

LIBERTADES COMUNITARIAS Y DERECHO TRIBUTARIO

Monográfico

Nueva Fiscalidad

 Dykinson, S.L.

La Editorial Dykinson, a los efectos previstos en el artículo 32.1 párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

© Copyright by
Editorial DYKINSON, S.L. Meléndez Valdés, 61 - 28015 Madrid
Teléfono (+34) 91 544 28 46 - (+34) 91 544 28 69
e-mail: info@dykinson.com
<http://www.dykinson.es>
<http://www.dykinson.com>

Impreso por:
Copias Centro

ISBN: 978-84-1170-512-7
DOI: 10.14679/2173
ISSN: 1696-0173
Depósito Legal: M-32335-2012
ISBN electrónico: 978-84-1170-613-1

Sobre la actividad reciente, en materia tributaria, del TJUE en relación con las libertades comunitarias

DOI: 10.14679/2174

Sumario. 1. Introducción. 2. Sentencias y autos de 2023. 3. Asuntos pendientes.

1. INTRODUCCIÓN

Principalmente el Tribunal de Justicia de la Unión europea ("TJUE") conoce de los procedimientos relativos a peticiones de decisión jurisprudencial, pero no son los únicos, también entiende, entre otros, de recursos directos dirigidos a declarar el incumplimiento del Derecho de la Unión por un Estado miembro "recurso por incumplimiento".

Por ceñirnos a tiempos recientes, según el Informe Anual de 2022, durante el pasado año se incoaron 546 procedimientos prejudiciales, procediendo de España 41 de ellos. Asimismo, se incoaron 35 recursos por incumplimiento y 2 por "doble incumplimiento" (sobre la base del artículo 260 TFUE, apartado 2). Muchos de esos asuntos abordan la fiscalidad, precisamente, el bloque de materias que, junto con las libertades comunitarias, conecta los 8 estudios que conforman este monográfico, que ocupa, cada vez más, uno de los lugares predominantes en la actividad del Tribunal de Justicia.

Un rasgo propio del año 2022 es el referido al elevado número de asuntos concluidos por las Salas de tres jueces, que representaron más del 50 % del total de los asuntos concluidos por el Tribunal de Justicia, frente al 36 % de los asuntos concluidos por las Salas de cinco jueces. Otra característica del funcionamiento del Tribunal en ese año es que, pese a que ha habido más asuntos que han concluido por medio de auto, la duración media de tramitación se ha incrementado en los recursos directos y, sobre todo, en las remisiones de peticiones jurisprudenciales. Ello es motivo de preocupación para el Tribunal, puesto que, si bien es cierto que ese aumento obedece a la creciente complejidad de los asuntos sometidos al Tribunal de Justicia, que exigen un examen cada vez más profundo de las cuestiones planteadas por los órganos jurisdiccionales nacionales, en última instancia no puede desconocerse que a la duración del procedimiento comunitario se ha de añadir la del procedimiento nacional, con lo cual la solución se demora.

Señala el Presidente del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Koen Lenaerts, en dicho Informe Anual que el Tribunal, con fecha 30 de noviembre de 2022, ha dirigido al legislador de la Unión una petición de modificación del Protocolo (n.º 3) sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con el objetivo de mantener su capacidad para dictar resoluciones de calidad en un plazo razonable, pero también concentrarse más en su función primordial de órgano jurisdiccional constitucional y supremo de la Unión.

En ese sentido, “una de las peticiones de modificación se concreta, al amparo de lo previsto en el artículo 256 TFUE, apartado 3, en transferir al Tribunal General la competencia para pronunciarse con carácter prejudicial en ámbitos claramente delimitados, que rara vez plantean cuestiones de principio, que cuentan con una sólida base jurisprudencial del Tribunal de Justicia y que, además, representan un número de asuntos lo suficientemente elevado como para que la transferencia propuesta surta un efecto real sobre la carga de trabajo: el sistema común del IVA, los impuestos especiales, el código aduanero y la clasificación arancelaria de las mercancías en la nomenclatura combinada, la compensación y la asistencia a los pasajeros y el régimen par el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero”.

Precisa la petición que la competencia prejudicial del Tribunal General en un asunto se entendería sin perjuicio de su facultad de remitir el asunto al Tribunal de Justicia si considera que este requiere una resolución de principio que pueda afectar a la unidad o a la coherencia del Derecho de la Unión. Aclara que el Tribunal de Justicia dispondría, asimismo, de la posibilidad de reexaminar, con carácter excepcional, la resolución del Tribunal General en caso de riesgo grave de que se vulneren dicha unidad o coherencia.

En el supuesto de que prosperara dicha petición el Tribunal General vería incrementada su importancia en temas que tienen que ver con la fiscalidad. Esta, con el paso del tiempo, ya ha alcanzado cotas muy relevantes al socaire del derecho de la competencia, concretamente, con ocasión del análisis de las ayudas de estado. A título meramente ejemplificativo, en el apartado del Informe Anual 2002 relativo al Tribunal General, se destaca, en materia de fiscalidad y ayudas de estado, la sentencia Fiat Chrysler Finance Europea/Comisión e Irlanda/Comisión de 8 de noviembre, (asuntos acumulados C-885/19 P y C-898/19 P) relativo a las decisiones fiscales anticipadas adoptadas, a petición de las empresas, por la Administración tributaria de algunos Estados miembros, que determinan, de antemano, el impuesto al que estarán sujetas a dichas empresas. Ya en 2023 destacamos nosotros la sentencia de 2 de febrero de 2023 relativa al régimen fiscal español aplicable a determinados acuerdos de arrendamiento financiero para la adquisición de buques (sistema español de arrendamiento fiscal), España/Comisión, asuntos acumulados C649/20 P, C658/20 P y C662/20 P.

El de las ayudas de estado no parecía en, principio, un ámbito propicio para confrontar las normativas nacionales sobre fiscalidad con el Derecho de la Unión europea, pero lo cierto es que, con el paso del tiempo, ha adquiri-

do rango de normalidad que tales normativas se analicen desde ese prisma comunitario. Otro tanto ha sucedido con las libertades comunitarias (libre circulación de trabajadores, libre prestación de servicios...), pues tampoco parecía que los modestos objetivos iniciales en materia de fiscalidad directa se acabarían convirtiendo en pilares muy significativos del entramado jurídico de la Unión europea.

La potenciación de la importancia de la fiscalidad, tanto en el seno de las ayudas de estado como en el de las libertades comunitarias, se ha debido, en gran medida, al Tribunal de Justicia.

En virtud del artículo 99 de su Reglamento de Procedimiento, el Tribunal de Justicia, cuando la respuesta a una cuestión prejudicial pueda deducirse claramente de la jurisprudencia o cuando la respuesta a tal cuestión no deje lugar a duda razonable, puede decidir en cualquier momento, a propuesta del Juez ponente, oído el Abogado General, resolver mediante auto motivado.

