición sobre sociedades, con la construcción de un esquema de líneas jurisprudenciales en las cuales se ha de mover el ejercicio de las competencias estatales en la materia. En cuarto lugar, se entiende que el tratamiento de este tema tiene una importancia más allá de la mera elaboración teórica, puesto que la fijación de líneas de coordinación o armonización, desde la normativa comunitaria, supone una obligación para los EEMM que, en el caso de no seguirse, pueden originar derechos de reintegración de ingresos indebidos para los ciudadanos que los hagan valer ante las instancias correspondientes.

La exposición se desarrolla en dos apartados básicos. El primero de planteamiento en tanto que se ha de describir cómo la falta de avances en la coordinación de la imposición directa, si se compara con la imposición indirecta, resalta la labor del TJUE. En el segundo se han de trazar las líneas que el TJUE está marcando con su acción jurisprudencial en materia del derecho al libre establecimiento y que condicionan la acción estatal en materia de imposición directa y, concretamente, en materia del impuesto sobre sociedades. Se finalizará con una serie de reflexiones adicionales sobre el tema.

2. LA JURISPRUDENCIA DEL TJUE COMO FACTOR DE COMPENSACIÓN DEL MENOR DESARROLLO LEGISLATIVO EN MATERIA DE IMPOSICIÓN SOBRE SOCIEDADES

En el desarrollo de la regulación de la fiscalidad en el ámbito de la UE se pueden diferenciar dos ámbitos. Por un lado, el que se refiere a la capacidad de la organización de establecer sus propios recursos⁴ y, por otro lado, el que se refiere a la capacidad de la organización supranacional de coordinar los poderes tributarios de los EEMM al perseguir una finalidad concreta como es la integración en un único espacio económico.⁵

4 Arts. 311 y ss. del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

5 El art. 4.2 a) y c) establece que la Unión dispone de una competencia compartida en materias como el

Este segundo ámbito es de interés en este trabajo en tanto que presenta una realidad desequilibrada si se atiende a la imposición directa sobre sociedades y la indirecta sobre el consumo como ya se ha advertido. Se ha de volver a traer ahora que en el ámbito de esta segunda se ha llegado a un desarrollo normativo, en materia del IVA e IIEE, que implica un mayor grado de integración del que se ha dado en el ámbito de la imposición directa.

El motor para alcanzar el actual grado de armonización ha sido, fundamentalmente, el eliminar las barreras fiscales que puedan incidir en los intercambios comerciales entre los EEMM. Este objetivo se ha basado en dos elementos. En primer término, la previsión en el derecho primario representado, entre otros, por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE) de una serie de derechos y libertades de los ciudadanos europeos cuyo objetivo es facilitar el tráfico comercial, además de competencias en la materia. Por ejemplo, se han prohibido los derechos de aduana a la importación y a la exportación o las exacciones de efecto equivalente (art. 28 TFUE), se han previsto derechos como el de libre circulación de personas, servicios y capitales (art. 45 y ss TFUE), se ha previsto un derecho de establecimiento (art. 49 y ss TFUE) o se ha establecido la prohibición de acciones que perjudiquen un principio de libre competencia lo que a su vez es una competencia comunitaria de velar por su cumplimiento (arts. 101 y ss TFUE). En segundo término, los EEMM han dotado expresamente a la organización supranacional (art. 113 TFUE) de competencias expresas sobre la regulación de la imposición indirecta lo que ha dado lugar a normativa con un grado de armonización.⁶ Derechos y libertades genéricos más capacidades de regulación sobre los impuestos sobre el volumen de negocio han llevado al estado actual de desarrollo normativo. Evidentemente, no ha de desestimarse la voluntad

mercado interior o la cohesión económica que, indudablemente, abarcan la cuestión fiscal.

6 El art. 113 establece que

«El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia».

política que subyace en todo lo dicho de favorecer el crecimiento comercial y con ello el económico.

La realidad muestra que no es idéntico o paralelo el desarrollo normativo en relación con la imposición directa sobre sociedades. Si bien es un elemento común entre ambos ámbitos la existencia de los derechos y libertades a los que se ha aludido, así como el objetivo superior de crear un espacio económico común, no se ha avanzado en el segundo campo en el mismo grado. En este sentido, el art. 113 del TFUE presenta una doble faz. Por un lado, habilita a la UE a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos; pero también dificulta, por otro lado, que la organización internacional pueda actuar en otros ámbitos de la imposición que no sean los previstos lo que tiene repercusión en la imposición directa en general y sobre sociedades en particular:⁷ sencillamente, carece de competencias suficientes.

No obstante, hay que reconocer que no es posible hacer una afirmación categórica en el sentido de que no exista ningún tipo de regulación en este ámbito desde las instancias europeas. Cuando ha encontrado un anclaje en el tratado basado en la consecución del espacio común construido sobre los derechos y libertades previstos, la UE ha aprobado diferentes regulaciones en este campo. Se ha centrado, por el momento, en coordinar algunos aspectos como el régimen fiscal aplicable a las sociedades matrices y filiales sitas en diferentes Estados (Directiva 2011/96/CEE del Consejo de 30 de noviembre), el régimen fiscal aplicable a intereses y cánones (Directiva 2003/49/CEE del Consejo, de 3 de junio de 2003) o el régimen fiscal aplicable a la estructuración de sociedades (Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre

7 Es útil precisar que la imposición sobre sociedades no entra en la categoría de impuesto sobre el volumen de negocio que recoge el art. 113 TFUE. De acuerdo con el art. 401 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 este tipo de tributos se identifican con la naturaleza del IVA. Así mismo, según estableció el TJUE en la Sentencia Fazenda Pública y Fricarnes SA, Asunto C-28/96, de 17 de septiembre de 1997 (parágrafos 37 y 38) o Fazenda Pública y Uniao das Cooperativas Abastecedoras de Leite de Lisboa, *UCRL (UCAL)*, Asunto C-347/95, de 17 de septiembre de 1997 (parágrafos 33 y 34), los tributos sobre el volumen de negocios se aplican con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; son proporcionales a su precio, se perciben en cada fase del proceso de producción y de distribución y se aplican sobre el valor añadido de los bienes y servicios, características que no comparte un impuesto sobre sociedades.

