
This is the **published version** of the bachelor thesis:

Fernández Hernández, Víctor; Gardeñes Santiago, Miguel, dir. El libre establecimiento de empresas en la UE como límite al poder tributario de los Estados. 2024. (Grau en Administració i Direcció d'Empreses i Grau en Dret)

This version is available at <https://ddd.uab.cat/record/303598>

under the terms of the  license



El libre establecimiento de empresas en la UE como límite al poder tributario de los Estados

Autor: Víctor Fernández Hernández

Trabajo Final de Grado de Derecho

Bellaterra, 7 de mayo de 2024

Tutor: Miquel Gardeñes Santiago

Derecho Internacional Privado

Índice

Introducción	2
1. Libertad de Establecimiento	3
1.1. Poder tributario de los Estados y su relación con la libertad de establecimiento	7
1.2. Contexto de la Unión Europea	9
2. Análisis jurisprudencial	14
2.1. Libre Establecimiento y los impuestos de salida	14
2.2. Libre Establecimiento y las medidas de antielusión fiscal	21
2.3. Libre Establecimiento y las ayudas de estado	27
3. Conclusiones	31
4. Bibliografía	33
5. Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea	34

Abstract

Los principios de la Unión Europea como el libre establecimiento de empresas dentro del territorio de la Unión Europea pueden significar un límite al poder tributario de los Estados Miembros. Se analiza la interrelación entre la libertad de establecimiento, el mercado único y la coordinación fiscal, destacando cómo con estos elementos se busca prevenir barreras fiscales injustificadas y discriminación entre empresas nacionales y extranjeras. Se aborda la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE como factor determinante en la aplicación de estos principios. El enfoque considera la necesidad de armonizar políticas fiscales para garantizar la coherencia con los objetivos del mercado único, equilibrando la soberanía fiscal de los estados con la promoción de un entorno empresarial justo y sin distorsiones.

Palabras clave: libre establecimiento de empresas, poder tributario, mercado único, coordinación fiscal.

European Union principles, such as the freedom of establishment of companies within the territory of the European Union, may limit the taxing powers of Member States. The interrelationship between freedom of establishment, the internal market and tax coordination is analysed, showing how these elements seek to prevent unjustified tax barriers and discrimination between domestic and foreign companies. The EU Court of Justice case-law is considered as a determining factor in the application of these principles. The approach considers the need to harmonise tax policies to ensure consistency with the objectives of the Internal Market, balancing the fiscal sovereignty of Member States with the promotion of a fair and undistorted business environment.

Keywords: free establishment of companies, taxing power, single market, tax coordination.

Introducción

En la Unión Europea (UE), la política fiscal está condicionada por la naturaleza jurídica de los tributos. Por lo que hace a los impuestos directos¹, los Estados miembros tienen amplias capacidades para establecer, gestionar y recaudar; por supuesto, siempre y cuando se ajusten a las normativas de coordinación fiscal que establece la UE.

En contraste, la UE tiene amplias competencias en los impuestos indirectos², especialmente en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Ésta establece las reglas básicas y los principios generales que los Estados miembros deben seguir en cuanto a su aplicación. La causa de esto es aspirar a una cierta armonización en el funcionamiento de este impuesto a nivel europeo y evitar alteraciones dentro del mercado único.

En resumen, mientras que la UE tiene más influencia y establece directrices en los impuestos indirectos, como el IVA, en cuanto a los impuestos directos, como el impuesto sobre la renta y el impuesto de sociedades, los Estados miembros conservan amplias capacidades.

Dada la diferencia advertida, este trabajo tiene como propósito analizar la interacción entre el libre establecimiento de empresas en la Unión Europea y la capacidad fiscal de los Estados miembros en materia de tributo directos, explorando su impacto en la competencia empresarial y la integración económica en el contexto del mercado único. Se busca examinar la jurisprudencia pertinente para comprender cómo los tribunales han moldeado esta relación y proporcionar conclusiones relevantes sobre el efecto de las políticas fiscales europeas y nacionales en la actividad empresarial transfronteriza en la UE.

El lector encontrará, en primer lugar, un breve análisis sobre el mercado único y las libertades que se incluyen en él. A continuación, se explorará en detalle el concepto de libertad de establecimiento en el contexto europeo, abordando sus aspectos fundamentales, estructura y los sujetos implicados, así como su interacción con la soberanía tributaria de los Estados

¹ Para más información, véase la ficha temática sobre la Unión Europea “La imposición directa: la fiscalidad de las personas físicas y de las sociedades”, publicada en la página web del Parlamento Europeo. <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/80/la-imposicion-directa-la-fiscalidad-de-las-personas-fisicas-y-de-las-sociedades> (última consulta a fecha 23/04/2024).

² Para más información, véase la ficha temática sobre la Unión Europea “Los impuestos indirectos”, publicada en la página web del Parlamento Europeo. <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/81/los-impuestos-indirectos> (última consulta a fecha 23/04/2024).

miembros de la UE. Como punto destacado de este trabajo, se realizará un análisis jurisprudencial centrado en tres aspectos diferentes: los impuestos de salida, las medidas contra la elusión fiscal y las ayudas estatales. Se explicará la relación de estos aspectos con la libertad de establecimiento, se presentarán los principales argumentos de las partes involucradas y se analizarán las decisiones del tribunal en cada disputa. El trabajo concluirá con reflexiones significativas sobre cómo las políticas fiscales, tanto a nivel europeo como nacional, influyen directamente en las libertades dentro del mercado único europeo.

1. Libertad de establecimiento

En este apartado se va a tratar el concepto de mercado único, las libertades que lo conforman y cómo éstas quedan divididas en diferentes bloques según el TFUE, haciendo hincapié en la libertad de establecimiento, sobre todo en el ámbito de personas jurídicas. Se definirán los conceptos y se analizará su estructura, mencionando sus ámbitos objetivo, subjetivo y territorial. Por último, se analizará su relación con el poder tributario de los Estados miembros.

La figura del mercado único se previó inicialmente en el artículo 2 del Tratado de Roma en 1957 y se consolidó en 1993³, convirtiendo su creación y puesta en marcha en uno de los principales objetivos de la Comunidad Europea. Este concepto se ha mantenido consistente a lo largo del tiempo, con una consideración de “*espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada*”⁴. La responsabilidad de adoptar las medidas necesarias para su establecimiento y funcionamiento recae sobre la UE, según lo especificado en el artículo 26.1 del TFUE.

Las "cuatro libertades", definidas en el artículo 26.2 del TFUE, conforman el núcleo del mercado único, permitiendo que todos los ciudadanos puedan “*estudiar, vivir, trabajar y jubilarse en cualquier país de la UE, además de acceder a productos de toda Europa*”.

El Tratado distingue estas libertades en dos categorías: la libre circulación de mercancías, abordada en los artículos 28 a 44, y la libre circulación de personas, servicios y capitales, cubierta en los artículos 45 a 66.

³ El concepto e idea del mercado único se incluyó e impulsó en el Libro Blanco de la Comisión al Consejo del año 1985, titulado “Para la realización del mercado interior”, y en el Acta Única Europea de 1986.

⁴ Artículo 13 del Acta Única Europea de 1986 y al actual art. 26.2 del TFUE.

De este último bloque surge el derecho o libertad de establecimiento, regulado en los artículos 49 a 55 del TFUE. Este derecho permite a ciudadanos y empresas establecerse y operar negocios en cualquier Estado miembro de la UE sin verse obstaculizados por restricciones basadas en su nacionalidad, y en igualdad de condiciones con los ciudadanos y empresas locales. Esto implica la posibilidad de fundar empresas, abrir sucursales, filiales o agencias, y realizar actividades económicas de manera permanente en un Estado miembro diferente al de origen, sin que éste pueda establecer ningún tipo de restricción injustificada que suponga un impedimento a la persona, ya sea física o jurídica, que quiera beneficiarse de esta libertad. En síntesis, el derecho de establecimiento abarca “*el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades*⁵”.

El ámbito de aplicación *ratione personae* del derecho de establecimiento se encuentra claramente definido en los artículos 49 y 54 del TFUE, lo que facilita su interpretación. Este derecho se extiende, por un lado, a los “*nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro*”, así como a las “*agencias, sucursales o filiales*” que decidan establecer y/o hacer funcionar en un Estado miembro diferente al de su origen.

Por otro lado, también abarca la libertad de establecimiento societario, que será el enfoque principal de esta investigación. Esta libertad comprende las mismas prerrogativas que para las personas físicas nacionales de un Estado miembro⁶, tal y como pone de manifiesto el párrafo segundo del art. 49 TFUE, que se refiere a las “*empresas y, especialmente, sociedades*”, que quedan definidas más adelante, en el art. 54 TFUE, como “*las sociedades de Derecho civil o mercantil, incluso las sociedades cooperativas, y las demás personas jurídicas de Derecho público o privado, con excepción de las que no persigan un fin lucrativo*”, que hayan sido “*constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Unión*”.

⁵ Párrafo segundo del artículo 49 del TFUE.

⁶ Si observamos el párrafo primero del artículo 54 TFUE, queda claramente expuesto que las sociedades que cumplan con el requisito *sine qua non* que establece el mismo precepto, “*quedarán equiparadas, a efectos de aplicación de las disposiciones del presente capítulo, a las personas físicas nacionales de los Estados miembros*”

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha señalado que no todos los requisitos establecidos en el artículo 54 del TFUE tienen el mismo peso. El requisito *sine qua non* establece que la sociedad deberá estar constituida de acuerdo con la legislación de cualquier Estado miembro, ya que de lo contrario no podría beneficiarse de la libertad de establecimiento⁷. Posteriormente, debe cumplir con alguno de los requisitos mencionados en el primer párrafo del artículo 54 del TFUE.