Pues bien, en relación con la materia de este monográfico, interesa recordar algunos autos, concretamente tres, que tiene por objeto tres cuestiones prejudiciales planteadas por órganos jurisdiccionales portugueses:

1. Auto del Tribunal de Justicia (Sala Sexta) de 21 de enero de 2020, Canadá, C-613/18, que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Tributario de Lisboa, el 28 de septiembre de 2018.

El Estado de Canadá representado por el Consejo de Inversión del Plan de Pensiones de Canadá (Canada Pension Plan Investment Board), ha interpuesto un recurso contencioso administrativo contra la desestimación del recurso de reposición presentado en relación con las retenciones en la fuente practicadas por la administración tributaria sobre los dividendos distribuidos en 2009 por cuatro sociedades portuguesas, en relación con las acciones de su propiedad. Importa precisar que las inversiones que realiza el Estado de Canadá se gestionan a través de un organismo autónomo, el indicado Canada Pension Plan, que se encarga de administrar los fondos de pensiones cuya gestión le ha sido atribuida en virtud de la Ley del Plan de Pensiones de Canadá. El Consejo de Inversión del Plan de Pensiones de Canadá reside en dicho Estado a los efectos de los convenios fiscales suscritos por este. El Consejo de Inversión del Plan de Pensiones de Canadá no realiza, a título principal, una actividad comercial, industrial o agrícola. A consecuencia de las inversiones que había realizado en Portugal durante el año 2009 a través de su Fondo de Reserva General, el Consejo de Inversión del Plan de Pensiones de Canadá percibió dividendos de cuatro empresas portuguesas sobre cuyo importe total se le practicó una retención en la fuente, con carácter definitivo, a un tipo del 20 %. El Estado canadiense considera que, conforme al régimen fiscal que le resulta aplicable al Estado portugués, con el que debe ser tratado en pie de igualdad, la retención en la fuente debería haberse practicado únicamente sobre el 50 % de los dividendos percibidos. Aduce que, al dispensársele un trato fiscal distinto del que se aplica al Estado portugués, se han vulnerado las disposiciones del TFUE relativas a la prohibición de discriminación y a la libre circulación de capitales. Arguye que el

criterio de la residencia puede justificar la tributación, pero no que el gravamen que deba soportar sea superior ni que se le discrimine frente al Estado portugués, con el que debería equipararse a todos los efectos y que, por esa razón, considera que el Código del impuesto sobre sociedades portugués infringe el TFUE, en particular, el principio de libre circulación de capitales, que debe aplicarse, asimismo, a las relaciones entre una entidad residente en un Estado miembro y una entidad residente en un tercer país.

El TJUE concluyó que “los artículos 63 TFUE y 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual los dividendos distribuidos por una sociedad residente están sujetos a un impuesto cuyo tipo efectivo es mayor cuando los percibe una persona jurídica residente en un país tercero, que no ejerce, con carácter principal, actividades comerciales, industriales o agrícolas que cuando los percibe una persona jurídica residente en dicho Estado miembro. Solo se impone la conclusión contraria si la aplicación del Convenio fiscal entre Canadá y la República Portuguesa, firmado el 14 de junio de 1999, para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre sociedades, permite neutralizar los efectos de la diferencia de trato que crea la normativa de dicho Estado miembro, circunstancia que incumbe comprobar al órgano jurisdiccional remitente”.

2. Auto del Tribunal de Justicia (Sala Octava) de 13 de diciembre de 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira, C-647/20, cuyo objeto es la petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Arbitral Tributario (Portugal) el 1 de diciembre de 2020.

El Tribunal concluyó que “El artículo 63 TFUE y el artículo 65 TFUE, apartado 1, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro relativa al impuesto sobre la renta de las personas físicas, que somete las plusvalías resultantes de la venta de bienes inmuebles situados en ese Estado miembro por un residente de un país tercero, a una carga fiscal superior a la que se aplicaría, en este mismo tipo de operación, a las plusvalías obtenidas por un residente de dicho Estado miembro”.

3. Auto del Tribunal de Justicia (Sala Sexta) de 1 de septiembre de 2022, Pharol, C-67/22, cuyo objeto es la petición de decisión prejudicial planteada por el Supremo Tribunal Administrativo de Portugal, el 2 de febrero de 2022.

Pharol es la sociedad de cartera del Grupo PT Ventures SGPS, que formaba parte del grupo PT. Recibió, en 2005, dividendos distribuidos por Unitel, sociedad domiciliada en Luanda (Angola), de la que poseía el 25% del capital social. Unitel estaba sujeta en Angola al régimen general de tributación en materia de impuesto industrial. Para determinar la base imponible de PT Ventures SGPS correspondiente al ejercicio fiscal de 2005, se consideró como beneficio el importe correspondiente a los dividendos distribuidos por Unitel. En efecto, PT Ventures SGPS no había deducido de sus beneficios imponibles los dividendos distribuidos por Unitel, de conformidad con el Código del Impuesto sobre sociedades (epígrafe eliminación de la doble imposición económica de los beneficios dis-

tribuidos) y el Estatuto de los Beneficios Fiscales. Los dividendos repartidos por Unitel contribuyeron así a la determinación de la base imponible consolidada del grupo PT, declarada por Pharol en relación con el ejercicio 2005 y, por tanto, a la del importe adeudado por ésta, en concepto de impuesto sobre sociedades por ese ejercicio, que pagó a las autoridades fiscales portuguesas con arreglo al sistema de autoliquidación que le resulta aplicable. El 31 de mayo de 2010, Pharol interpuso recurso de revisión, ante las autoridades fiscales, en el que solicitaba, a saber, la anulación del acto de liquidación del impuesto sobre sociedades, relativo al ejercicio 2005, y la correlativa devolución de la cantidad que consideró indebidamente pagada, en concepto de este impuesto, por entender que la imposibilidad de deducir los dividendos distribuidos por Unitel de su base imponible era contraria al artículo 63 TFUE. Desestimada dicha pretensión, Pharol interpuso recurso ante el Tribunal Tributario de Lisboa, que también fue desestimado.

El Tribunal concluyó: “Los artículos 63 TFUE y 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que persigue eliminar la doble imposición económica de los dividendos, en virtud de la cual una sociedad residente del Estado miembro de que se trate puede deducir de su beneficio imponible los dividendos que le haya distribuido otra sociedad residente, pero no puede deducir los dividendos distribuidos por una sociedad domiciliada en un tercer país, debido a que este no está vinculado con el Estado miembro de imposición por ninguna obligación convencional de comunicación de información fiscal, cuando tal deducción esté sometida al requisito relativo a la sujeción al impuesto de la sociedad distribuidora en ese tercer país y, como consecuencia de que dicho tercer país no tiene obligación convencional alguna de suministrar información, resulte imposible obtener tal información de ese país. Los Estados miembros no están obligados a conceder a los contribuyentes la posibilidad de presentar, ellos mismos, las pruebas que demuestren que se cumplen los requisitos necesarios para obtener tal deducción cuando, por no existir obligación convencional, dicho Estado miembro no puede verificar la veracidad de tales pruebas”.