de 2009). También adopta iniciativas como la denominada Base Imponible Consolidada Común que, hasta la fecha, es una propuesta de Directiva elaborada por la Comisión. Este, quizá, puede tildarse como el mayor avance en la materia en tanto que tiene como objetivo la coordinación de los regímenes fiscales en cuando al impuesto sobre sociedades en la UE.⁸ Pero, a pesar de los pasos andados, hay una situación de desequilibrio ya que, guiándonos por la Sentencia Schumacker⁹ de 14 de febrero de 1995 (parágrafo 21), se puede afirmar que la materia de los impuestos directos no está incluida, como tal, en la esfera de competencias de la UE lo que no deja de ser un importante lastre.¹⁰

Sin embargo, la ausencia de competencias explícitas en materia de imposición directa que sirva de sustento al desarrollo de un derecho secundario al mismo nivel que en materia de imposición indirecta no impide que la labor del TJUE tenga una importante influencia. Es evidente que esta es clara en materia de IVA e IIEE pero, a juicio del que escribe, tiene un valor añadido en materia de imposición directa dada la indecisión de los EEMM para avanzar en este campo dotando de mayores capacidades a la UE.

En virtud de su competencia para, con su labor hermenéutica, dar contenido y significado a los derechos y libertades comunitarios en aras de hacerlos efectivos y equilibrar sus efectos con los poderes de los EEMM, se ha desarrollado un conjunto de pronunciamientos que determina un esquema de límites al que ha de ajustarse la normativa tributaria estatal sobre sociedades.

8 En la actualidad se cuenta con una Propuesta de Directiva del Consejo de 16 de marzo de 2011 (SEC [2011] 315 final y SEC[2011] 316 final).

9 Finanzamt Köln-Altstadt y Roland Schumacher, Asunto C-279/93, de 14 de febrero de 1995.

10 En la historia de la UE la imposición directa no ha sido un tema sobre el que haya permanecido ajena. En materia de sociedades, por ejemplo, se pueden destacar varios momentos como son el Informe *Neumark* de 1962 que ya proyectaba la armonización del Impuesto sobre Sociedades además del de la Renta de Personas Físicas. A este le siguen los informes *Segré* de 1966 o *Van den Tempel* de 1970 sobre la armonización de aspectos de la imposición sobre sociedades.

En 1980 se presenta el Informe *Burke*, en 1992 el Informe *Ruding* y en 2001 las Comunicaciones de la Comisión al Parlamento y al Comité Económico y Social con el título «Política fiscal en la UE. Prioridades para los próximos años» y «Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales». Todos ellos tratan de ofrecer fundamentos para avanzar en la materia y algunos de ellos son causa de materializar algunas de las Directivas citadas en el texto principal.

No obstante, la Comisión también ha llegado a reconocer que la armonización en materia de imposición directa puede estar condenada al fracaso por lo que la política de armonizar o coordinar aspectos parciales de la imposición puede ser más útil (*Report from the Commission to the Council on the scope for convergence of tax systems in the Community* [COM (80) 139 final, de 27 de marzo de 1980]).

En síntesis, la labor normativa que habrían de ejercer las instituciones europeas en el caso de contar con las competencias necesarias y, más importante, la voluntad política precisa o, como mínimo, semejante a la que se ha contado en materia de imposición indirecta queda, en una medida acorde con las capacidades que el ordenamiento jurídico europeo permite, compensada por la acción de la instancia judicial.

Naturalmente, ya se ha dicho antes, su labor queda circunscrita a la aplicación del derecho primario no pudiendo suplir, lógicamente, la tarea que desde otras instancias europeas competentes se podría realizar en materia de armonización de la imposición societaria. En las próximas líneas, por tanto, habrá de trazarse cómo desde la jurisprudencia del derecho al libre establecimiento se ha creado un marco en el que ha de desarrollarse la imposición sobre sociedades de los EEMM.

3. LA LABOR DEL TJUE EN RELACIÓN CON EL DERECHO A LA LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO Y LA IMPOSICIÓN SOBRE SOCIEDADES

3.1. Alcance del derecho al libre establecimiento

El derecho a la libertad de establecimiento para los nacionales de un Estado miembro se prevé en el art. 49 del TFUE con el siguiente tenor:

En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro. Dicha prohibición se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro.

La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades, tal como se definen en el párrafo segundo del artículo 54, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del capítulo relativo a los capitales

Para lo que interesa en este trabajo, con el derecho previsto no solo se ha empoderado a los nacionales-personas físicas sino, en virtud del art. 54 del TFUE, se extiende también a las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la UE. Esas sociedades, incluso, son precisadas en cuanto a la forma que pueden adoptar, pues se extiende tanto a sociedades de Derecho civil como mercantil, a sociedades cooperativas y a toda persona jurídica de Derecho público o privado que persiga un fin lucrativo.¹¹

El TJUE ha interpretado el derecho en el sentido, quizá más claro y directo, de que los EEMM no pueden establecer medidas discriminatorias entre nacionales y no nacionales que impidan a los segundos el establecimiento en su territorio. En este sentido, el Tribunal vela para que los nacionales de un Estado que pretendan establecerse en otro, no sean tratados de forma menos favorable que los nacionales del Estado en que quieran asentarse. Esta línea de interpretación se extiende también a las sociedades de acuerdo con lo apuntado antes.

Esta es la línea que sigue el tribunal en la Sentencia *Avoir Fiscal*¹² de 23 de enero de 1986. La normativa francesa que se examinaba preveía, para los beneficiarios de dividendos de sociedades francesas, un beneficio fiscal con el que se intentaba paliar la doble imposición económica (se permitía deducir una parte de lo que pagaba en virtud de la imposición sobre sociedades la sociedad que repartía los dividendos). Sin embargo, solo se limitaba a personas con domicilio real o domicilio social en Francia pues no se reconocía este beneficio para supuestos en que los beneficiarios fuesen agencias o sucursales de sociedades que tuviesen su domicilio social en el extranjero.

El TJUE estableció, en primer término, que el derecho a la libertad de establecimiento garantiza la igualdad de trato entre nacionales y no nacionales de un Estado miembro prohibiéndose «...cualquier discriminación por razón

11 Si bien es un comentario tangencial a lo que se trata en el texto principal se ha de indicar que un principio como el de igualdad que se fundamenta en el texto de los tratados (vid. por ejemplo, art. 2 del Tratado de la Unión Europea) queda aquí exceptuado al excluir a las entidades sin fines lucrativos.