Por lo tanto, para ser beneficiarias de la libertad de establecimiento, las empresas deben haber sido constituidas conforme a la legislación de algún Estado miembro de la UE y, además, su sede social, administración central o centro de actividad principal debe encontrarse dentro del territorio de la Unión⁸. Sin embargo, es necesario mencionar que, en la práctica, este segundo requisito no sería tan autónomo como pudiera parecer, pues normalmente, los ordenamientos jurídicos europeos relativos a sociedades establecen que para constituirse en dicho Estado, la sede social debe situarse en él, por lo que ambos criterios suelen coincidir.

En cuanto al ámbito material o *ratione materiae*, el artículo 49 del TFUE establece que el derecho de establecimiento, tanto para personas físicas como jurídicas, “comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio⁹, así como la constitución y gestión de empresas, especialmente, de sociedades”. Sin embargo, el Tratado especifica que ciertas actividades relacionadas con el ejercicio del poder público en el Estado en cuestión están excluidas, aunque éstas se desarrollen de manera ocasional¹⁰. A pesar de ello, jurisprudencialmente, el TJUE ha interpretado de manera muy reduccionista esta excepción, teniendo como ejemplo la sentencia Comisión contra España, de 29 de octubre de 1998 o la saga de sentencias sobre los notarios, dictadas el 24 de mayo de 2011, dónde el Tribunal no

⁷ STJUE (Sala Primera), de 11 de septiembre de 2014, Kronos International Inc. y Finanzamt Leverkusen, Asunto C-47/12, ECLI:EU:C:2014:2200, apartado 46.

⁸ Arenas García, Rafael, “Libertad de establecimiento de personas físicas y jurídicas en la UE: razones para una diferencia”. Libertad de establecimiento y Derecho europeo de sociedades. Cuestiones fiscales, mercantiles e internacionales, Atelier, Barcelona, 2017, pág. 29.

⁹ Entendiendo a los empleadores que tienen su propio negocio y contratan personal y a los autónomos.

¹⁰ Art. 51 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

consideró que las actividades concernidas en estos casos estuvieran relacionadas con lo dispuesto en el art. 51 TFUE¹¹.

En tercer lugar, el ámbito territorial de la libertad de establecimiento se extiende a todos los Estados miembros que conforman la UE. Además, el artículo 349 del TFUE establece que en determinados territorios de ultramar, como Guadalupe, la Guayana Francesa, Martinica, la Reunión, San Bartolomé, San Martín, las Azores, Madeira y las islas Canarias, se “*adoptarán medidas específicas orientadas (...) a la aplicación de los Tratados en dichas regiones, incluidas las políticas comunes*”. Por lo tanto, las libertades del mercado único también se extienden a estos territorios, que son parte de algunos Estados miembros.

La libertad de establecimiento también puede aplicarse mediante acuerdos de asociación y cooperación con países que no pertenezcan a la UE, siempre que dichos acuerdos incluyan disposiciones que permitan el establecimiento de empresas y la prestación de servicios transfronterizos. Existen diversos tipos de acuerdos de libre comercio con países fuera del territorio europeo, teniendo como ejemplo de mayor importancia el Acuerdo del Espacio Económico Europeo del año 1992, o los acuerdos con países como Canadá o Japón.

Por otro lado, existen ciertos casos, como lo son los acuerdos firmados entre la Unión y Georgia¹², Moldavia¹³ y Ucrania¹⁴, que incluyen la consideración del territorio que componen como *Zona de Libre Comercio de alcance Amplio y Profundo (ZLCAP)*, en los que se ha previsto un apartado con las disposiciones sobre el establecimiento que se han mencionado en el párrafo anterior.

En cada uno de los casos, se incluye un artículo sobre el ámbito de aplicación, especificando qué actividades económicas no van a poder beneficiarse de esta libertad. Algunas de estas son la minería, los servicios audiovisuales o el cabotaje marítimo nacional, actividades relacionadas con el ejercicio del poder público, que no son beneficiarias del derecho de establecimiento, como se ha mencionado anteriormente. Por otro lado, el artículo siguiente expone que las personas jurídicas de origen georgiano, moldavo o ucraniano no deberán

¹¹ Gardeñes Santiago, M. (2012), “*La libertad de establecimiento en la Unión Europea tras veinte años de mercado interior*”, Revista Aranzadi de Unión Europea. Thomson Reuters Aranzadi., págs. 108-109.

¹² Arts. 78 y 79 del Acuerdo de Asociación UE-Georgia, que entró en vigor en julio del 2016.

¹³ Arts. 204 y 205 del Acuerdo de Asociación UE-Moldavia, que entró en vigor en julio del 2016.

¹⁴ Arts. 87 y 88 del Acuerdo de Asociación UE-Ucrania, que entró en vigor en julio del 2016.

recibir, en cualquier caso, un trato menos favorable o discriminatorio respecto a las empresas locales en el ejercicio de establecimiento y/o funcionamiento de filiales, sucursales y oficinas de representación dentro del territorio de la Unión y viceversa.

Una vez examinado en detalle tanto el funcionamiento del mercado único como el principio de la libertad de establecimiento en la Unión Europea, resulta necesario, dada el objeto de esta investigación, analizar la forma en que estos conceptos se vinculan con el poder tributario de los Estados miembros.

1.1. Poder tributario de los Estados y su relación con la libertad de establecimiento

El poder tributario de los Estados se divide claramente en tres funciones distintas. En primer lugar, tienen la facultad de establecer tributos, lo que implica la capacidad para crear las leyes que los regulan y que será la función principal que se desarrollará a lo largo de esta investigación. Es importante señalar que la obligación tributaria del contribuyente no surge únicamente de la norma que crea el tributo, sino que proviene del desarrollo de un hecho imponible específico que, por tanto, podrá ser objeto de gravamen. Por lo tanto, la segunda función implica la administración o gestión de este tributo, es decir, cómo se aplica la normativa establecida inicialmente.

Finalmente, es el ordenamiento jurídico en conjunto con la normativa creada el que otorga el poder de recaudación de dicho tributo a una entidad pública particular. Estas tres premisas conforman el conjunto de facultades que componen el poder tributario de un Estado.

En el caso de España, el objetivo fundamental de este poder está claramente definido y previsto constitucionalmente: "*contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*", como se establece en el artículo 31 de la Constitución.

La soberanía fiscal en España se establece a través de la Carta Magna (CE), que otorga la capacidad a diferentes administraciones españolas para establecer, gestionar o recaudar tributos dentro de su ámbito de competencia. El artículo 133 CE asigna la responsabilidad en materia tributaria a los diferentes niveles de gobierno. El Estado tiene la potestad

originaria¹⁵ de establecer tributos, y deberá ser llevada a cabo mediante ley. Algunos de los tributos gestionados y recaudados por los entes públicos estatales son el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre Sociedades (IS) o el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)¹⁶, entre otros.

Por otro lado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales pueden establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes. Sin embargo, hay una distinción importante entre estos dos entes: las Comunidades Autónomas pueden crear tributos propios debido a su capacidad para legislar, a diferencia de las Corporaciones Locales. Estas últimas no tienen un poder originario, como lo tiene el Estado, sino derivado¹⁷, pudiendo establecer tributos que hayan sido previamente configurados mediante ley. Por otro lado, las Corporaciones Locales tienen la potestad de desarrollarlo mediante ordenanzas fiscales, siempre que cumplan con los parámetros previstos en la ley.

La Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) establece los tributos estatales cuya gestión puede ser delegada a las Comunidades Autónomas. Estas últimas tienen competencias tributarias propias y pueden legislar y recaudar impuestos sobre aspectos fiscales específicos, como sucesiones y donaciones, transmisiones patrimoniales, entre otros.

Una vez que examinada la estructura del poder tributario, y contextualizándola en un Estado miembro como España, resulta pertinente ampliar nuestra perspectiva y explorar cómo se desarrolla la política fiscal dentro de la Unión Europea.

¹⁵ Entendiéndose como aquella potestad para crear, modificar o extinguir tributos sin necesidad de trámite o autorización previa, es decir, desde su propia autoridad y sin depender de un ente superior para ejercerla.

¹⁶ Este último, armonizado a nivel europeo mediante la Directiva del IVA, que más adelante se mencionará.

¹⁷ Se entiende como aquella potestad para desarrollar tributos dentro de sus competencias, pero siempre de conformidad con la normativa estatal.

1.2. Contexto de la Unión Europea

Como es conocido, uno de los objetivos principales de la Unión Europea es la creación y mantenimiento de un mercado único. En esta línea, no cabe duda de que las medidas fiscales de los Estados miembros tienen gran trascendencia por lo que es necesario conseguir su armonización y coordinación.

Como se ha mencionado anteriormente, la Unión Europea tiene amplias competencias en materia de fiscalidad indirecta. Su fundamento es que los Estados miembros han hecho una cesión de la materia hacia la organización supranacional. Este aspecto es considerado fundamental para el desarrollo del mercado único y se ha plasmado en el artículo 113 del Tratado de Funcionamiento con el siguiente texto: “*El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, (...) 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 (...)*”.

Todo ello con el objetivo que se ha planteado en el párrafo anterior: una armonización fiscal entre países dentro del mercado interior, que permita el respeto a las libertades que lo caracterizan¹⁸. Esta idea se basa en la creación de una normativa europea respecto a determinados impuestos de carácter indirecto, entendidos como aquellos que se “*aplican sobre una manifestación indirecta o mediata de la capacidad económica, como la circulación de la riqueza, bien por actos de consumo o bien por actos de transmisión*¹⁹”.

Ésta será aplicable a todo el territorio de la Unión, y no deberá obstaculizar las libertades del mercado interior ni falsear la competencia, además de ser respetada por los Estados miembros y e integrarse en sus ordenamientos jurídicos en función de la calidad de la norma -reglamento o directiva- que se produzca. Véase como ejemplo más notorio la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido²⁰. En ella, se integra la idea de armonizar este impuesto

¹⁸ Art. 113 TFUE: “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”.