2. SENTENCIAS Y AUTOS DE 2023

En lo que va de 2023 también se han producido importantes pronunciamientos. Daremos cuenta en primer lugar de cuatro sentencias y un auto del Tribunal de Justicia. Después nos referiremos a varios asuntos pendientes, dos de ellos son recursos por incumplimiento y nueve son cuestiones prejudiciales.

1. La STJUE (Sala Tercera) de 16 de febrero de 2023, Gallaher, (C707/20), tiene por objeto una petición de decisión prejudicial recibida el 30 de diciembre de 2020 en el Tribunal de Justicia, planteada por el Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios y de los Mercados Regulados) del Reino Unido.

La petición se presentó en el marco de un litigio entre Gallaher Limited, una sociedad con residencia fiscal en el Reino Unido, y la Administración Tributaria y Aduanera del Reino Unido, respecto a la sujeción de Gallaher Limited a una obligación tributaria, sin derecho a diferir el pago del impuesto, por dos operaciones de cesión de activos a sociedades que no tienen su residencia fiscal en el Reino Unido, integrantes del mismo grupo de sociedades que Gallaher Limited.

La procedencia del análisis realizado por el TJUE deriva del Acuerdo sobre la retirada del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte de la Unión Europea y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (DO 2020, L 29, p. 7; fue aprobado mediante la Decisión (UE) 2020/135 del Consejo, de 30 de enero de 2020 (DO 2020, L 29, p. 1) puesto que en el mismo se establece que el TJUE continuará siendo competente para pronunciarse sobre las peticiones de decisión prejudicial presentadas por los órganos jurisdiccionales del Reino Unido antes del final del período transitorio, que concluyó el 31 de diciembre de 2020 (salvo disposición en contrario prevista en el mismo Acuerdo).

El TJUE concluyó, en primer lugar, que una normativa nacional, como las normas sobre transmisiones intragrupo, que únicamente se aplica a los grupos de sociedades, está comprendida de manera preponderante en el ámbito de aplicación del artículo 49 TFUE, que garantiza la libertad de establecimiento, sin que sea necesario examinarla a la luz de la libre circulación de capitales garantizada por el artículo 63 TFUE. En segundo lugar, tras esa primera declaración afirmó: de una parte que "el artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que una normativa nacional que grava de forma inmediata una cesión de activos efectuada por una sociedad que tenga su residencia fiscal en un Estado miembro a una sociedad hermana que tenga su residencia fiscal en un país tercero y que no ejerza una actividad mercantil en ese Estado miembro a través de un establecimiento permanente, cuando las dos sociedades sean filiales participadas al 100 % por una sociedad matriz común que tenga su residencia fiscal en otro Estado miembro, no constituye una restricción a la libertad de establecimiento, en el sentido del artículo 49 TFUE, de esa sociedad matriz, en unas circunstancias en las que tal cesión sería neutra desde el punto de vista fiscal si la sociedad hermana también tuviera su residencia fiscal en el primer Estado miembro o ejerciera en él una actividad a través de un establecimiento permanente", y de otra que "el artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que una restricción del derecho a la libertad de establecimiento resultante de la diferencia de tratamiento entre las cesiones nacionales y transfronterizas de activos efectuadas a título oneroso en el seno de un grupo de sociedades en virtud de una normativa nacional que grave de forma inmediata una cesión de activos efectuada por una sociedad con residencia fiscal en un Estado miembro, en principio, puede estar justificada por la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, sin que sea necesario prever la posibilidad de diferir el pago del impuesto para garantizar la proporcionalidad de esa restricción, cuando el sujeto pasivo de que se trate

haya obtenido, como contraprestación de la cesión de activos, un importe equivalente al pleno valor de mercado de los activos”.

2. La STJUE (Sala Primera) de 27 de abril de 2023, L Fund, (C537/20), tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de lo Tributario de Alemania, mediante resolución recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de octubre de 2020.

L Fund, es un fondo de inversión inmobiliaria constituido, con arreglo al Derecho luxemburgués, como fondo de inversión especializado. En Alemania no están situados ni su domicilio social ni su sede de dirección. L Fund es un fondo de tipo cerrado, que solo tiene dos inversores institucionales. Ni el domicilio social ni la sede de dirección de dichos inversores están situados en Alemania. Conforme al Derecho luxemburgués, en su condición de fondo de inversión especializado, L Fund no está sujeto a impuestos en Luxemburgo, salvo por lo que respecta al impuesto que grava la concentración de capital en las sociedades civiles y mercantiles, así como al impuesto de suscripción previsto en la Ley relativa a los fondos de inversión especializados. De acuerdo con ese Derecho, los dividendos distribuidos por L Fund no son objeto de retención en la fuente en Luxemburgo y los inversores no residentes no tributan por su obtención. Durante los ejercicios controvertidos, L Fund percibió rentas procedentes del arrendamiento de sus bienes inmuebles situados en Alemania y asimismo de la venta de algunos de ellos.

La controversia gira en torno a la diferencia de trato entre fondos residentes y fondos no residentes, que se traduce en la aplicación de una exención únicamente a los fondos residentes. El TJUE declaró que el artículo 63 relativo a la libre circulación de capitales “debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que establece la sujeción al impuesto sobre sociedades por obligación real de los fondos de inversión inmobiliaria especializados no residentes por las rentas inmobiliarias que perciban en el territorio de ese Estado miembro, mientras que los fondos de inversión inmobiliaria especializados residentes están exentos del citado impuesto”.

3. La STJUE (Sala Primera) de 11 de mayo de 2023, Manitou BF y Bricolage Investissement France, (C407/22) y C408/22). Los asuntos, acumulados, tienen por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas por el Consejo de Estado de Francia, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, recibidas en el Tribunal de Justicia el 20 de junio de 2022.

Se refieren a la devolución a dichas sociedades de una parte del impuesto sobre sociedades y de las contribuciones adicionales a dicho impuesto pagadas en relación con la parte proporcional de gastos y cargas integrada en sus resultados por los dividendos percibidos de sus filiales establecidas en Estados miembros distintos de Francia.