12 Comisión de las Comunidades Europeas y República Francesa, Asunto 270/83, de 28 de enero de 1986.

de nacionalidad resultante de las legislaciones en tanto que restricción a la libertad de establecimiento».

En segundo lugar, también señaló que, si bien hay una falta de armonización en las disposiciones legislativas de los Estados en materia de imposición directa, no se puede justificar ninguna diferencia de trato. Se deriva del fallo que el TJUE se muestra contrario a que, en el supuesto de estar los sujetos a comparar (nacionales y no nacionales, sociedades domiciliadas y no domiciliadas) en situaciones semejantes, no está justificada la discriminación que impida el ejercicio del derecho al libre establecimiento

Finalmente, concluyó el Tribunal, que los EEMM no pueden establecer beneficios fiscales en el impuesto sobre sociedades que solo favorezcan a aquellas domiciliadas en su territorio. En otro caso se estaría produciendo un fenómeno de discriminación injustificado y contrario al derecho al libre establecimiento. En la Sentencia Nordea¹³ de 17 de julio de 2014 se expone que la discriminación puede ser justificada si afecta a situaciones que no sean objetivamente comparables. En consecuencia, se ha de hacer un análisis de comparabilidad de forma que solo cabrá hablar de discriminación en el supuesto que el trato desigual se esté dando entre sujetos que se hallen en una situación similar.

Con esas sentencias se muestra como el TJUE practica una clara línea de interpretación por la que se prohíbe la discriminación directa basada en la diferenciación injustificada de trato entre nacionales y no nacionales de un Estado miembro. Con ello, por tanto, marca dónde está el grado de tolerancia extremo del mandato del artículo del Tratado: están prohibidas las medidas que excluyan por razón de nacionalidad o residencia. Sin embargo, su acción exegética no se queda en este punto que es diáfano, sino que va más allá en tanto que se adentra en otras precisiones de lo que está prohibido cuando estudia supuestos en los que la discriminación no tiene un carácter expreso o evidente, sino se trata de medidas que disuaden o restringen el uso efectivo del derecho. La línea emprendida es compleja en tanto que necesitará ser de-

13 Nordea Bank Danmark A/S y Skattministeriet, Asunto C-48/13, de 17 de julio de 2014.

finida caso a caso en base a las pruebas que pueda aportar la parte que ante el Tribunal alegue la discriminación, permítasenos el término, indirecta.

En la sentencia Schumacker el Tribunal especificó (párrafo 26) que las normas de las que deriva la igualdad de trato «...no sólo prohíben las discriminaciones manifiestas basadas en la nacionalidad, sino también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca de hecho al mismo resultado...». En similar sentido el Tribunal en la sentencia *ICI*¹⁴ de 16 de julio de 1998 establece que no se puede restringir el derecho a la libertad de establecimiento con medidas establecidas por el legislador, en este caso británico, que de forma difusa o genérica pretendan evitar el fraude fiscal.

La Sentencia Comisión contra el Reino de España¹⁵ de 24 de marzo de 2011 aporta, en este sentido, que la prohibición será de toda medida que pueda obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio por parte de los ciudadanos de la Unión, de la libertad de establecimiento (párrafo 63). Así mismo, indica que el concepto de restricción abarca a medidas que puedan ser aplicables indistintamente a nacionales y no nacionales, pero que afecten al acceso al mercado de las empresas de otros EEMM obstaculizando el mercado intracomunitario.

Esta afirmación se vuelve a recoger en la sentencia *Hervis Sport*¹⁶ de 5 de febrero de 2014. Si bien se tratan en ella medidas que atañen a la imposición sobre el volumen de negocios y, por tanto, distinta de la imposición sobre sociedades como ya se señaló, aporta el dato de que el efecto de prohibición de la disposición comunitaria no se refiere solo a impedir la diferenciación formal en función del domicilio de las sociedades, sino también las medidas que pueden dar lugar a discriminación indirecta o potencial.

Con la sentencia *X AB*¹⁷ de 10 de junio de 2015 se precisa más esta cuestión relativa a la restricción en el ejercicio del derecho. Se planteaba una cues-

14 Imperial Chemical Industries (ICI) y Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes), Asunto C-264/96, de 16 de julio de 1998.

15 Comisión y el Reino de España, Asunto C-400/08, de 24 de marzo de 2011.

16 *Hervis Sport-és Divatkereskedelmi KFT y Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága*, Asunto C-385/12 de 5 de febrero de 2014.

17 *X AB y Skatteverket*, Asunto C-686/13, de 10 de junio de 2015.

ción prejudicial en el sentido de si la legislación sueca que excluía de la base imponible del impuesto sobre sociedades las plusvalías o las minusvalías producidas por las diferencias de cambio en la transmisión de participaciones era contraria al derecho al libre establecimiento.

El TJUE sigue la jurisprudencia que ha ido elaborando conforme a la cual la restricción de libertad de establecimiento puede venir de medidas que prohíban, obstaculicen o hagan menos atractivo el ejercicio del derecho. Esto se produce cuando la normativa fiscal puede llegar a tener un efecto disuasorio para una empresa de crear entidades subordinadas a ella como pueden ser establecimientos permanentes en el territorio de otros EEMM. En el caso concreto, el TJUE entendió que en la medida que esta disposición de exclusión tenía efectos tanto para el caso de que la transmisión de la participación fuera en referencia a una entidad residente como a una no residente, no era contraria a la libertad europea tomada como referencia.

Según los pronunciamientos relatados se puede concluir que el TJUE fija, con su jurisprudencia, que la prohibición que establece el art. 49 del TFUE es para medidas que pueden ser directamente discriminatorias en tanto establecen un trato diferenciado entre nacionales y no nacionales. Pero también alcanza a medidas de carácter restrictivo o de discriminación indirecta, esto es, medidas que puedan tener un efecto contrario a lo establecido en el precepto comunitario a pesar de no tener tal objetivo de forma inmediata o expresa. Es de apreciar el trabajo del TJUE de ir más allá de lo que es expresamente claro y directo. Teniendo en cuenta que en el ámbito de la imposición sobre sociedades en el que nos movemos, donde hay ausencia de competencia normativa de la UE, que el intérprete supremo de los Tratados trate de ir más allá del terreno seguro de la prohibición de un máximo (la discriminación clara y expresa) es, sin duda, una actitud positiva. Sin embargo, como ya se ha advertido, no exenta de dificultades de las que, al menos, se pueden apuntar dos. En primer término, la necesidad de un continuo replanteamiento de casos que origina una extensa casuística, dada la indefinición que procede de conceptos como «disuasión» o «afección indirecta». En segundo término, la necesidad que se plantea a aquellos ciudadanos o entidades que alegan esta modalidad de diferenciación injustificada de reforzar su acción probatoria en tanto que han de

probar más un ánimo (se disuade de hacer) que una realidad fáctica (existencia de una diferencia de trato que tiene su causa en la normativa nacional).