¹⁹ Definición extraída del apartado 4 de las guías didácticas de la Agencia Tributaria, referente al glosario de definiciones. https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Profesores_VT3_es_ES.html (última consulta a fecha 22/03/2024).

²⁰ Proviene de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema

indirecto en todo el territorio europeo, con el objetivo de modificar la estructura fiscal de los Estados, todo ello para la consecución de dicha armonización.

Existen también otras disposiciones europeas relativas a la armonización tributaria de ciertos impuestos especiales, como por ejemplo los relativos al alcohol y las bebidas alcohólicas²¹.

Por otro lado, los Estados miembros conserva amplias competencias en materia de fiscalidad directa para establecer, gestionar y recaudar tributos, entendiendo los tributos directos como aquellos que se “*aplican sobre una manifestación directa o inmediata de la capacidad económica, como la obtención de una renta o la posesión de un patrimonio*²²”. Sin embargo, existe un importante matiz para todos ellos, y es que dicho establecimiento, gestión y recaudación debe realizarse respetando en todo momento la normativa comunitaria y singularmente, las disposiciones del Tratado.

De la necesidad de equilibrar las competencias estatales con el buen funcionamiento del mercado único, surge la idea de coordinación fiscal de los Estados miembros, es decir, conservando competencias en esta materia, se debe respetar el concepto de mercado único interior y las libertades que ello conlleva, entre ellas, la de establecimiento.

Es decir, en el contexto de la Unión Europea, el poder tributario de los Estados miembros está limitado por la libertad de establecimiento. Esta relación se centra en garantizar que las normativas fiscales de los Estados no actúen como barreras injustificadas al establecimiento de empresas en el mercado único europeo.

La libertad de establecimiento dentro de la UE permite a los ciudadanos y empresas de un Estado miembro establecerse y operar negocios en cualquier otro Estado miembro, en igualdad de condiciones con los nacionales del Estado de acogida. Sin embargo, las normativas fiscales pueden distorsionar esta libertad de diversas formas que se desarrollarán en el apartado siguiente.

común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, que ha sido modificada en numerosas ocasiones hasta llegar a la última Directiva (la citada), del año 2006.

²¹ Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, siendo modificada por última vez por la Directiva (UE) 2020/1151 del Consejo de 29 de julio de 2020.

²² Definición extraída del apartado 4 de las guías didácticas de la Agencia Tributaria, referente al glosario de definiciones, https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Profesores_VT3_es_ES.html (última consulta a fecha 22/03/2024).

Sirva ahora como ejemplo, y sin perjuicio de volver a profundizar después, el caso de que se impongan cargas tributarias discriminatorias o desproporcionadas a las empresas extranjeras en comparación con las nacionales. Más concretamente, si un Estado miembro impone impuestos más altos a las empresas extranjeras que a las nacionales o establece requisitos fiscales más onerosos para las empresas extranjeras, esto podría constituir una restricción injustificada a la libertad de establecimiento. La importancia de esta problemática se evidencia con la tesis del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de que las medidas fiscales que aprueben y pongan en marcha los Estados miembros deben respetar los principios de no discriminación, proporcionalidad y libre circulación de servicios, personas y capitales dentro del mercado único. En este sentido, véase el apartado 20 de la STJUE (Sala Tercera) de 13 de marzo de 2008, Comisión/España, As. C-248/06²³, dónde se recuerda que “*si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no es menos cierto que éstos deben ejercer dicha competencia respetando el Derecho comunitario*”.

Por lo tanto, el poder tributario de los Estados miembros en la UE está sujeto a los límites establecidos por el derecho de la Unión, que busca garantizar un entorno empresarial equitativo y competitivo en toda la Unión Europea. Esto implica que las normativas fiscales deben aplicarse de manera que no obstaculicen indebidamente el ejercicio de la libertad de establecimiento y la integración económica en el mercado único europeo.

De esta manera, si bien es cierto que los Estados miembros conservan las competencias en términos de fiscalidad directa, se establece un respeto a la normativa comunitaria que acaba impulsando una coordinación fiscal dentro del mercado único. Esta idea se encuentra implícita en el Tratado de Funcionamiento. Como se ha referido más arriba, el artículo 113 establece la armonización en materia de tributación indirecta de forma expresa. No ocurre lo mismo en relación con la imposición directa cuya coordinación para beneficio del mercado único se debe basar en el art. 115, teniendo en cuenta el art. 114.

²³ En este sentido, la línea jurisprudencial se halla plenamente consolidada, como se advierte tras estudiar pronunciamientos como las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de junio de 1988, *Grecia/Comisión*, C-57/86, apartado 9; de 21 de junio de 1988, *Comisión/Grecia*, C-127/87, apartado 7; de 4 de octubre de 1991, *Comisión/Reino Unido*, C-246/89, apartado 12; de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, C-279/93, apartado 21; de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, C-80/94, apartado 16; de 6 de junio de 2000, *Verkooijen*, C-35/98, apartado 32; de 4 de marzo de 2004, *Comisión/Francia*, C-334/02, apartado 21; de 15 de julio de 2004, *Weidert y Paulus*, C-242/03, apartado 12; de 7 de septiembre de 2004, *Manninen*, C-319/02, apartado 19; de 10 de marzo de 2005, *Laboratoires Fournier*, C-39/04, apartado 14 y de 22 de marzo de 2007, *Talotta*, C-383/05, apartado 16.

Dentro del primer apartado del art. 114 se prevé que tanto Parlamento como Consejo, mediante el procedimiento legislativo ordinario, “*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*”. Sin embargo, en el apartado siguiente queda especificado que lo dispuesto en el apartado primero, que acabamos de ver, “*no se aplicará a las disposiciones fiscales*”.

Por lo tanto, es inevitable preguntarse lo siguiente: ¿cómo se alcanza el nivel de coordinación fiscal entre los Estados miembros? Para responder a esta cuestión, primero debemos diferenciar los conceptos de armonización y coordinación, además de ver cómo éstos se relacionan con lo previsto en el Tratado.

Hemos visto con anterioridad que el concepto de armonización fiscal queda explícitamente recogido en el art. 113 del TFUE, mencionando el procedimiento, tipo de votación e instituciones que participan. De él, se puede extraer su relación con las competencias en tributación indirecta. Esta armonización se pretende realizar para respetar el funcionamiento del mercado interior y todo lo que ello conlleva.

Por otro lado, la base jurídica de la coordinación fiscal proviene de lo dispuesto en el art. 115 del TFUE. De igual manera que queda explicado en el párrafo anterior, será el Consejo, mediante la unanimidad y siguiendo el procedimiento legislativo especial, quién adoptará “*directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior*”. Queda expuesta, entonces, su relación con la tributación directa.

La diferencia entre ambas, por lo tanto, reside en el resultado normativo. La regulación es la misma por lo que hace a procedimiento, votación e instituciones que participan pero, al final, la adopción de la norma y el alcance de plenos efectos es diferente. En el caso de imposición indirecta, el art. 113 especifica que se “*adoptarán disposiciones*”. Aquí queda abierta una puerta que puede resultar en la aprobación de no sólo una directiva, como el caso de la Directiva relativa al IVA, mencionada anteriormente, sino también de un reglamento que, por su naturaleza, es de aplicación inmediatamente posterior a su entrada en vigor para todos los Estados.

Sin embargo, en caso de fiscalidad directa, el art. 115 menciona directamente que se “adoptarán directivas” que, antes de ser aplicables en los territorios de los miembros, se deben incluir en el Derecho nacional, es decir, todos deben coordinarse para que la norma tenga efectos. En el momento en que todos los ordenamientos jurídicos hayan adoptado la directiva en cuestión, la coordinación fiscal que se busca tendrá plenos efectos.

En conclusión, la necesidad de equilibrar el poder tributario estatal con la efectividad de los derechos y libertades europeos es fundamental para garantizar un entorno equitativo y competitivo para la libertad de establecimiento dentro del mercado único europeo. Un sistema tributario armonizado y coordinado contribuye directamente a eliminar barreras injustificadas y distorsiones fiscales que podrían obstaculizar el ejercicio de la libertad de establecimiento. Por lo tanto, el logro de un consenso en materia de imposición tributaria es esencial para asegurar que esta libertad sea efectivamente respetada y promovida en toda la Unión Europea, permitiendo a los ciudadanos y empresas operar en igualdad de condiciones en cualquier Estado miembro.

De lo dicho se desprende una limitación clara en el actuar de la Unión Europea a la hora de legislar en materia de tributación directa. En consecuencia, podría concluirse que no es posible ajustar el poder tributario de los estados con lo dispuesto en los Tratados que constituyen la Unión: éstos son soberanos en la materia. Pero esta conclusión es precipitada si se atiende, entre otras, a la sentencia Comisión/España, As. C-248/06, antes citada. Este pronunciamiento pone de manifiesto la relevancia del TJUE a la hora de velar por el equilibrio necesario entre poder tributario y libertades comunitarias. A través de su acción, como se irá comprobando, se obtiene el efecto de coordinación entre las legislaciones tributarias nacionales. Un efecto que deriva de considerar al Tribunal como legislador negativo. Parafraseando a Javier Tajadura Tejada, “*Anular una ley equivale a establecer una norma general, puesto que la anulación de una ley tiene el mismo carácter de generalidad que su confección. No siendo por así decirlo más que una confección con signo negativo. La anulación de una ley es, entonces, una función legislativa y el Tribunal que tiene el poder de anular leyes es, por consiguiente, un órgano del Poder Legislativo*²⁴”. Por lo tanto, el Tribunal, a través de las cuestiones prejudiciales que se le plantean en materia de tributos

²⁴ Tajadura Tejada, J. (2014). “*Legislador negativo*”. Diccionario de Derecho Procesal Constitucional y Convencional. Universidad Nacional Autónoma de México, pág. 865.

directos, interpreta las disposiciones del TFUE aplicadas a cada caso, marcando unas pautas de actuación para que los Estados miembros las apliquen a la hora de ejercer su potestad tributaria, por lo que, al final, se consigue una coordinación entre ellos, mediante el establecimiento de límites comunes a las legislaciones de los Estados miembros.