La declaración del Tribunal de Justicia es la siguiente: El artículo 49 TFUE relativo a la libertad de establecimiento “debe interpretarse en el sentido de que se opone

Sobre la actividad reciente, en materia tributaria, del TJUE en relación con las libertades comunitarias
(Isaac Merino Jara)

a una normativa de un Estado miembro relativa a un régimen de consolidación fiscal en virtud de la cual

- una sociedad matriz residente que haya optado por una consolidación fiscal con sociedades residentes puede beneficiarse de la neutralización de la integración de una parte proporcional de los gastos y cargas fijados de forma uniforme en el 5 % del importe neto de los dividendos percibidos por ella de sus filiales situadas en otros Estados miembros que, si hubiesen sido residentes, habrían tenido derecho objetivamente a que se les aplicara, opcionalmente, el régimen de consolidación fiscal,
- mientras que se deniega dicha neutralización a una sociedad matriz residente que no haya optado por dicha consolidación fiscal a pesar de la existencia de vínculos de capital con otras sociedades residentes que lo permiten”.

4. La STJUE (Sala Sexta) de 22 de junio de 2023, H Lebensversicherung, C258/2, tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, por el Tribunal Supremo de lo Tributario de Alemania, mediante resolución recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de abril de 2022.

Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre H Lebensversicherung y la Administración Tributaria de Hannover Norte, en relación con el cálculo de la base imponible del impuesto sobre actividades económicas, base que está constituida por el beneficio de explotación.

La declaración del Tribunal de Justicia es la que sigue: el artículo 63 TFUE referido a la libre circulación de capitales no se opone a la normativa de un Estado miembro según la cual, al calcular la base imponible del impuesto sobre actividades económicas de una sociedad, los dividendos procedentes de participaciones inferiores al 10 % en el capital de sociedades de capital no residentes se integran en la base imponible si, y en la medida en que, tales dividendos se han excluido de esta en una fase anterior del cálculo, mientras que los dividendos procedentes de participaciones comparables en sociedades de capital residentes se integran desde el principio en dicha base imponible, sin ser excluidos de esta ni, por tanto, ser integrados posteriormente en ella.

5. Auto del Tribunal de Justicia (Sala Sexta) de 27 de marzo de 2023, Belgische Staat, C-34/22, cuyo objeto es la petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal de Primera Instancia del Oeste de Flandes, división Gante (Bélgica) el 17 de enero de 2022.

VN, contribuyente sujeto al Impuesto sobre la renta de las personas físicas en Bélgica, percibió intereses sobre un depósito de ahorro en una entidad de crédito holandesa. Incluyó estos ingresos en sus declaraciones fiscales, que fueron presentadas en plazo ante las autoridades fiscales belgas. El 28 de abril de 2020 se le notificó a VN la rectificación de dichas declaraciones. La discrepancia versa sobre si los intereses percibidos VN por su depósito de ahorro holadés deberían haber estado exentos, en virtud de lo dispuesto en el Código del Impuesto sobre la Renta.

Sobre la actividad reciente, en materia tributaria, del TJUE en relación con las libertades comunitarias
(Isaac Merino Jara)

El texto de la cuestión prejudicial es el siguiente, “¿Infringe el Código del Impuesto sobre la Renta lo dispuesto en los artículos 56 y 63 TFUE, así como en los artículos 36 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, habida cuenta de que la disposición controvertida, aunque se aplica sin distinción alguna a los proveedores de servicios nacionales y extranjeros, no solo exige que se cumplan requisitos análogos a los recogidos en el Real Decreto por el que se desarrolla el Código del Impuesto sobre la Renta), que son de facto específicos del mercado belga, sino que también exige primeramente que requisitos análogos de este tipo sean establecidos por las autoridades públicas del Estado miembro del EEE en cuestión, lo que va más allá de la sujeción a la supervisión prudencial local y de la inclusión en el sistema de garantía de depósitos de conformidad con la Directiva 94/19/CE, de 30 de mayo de 1994, y supone, en consecuencia, para los proveedores de servicios extranjeros un grave obstáculo a la hora de prestar sus servicios en Bélgica?

El Tribunal concluyó que “el artículo 56 TFUE y el artículo 36 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que establece un régimen de exención fiscal que, pese a aplicarse indistintamente a la remuneración correspondiente a los depósitos de ahorro en entidades de crédito nacionales y extranjeras, supedita la exención de los rendimientos de los depósitos de ahorro en entidades de crédito establecidas en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo al cumplimiento de requisitos que deben ser análogos a los que figuran en esa normativa nacional y que, *de facto*, son propios del mercado nacional”.

3. ASUNTOS PENDIENTES

Concluido el repaso de las sentencias y el auto recaídos, damos paso a los dos recursos por incumplimiento pendientes. Las partes de ambos son las mismas, la Comisión y el Reino de los Países Bajos. Ambos se refieren a la tributación de las pensiones, concretamente a la transferencia del capital acumulado para la jubilación.

1. En el recurso interpuesto el 3 de junio de 2022, (Asunto C-360/22), la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que:

Declare que mediante la adopción y el mantenimiento en vigor del artículo 85, apartado primero, letra b), y del artículo 87, apartado segundo, letra f), de la Ley de Pensiones, en relación con el artículo 19b, apartado segundo, de la Ley del impuesto sobre las rentas de trabajo, el Reino de los Países Bajos ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 45, 56 y 63 TFUE y los artículos 28, 36 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

La Comisión estima que el “régimen legal neerlandés relativo a la transferencia del capital para la jubilación acumulado en lo que se conoce como el «segundo pilar», la pensión complementaria a través del empresario, no es compatible con

Sobre la actividad reciente, en materia tributaria, del TJUE en relación con las libertades comunitarias
(Isaac Merino Jara)

la libre circulación de trabajadores, servicios y capitales, puesto que en una situación transfronteriza solo es posible transferir el capital para la jubilación al extranjero sin tributar si todas las posibilidades de recompra de la pensión en forma de capital son las mismas o más limitadas que las existentes en los Países Bajos. En determinados Estados miembros, una pensión puede ser total o parcialmente recomprada en forma de pago único, de modo que los trabajadores móviles que transfieran el capital para la jubilación a uno de esos Estados estarán sujetos a tributación”.

2. El otro recurso por incumplimiento es el interpuesto el 8 de julio de 2022, (Asunto C-459/22). Como se ha dicho, aborda una materia similar.

En este caso la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que:

Declare que, al adoptar y mantener los requisitos relativos a la transferencia del capital para la jubilación previstos en los artículos 19a, apartado 1, letra d), y 19b, apartados 1 y 2, de la Ley del impuesto sobre las rentas de trabajo de 1964, en el artículo 40c de la Decreto de desarrollo de la Ley sobre la recaudación tributaria, en el artículo 10d, apartado 3, del Decreto de desarrollo de la Ley del impuesto sobre las rentas de trabajo de 1965 y en el anexo IV del Decreto DGB2012/7010M sobre los aspectos internacionales de las pensiones, el Reino de los Países Bajos ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 45 TFUE, 56 TFUE y 63 TFUE.