Una vez establecido el contenido del derecho al libre establecimiento –prohibición de discriminación o restricción- el TJUE da otro aspecto del derecho. Entiende que no se limita a que el Estado miembro tenga prohibido establecer medidas que puedan restringir el derecho que poseen los que no son nacionales o no residentes. También supone una limitación a restringir el derecho de los nacionales a establecerse en otro Estado miembro. En la Sentencia *Mark & Spencer*¹⁸ de 13 de diciembre de 2005 el Tribunal especificó (párrafo 31) que

Si bien las disposiciones relativas a la libertad de establecimiento, según su tenor literal, se proponen asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, se oponen, asimismo, a que el Estado de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación.

Es momento de fijar otro hito en el análisis de la hipótesis inicial. El derecho primario comunitario ha establecido un derecho al libre establecimiento de los ciudadanos y de las entidades con ánimo de lucro. En consecuencia, los EEMM no pueden establecer medidas que puedan dificultar el ejercicio de ese derecho entendiendo que la prohibición abarca, tanto a medidas directamente discriminatorias, como a medidas que supongan una restricción indirecta del derecho. Así mismo, la prohibición no es solo en el sentido de discriminar a los no nacionales frente a los nacionales que se hallen en situaciones similares, sino también en relación con el ejercicio que los propios nacionales hagan del derecho establecido en los Tratados. Las medidas fiscales relacionadas con la imposición directa en general y de sociedades en particular no están exentas de estos límites puesto que, a pesar de que haya ausencia de competencias de la UE en la materia, el derecho europeo delimita la efectividad del poder tributario de los Estados en este ámbito. Estos han de adaptar su ejercicio al contenido dado al derecho al libre establecimiento lo que, indirectamente, lleva a una cierta armonización en la materia por una vía, si se quiere, indirecta.

18 *Mark & Spencer plc y David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, Asunto C-466/03, de 13 de diciembre de 2005.

3.2. La delimitación mutua entre las competencias a garantizar el derecho al libre establecimiento y la competencia de los EEMM sobre su sistema tributario

Se ha establecido como premisa más arriba que la UE carece de competencias suficientes sobre la imposición directa en general y la de sociedades en particular. No obstante, esta tesis ha de matizarse pues la UE, en virtud de los tratados y a través de la jurisprudencia del TJUE, sí incide en cómo los EEMM ejercen su poder tributario en la materia por el hecho de que se ha de velar por la efectividad de los derechos y libertades que los ciudadanos comunitarios tienen reconocidos en los Tratados constitutivos de la UE.

Ese matiz no está desprovisto de una segunda consecuencia como es que permite que se conciban dos polos de poder o dos ámbitos competenciales que han de coordinarse. Por un lado, el de la UE con su capacidad para hacer efectivos los mandatos que la estructuran y, particularmente, los derechos y libertades que la fundamentan. Por otro lado, los EEMM en tanto titulares de una competencia que han de ejercer en justa medida con la referencia que supone el marco que el derecho comunitario interpretado por el TJUE permite. En consecuencia, ninguno de los ámbitos competenciales concede a sus titulares una capacidad de regulación exclusiva y excluyente: se trata, por tanto, de coordinar ambos ámbitos. En este sentido, además de razones lógicas de evitar el abuso de derecho en el ejercicio de las competencias de los entes también pueden añadirse razones jurídicas o normativas. Del mismo TFUE se puede derivar el principio de equilibrio al que nos aproximamos si se atiende a dos aspectos del número 65 de su articulado.¹⁹ El primero en cuanto a equi-

¹⁹ El art. 65 dice que:

«1. Lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los EEMM a:

- a) aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distinguen 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.
2. Las disposiciones del presente capítulo no serán obstáculo para la aplicación de restricciones del dere-

librar la efectividad del derecho a la libre circulación con la posibilidad de aplicar disposiciones pertinentes del Derecho fiscal estatal o la posibilidad de adoptar medidas para impedir infracciones a su Derecho nacional «...en particular en materia fiscal...». El segundo, de mayor interés para estas páginas, aparece en el apartado 2 del precepto cuando establece que las disposiciones del capítulo –referido a la libertad de circulación de capitales- no habrán de ser obstáculo para la aplicación de «...restricciones del derecho de establecimiento compatibles con los Tratados.»

La competencia de los EEMM de regular su sistema tributario en general y su imposición sobre sociedades en particular se basa en un principio de territorialidad. No obstante, este se ha vuelto permeable desde el momento de que el Estado miembro en cuestión se incorpora a la organización supranacional que es la UE. A ella le ha cedido parte de su soberanía a través de reconocer su competencia para regular materias, aunque con diferente grado de extensión. Los tributos directos y los indirectos son un ejemplo de lo que ahora se expone. En relación con los primeros pareciera que puede hablarse de una competencia compartida, pues los EEMM pueden establecer y regular sus propios tributos, pero han de incorporar a su regulación aquellas disposiciones y fallos jurisprudenciales que emitan las instancias europeas en tanto protegen o hacen efectivos los derechos y libertades de los Tratados.²⁰

A la lógica jurídica y a la normativa también se añade, como no podía ser de otra manera, la jurisprudencial. En la sentencia Futura²¹ de 15 de mayo de 1997 (parágrafo 31), el TJUE indica que la eficacia de los controles fiscales que han establecido o pueden establecer los EEMM son una razón de interés general que puede justificar una restricción de derechos comunitarios. La senten-

cho de establecimiento compatibles con los Tratados.

3. Las medidas y procedimientos a que se hace referencia en los apartados 1 y 2 no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63».

20 En una competencia compartida el principio de legislación es el de subsidiariedad por el cual habrá de intervenir la instancia cuya actuación sea más eficaz en conseguir el objetivo que se haya fijado. En consecuencia, la acción legislativa europea queda justificada en materia de tributación directa cuando se trata de hacer efectivos a nivel UE los derechos de los ciudadanos.