2. Análisis jurisprudencial

Una vez expuestas las ideas sobre la libertad de establecimiento, el poder tributario de los Estados y la relación entre ellos, en este apartado vamos a observar algunos de los casos que se han podido resolver a nivel europeo por el TJUE. Este apartado se centrará en examinar cómo se relacionan con lo expuesto previamente en tres aspectos que se han considerado de particular interés: los impuestos de salida (*exit taxes*), medidas de antielusión fiscal y ayudas de Estado. En primer lugar, se ofrecerán los antecedentes de cada caso, seguido de los argumentos presentados por las partes involucradas, para concluir con la decisión adoptada por el Tribunal y las conclusiones que se pueden extraer.

2.1. Libertad de establecimiento y los impuestos de salida

Para realizar el siguiente análisis, primero debemos conceptualizar este apartado. Por ello, debemos explicar que los impuestos de salida, también conocidos por su denominación inglesa "*exit taxes*", son gravámenes fiscales que se aplican cuando una persona o empresa traslada su residencia fiscal o su sede social fuera del territorio de un país. Estos impuestos suelen diseñarse para evitar la pérdida de ingresos fiscales que podría resultar de la salida de contribuyentes con una importante base impositiva.

Los impuestos de salida pueden aplicarse a diversos tipos de activos, como ganancias de capital, plusvalías, acciones de empresas, entre otros. Su objetivo es desincentivar el éxodo de contribuyentes hacia territorios fuera de su país de origen.

Entre las sentencias que se analizarán a continuación, se ha podido observar una temática que ha sido objeto de controversia y de interrogatorio hacia el Tribunal. Ésta hace referencia a las plusvalías latentes generadas por las transacciones de activos de un Estado miembro a otro distinto con motivo de traslado de la sede de dirección efectiva de un sociedad.

El traslado de la sede fiscal de una empresa de un país a otro dentro de la UE plantea una serie de desafíos tanto para las empresas como para los Estados miembros en términos de política fiscal y principios fundamentales del mercado único europeo, como la libertad de establecimiento. En el caso específico de la STJUE (Gran Sala), de 29 de noviembre de 2011, Caso *National Grid Indus Holdings BV*, As. C-371/10, la empresa tomó la decisión estratégica de trasladar su residencia fiscal de los Países Bajos al Reino Unido.

Cuando la empresa realizó este traslado, se generaron plusvalías como resultado de la transferencia de activos y la revalorización de éstos, debido a la diferencia de valor entre las divisas de ambos países (la libra esterlina y el florín holandés, que era la moneda de Países Bajos en ese momento). Los Países Bajos, al igual que muchos otros Estados miembros de la Unión Europea, tienen disposiciones fiscales que permiten la imposición de tributos sobre las plusvalías generadas en el contexto de transferencias transfronterizas de activos.

La disputa en este caso surgió cuando los Países Bajos exigieron un impuesto sobre la renta a estas plusvalías generadas por la transferencia de activos de la empresa. La empresa argumentó que esta tributación constituía una restricción injustificada a su libertad de establecimiento garantizada por el TFUE.

Por otro lado, la Administración Tributaria de los Países Bajos defendió la aplicación del impuesto sobre la renta como una medida necesaria para proteger su base impositiva y evitar la erosión fiscal. Argumentaron que la tributación de las plusvalías era coherente con sus objetivos fiscales legítimos y no constituía una barrera injustificada a la libertad de establecimiento.

La decisión del TJUE establece dos puntos clave. En primer lugar, no considera contrario a la libertad de establecimiento, que un Estado miembro imponga un gravamen sobre las plusvalías latentes de una sociedad al trasladar su sede de dirección efectiva a otro Estado miembro, siempre y cuando este gravamen se liquide definitivamente y se aplique en el momento en que la sociedad deja de percibir beneficios imponibles en el Estado miembro de origen.

Por otro lado, el TJUE establece que sería contrario al artículo 49 del TFUE que un Estado miembro exija el cobro inmediato del gravamen sobre las plusvalías latentes en el momento en que la sociedad traslade su sede de dirección efectiva a otro Estado miembro.

Esta interpretación sugiere que un Estado miembro puede imponer un gravamen sobre las plusvalías latentes al trasladar una sociedad su sede de dirección efectiva, pero la liquidación debe hacerse definitivamente, pero en ningún caso de manera en el momento del traslado.

Además, de la propia decisión del Tribunal se extrae que, a pesar de que considera la normativa controvertida en el litigio como constituyente de una restricción a la libertad de establecimiento, considera que el gravamen es proporcionado en el caso de que, como se ha comentado antes, se liquide definitivamente una vez la sociedad ha trasladado su sede de dirección efectiva y que no se haga de manera inmediata, es decir, que se le ofrezca una oportunidad alternativa de pago²⁵. Dicha forma alternativa de pago se configuraría como una medida menos lesiva de la libertad de establecimiento y permitiría salvaguardar el equilibrio entre las potestades tributarias de ambos Estados²⁶.

Esta sentencia del TJUE es significativa porque proporciona claridad jurídica sobre cómo los Estados miembros pueden gravar las plusvalías en el contexto de la libertad de establecimiento dentro de la Unión Europea. Al mismo tiempo, equilibra los intereses fiscales de los Estados miembros con los principios fundamentales del mercado único europeo, sentando así un precedente importante para futuros casos relacionados con la tributación transfronteriza en la UE.

Se considera que el caso de *National Grid Indus* sentó precedente con respecto a sentencias posteriores debido a que, por primera vez, el Tribunal decidía sobre la relación entre las disposiciones del Tratado (en particular, la libertad de establecimiento del art. 49) y la imposición de salida dirigida a personas jurídicas, aspecto que no se había dado hasta la

²⁵ STJUE (Gran Sala) de 29 de noviembre de 2011, *National Grid Indus BV y Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam*, As. C-371/10, EU:C:2011:785. Vid. el apartado 73 de la Sentencia: “En estas circunstancias, una normativa nacional que ofreciese a la sociedad que traslada su sede de dirección efectiva a otro Estado miembro la opción entre, por una parte, pagar inmediatamente el importe del gravamen, lo cual generaría una desventaja de tesorería para dicha sociedad pero la dispensaría de cargas administrativas posteriores, y, por otra, pagar con carácter diferido el importe de dicho gravamen – acompañado, en su caso, de intereses con arreglo a la normativa nacional aplicable–, lo cual conllevaría necesariamente para la sociedad afectada una carga administrativa vinculada al seguimiento de los activos transferidos, constituiría una medida que, a la vez que sería adecuada para asegurar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, sería menos lesiva de la libertad de establecimiento que la medida controvertida en el asunto principal. En efecto, en el supuesto de que una sociedad considerase que las cargas administrativas asociadas al cobro diferido son excesivas, podría optar por pagar inmediatamente el gravamen”.

²⁶ Smit, D. (2011). *El caso National Grid Indus: ¿una victoria pírrica?*. Estudios Tributarios Europeos, 3(1), Págs. 18-19.

fecha, pues se carecía de jurisprudencia relativa a esta figura²⁷. A partir del caso National Grid Indus, surgieron diferentes sentencias, como es el caso de la STJUE (Sala Cuarta), de 6 de septiembre de 2012, Caso Comisión/Portugal, As. C-38/10, que presentaba el caso de la normativa portuguesa sobre el Impuesto de Sociedades que la Comisión había trasladado al Tribunal, donde la cuestión controvertida del litigio residía en el hecho de que una sociedad portuguesa que decidiera trasladar su sede de dirección efectiva hacia otro Estado miembro debía ser gravada inmediatamente por las plusvalías latentes de los activos incluidos en dicho traslado, a diferencia de las plusvalías que se derivaban de traslados de sede dentro del Estado luso, lo que constituía una restricción a la libertad de establecimiento. En este caso se volvía a concretar que Portugal debía ofrecer a las sociedades que quisieran trasladar su sede una forma alternativa de pago en diferido, con la consecuente generación de intereses, pero no únicamente de manera inmediata.

El Tribunal fallaba finalmente estableciendo que Portugal había incumplido la normativa europea relativa a la libertad de establecimiento al “*adoptar y mantener en vigor*” la normativa del Impuesto de Sociedades que no ofrecía la alternativa que se ha comentado en el párrafo anterior.

En el apartado 32 de esta sentencia podemos encontrar el siguiente texto: “*Por otro lado, según se desprende del apartado 73 de la sentencia National Grid Indus, antes citada, una normativa nacional que ofreciese a la sociedad que traslada su sede de dirección efectiva a otro Estado miembro la opción entre, por una parte, pagar inmediatamente el importe del gravamen, y, por otra, pagar con carácter diferido el importe de dicho gravamen, acompañado, en su caso, de intereses con arreglo a la normativa nacional aplicable, constituiría una medida menos lesiva de la libertad de establecimiento que la medida controvertida en el asunto principal*”.

Además, encontramos otro caso parecido en la STJUE (Sala Segunda), de 25 de abril de 2013, Caso Comisión/España, C-64/11, en el que la normativa española relativa al impuesto sobre sociedades no ofrecía tampoco formas alternativas de pago sobre el concepto de las plusvalías latentes que se generaban a raíz del traslado de una sociedad de un Estado

²⁷ Atienza Jiménez, C. (2017). *El Exit Tax de las personas jurídicas: el traslado de residencia en el marco de la Unión Europea*. Trabajo final de Grado, pág. 13. <https://repositori.upf.edu/handle/10230/33166> (última consulta a fecha 23/04/2024)

miembro a otro. Sí que es cierto que existía una concesión de aplazamiento de pago pero, según el apartado 37 de la sentencia, el Tribunal considera que “*la concesión de este aplazamiento de pago, sometido a diversos requisitos y que sólo puede obtenerse cuando la situación económico-financiera del obligado tributario le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos, no es en absoluto automática. Por lo tanto, no cabe considerar que este mecanismo ofrezca al obligado tributario una alternativa al pago inmediato del gravamen, de manera que tampoco puede constituir un remedio al carácter atentatorio contra la libertad de establecimiento propio del pago inmediato*”.