En esta oportunidad, la Comisión también estima que el régimen legal neerlandés relativo a los requisitos para la transferencia del capital para la jubilación acumulado en el denominado «segundo pilar», la pensión complementaria constituida por el empresario es incompatible con la libre circulación de los trabajadores, la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales. Precisa esta vez que, “aunque esos requisitos se apliquen a las trasferencias nacionales y extranjeras, las entidades gestoras de pensiones nacionales pueden cumplirlos más fácilmente que las entidades gestoras de pensiones extranjeras que deseen ofrecer servicios de pensiones en su propio Estado miembro de establecimiento a trabajadores que estén empleados en él y que hayan constituido anteriormente un capital para la jubilación en los Países Bajos. Si no se cumplen los requisitos establecidos en el régimen legal, el capital para la jubilación constituido en los Países Bajos estará sujeto al impuesto”.

En relación con las cuestiones prejudiciales pendientes comenzamos diciendo que no todas ellas están a la misma altura, procedimentalmente hablando.

En efecto, de tres de ellas ya se conocen las Conclusiones del Abogado General.

1. Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Arbitral Tributario de Portugal el 24 de mayo de 2022, Cofidis, C-340/22. Aunque las cuestiones presentadas eran dos, las conclusiones del Abogado General se refieren únicamente a la segunda cuestión prejudicial porque así se lo ha pedido el TJUE, siendo su tenor el siguiente:

“¿Se opone la libertad de establecimiento consagrada en el artículo 49 TFUE a una normativa nacional, como la recogida en el régimen nacional portugués del tributo

Sobre la actividad reciente, en materia tributaria, del TJUE en relación con las libertades comunitarias
(Isaac Merino Jara)

adicional de solidaridad sobre el sector bancario, que permite deducir del pasivo determinado y aprobado ciertos elementos del pasivo que computan a efectos del cálculo de los fondos propios de nivel 1 y de los fondos propios de nivel 2, de conformidad con lo dispuesto en la parte II del Reglamento (UE) n.º 575/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los requisitos prudenciales de las entidades de crédito y las empresas de inversión, y por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 648/2012, teniendo en cuenta las disposiciones transitorias previstas en la parte IX de dicho Reglamento, que solo pueden ser emitidos por entidades con personalidad jurídica, es decir, que no pueden ser emitidos por sucursales de entidades de crédito no residentes?”.

Pues bien, el Abogado General Sr. Priit Pikamäe señala en sus conclusiones, presentadas el 13 de julio de 2023:

“La libertad de establecimiento consagrada en el artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que “se opone a una normativa nacional que solo permite a las entidades de crédito residentes y a las filiales de entidades de crédito no residentes, dotadas de personalidad jurídica, excluyendo en consecuencia a las sucursales de entidades de crédito no residentes, que carecen de personalidad jurídica, deducir sus fondos propios, así como los instrumentos de deuda asimilables, de la base imponible de un impuesto que grava el pasivo de estas entidades”.

2. Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal de lo Tributario de Colonia, el 9 de noviembre de 2021, BA (Successions - Politique sociale de logement dans l'Union), C-670/21.

La petición tiene por objeto confrontar el derecho de la Unión Europea con la legislación alemana del Impuesto sobre Sucesiones que computa un bien inmueble situado en un país tercero por su valor íntegro y un bien inmueble situado en territorio nacional, en un Estado miembro de la Unión europea o en un Estado del Espacio Económico Europeo solo por el 90 % de su valor, con los artículos 63 TFUE y ss.

La cuestión prejudicial tiene el siguiente texto:

“¿Deben interpretarse los artículos 63 TFUE, apartado 1, 64 TFUE y 65 TFUE en el sentido de que se oponen a una normativa nacional de un Estado miembro en materia de recaudación del impuesto sobre sucesiones que, a efectos del cálculo del impuesto, establece que un terreno edificado perteneciente a un patrimonio privado, situado en un país tercero (en este caso, Canadá) y que se arrienda con fines residenciales, se computa por su valor íntegro, mientras que un bien inmueble perteneciente a un patrimonio privado, situado en el territorio nacional, en un Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado del Espacio Económico Europeo igualmente arrendado con fines residenciales, solo se computa por el 90 % de su valor a efectos de calcular el impuesto sobre sucesiones?”.

Las conclusiones del Abogado general Sr. Anthony Michael Collins presentadas el 9 de febrero de 2023 son las siguientes:

«El artículo 63 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que:

— no se opone a una normativa nacional que, a efectos del cálculo del impuesto sobre sucesiones, trata de manera más favorable el valor de los bienes inmuebles arrendados con fines residenciales en un Estado miembro o en un Estado del Espacio Económico Europeo que el de los bienes situados en un tercer país destinados al mismo uso,

Sobre la actividad reciente, en materia tributaria, del TJUE en relación con las libertades comunitarias
(Isaac Merino Jara)

con el fin de fomentar la disponibilidad de viviendas de alquiler asequible en la Unión Europea y en el Espacio Económico Europeo, siempre y cuando la normativa nacional sea adecuada para alcanzar el objetivo perseguido y no existan medidas menos restrictivas pero igual de eficaces para lograr dicho objetivo;

— se opone a una normativa nacional que, a efectos del cálculo del impuesto sobre sucesiones, trata de manera más favorable el valor de los bienes inmuebles arrendados con fines residenciales en un Estado miembro o en un Estado del Espacio Económico Europeo que el de los bienes situados en un tercer país destinados al mismo uso, con el fin de garantizar la efectividad del control tributario, en caso de que exista un marco jurídico para el intercambio de la información pertinente entre las autoridades fiscales competentes.»

3. Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de lo Tributario de Alemania el 6 de enero de 2022, Finanzamt G (Projets d'aide au développement), C-15/22.

El objeto de la petición es examinar la compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea de la práctica administrativa nacional consistente en renunciar tributación del salario correspondiente a una actividad en el ámbito de la ayuda al desarrollo, siempre que la actividad se financie con fondos públicos alemanes, en cambio se somete a tributación el salario de una actividad idéntica financiada con fondos de la Unión.

El texto de la cuestión prejudicial es el siguiente:

“¿Deben interpretarse el artículo 4, apartado 3, del Tratado de la Unión Europea y el artículo 208 en relación con el artículo 210 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en el sentido de que se oponen a la práctica administrativa de un Estado miembro que no reconoce ninguna exención tributaria en los casos en que un proyecto de cooperación para el desarrollo sea financiado por el Fondo Europeo de Desarrollo, mientras que, en ciertas condiciones, queda exento de tributación el salario percibido por un trabajador en el marco de una relación laboral actual por una actividad dentro de los programas oficiales alemanes de ayuda al desarrollo relativos a la cooperación técnica o financiera, siempre que estén financiados al menos en un 75 % por algún Ministerio con competencias en cooperación para el desarrollo o por una sociedad privada de ayuda al desarrollo participada por el Estado?”.