21 Futura Participations SA, Singer y Administration des contributions, Asunto C-250/95 de 15 de mayo de 1997.

cia *Lammers & Van Cleef*²² de 17 de enero de 2008 fija la posición del tribunal de Luxemburgo cuando indica que una medida nacional que restrinja la libertad de establecimiento puede estar justificada si tiene por objeto combatir los montajes artificiales de carácter fiscal para eludir la legislación tributaria (parágrafos 23, 24 y 25).

En sentencias como *Comisión Europea contra República Federal de Alemania*²³ de 16 de abril de 2015, el TJUE explica el contenido del derecho de establecimiento que ya se ha considerado más arriba insistiendo en que no puede ser objeto de restricción. Pero añade que (párrafo 62) «No obstante, es preciso determinar si esa restricción puede justificarse objetivamente por razones imperiosas de interés general reconocidas por el Derecho de la Unión»

La mención al concepto de «interés general» como un límite o condición a la efectividad del derecho de la Unión hace alusión, como se puede suponer, a un concepto jurídico indeterminado. Se trata de un límite abierto que requiere de definición y que aboca, una vez más, a una determinación caso a caso y de unos fallos de los que pueden extraerse conclusiones que le darán contenido. Sobre el contenido del interés general que el TJUE entiende válido considerar, la *Sentencia Hervis*²⁴ de 5 de febrero de 2014 recoge jurisprudencia según la cual hay motivos a los que el concepto no se extiende. Sigue, por un lado, la *sentencia Verkooijen*²⁵ de 6 de junio de 2000 de la que ha de destacarse que no dar igualdad de trato a los no residentes o no beneficiar a los residentes por sus actividades económicas fuera del Estado miembro no puede estar justificado por razones de reducción de los ingresos fiscales. Este motivo no constituye una razón imperiosa de interés general que pueda fundamentar una medida contraria a un derecho o libertad europeos. Esta misma sentencia, citando otros pronunciamientos,²⁶ indica que tampoco forman parte del interés general objetivos de carácter puramente económico (párrafo 48).

22 *Lammers & Van Cleef NV y Belgische Staat*, Asunto C-105/07, de 17 de enero de 2008.

23 *Comisión Europea y República Federal de Alemania*, Asunto C-591/13, de 16 de abril de 2015.

24 *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. Contra Nemzeti Adó-és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága*, Asunto C-385/12 de 5 de febrero de 2014.

25 *Staatssecretaris van Financiën y B.G.M. Verkooijen*, Asunto C-35/98, de 6 de junio de 2000.

26 Cita el Tribunal la *Sentencia Decker*, Asunto C-120/95, de 28 de abril de 1998 o la *sentencia Kohll*, Asunto C-158/96, de 28 de abril de 1998.

Por otro lado, la sentencia X, Y²⁷ de 21 de noviembre de 2002 también es citada en *Hervis* para descartar otro significado de interés general. Según el tribunal la reducción de ingresos fiscales que puede resultar del reconocimiento de una ventaja fiscal no puede considerarse como una razón imperiosa de interés general. Este tipo de objetivo también es meramente económico y, en consecuencia, no puede servir para definir el interés general.

Descartados unos significados de «interés general», se han concretado, al menos, otros tres que sí dan contenido al concepto y que, naturalmente, influyen en cómo ha de ser el impuesto sobre sociedades de los Estados. Se tratan en los siguientes subapartados, por un lado, la lucha contra el fraude fiscal; por otro lado, la coherencia del sistema tributario de los EEMM y, finalmente, el respeto a la competencia que poseen los EEMM cuando se trata de repartir entre ellos la carga tributaria en casos de doble imposición.

3.2.1. La libertad de establecimiento y la lucha contra el fraude fiscal

El peligro al fraude fiscal es uno de los factores que ha sido aportado como motivo para delimitar el alcance del derecho al libre establecimiento. En esta línea se podría situar la sentencia SGI²⁸ de 21 de enero de 2010 en la que el TJUE fija que el Estado miembro puede restringir con sus medidas nacionales basadas en razones imperiosas de interés general el derecho al libre establecimiento. Ahora bien, esta circunstancia podrá darse siempre y cuando la medida aplicada sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que se persigue de manera que no se puede ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar dicho fin. En la sentencia citada se trata la coherencia con el ordenamiento comunitario de una medida belga con la que se recalifican intereses como dividendos cuando son consecuencia de un préstamo concedido por una sociedad matriz no residente superando un determinado límite. El Tribunal considera que una medida de este tipo no se ajusta con el derecho al libre es-

27 X, Y y Riksskatteverket, Asunto C-436/00 de 21 de noviembre de 2002.

28 Société de Gestion Industrielle SA (SGI) y État belge, Asunto C-311/08, de 21 de enero de 2010.

tablecimiento pues va más allá de lo imprescindible para combatir prácticas abusivas (parágrafo 32).

En la sentencia Lankhorst-Hohorst²⁹ de 12 de diciembre de 2002 se juzgó una presunción por la cual se entiende que hay subcapitalización fraudulenta si una filial residente retribuye recursos ajenos procedentes de sociedades matrices no residentes. Tal presunción no era aplicable en el caso de que la sociedad matriz fuera residente. El TJUE, en línea con lo dicho, entiende que la medida establece una diferencia en relación con el derecho al libre establecimiento que no está justificada por razones de interés general configurados como lucha contra la evasión fiscal. En este caso se estaba estableciendo una presunción de carácter general (parágrafo 37) que estaba muy lejos de la concreción necesaria para ser aceptada por el TJUE.

En sentido contrario se situaría la sentencia Thin Cap Group³⁰ de 13 de marzo de 2007. En sus párrafos 72 a 74 se indica que una medida sobre subcapitalización que restrinja la libertad de establecimiento puede estar justificada si con ella se pretende combatir montajes puramente artificiales sin razón económica y con el fin de eludir la legislación fiscal nacional y, en consecuencia, evitar pagar impuestos. En la sentencia Timac Agro³¹ de 17 de diciembre de 2015 el TJUE trata un supuesto en el que la normativa del Estado miembro obliga a una sociedad residente a ajustar su base imponible en el impuesto de sociedades con la imputación de unas cuantías. Estas derivan de la deducción previa de pérdidas de un establecimiento permanente, sito en otro Estado miembro, superiores al rendimiento que había obtenido y que habrán de imputarse en el caso de que este ya no pertenezca a la sociedad residente en ejercicios posteriores. Entre los diversos motivos de justificación que alega el Estado alemán se encuentra la prevención de la evasión fiscal.