A raíz de los apartados anteriores de los casos Comisión/Portugal y Comisión/España, se puede observar la importancia del precedente que estableció el caso *National Grid Indus* sobre las plusvalías latentes de transacciones realizadas en virtud del traslado de sede de dirección efectiva de un sociedad de un Estado miembro a otro distinto, en el que era necesario ofrecer formas alternativas de pago para alcanzar una medida que redujera la lesividad a la libertad de establecimiento, pero manteniendo un equilibrio con la potestad tributaria de los Estados, en este caso, Países Bajos, Portugal y España.

Para contrastar con las decisiones finales del Tribunal en los casos anteriores, podemos analizar la STJUE (Sala Tercera), de 21 de mayo de 2015, Caso Verder LabTech c. Finanzamt Hilden, C-657/13. En este caso, Verder LabTec, una empresa alemana, transfirió derechos de propiedad intelectual a su establecimiento en los Países Bajos en 2005. El Finanzamt (la autoridad fiscal alemana) sugirió inicialmente un período de diez años para la distribución del pago por las plusvalías generadas, pero también podría haber considerado un período de cinco años como una alternativa, en lugar de gravarlas de inmediato en su totalidad.

Verder LabTec impugnó esta decisión, argumentando que esta forma de tributación violaba la libertad de establecimiento garantizada por la Unión Europea. El Finanzamt defendió su posición argumentando que la medida era proporcional y estaba justificada por razones de interés general.

El Finanzgericht Düsseldorf, un tribunal alemán, concluyó que la normativa fiscal alemana era contraria a la libertad de establecimiento. Aunque aceptaron que la determinación del importe de las plusvalías latentes en el momento de la transferencia podría ser proporcional, consideraron que gravar estas plusvalías antes de su realización, incluso con un fraccionamiento en el tiempo, no era proporcionado.

Como se ha podido observar en los antecedentes de hecho de los casos expuestos anteriormente, la gran diferencia entre ellos reside en el hecho que la autoridad fiscal germana ofrecía una alternativa, el pago diferido en un tiempo no superior a diez anualidades, tal y como queda explicado en el apartado 7 de la sentencia.

La controversia que había en los casos anteriores era precisamente la inexistencia de formas de pago alternativo que daban lugar a la tributación inmediata, aspecto que el Tribunal consideró como más lesivo hacia la libertad de establecimiento. En cambio, las propias autoridades alemanas recogían, desde un primer momento, la posibilidad mencionada en el párrafo anterior.

En el apartado 52 de la sentencia, el Tribunal aclaró la controversia de manera clara: “*la recaudación escalonada en cinco anualidades del impuesto sobre las plusvalías latentes en lugar de la recaudación inmediata se ha considerado una medida proporcionada para alcanzar ese objetivo [...] Por tanto, una recaudación escalonada en diez anualidades del impuesto sobre las plusvalías latentes, como la discutida en el asunto principal, se tiene que considerar proporcionada para lograr ese objetivo*”.

El Tribunal acabó decidiendo que la normativa alemana era proporcionada y el ofrecimiento de formas alternativas de pago resultaba una medida menos lesiva para la libertad de establecimiento.

Para finalizar este bloque, la STJUE (Sala Cuarta), de 22 de septiembre de 2022, Caso W, As. C-538/20 plantea el siguiente caso: la sociedad anónima W, con sede en Alemania, abrió una sucursal en el Reino Unido. Sin embargo, esta sucursal no generó beneficios y fue cerrada años después. W intentó compensar las pérdidas de esta sucursal en el Reino Unido contra sus impuestos en Alemania, pero el *Finanzamt* (autoridad fiscal alemana) se negó a permitirlo.

W presentó una demanda ante el *Hessisches Finanzgericht* (Tribunal de lo Tributario de Hesse, Alemania), que falló a su favor en septiembre de 2018. El *Finanzamt* apeló esta decisión ante el *Bundesfinanzhof* (Tribunal Supremo de lo Tributario alemán).

El tribunal remitente señala que, según la legislación alemana, las pérdidas de un establecimiento permanente en el extranjero no pueden ser consideradas para calcular los impuestos en Alemania, debido a una exención en el convenio para evitar la doble imposición. Sin embargo, plantea la cuestión de si esto contradice la libertad de

establecimiento, especialmente a la luz de la jurisprudencia reciente del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

El tribunal remitente busca claridad sobre si las pérdidas de la sucursal en el Reino Unido deberían ser consideradas para calcular los impuestos en Alemania.

En este caso, se menciona que Alemania renunció a su potestad de gravar los beneficios y pérdidas de un establecimiento permanente en otro Estado miembro en virtud del convenio para evitar la doble imposición que ambos estados firmaron. En consecuencia, el Tribunal concluye que, en una situación en la que un Estado miembro ha renunciado a gravar los resultados de un establecimiento permanente en otro Estado miembro, no hay restricción a la libertad de establecimiento garantizada por la UE.

El Tribunal acaba decidiendo que la normativa fiscal de Alemania que no permite deducir las pérdidas definitivas sufridas por un establecimiento permanente en otro Estado miembro no viola el principio de libre establecimiento.

Por lo tanto, una vez analizadas y comparadas las anteriores sentencias, se puede obtener la siguiente conclusión: por un lado, en las sentencias relativas a las plusvalías latentes generadas por el traslado de sede de un Estado miembro a otro distinto, el propio Tribunal en ningún momento niega la existencia de una restricción a la libertad de establecimiento, es más, la reconoce²⁸.

Pero, por otro lado, y haciendo referencia a las cinco sentencias analizadas, se puede concluir que el Tribunal justifica dicha restricción con un único objetivo: encontrar el equilibrio entre las libertades inherentes al mercado único europeo y la potestad tributaria de los Estados miembros²⁹. Lo que pone de manifiesto el TJUE es que se debe encontrar un equilibrio entre ambas, es decir, encontrar una manera en la que dicha medida se considere proporcionada en el sentido de que se respete la competencia tributaria de los Estados miembros pero con el menor sacrificio posible del derecho de establecimiento de las empresas en la UE. Llevado a National Grid Indus y al asunto Comisión/Portugal, ofrecer alternativas de pago en diferido a las sociedades que quieran trasladar su sede efectiva fuera del país en el que están y no dejar como única vía el gravamen inmediato para las plusvalías latentes que se generen a

²⁸ Alvarez-Arias, O. (2021). *El impuesto de salida de las personas jurídicas en la ley de impuesto sobre sociedades española*. Dereito: Revista xurídica Da Universidade De Santiago De Compostela, 30(2), apartado 3.

²⁹ *Ibid*: apartado 3.

raíz de dicho traslado resulta una medida menos lesiva para la libertad de establecimiento. Por otro lado, llevado al caso Verder LabTech, observamos que el Tribunal decide fallar a favor de Alemania, pues en la normativa nacional ya se prevé la forma alternativa de pago en diferido de diez anualidades. Llevado al caso W, el propio TJUE decide respetar el convenio que ambos Estados firmaron, decidiendo que la actuación de Alemania es en virtud de dicho convenio y, por ello, no puede constituir una restricción a la libertad de establecimiento.

Por consiguiente, el Tribunal está sugiriendo a los Estados una marco de actuación en términos de impuestos de salida referentes a plusvalías: es posible regular un *exit tax* en esta materia, pero siempre que se ofrezca una alternativa de pago diferida.

En este sentido, se observa el carácter de “legislador negativo” del TJUE, pues no admite que se grave inmediatamente y se opone a dicha normativa, pero sugiere otra línea de actuación.

2.2. Libertad de establecimiento y las medidas antielusión fiscal

En este apartado, se examinará como se equilibran la libertad de establecimiento y el ejercicio de la potestad tributaria por parte de los Estados miembros para combatir la elusión fiscal, a través de casos llevados al TJUE.

La primera sentencia que se analizará es la STJUE de 16 de julio de 1998, Imperial Chemical Industries (ICI) c. Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes), Asunto C-264/96.

Este caso se centra en un litigio entre Imperial Chemical Industries (ICI) y la Administración tributaria británica sobre la concesión de una desgravación fiscal por pérdidas comerciales sufridas por una filial de la sociedad holding de la que ICI es propietaria a través de un consorcio.

La cuestión principal es si la negativa de la Administración a conceder la desgravación fiscal infringe el Derecho comunitario, específicamente los artículos 52 y 58 del antiguo Tratado CE, debido a la condición impuesta por la Ley británica de que la sociedad holding tenga como actividad principal la titularidad de acciones de sociedades con domicilio social en el Reino Unido para beneficiarse de la desgravación.

ICI argumenta que esta condición constituye una discriminación y limita la libertad de establecimiento de las sociedades, ya que se concede la desgravación cuando las filiales tienen su domicilio en el Reino Unido, pero se deniega cuando tienen su domicilio en otros Estados miembros, a pesar de ser iguales todos los demás factores.

Sin embargo, se encuentra la relación que se planteaba al principio en la línea argumental del Reino Unido. Éste argumenta que la normativa en cuestión tiene dos objetivos principales en materia de fiscalidad directa. En primer lugar, busca reducir el riesgo de evasión fiscal al evitar que los miembros de un holding trasladen pérdidas de filiales no domiciliadas en el país a filiales domiciliadas en el Reino Unido, mientras registran los beneficios en las filiales extranjeras. Esto previene el uso de filiales en el extranjero para eludir impuestos británicos. Además, la normativa busca evitar la reducción de ingresos fiscales al no permitir que las pérdidas de las filiales domiciliadas en el extranjero se compensen con los beneficios de las filiales situadas en el Reino Unido, lo que podría resultar en una pérdida de ingresos para la autoridad fiscal británica. En resumen, se busca tanto prevenir la evasión fiscal como evitar la pérdida de ingresos fiscales debido a la desgravación de pérdidas de filiales no domiciliadas en el Reino Unido.