Las conclusiones de la Abogada General Sra. Laila Medina presentadas el 9 de febrero de 2023 son las siguientes:

“El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la aplicación de una norma fiscal de un Estado miembro que únicamente establece la exención del impuesto sobre la renta para los salarios percibidos por trabajadores adscritos a actividades de ayuda al desarrollo cuando tales actividades están financiadas al menos en un 75 % con cargo a recursos presupuestarios nacionales, pero que priva a los trabajadores del beneficio de esa exención cuando están adscritos a una actividad de la misma naturaleza que está financiada en la misma proporción con cargo a uno de los FED”.

Y, alternativamente:

“Los artículos 4 TFUE, apartado 4, 208 TFUE, apartado 1, y 210 TFUE, apartado 1, en relación con el principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la aplicación de una norma fiscal

Sobre la actividad reciente, en materia tributaria, del TJUE en relación con las libertades comunitarias
(Isaac Merino Jara)

de un Estado miembro que priva a un trabajador de una exención fiscal por el hecho de estar adscrito a actividades de ayuda al desarrollo financiadas por el FED, toda vez que la imposición por parte de los Estados miembros de la financiación concedida por el FED reduce el importe de la ayuda económica que reciben los destinatarios de los proyectos de ayuda en los terceros países en cuestión y genera obstáculos económicos para esos proyectos”.

Las restantes peticiones de decisiones prejudiciales son las siguientes.

1. La petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Arbitral Tributário de Portugal, el 14 de julio de 2022, Autoridade Tributária e Aduaneira (Plus-values sur cessions de parts, C-472/22).

El objeto de la cuestión es la interpretación del artículo 49 TFUE (derecho de establecimiento), de los artículos 63 TFUE y 65 TFUE (libre circulación de capitales) y del principio de prohibición de prácticas abusivas como principio general del Derecho de la Unión Europea.

El demandante es un ciudadano francés con residencia fiscal en Portugal, que vendió a la sociedad de Derecho francés SAS Prince Vert acciones de la sociedad de Derecho francés Château de La Bourdaisiere (CLB) SaRL. El demandante presentó su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas haciendo constar en ella la venta de participaciones sociales.

Tras la presentación de dicha declaración, la Administración Tributaria notificó al demandante la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente, en la que se procedió a calcular la cuota del impuesto con respecto a la totalidad de la plusvalía resultante de la transmisión de las participaciones sociales en cuestión, sin tener en cuenta la reducción del 50 % que resultaría de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 43, apartado 3, del Código del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El demandante interpuso un recurso en el que solicitaba la declaración de ilegalidad y la consiguiente anulación de la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la medida en que no tiene en cuenta tal reducción.

El objeto de la petición de decisión prejudicial es la interpretación del artículo 49 TFUE (derecho de establecimiento), de los artículos 63 TFUE y 65 TFUE (libre circulación de capitales) y del principio de prohibición de prácticas abusivas como principio general del Derecho de la Unión Europea. Son 11 las cuestiones planteadas. Aprovechamos para indicar que, como se ha destacado en el Informe anual de 2022 del Tribunal de Justicia, Portugal se está mostrando muy activa a la hora de plantear cuestiones prejudiciales.

2. Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de los Países Bajos el 7 de septiembre de 2022, Staatssecretaris van Financiën, Asunto C-585/22.

El procedimiento principal trata sobre el recurso de casación interpuesto por la recurrente ante el Tribunal Supremo de los Países Bajos contra la sentencia del Tribunal de Apelación de Arnhem-Leeuwarden, en la que este declaró esencialmente que la limitación de la deducción de intereses contemplada en el artículo 10a

de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1969 no es contraria a las libertades establecidas en los artículos 49, 56 y 63 TFUE.

La petición de decisión prejudicial versa sobre si el Derecho de la Unión se opone a una normativa nacional en virtud de la cual no es posible deducir los intereses devengados por una deuda contraída por el sujeto pasivo con una entidad asociada con el fin de adquirir o ampliar una participación en el capital de otra entidad, que se convierte así en entidad asociada, cuando se trata de un montaje artificial, con independencia de si la deuda de que se trata se ha contraído en condiciones de plena competencia, y, en caso de respuesta negativa, con independencia de si empresas independientes habrían pactado un tipo de interés más bajo, así como sobre la cuestión de si tiene alguna relevancia al respecto que la entidad de que se trata ya fuera una entidad asociada al sujeto pasivo antes de esa adquisición o ampliación o bien asumiera tal condición solo en un momento posterior.

3. Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal de lo Tributario de Colonia (Alemania) el 4 de octubre de 2022, Finanzamt Köln-Süd, C-627/22.

El litigio se refiere a la liquidación del impuesto sobre la renta del demandante, que es ciudadano alemán y que trabajó como gerente de una empresa con sede en Alemania durante los años controvertidos. De dicha actividad obtuvo ingresos por trabajo por cuenta ajena. Durante los años en litigio tuvo su único domicilio y residencia habitual en Suiza.

En los años en cuestión, el demandante estaba sujeto en Alemania por obligación real, limitada a sus ingresos nacionales. Además de los ingresos por trabajo por cuenta ajena, obtuvo ingresos por el alquiler de dos inmuebles situados en Alemania.

En sus declaraciones del impuesto sobre la renta correspondiente a los años aludidos, el demandante solicitó tributar por el impuesto sobre la renta, alegando que, teniendo presente el Acuerdo sobre la libre circulación entre la Unión y Suiza, era ilegal restringir la tributación rogada a los trabajadores residentes en un Estado miembro de la UE o del EEE.

La Administración tributaria emitió sendas liquidaciones tributarias para los años en conflicto en las que, cuando determinó el impuesto sobre la renta, únicamente tuvo en cuenta los ingresos del demandante procedentes del alquiler, pero no sus ingresos por trabajo por cuenta ajena. Por consiguiente, no se imputaron las retenciones practicadas a cuenta del impuesto sobre la renta alemán, y tampoco se tuvieron en cuenta los gastos necesarios que el demandante hizo valer.

Es objeto del procedimiento principal la legislación nacional del Impuesto sobre la renta que contempla una ventaja fiscal, limitada a los trabajadores domiciliados o con residencia habitual en Alemania o en los Estados de la Unión Europea o del EEE, con exclusión de los trabajadores residentes en Suiza. La controversia gira sobre la compatibilidad de esa medida con el Acuerdo sobre la libre circulación entre la Unión y Suiza.