El Tribunal indica que es un objetivo que justifica la restricción a la libertad de establecimiento que garantiza el Tratado. Para que una alegación

29 Lankhorst-Hohorst GmbH y Finanzamt Steinfurt, Asunto C-324/00, de 12 de diciembre de 2002.

30 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation y Commissioners of Inland Revenue, Asunto C-524/04, de 13 de marzo de 2007.

31 Timac Agro Deutschland GmbH y Finanzamt Sankt Augustin, Asunto C-388/14, de 17 de diciembre de 2015.

basada en este objetivo prospere, la medida normativa estudiada debe tener como fin oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes artificiales, sin realidad económica y con el objetivo de eludir los impuestos adeudados sobre los beneficios que generan actividades llevadas a cabo en el territorio. Concretamente, esto puede producirse cuando se permite la deducción de pérdidas de establecimiento permanente en el impuesto de la sociedad residente la cual, en el momento en que aquel es rentable, puede transferir las ganancias a otra sociedad en otro Estado miembro con un régimen más ventajoso o aprovecharse de la exención que deriva de un Convenio de doble imposición. La obligación de reintegrar las pérdidas en caso de beneficios del establecimiento permanente evita esta práctica fraudulenta y queda justificada conforme las exigencias del ordenamiento comunitario.

La lucha contra el fraude fiscal condiciona la aplicación del derecho al libre establecimiento. Si bien es cierto que desde la UE se siguen iniciativas sobre el tema,³² también lo es que son los EEMM los que pueden llegar a padecer sus efectos de forma inmediata. Siendo estos la instancia que tiene competencias en la materia, habrán de ejercerla condicionando, dentro del límite que implica el principio de proporcionalidad, el derecho a la libertad de establecimiento.

3.2.2. La libertad de establecimiento y la coherencia del sistema tributario

Las medidas fiscales que pueden restringir el derecho al libre establecimiento de forma acorde con el principio de equilibrio que se ha explicado antes, son aquellas que guardan la coherencia del sistema tributario nacional. En otros términos, medidas que, *prima facie*, pueden tener el efecto de discriminación o restricción del derecho al libre establecimiento pueden justificarse si la ventaja de los nacionales con respecto a los no nacionales, de los residen-

32 Como ejemplo puede recordarse la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Social Europeo, de 31 de mayo de 2006, relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal COM (2006) 254 que se puede obtener en <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex:52006DC0254> (última visita el 22 de mayo de 2016).

tes con respecto a los no residentes, se halla compensada con alguna medida de gravamen. Se trata de una línea jurisprudencial basada en una especie de compensación de una desigualdad previa en forma de ventaja fiscal que, simétricamente y a posteriori, tiene su compensación con un gravamen.

En esta línea se puede situar la sentencia *Eurowings*³³ de 26 de octubre de 1999. En esta sentencia se aporta el argumento de que el derecho al libre establecimiento puede quedar restringido por la necesidad de mantener la coherencia del sistema tributario. En este sentido, el propio tribunal expone (párrafo 20) que la coherencia justifica un diferente trato entre residentes y no residentes si la ventaja fiscal a un nacional de un Estado miembro está compensada para el mismo nacional con otra desventaja fiscal.

Se profundiza un poco más en esta interpretación que justifica la posible discriminación o restricción al derecho al libre establecimiento en la sentencia *Papillon*³⁴ de 27 de noviembre de 2008. El supuesto planteado era la coherencia con el derecho comunitario de una disposición francesa que regulaba un beneficio fiscal en forma de compensación de resultados para los grupos consolidados de sociedades residentes. Esta previsión no se hizo extensible a aquellos casos en que la sociedad matriz pudiese controlar sociedades residentes con las que se consolida, de forma indirecta a través de una sociedad no residente. La cuestión prejudicial se construía en torno a la justificación de la medida excluyente por motivos de coherencia del sistema tributario en tanto que el régimen de consolidación fiscal estaba pensado en función de los mecanismos de neutralización de las operaciones internas de un grupo de sociedades sometidas a la imposición francesa y excluyente de aquellas no residentes no sujetas a ella.

El TJUE parte de la base que es línea jurisprudencial consolidada que preservar la coherencia de un régimen fiscal puede justificar una restricción del ejercicio de las libertades que garantiza el Tratado entre las que se en-

33 *Eurowings Luftverkehrs AG contra Finanzamt Dormunt-Unn*, Asunto C-294/97, de 26 de octubre de 1999.

34 *Société Papillon contra Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique*, Asunto C-418/07, de 27 de noviembre de 2008.

cuentra el derecho al libre establecimiento (parágrafo 43). La coherencia se basa en la existencia de un beneficio fiscal compensado con algún gravamen fiscal determinado. Entre ambas medidas el Tribunal exige una relación directa y este aspecto habrá de apreciarse en relación con la normativa controvertida (parágrafo 44). A estos aspectos el tribunal añade otra cuestión –expresión de un principio de proporcionalidad- como es que las medidas establecidas que se compensan entre sí alcancen el objetivo exclusivo de la coherencia del sistema tributario, no pudiendo ir más allá o no pudiendo justificarse si existen medidas menos restrictivas de la libertad de establecimiento (parágrafo 52).

El TJUE usa los criterios anteriores para determinar que la normativa francesa es contraria al derecho al libre establecimiento. Parte de la base de que el sistema de consolidación fiscal impide la doble imputación de pérdidas entre las sociedades residentes. En caso de pérdidas de una subfilial, la filial ha de provisionarlas para reflejar la depreciación de su participación lo que repercute en la sociedad matriz que también habrá de hacer provisión con respecto a su filial. El régimen de consolidación neutraliza este aspecto no permitiendo imputar las pérdidas de filial y matriz y admitiendo las de la subfilial. Siendo la filial no residente, el cómputo de pérdidas se duplicaría puesto que el régimen de consolidación fiscal no es aplicable. Entiende el Tribunal que esto demuestra la necesaria coherencia interna del sistema de consolidación fiscal que ha de preservarse, si no fuera porque existen medidas menos restrictivas. Expone que el Estado francés puede aplicar el intercambio de información y exigirla a la propia sociedad matriz para conocer el estado financiero de la filial no residente lo que permitiría aplicar el régimen de consolidación en un supuesto de entidad filial no residente. En otros términos, el TJUE en esta sentencia explica qué significa ir más allá de lo que tolera el derecho comunitario. No considera adecuada la pretensión de validez del Gobierno francés, apoyándose en la coherencia del sistema tributario puesto que puede ser desproporcionado cuando existen medios de cooperación interestatal en el ordenamiento europeo que compensan la hipotética incoherencia en el régimen jurídico nacional alegada, si es aplicable a no residentes.