El Tribunal, ante la primera alegación, referente a evitar la evasión de tributos británicos, especifica lo siguiente en el apartado 26 de la sentencia: *“En lo que se refiere a la justificación basada en el riesgo de evasión fiscal, basta con señalar 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 en la que la mayoría de las sociedades filiales de un grupo se hallen establecidas fuera del Reino Unido por la razón que sea. Pues bien, el establecimiento de una sociedad fuera del Reino Unido no implica, en sí, la evasión fiscal, ya que la sociedad en cuestión estará sujeta, de todos modos, a la legislación fiscal del Estado de establecimiento”*.

Finalmente, el TJUE decide que las disposiciones del antiguo Tratado CE se oponen a la normativa británica. Por lo tanto, teniendo en cuenta lo especificado en el párrafo anterior y la interpretación del Tribunal, se puede entender que, para poder considerar una restricción a la libertad de establecimiento justificada y/o proporcionada, la normativa deberá tener como objeto principal evitar la evasión fiscal.

En segundo lugar, se analizará la STJUE (Gran Sala), de 12 de septiembre de 2006, caso Cadbury Schweppes c. Commissioners of Inland Revenue, As. C-196/04. Este caso implica a CS, la sociedad matriz del grupo Cadbury Schweppes, y sus filiales CSTS y CSTI en Irlanda. Estas dos últimas fueron establecidas en Dublín para realizar actividades de préstamo financiero dentro del grupo empresarial y estaban sujetas a un tipo impositivo del 10%, lo que les proporcionaba una ventaja fiscal.

La constitución de estas filiales, también conocidas como sociedades extranjeras controladas (SEC), se hizo con el propósito de aprovechar el régimen fiscal más favorable del IFSC en comparación con el Reino Unido. CS, en su defensa, argumenta que estas acciones están dentro de las libertades establecidas por el Tratado CE.

Sin embargo, las autoridades fiscales del Reino Unido reclamaron impuestos a CS por los beneficios de CSTI, considerando que estas acciones constituyan abuso de las libertades del tratado y evasión fiscal. Argumentaron que las filiales creadas e instaladas en Dublín lo hicieron únicamente para beneficiarse de un régimen fiscal favorable y así poder evadir la tributación británica. Todo ello a través de “montajes puramente artificiales”, concepto que se define en el apartado 55 de la sentencia como “*estructuras carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional*”.

En términos generales, esta justificación para instalarse no constituye en sí misma una restricción a la libertad de establecimiento, siempre que dichas filiales lleven a cabo una actividad económica³⁰, tal y como especifica el párrafo segundo del art. 49 TFUE: “*La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio*”. Además, el Abogado General aclara esta cuestión en el apartado 50 de sus conclusiones “*creo que puede afirmarse que el hecho de que Cadbury haya decidido implantar sus filiales en Irlanda únicamente con la finalidad de que éstas queden sujetas al régimen fiscal muy favorable aplicable en el Centro Internacional de Servicios Financieros, no constituye en sí mismo un uso abusivo de la libertad de establecimiento*”.

³⁰ Palao Taboada, C. (2006). *Transparencia fiscal internacional y derecho europeo: conclusiones del AG en el asunto Cadbury Schweppes*. Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación. Comentarios, casos prácticos Núm. 280, Pág. 22

El Tribunal acaba decidiendo que las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento se oponen a la normativa británica debido a que, independientemente de que la creación de SEC obedezca a motivos fiscales, éstas deberán ejercer actividades económicas, tal y como dispone el art. 49 TFUE. Por lo tanto, también es importante concretar que, en el caso de que este tipo de medidas tuvieran como objeto principal evitar la creación de “montajes puramente artificiales”, se podrían aplicar en el caso en el que la filial no estuviera ejerciendo una actividad económica real.

En tercer lugar, se va a analizar la STJUE (Sala Cuarta), de 17 de enero de 2008, Caso Lammers & Van Cleeff NV c. Belgische Staat, As. C-105/07. El caso gira en torno a la interpretación de la legislación fiscal belga en relación con los intereses pagados por una filial belga a su sociedad matriz, establecida en los Países Bajos. La disputa surge cuando la administración tributaria belga decide considerar una parte de estos intereses como dividendos, que están sujetos a tributación en Bélgica.

La sociedad alega que esta normativa crea una discriminación injusta y contraria a la libertad de establecimiento, ya que las empresas extranjeras podrían sentirse desincentivadas para operar en Bélgica debido al tratamiento fiscal menos favorable. Además, argumentan que la distinción entre sociedades residentes y no residentes es una restricción indebida a la libre competencia en el mercado europeo.

Por otro lado, la autoridad fiscal belga sostiene que esta normativa tiene como objetivo evitar la elusión fiscal y mantener el equilibrio entre la potestad tributaria de los Estados miembros. Argumentan que las transacciones financieras entre empresas relacionadas podrían utilizarse para manipular la tributación de manera injusta, y que la distinción en el tratamiento fiscal se justifica en función del riesgo de abuso fiscal.

De la misma manera que se ha podido ver en el caso Cadbury Schweppes, en esta situación se vuelven a mencionar los “montajes puramente artificiales”. Además, el Tribunal acaba decidiendo que las disposiciones del Tratado se oponen a la normativa belga por el mismo motivo que en el caso anterior, siendo éste que para que la restricción a la libertad de establecimiento esté justificada por el motivo de luchar contra la evasión fiscal, la norma controvertida en el litigio principal, debe tener como objetivo específico, tal y como dispone el apartado 28 de la sentencia *“oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales”*. Además, en el punto 33, queda especificado que la normativa belga

“afecta igualmente a situaciones en las que no cabe considerar que la transacción en cuestión sea un montaje puramente artificial”, por lo que se concluye que la norma se interpreta en un sentido más amplio, afectando a un mayor número de transacciones financieras de la misma tipología que las sucedidas en este litigio.

Como contrapunto a los resultados de las sentencias de este bloque, se procede a analizar la STJUE (Gran Sala), de 18 de julio de 2007, Caso Oy AA, As. C-231/05. Se trata de un caso donde una empresa finlandesa, Oy AA, busca transferir fondos a la sociedad matriz de su grupo empresarial, AA Ltd, con sede en el Reino Unido, para ayudar a esta última que estaba experimentando pérdidas.

Para determinar si la transferencia propuesta se califica como una transferencia financiera entre sociedades del grupo, y si puede ser considerada como un gasto deducible para Oy AA en los ejercicios fiscales de 2004 y 2005, Oy AA consultó a la comisión tributaria central en Finlandia. Ésta concluyó que la transferencia no se ajustaba a la definición de transferencia financiera entre sociedades del grupo según lo establecido en la ley finlandesa, y por lo tanto, no podía ser considerada como un gasto deducible para Oy AA.

Oy AA decidió impugnar la decisión ante el órgano jurisdiccional correspondiente. Argumentaron que la transferencia cumplía con todos los requisitos legales finlandeses para ser considerada deducible, excepto uno: la nacionalidad de la sociedad beneficiaria. Según Oy AA, la transferencia debería ser considerada deducible dado que satisface los criterios establecidos en la legislación fiscal finlandesa, excepto el requisito relacionado con la nacionalidad de la empresa receptora, en este caso, AA Ltd, que es una empresa del Reino Unido. Por lo tanto, se pone de manifiesto una restricción a la libertad de establecimiento.

El régimen fiscal finlandés busca, por un lado, mantener un equilibrio entre las potestades tributarias de los Estados miembros y, por otro lado, busca evitar la elusión fiscal. La importancia de este caso reside en el hecho de, en el caso de que la normativa controvertida en este litigio permitiera a Oy AA deducirse las transferencias mencionadas en los antecedentes, la potestad tributaria finlandesa se vería dañada pues, al no poder gravarlas, no ingresaría por estas transacciones, lo que provocaría un desequilibrio con el Reino Unido, que recibiría ese dinero.

Debido a esto, la problemática en este caso está en si la restricción a la libertad de establecimiento está justificada o no. Por un lado, en términos de equilibrio de potestad

tributaria, el Tribunal decide que las disposiciones del Tratado no se oponen a la normativa finlandesa precisamente por buscar equilibrar ambos poderes tributarios. Por otro lado, en referencia a evitar la elusión fiscal, el Tribunal no incide de pleno en ello, sino que decide argumentando que, teniendo en cuenta la estrecha relación entre la salvaguarda del equilibrio entre potestades tributarias y la lucha contra la elusión fiscal, el hecho de prever que Finlandia no permita deducirse esos gastos y gravarlos evita, de esta manera, que la sociedad no contribuya por las transferencias entre ambas sociedades.

Para finalizar este bloque, en la STJUE (Sala Cuarta), de 21 de diciembre de 2016, Caso Masco Denmark y Damixa, As. C-593/14, se puede volver a observar la controversia con los “montajes puramente artificiales”. En este caso, quedan implicadas la empresa danesa Damixa y su filial alemana, Damixa Armaturen, durante los ejercicios fiscales 2005 y 2006. En esos años, Damixa Armaturen enfrentaba dificultades financieras significativas. Para financiar estas pérdidas, Damixa proporcionó préstamos a su filial alemana. Sin embargo, los intereses pagados por Damixa Armaturen sobre estos préstamos no fueron deducidos de sus resultados fiscales en Alemania, debido a que la normativa alemana limita la deducción de gastos financieros en casos de subcapitalización³¹.

Por otro lado, Damixa no declaró estos intereses como ingresos en su declaración tributaria en Dinamarca, argumentando que las normas danesas sobre la imposición de intereses recibidos eran contrarias al Derecho de la Unión Europea.