Sobre la actividad reciente, en materia tributaria, del TJUE en relación con las libertades comunitarias
(Isaac Merino Jara)

4. Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal de Apelación de 'sHertogenbosch de los Países Bajos recibida el 23 de diciembre de 2022, XX, C-782/22.

La recurrente, que es una sociedad establecida en el Reino Unido, suscribe, casi exclusivamente, con grandes aseguradoras institucionales de pensiones del Reino Unido, contratos para la inversión de primas de seguro. La recurrente invirtió en acciones de sociedades establecidas en los Países Bajos, donde pagó un impuesto sobre los dividendos percibidos a un tipo del 15 %.

Los contratos celebrados por la recurrente con las aseguradoras de pensiones reciben la denominación de pólizas «unit-linked». La recurrente percibe, por sus actividades, una remuneración determinada en forma de un porcentaje del valor de las cantidades invertidas.

Habida cuenta de que los pagos están vinculados a las unidades y no a los valores individuales, no son los dividendos concretos los que determinan las obligaciones de la recurrente. Además, la forma en que la recurrente formula sus cuentas anuales determina que un incremento de los dividendos obtenidos no entrañe, directamente, un incremento de las obligaciones. En sus cuentas anuales, valora sus inversiones sobre la base del valor razonable. Los beneficios de las empresas en que se invierte aumentan dicho valor razonable y se recogen directamente en el balance de la recurrente. Los dividendos derivados de dichos beneficios no tienen ningún reflejo, pues, en el resultado del balance de la recurrente. El aumento del importe de las obligaciones frente a los clientes debido al mayor rendimiento de las inversiones se refleja en el balance mediante el correspondiente incremento del valor razonable.

La petición de decisión prejudicial versa sobre la cuestión de si la recurrente tiene derecho, en virtud de la normativa de la Unión, a que se le devuelva el Impuesto sobre los dividendos debido a que no debe quedar sujeta a un gravamen superior que el aplicado a un sujeto pasivo nacional comparable que tributa por el impuesto de sociedades. El sujeto pasivo nacional podrá compensar el impuesto sobre los dividendos con el impuesto de sociedades, en cambio para la recurrente constituye un impuesto final.

El texto de la cuestión prejudicial es el siguiente:

“¿Se opone el artículo 63 TFUE, apartado 1, a una normativa legal como la controvertida en el presente asunto, en virtud de la cual los pagos de dividendos efectuados por sociedades (cotizadas en bolsa) establecidas en los Países Bajos a una sociedad establecida en otro Estado miembro que ha invertido, en particular, en acciones de estas sociedades (cotizadas en bolsa) para cubrir futuras obligaciones de pago están sujetos a una retención en la fuente a un tipo del 15 % sobre el importe bruto de dichos pagos por dividendos, mientras que la carga fiscal sobre los pagos de dividendos a favor de una sociedad establecida en los Países Bajos en circunstancias por lo demás similares sería inexistente, porque en el cálculo de la base imponible del impuesto sobre los beneficios al que quedaría sujeta esta última sociedad se tienen en cuenta los gastos derivados de un aumento de las obligaciones de pago futuras de la sociedad, aumento que se corresponde casi en su totalidad con una modificación (positiva) del

Sobre la actividad reciente, en materia tributaria, del TJUE en relación con las libertades comunitarias
(Isaac Merino Jara)

valor de las inversiones, pese a que la percepción de los dividendos no entrañe en sí misma una modificación del valor de dichas obligaciones?”.

5. La Petición de decisión prejudicial planteada por el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach de Polonia el 18 de enero de 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, asunto C-18/23.

Su objeto es la conformidad con la Directiva 2009/65 de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios y los artículos 18, 49 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea del requisito de gestión de un organismo de inversión colectiva por una entidad externa, establecido a los efectos de la exención del impuesto sobre la renta para los organismos de gestión colectiva.

El texto de la cuestión es el siguiente:

«¿Deben interpretarse las disposiciones de la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM) [...], especialmente el artículo 29, apartado 1, de dicha Directiva, en relación con los artículos 18, 49 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea [...], en el sentido de que se oponen a que en las disposiciones nacionales se establezcan unos requisitos formales, como los que son objeto del procedimiento principal, para que los organismos de inversión colectiva que tengan su sede en otro Estado miembro de la Unión Europea, que no sea la República de Polonia, o en otro Estado que pertenezca al Espacio Económico Europeo puedan disfrutar de la exención del impuesto sobre la renta, a saber, el requisito de que los referidos organismos sean gestionados por entidades externas que desarrollan su actividad sobre la base de autorizaciones otorgadas por las autoridades competentes de supervisión del mercado financiero del Estado en el que tienen su sede?».

6. Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Suecia el 26 de enero de 2023, Keva y otros, C-39/23.

El objeto de la petición es aclarar si la recaudación del Impuesto sobre los dividendos distribuidos a organismos de pensiones finlandeses es compatible con la libre circulación de capitales.

El seguro de pensiones de jubilación es un régimen legal obligatorio en Finlandia. El sistema de pensiones de jubilación finlandés se basa en el pago de cotizaciones por el empresario a favor del trabajador a un organismo de pensiones. El asunto pendiente ante el órgano jurisdiccional nacional se refiere a tres organismos de pensiones de dicho sistema.

Los Fondos de pensiones generales suecos (Fondos PG) tienen como función principal gestionar el capital perteneciente al sistema de pensiones de jubilación basadas en los ingresos, que forma parte del sistema general de pensiones de jubilación sueco. Este, a su vez, forma parte del sistema público y obligatorio de seguridad social. En su condición de autoridades públicas, los Fondos PG forman parte del Estado. Por tanto, no están sujetos a impuestos.

Sobre la actividad reciente, en materia tributaria, del TJUE en relación con las libertades comunitarias
(Isaac Merino Jara)

Los tres organismos de pensiones finlandeses recibieron dividendos de empresas suecas. Estos dividendos fueron gravados en la fuente con el impuesto sueco sobre los dividendos. Puesto que dichos organismos de pensiones no tributaron en Finlandia por los dividendos obtenidos, no pudieron deducir en Finlandia, con arreglo al Convenio de Doble Imposición Nórdico, el impuesto recaudado en Suecia.

Los mencionados organismos de pensiones solicitaron a la Administración Tributaria la devolución del impuesto sobre los dividendos recaudado más intereses. Dichos organismos alegaban que la recaudación del impuesto sobre los dividendos es contraria a la libre circulación de capitales establecida en el TFUE, ya que dichos organismos son comparables a los Fondos PG, que están exentos del impuesto sobre la renta.

La Administración Tributaria rechazó las solicitudes por considerar que la situación de los organismos de pensiones de que se trata no es objetivamente comparable a la de los Fondos PG suecos.