En la sentencia Finanzamt Linz³⁵ de 6 de octubre de 2015 se plantea si es contrario al derecho al libre establecimiento que una disposición de un Estado miembro permita que, en la tributación de grupo, se pueda amortizar el fondo de comercio si se adquiere una participación en una sociedad residente, no admitiendo el beneficio fiscal si la sociedad es no residente. El Tribunal pone en evidencia que con una norma así una sociedad matriz que adquiere una sociedad residente tiene el beneficio fiscal de reducir el importe de su cuota tributaria con la amortización del fondo de comercio de la adquirida. La normativa, en cambio, es diferente en el caso de que la adquirida sea una sociedad no residente lo que puede suponer un obstáculo a la libertad de establecimiento de los residentes en el Estado miembro en otros países de la UE.

Entre otros argumentos, como que no se trata de situaciones comparables para determinar la discriminación o que la medida establece diferencias justificadas en el necesario equilibrio del poder tributario entre EEMM, el Gobierno de Austria utiliza el argumento de la coherencia del sistema tributario para justificar el evidente diferente trato. Para fundamentarlo expone que existen dos formas de relación directa entre la ventaja fiscal y la tributación en el impuesto sobre sociedades tal y como exige esta línea jurisprudencial. En primer lugar, considera que la ventaja fiscal queda compensada por el hecho de que se grava el resultado que obtiene la casa matriz. En segundo lugar, también alega que la ventaja fiscal queda compensada con el gravamen de las plusvalías que puede generar la posible transmisión de la participación adquirida de la sociedad residente.

El Tribunal rechaza ambas razones puesto que, por lo que a la primera se refiere, el beneficio fiscal no está condicionado a la obtención y gravamen de rendimientos, sino que también procede para el caso de pérdidas. Por lo que hace a la segunda razón considera que la enajenación de la participación es algo remoto y aleatorio por lo que la posibilidad de que se produzca y se grave no compensa en medida suficiente el beneficio fiscal que se está estudiando y, por ende, no supone una prueba de coherencia en el sistema tributario aus-

35 *Finanzamt Linz y Bundesfinanzgericht Außenstelle Linz*, Asunto C-66/14, de 6 de octubre de 2015.

triacio. En consecuencia, la ausencia de conexión entre un beneficio fiscal a un residente y su gravamen a través de medidas directamente relacionadas, impiden considerar el argumento de coherencia del sistema tributario para justificar una diferencia en el tratamiento fiscal entre residentes y no residentes.

Con el caso Eurowings, el caso Papillon y el caso Finanzamt Linz se determinan los parámetros en los que parece moverse el TJUE en este factor de equilibrio que es la preservación de la coherencia del sistema tributario. Primero, en el ordenamiento tributario nacional se establece una medida que consiste en un trato fiscal diferenciado entre residentes y no residentes o en una medida que puede impedir ejercer el derecho a los residentes. Segundo, se basa fundamentalmente en algún tipo de ventaja fiscal que es aplicable a unos casos y se niega a aquellos en los que está el componente de la no residencia. Tercero, se justificará si existe una medida de gravamen fiscal que neutralice el efecto. Cuarto, ambos aspectos -beneficio y gravamen- no han de tener una relación casual, sino que han de mantener una relación directa y coherente con el objetivo de coherencia del sistema tributario. Quinto, deberán suponer una medida que no vaya más allá de lo necesario para esa coherencia y que, en cualquier caso, no ha de tener alternativa en forma de medidas menos restrictivas. Fuera de ellos los EEMM pueden ver anuladas sus normas por no ser coherentes con el ordenamiento comunitario.

3.2.3. La libertad de establecimiento y el reparto del poder tributario entre Estados

La realidad que implica la coexistencia de diversos Estados con poder tributario propio dentro del mismo espacio común que implica la UE se transforma en un factor a la hora de determinar el alcance de los derechos y libertades comunitarias. En este sentido el TJUE practica una línea de interpretación en la que considera que un Estado es soberano de forma que no ha de quedar sometido o condicionado por las disposiciones de otro Estado por la idea de que se ha de preservar la efectividad del derecho de libertad de establecimiento. Así mismo, en su competencia puede establecer las regulaciones que estime

necesarias dentro de los límites del derecho, lo que también incluye a los convenios que pueda suscribir con otros Estados en materia fiscal.

En este sentido, en la sentencia *Lidl*³⁶ de 15 de mayo de 2008 el TJUE aporta que se puede restringir el alcance del derecho al libre establecimiento cuando se trata de preservar el reparto de la potestad tributaria entre Estados a través de un Convenio. No obstante, esto no legitima a que quede supeditado el derecho europeo a lo convenido entre Estados, sino que, más bien, se trata de ajustar las posibilidades de acuerdo a la disciplina comunitaria.

Las relaciones de los convenios de doble imposición como fruto del acuerdo de los Estados a distribuir el poder financiero con la normativa europea también se ponen de manifiesto en la sentencia *Deutsche Shell*³⁷ de 28 de febrero de 2008. En este asunto se plantea si es contrario al tratado que un Estado miembro excluya, para determinar la base imponible nacional, una pérdida en el cambio de divisas sufrida por una empresa residente con motivo de la repatriación de capital de dotación concedido en su día a un establecimiento permanente sito en otro Estado. El Gobierno alemán, demandado en el caso, argumentó, por un lado, la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario ya tratada antes. Por otro lado, el necesario respeto al reparto de las competencias tributarias entre los EEMM que hacen a través de un Convenio. Concretamente, mediante un Tratado los Estados excluían del gravamen del residente los beneficios que pudiera producir un establecimiento permanente lo que legitimaba excluir también las pérdidas que ese establecimiento permanente pudiera originar.