La autoridad tributaria danesa decidió incluir los intereses recibidos por Damixa en su beneficio imponible, decisión que fue confirmada en instancias posteriores de apelación en Dinamarca.

El caso se centra en la disputa sobre si la normativa danesa que grava los intereses recibidos por Damixa es compatible con las disposiciones del Tratado referentes a la libertad de establecimiento. Masco Denmark y Damixa argumentan que esta normativa es contraria al TFUE, mientras que el Ministerio de Hacienda danés sostiene que es conforme con el Derecho de la Unión.

³¹ Entiéndase como aquella “operación por la que, para eludir el impuesto de sociedades, las filiales se financian de modo excesivo a través de préstamos o créditos de la matriz o de un tercero, para así disminuir su beneficio, por deducción de elevados intereses, en comparación con la normal y prudente financiación de las empresas con capitales propios, o por la imputación de gastos de la matriz a sus filiales”. Definición extraída del Diccionario panhispánico del español jurídico de la Real Academia Española. <https://dpej.rae.es/lema/subcapitalizaci%C3%B3n> (última consulta a fecha 28/04/2024)

El Ministerio de Hacienda argumenta que la falta de deducción de los intereses por parte de Damixa Armaturen en Alemania se debe a la aplicación de la normativa tributaria alemana, y que la situación fiscal desfavorable resulta de la interacción de las leyes tributarias de Dinamarca y Alemania.

En la propia norma danesa existe una desigualdad de trato que, en ningún momento, el Tribunal ha negado (como se ha podido ver en sentencias comentadas anteriormente). La cuestión entonces reside en si dicha restricción está justificada por una razón de interés general, tal y como alegó el Reino de Dinamarca y queda expuesto en el apartado 34 de manera clara: *“El Reino de Dinamarca sostiene que la diferencia de trato controvertida en el litigio principal está justificada tanto por la necesidad de asegurar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros como por la prevención de la evasión fiscal”*.

De la misma manera que se ha debido verificar esta restricción en las anteriores sentencias, para certificar que la justificación a la restricción es la de prevenir la evasión fiscal, se debe observar si el objetivo específico de la norma controvertida en el litigio es oponerse a los montajes puramente artificiales. Sin embargo, en el apartado 45 de la sentencia, el Tribunal no observa el cumplimiento de este aspecto, por lo que, finalmente, procede a decidir que las disposiciones del Tratado se oponen a la normativa danesa.

Al final del apartado anterior se concluyó que existe una necesidad de equilibrio entre libertades europeas y capacidades regulatorias estatales en materia fiscal. Esta idea continua con las cinco sentencias que se han tratado en este apartado. Éstas se refieren a diversos extremos relacionados con las medidas de antielusión fiscal. En definitiva, pueden existir restricciones a la libertad de establecimiento siempre que estén justificadas por razones de interés general. Con esto, se vuelve a percibir la necesidad de que haya un equilibrio entre la libertad de establecimiento y la potestad tributaria de los Estados miembros.

2.3. Libertad de establecimiento y ayudas de estado

Antes de empezar con este apartado, es necesario aclarar un aspecto de gran importancia. Las ayudas de estado, tal y como se definen por el glosario de la Unión Europea, se entienden como aquellas que presta una administración pública a determinadas empresas o

producciones por medio de recursos públicos. Las empresas beneficiarias de este tipo de ayudas resultan favorecidas con respecto a sus competidores.

Por otro lado, como ya es conocido, las ayudas de estado están limitadas y sometidas a control por parte del derecho de competencia de la UE, quedando recogido en el TFUE, en el art. 107. Sin embargo, estas ayudas pueden ser justificadas cuando tenga como objetivo el interés general, en las condiciones que establezca la normativa de la UE de protección de la libre competencia.

Por lo tanto, a pesar de que su gran conexión con el ámbito jurídico sea a través del derecho de la competencia, en este apartado se va a analizar cómo, desde un punto de vista fiscal, el ejercicio de la potestad tributaria en materia de ayudas de Estado puede afectar a las libertades dentro del mercado único, concretamente la libertad de establecimiento.

Para entender la relación que existe entre las ayudas estatales y el poder tributario, deben mencionarse las dos vertientes de esta figura. Por un lado, las ayudas pueden manifestarse mediante una aportación directa de fondos de las arcas públicas hacia empresas privadas. Sin embargo, también puede darse el caso de que éstas se vean favorecidas fiscalmente mediante deducciones o beneficios fiscales.

En primer lugar, se tratará el caso de las conocidas como “vacaciones fiscales vascas”.

Durante los años 90, el Gobierno del País Vasco, aprobó una serie de medidas de ámbito fiscal que permitían una reducción gradual de la base imponible del impuesto de sociedades durante un período de 10 años y un crédito fiscal del 45% a empresas que cumplieran una serie de requisitos. Estas ayudas se concedieron en todo el territorio vasco (Guipúzcoa, Vizcaya y Álava).

La controversia vino cuando ciertas comunidades limítrofes con el País Vasco denunciaron estas ayudas por favorecer notablemente a las empresas situadas en esta comunidad, sosteniendo que eran contrarias a las normas comunitarias.

El caso llegó a la Comisión, que publicó una serie de Decisiones en las que certifica la ilegalidad de estas ayudas de Estado alegando, en caso del crédito fiscal, que “*concedía a sus beneficiarios una ventaja fiscal y reducía sus cargas tributarias*³²”, además de “*afectar*

³² Apartado 19 de la Decisión de la Comisión, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España en favor de las empresas de Álava en forma de crédito fiscal del 45 % de las inversiones.

a la competencia y a los intercambios comerciales entre Estados miembros³³”. Por otro lado, también argumentó que el crédito fiscal “*es específico o selectivo en el sentido que favorece a determinadas empresas³⁴*”. En el caso de la reducción del impuesto de sociedades, se argumentó de la misma manera. La Comisión acababa decidiendo que la ayuda estatal era incompatible con el mercado interior y sus libertades e instaba a España, en primer lugar, a suprimirla y, en segundo lugar, a adoptar las medidas necesarios para recuperar el importe de dichas ayudas.

Posteriormente, España recurrió las seis decisiones³⁵ adoptadas por la Comisión ante el TJUE, órgano que, finalmente, reafirmó la línea argumental y las decisiones tomadas por la Comisión mediante la STJUE (Sala Segunda), de 14 de diciembre de 2006, Caso Comisión/España, Asuntos acumulados C-485/03 a C-490/03 y, declaró a España en incumplimiento de lo dispuesto en cada una de ellas, al observar que el Estado español no había llevado a cabo ninguna de las medidas solicitadas. Sin embargo, dentro de todo este proceso, España derivó la responsabilidad hacia la Hacienda vasca y, aunque fuera el mismo Estado el que respondía, la reparación recaería sobre el País Vasco.

Es necesario destacar la particularidad que tiene el caso de las “vacaciones fiscales vascas”. Como se mencionado, las ayudas provienen del Estado, pues de ahí deriva su nombre pero, en esta situación, la ayuda no la concedía el Estado, sino la Hacienda vasca. Con las

³³Apartado 21 de la Decisión de la Comisión, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España en favor de las empresas de Álava en forma de crédito fiscal del 45 % de las inversiones.

³⁴Apartado 22 de la Decisión de la Comisión, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España en favor de las empresas de Álava en forma de crédito fiscal del 45 % de las inversiones.

³⁵Decisión 2002/820/CE de la Comisión, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España en favor de las empresas de Álava en forma de crédito fiscal del 45 % de las inversiones.

Decisión 2002/892/CE de la Comisión, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España a algunas empresas de reciente creación de Álava.

Decisión 2003/27/CE de la Comisión, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España en favor de las empresas de Vizcaya en forma de crédito fiscal del 45 % de las inversiones.

Decisión 2002/806/CE de la Comisión, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España en favor de algunas empresas de reciente creación en Vizcaya.

Decisión 2002/894/CE de la Comisión, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España en favor de las empresas de Guipúzcoa en forma de crédito fiscal del 45 % de las inversiones.

Decisión 2002/540/CE de la Comisión, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España a algunas empresas de reciente creación en Guipúzcoa.

Decisiones de la Comisión y la interpretación del TJUE, se declara a España como incumplidora de las disposiciones del Tratado, por lo que se puede asumir que, en términos de ayudas estatales, el propio Estado responde por las actuaciones que ocurran dentro de su territorio, y será él mismo quien responda ante las instituciones europeas en caso de incumplimiento.

El siguiente caso se compone de varias sentencias. El conocido como caso ANGED fue una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo español sobre si el Impuesto sobre los Grandes Establecimientos Comerciales (IGEC) era compatible con la normativa europea referente a la libertad de establecimiento y si, por otro lado, podía considerarse una ayuda de estado. Las sentencias europeas sobre este caso son las STJUE (Sala Primera), de 26 de abril de 2018, Caso ANGED, Asuntos C-233/16 (ANGED y Generalitat de Catalunya), C-234/16 y C-235/16 (ANGED y Consejo de Gobierno del Principado de Asturias) y, por último, C-236/16 y C-237/16 (ANGED y Diputación General de Aragón).

El Impuesto sobre los Grandes Establecimiento Comerciales es un impuesto de ámbito autonómico que se aprobó en las comunidades autónomas antes mencionadas, con el objeto de *“gravar la singular capacidad económica de los grandes establecimientos comerciales que, habida cuenta de su gran superficie de venta, pueden adquirir una posición dominante y generar externalidades negativas en el territorio y el medioambiente, cuyo coste no asumen³⁶”*.

La cuestión fundamental de este impuesto y la razón por la cual es objeto de controversia es no someter a gravamen a aquellos establecimientos comerciales cuya superficie útil de exposición y venta al público sea inferior a ciertas medidas y a aquellos establecimientos que desempeñen ciertas actividades.

En las tres sentencias se plantean las mismas cuestiones. Por un lado, si el impuesto constituye una restricción a la libertad de establecimiento y es discriminatorio y, por otro lado, si se puede considerar una ayuda de estado de carácter fiscal.

³⁶ Art. 2 de la Ley 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales, del Parlamento de Cataluña. También queda definido en el preámbulo de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales, y en el art. 28 de la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón, de las Cortes de Aragón.

En referencia a la primera cuestión, el Tribunal la resuelve rápido, pues dado que las normativas se basan en el criterio de la superficie de venta del establecimiento y en las actividades comerciales que ejerzan, no puede suponer una discriminación directa ante establecimientos comerciales que procedan de otros Estados miembros³⁷.

En cuanto a la segunda cuestión, el tribunal concluye que la exoneración fiscal de ciertos establecimientos comerciales no confiere una ventaja selectiva respecto al resto de sociedades, ya que se basa en criterios relacionados con la superficie del establecimiento y con la actividad comercial que se lleve a cabo. Además, la diferenciación entre establecimientos está justificada por la naturaleza y estructura del impuesto. Por lo tanto, el tribunal determina que el impuesto en cuestión no constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE³⁸.

Como se ha podido observar en el análisis jurisprudencial dentro de este apartado, se parte desde un primer aspecto: las ayudas estatales están sometidas a unas limitaciones y controles por parte del TFUE. Por otro lado, también es cierto que se repite un aspecto importante que se ha mencionado en los dos apartados anteriores, y es que, pueden darse situaciones en las que, cumpliendo una serie de requisitos, las ayudas estatales puedan no ser consideradas contrarias a los Tratados.

Por último, se debe insistir en que, en la jurisprudencia, podría existir una zona de confluencia entre la normativa europea de ayudas de Estado y las libertades del mercado interior, y en particular, la libertad de establecimiento.

3. Conclusiones

En primer lugar, la conclusión principal que se ha podido extraer de esta investigación se basa en las actuaciones del TJUE como “legislador negativo” en materia de tributación directa. De esta manera, puede marcar una serie de pautas de actuación en cuanto a ejercicio de potestad tributaria y provocar una coordinación forzada entre los Estados miembros a través de su jurisprudencia y de su interpretación de las disposiciones de los Tratados.

³⁷ Apartados 32 y 33 del asunto C-233/16 (ANGED y Cataluña), apartados 24 y 25 de los asuntos C-234/16 y C-235/16 (ANGED y Asturias), y apartados 19 y 20 de los asuntos C-236/16 y C-237/16 (ANGED y Aragón).

³⁸ Apartado 56 del asunto C-233/16 (ANGED y Cataluña), apartado 50 de los asuntos C-234/16 y C-235/16 (ANGED y Asturias), y apartado 46 de los asuntos C-236/16 y C-237/16 (ANGED y Aragón).

En segundo lugar, la condición de “legislador negativo” que se le otorga al Tribunal proviene de las pautas que, a través de su propia jurisprudencia, va marcando. Por lo que, es a través de cada caso que se le presenta que va configurando un marco de actuación, con el que se puede alcanzar la coordinación que se comentaba anteriormente. Entonces, creando una jurisprudencia para cada situación, se van formando referentes, dentro de los cuales, los Estados ejercerán su poder tributario. El principal inconveniente de este método es su carácter eminentemente casuístico, pues el marco de actuación que crea el TFUE a través de su jurisprudencia depende de que se le planteen situaciones en las que deba interpretar las disposiciones del Tratado y, además, puede conllevar mucho tiempo.

En materia de impuestos de salida, se ha podido observar cómo entran en juego los dos conceptos sobre los que se basa esta investigación: la libertad de establecimiento y el ejercicio del poder tributario por parte de los Estados miembros. Debe existir un cierto equilibrio entre ambos porque, a pesar de que ciertas normativas de carácter tributario puedan constituir una restricción a la libertad de establecimiento, hecho que el Tribunal en ningún momento ha negado, pueden considerarse respetuosas con la normativa europea si, en sí mismas, ofrecen formas alternativas de cumplimiento que busquen la menor lesividad posible hacia las libertades del mercado interior, consiguiendo que se dé el equilibrio comentado anteriormente.

En cuanto a las medidas para combatir la evasión fiscal, también se ha evidenciado la importancia de lograr un equilibrio entre las libertades del mercado interior y la capacidad tributaria de los Estados, ya que pueden surgir limitaciones al derecho de establecimiento. En el contexto de la lucha contra la evasión fiscal, estas restricciones deben estar justificadas por razones de interés público, y debe quedar claro en todo momento que el propósito de estas normas es precisamente combatir la evasión fiscal, de ahí que la jurisprudencia especifique la idea de que las medidas tributarias de los Estados miembros estarían justificadas si se dirigen a evitar “montajes puramente artificiales”.

En referencia a las ayudas estatales, el propio TJUE tiene, a diferencia del resto de apartados, unos parámetros de regulación previstos en el TFUE y en las normas de Derecho derivado complementarias. Por tanto, en el momento en que la ayuda estatal se manifiesta mediante una medida de carácter tributario/fiscal, estos parámetros serán a los que el poder tributario deberá ajustarse en materia regulatoria. Para que no se considere contraria a los Tratados, la

ayuda deberá haberse concedido por razones de interés general, respetando además las condiciones de procedimiento establecidas. Y, además, como se ha comentado anteriormente, independientemente del origen de la ayuda, ya sea del mismo Estado o de alguna de sus administraciones, será el Estado quién responderá ante la Unión por ello. Adicionalmente, la medida tributaria estatal, independientemente de su consideración como “ayuda estatal” en el sentido del art. 107 TFUE, podría resultar contraria a la libertad de establecimiento, en la medida que supusiera una restricción injustificada a la misma.

Los Estados, en el ejercicio de su capacidad regulatoria de tributos deberán actuar dentro de las pautas que va marcando el TJUE a través de su jurisprudencia. En este sentido, se identifican tres pautas: no son posibles los impuestos de salida que graven de manera inmediata el traslado de sede a otro Estado miembro sin ofrecer alternativas de pago, la lucha contra la evasión fiscal no es un argumento definitivo para establecer medidas tributarias, pues habrá que examinar la normativa establecida caso por caso y sus efectos, y las ayudas de estado de carácter fiscal que se concedan deberán ceñirse en todo momento a los parámetros previstos en el TFUE.

Una vez realizado el análisis jurisprudencial, es oportuno mostrar una reflexión al respecto. Por un lado, si se diera un acuerdo entre todos los Estados miembros para ceder sus competencias en favor de la Unión en materia de tributación directa, se conseguiría fortalecer en gran medida a la propia UE como organización, sin olvidar que el mercado interior se consolidaría a nivel competencial, tanto interno como externo. Sin embargo, dada la situación política actual, no se concibe que este acuerdo se pueda dar en un futuro, pues la competencia para tributar en materia directa es de demasiada relevancia para los Estados como para que se dé una cesión completa de competencias tributarias.

4. Bibliografía

Alvarez-Arias, O. (2021). *El impuesto de salida de las personas jurídicas en la ley de impuesto sobre sociedades española*. Dereito: Revista xurídica Da Universidade De Santiago De Compostela, 30(2).

Arenas García, R. (2017), “*Libertad de establecimiento de personas físicas y jurídicas en la UE: razones para una diferencia*”, *Libertad de establecimiento y Derecho europeo de sociedades. Cuestiones fiscales, mercantiles e internacionales*, Atelier, Barcelona.

- Atienza Jiménez, C. (2017). *El Exit Tax de las personas jurídicas: el traslado de residencia en el marco de la Unión Europea*. Trabajo final de Grado. Universitat Pompeu Fabra.
- Gardeñes Santiago, M. (2012), “*La libertad de establecimiento en la Unión Europea tras veinte años de mercado interior*”, Revista Aranzadi de Unión Europea. Thomson Reuters Aranzadi.
- Palao Taboada, C. (2006). *Transparencia fiscal internacional y derecho europeo: conclusiones del AG en el asunto Cadbury Schweppes*. Estudios financieros. Revista decontabilidad y tributación. Comentarios, casos prácticos Núm. 280.
- Smit, D. (2011). *El caso National Grid Indus: ¿una victoria pírrica?*. Estudios Tributarios Europeos, 3(1).
- Tajadura Tejada, J. (2014). “*Legislador negativo*”. Diccionario de Derecho Procesal Constitucional y Convencional. Universidad Nacional Autónoma de México.

5. Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

- Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de julio de 1998, Caso Imperial Chemical Industries c. Kenneth Hall Colmer, C-264/96, EU:C:1998:370
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 12 de septiembre de 2006, Caso Cadbury Schweppes c. Commissioners of Inland Revenue, C-196/04, EU:C:2006:544
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 14 de diciembre de 2006, Caso Comisión/España, Asuntos acumulados C-485/03 a C-490/03, EU:C:2006:777
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 18 de enero de 2007, Caso Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 17 de enero de 2008, Caso Lammers & Van Cleeff NV c. Belgische Staat, C-105/07, EU:C:2008:24
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 13 de marzo de 2008, Caso Comisión/España, C-248/06, EU:C:2008:161
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 29 de noviembre de 2011, Caso National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 6 de septiembre de 2012, Caso Comisión/Portugal, C-38/10, EU:C:2012:521

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 25 de abril de 2013, Caso Comisión/España, C-64/11, EU:C:2013:264

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de mayo de 2015, Caso Verder LabTech c. Finanzamt Hilden, C-657/13, EU:C:2015:331

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de septiembre de 2016, Caso Masco Denmark y Damixa, C-593/14, EU:C:2016:984

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de abril de 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de abril de 2018, ANGED, Asuntos acumulados C-234/16 y C-235/16, EU:C:2018:281

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de abril de 2018, ANGED, Asuntos acumulados C-236/16 y C-237/16, EU:C:2018:291

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 22 de septiembre de 2022, Caso W C-538/20, EU:C:2022:717