El Tribunal rechaza ambos argumentos siendo de interés ahora el análisis del segundo. En relación con este, cita jurisprudencia reiterada según la cual, al no existir medidas de unificación o de armonización comunitarias, los EEMM siguen siendo competentes para fijar los criterios de tributación de los ingresos y del patrimonio, con el fin de eliminar la doble imposición. En otros términos, la ausencia de competencias en la materia a nivel de nor-

36 *Lidl Belgium GmbH & Co. KG y Finanzamt Heilbronn*, Asunto C-414/06, de 15 de mayo de 2008.

37 *Deutsche Shell GmbH y Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg*, Asunto C-293/06, de 28 de febrero de 2008.

mativa europea permite que los Estados ejerzan las suyas distribuyendo las capacidades de gravamen como estimen oportuno. Esa competencia significa, además que,

...la libertad de establecimiento no puede entenderse en el sentido de que un Estado miembro esté obligado a dictar normas fiscales en función de las de otro Estado miembro para garantizar, en cualquier situación, una tributación que elimine cualquier disparidad derivada de las normativas fiscales nacionales... (párrafo 43).

En la Sentencia Grid³⁸ de 29 de noviembre de 2011 se trataba una normativa nacional aplicable al traslado de la sede de la dirección efectiva de una sociedad a otro Estado miembro. En su virtud, se gravaban de forma inmediata las plusvalías potenciales que correspondían a los elementos patrimoniales o activos que podían ser transferidos. Esto no sucedía en el caso de que el traslado se produjese dentro del territorio del mismo Estado de forma que las plusvalías solo se gravaban cuando eran efectivamente producidas. El Tribunal entiende que, en primer término, una medida de este tipo puede ser contraria al derecho al libre establecimiento en tanto puede tener carácter disuasorio del traslado de la sede de dirección efectiva de un Estado miembro a otro. Sin embargo, esta medida encuentra su justificación en la necesidad de preservar el reparto de la potestad tributaria entre los EEMM. Un Estado miembro no tiene la obligación de renunciar a su derecho de gravar una plusvalía generada en el ámbito de su competencia fiscal antes de dicho traslado, siempre que se centre en gravar por el periodo en que la sociedad estuvo en su territorio. El factor tiempo y el principio de territorialidad justifican el ejercicio del poder tributario que, a su vez, permite preservar el equilibrio entre poderes tributarios lo que puede restringir el derecho al libre establecimiento.

Como último hito de este análisis, puede establecerse que el derecho al libre establecimiento se limita por el interés general cuando se materializa en una manifestación específica del principio de soberanía. Este último se traduce, por un lado, en el no condicionamiento del ejercicio del poder tributario de

38 National Grid Indus Bv contra Inspecteur van de Belastingdienst Tijumond/Kantoor Rotterdam, Asunto C-371/10 de 29 de noviembre de 2011.

un Estado miembro por las disposiciones de otro y cuando, por otro lado, los EEMM proceden a la distribución de cargas tributarias mediante convenios internacionales en materia de imposición directa sobre sociedades.

4. REFLEXIONES FINALES

La UE supone la existencia de un espacio no solo económico sino también jurídico. Desde los Estados, a modo de construcción de un Estado federal, se han proveído de una serie de competencias a entidades superiores con la idea de que su ejercicio puede ser útil si se hace de forma coordinada. En concreto, dado que el objetivo principal de la UE es la unión económica y comercial, se han otorgado competencias fiscales en materia de tributación indirecta. La regulación comunitaria en torno al IVA y los IIEE es manifestación de esta idea de necesaria coordinación entre los Estados a través de las instituciones europeas. Se llegan a niveles de armonización en que los diferentes Estados se encuentran cómodos o, como mínimo, a niveles de coordinación a los que los diferentes Estados han consentido. Con ello, a su vez, se hacen efectivos principios fundamentales de la organización supranacional en tanto que le dan razón de ser: libertad de establecimiento, libertad de circulación, etc.

Ir más allá de este marco básico depende en todo momento de la disposición de los Estados de andar el camino hacia una integración mayor. En el ámbito de la imposición, la fiscalidad directa es el camino que todavía queda por recorrer. Dentro del mismo la imposición sobre la renta de las personas jurídicas está inexplorado, aunque con alguna iniciativa a modo de directiva y en el ámbito de la base imponible también se hacen intentos de avanzar en la coordinación. No obstante, a diferencia de lo que ocurre con el caso anterior, el hecho de no tener competencia en la materia es un límite evidente a la acción que puede ejercerse desde las instituciones europeas.

Una acción que ha de limitarse a mantener la vigencia de los derechos y libertades de los Tratados si bien, precisamente este cometido, ha permitido delimitar el espacio en el que puede ejercerse la regulación de la imposición directa en general y la de sociedades en particular.

El esquema se basa en la amplitud con la que se configura el derecho al libre establecimiento de manera que supone, en principio, una prohibición a establecer medidas que discriminen entre residentes y no residentes a la hora de ejercer el derecho. Se matiza esta línea jurisprudencial cuando la prohibición ha de alcanzar también a medidas que sean de carácter restrictivo y cuando no está referida solo a impedir el ejercicio del derecho a los no nacionales sino también a los nacionales. Estos han de tener plena capacidad de establecerse fuera del territorio de manera que no pueden regularse medidas fiscales que puedan limitar de forma injustificada.

No obstante, no se trata de un derecho absoluto, sino que ha de estar equilibrado con el poder tributario estatal. Así pues, los estados pueden establecer medidas que limiten el derecho al libre establecimiento por razones de interés general del que puede destacarse la lucha contra el fraude fiscal. Junto a este motivo están también el mantenimiento de la coherencia del sistema tributario y la distribución del poder tributario entre los Estados de acuerdo con sus propias opciones expresadas, fundamentalmente, mediante convenios de doble imposición.

A juicio del que escribe, tras lo expuesto la hipótesis inicial puede transformarse en una tesis en tanto que, de forma paralela a la adaptación de los seres vivos en un entorno gracias a la evolución, la UE ha desarrollado, dentro de los parámetros que la encierran, su capacidad para influir en la imposición directa en general y de sociedades en particular. Si bien la ausencia de una competencia expresa que le permita armonizar todos los aspectos del Impuesto sobre Sociedades supone un impedimento que impide llegar a los grados de desarrollo semejantes a la imposición indirecta, sí que ha desarrollado sus posibilidades de coordinar en ese campo y en torno a los derechos comunitarios a los EEMM.