Las cuestiones prejudiciales son del siguiente tenor:

“La circunstancia de que los dividendos distribuidos por sociedades residentes a organismos públicos de pensiones extranjeros estén gravados con un impuesto que se recauda en la fuente, mientras que dividendos similares no están sujetos a tributación si son recibidos por el propio Estado a través de sus Fondos generales de pensiones, ¿constituye un trato desfavorable que supone una restricción a la libre circulación de capitales, prohibida, en principio, por el artículo 63 TFUE?

En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿qué criterios deben tenerse en cuenta al apreciar si un organismo público de pensiones extranjero se encuentra en una situación objetivamente comparable a la situación del propio Estado y de sus Fondos generales de pensiones? ¿Puede considerarse que una eventual restricción está justificada por razones imperiosas de interés general?”.

7. Petición de decisión prejudicial planteada por el Fővárosi Törvényszék de Hungría, Pinta, Asunto C-225/23, el 11 de abril de 2023.

De las cuestiones prejudiciales incluidas en la petición, interesa destacar aquí, las dos primeras:

1) ¿Deben interpretarse los artículos 54, apartado 3, letra g), y 58 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea que determinan los efectos de la Directiva 78/660/CEE del Consejo de 25 de julio de 1978, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad (DO 1978, L 222, p. 11; EE 17/01, p. 55), en el sentido de que no están comprendidos en su ámbito de aplicación los contribuyentes que sean personas particulares, sino solo las sociedades a las que se refiere el artículo 58 del tratado CEE?

2) En caso de respuesta afirmativa a la cuestión anterior, ¿significa ello que, por lo que respecta a los efectos de la citada Directiva, las disposiciones de la misma que establecen obligaciones en materia de contabilidad, de elaboración de documentos justificativos, de conservación de documentos y de publicidad no resultan de aplicación a los contribuyentes que sean personas particulares; es decir, que las obligaciones

Sobre la actividad reciente, en materia tributaria, del TJUE en relación con las libertades comunitarias
(Isaac Merino Jara)

que establece se aplican únicamente a las sociedades comprendidas en su ámbito de aplicación, de modo que no son exigibles a los contribuyentes que sean personas particulares y no pueden esgrimirse en contra de estos en el marco de un procedimiento administrativo en materia fiscal o de un procedimiento judicial dirigido a examinar si estos cumplen sus obligaciones fiscales?”.

8. Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de lo Contencioso- Administrativo de la República de Bulgaria, el 4 de mayo de 2023, Entain Services (Bulgaria), C-287/23.

Aunque no es habitual, tampoco es algo novedoso. Nos referíamos al planteamiento de una segunda petición de decisión prejudicial, sobre la misma materia, al entenderse que la primera sentencia del Tribunal de Justicia no abordó todos los aspectos controvertidos.

La sociedad «Bwin.party Services (Bulgaria)» EOOD tiene como socio único a PGB Limited — Gibraltar, de la cual, a su vez, hasta el 1 de febrero de 2016, era propietaria Bwin Digital Entertainment PLC. En esta fecha, el grupo de sociedades de la citada en último lugar fue adquirido por GVC Holding PLC, una sociedad constituida en la Isla de Man que cotiza en bolsa. Mediante acuerdo de PGB Limited — Gibraltar de 8 de noviembre de 2017, «Bwin.party Services (Bulgaria)» «pasó a denominarse «GVC Services (Bulgaria)» EOOD, actualmente denominada «Entain Services (Bulgaria)» EOOD. Esta sociedad presta servicios en el ámbito de la tecnología de la información.

«Bwin.party Services (Bulgaria)» EOOD distribuyó y abonó dividendos a la sociedad matriz PGB Limited — Gibraltar, sin practicar ni transferir la retención correspondiente de conformidad con el artículo 194 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades,, pues, en su criterio, ha de considerarse que la sociedad PGB Limited — Gibraltar es una persona jurídica extranjera que tiene su domicilio fiscal en un Estado miembro de la Unión Europea en el sentido del artículo 194, apartado 3, punto 3, de la ZKPO.

Las autoridades tributarias rechazaron la alegación de la sociedad según la cual es aplicable el artículo 194, apartado 3, punto 3, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y, por tanto, los dividendos distribuidos a la sociedad matriz están exentos de retención en origen, invocando para ello la Directiva 2011/96, dado que esta no es aplicable ni a Gibraltar ni a las sociedades constituidas en Gibraltar.

En cuanto atañe al estatuto especial de Gibraltar, en la tramitación originaria del litigio ante el Administrativen sad Sofia-grad se planteó una petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea que contenía dos cuestiones, una, “¿Debe interpretarse el artículo 2, letra a), inciso i), en relación con el anexo I, parte A, letra ab), de la Directiva 2011/96/UE, en el sentido de que el concepto de «las sociedades constituidas de conformidad con el Derecho del Reino Unido» comprende también las sociedades constituidas en Gibraltar?; y otra, “¿Debe interpretarse el artículo 2, letra a), inciso iii), en relación con el anexo I, parte B, de la Directiva 2011/96/UE, en el sentido de que el concepto de «corporation tax en el Reino Unido» comprende también el impuesto sobre sociedades a pagar en Gibraltar?”.

Mediante sentencia de 2 de abril de 2020, GVC Services, C-458/18, el TJUE resolvió lo siguiente:

El artículo 2, letra a), incisos i) y iii), de la Directiva 2011/96/UE de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, en relación con el anexo I, parte A, letra ab), y parte B, último guion, de la misma Directiva, debe interpretarse en el sentido de que los conceptos de «sociedades constituidas de conformidad con el Derecho del Reino Unido» y «corporation tax en el Reino Unido», que figuran en dichas disposiciones, no se refieren a las sociedades constituidas en Gibraltar y sujetas en ese territorio al Impuesto sobre Sociedades.

Ahora bien, en el marco de la presente petición de decisión prejudicial, el Tribunal Supremo señala que en sus conclusiones presentadas el 24 de octubre de 2019 en el asunto C-458/18 (puntos 51 a 53), el Abogado General G. Hogan “subraya que la adopción de disposiciones legislativas nacionales que prevean la aplicación de una retención en origen a los dividendos de todas las sociedades constituidas en Gibraltar, sin respaldarla en ninguna razón específica, constituye una restricción discriminatoria de la libertad de establecimiento garantizada por el artículo 49 TFUE”. Advierte el Tribunal Supremo que ya en el punto 3 de las conclusiones el Abogado General G. Hogan señala lo siguiente: «[...] si el Tribunal de Justicia comparte mi interpretación del concepto de “sociedad de un Estado miembro” a efectos de esta Directiva, entiendo que no le será posible eludir el debate en torno a la libertad de establecimiento. En efecto, el Derecho de la Unión no prohíbe la imposición de los pagos de dividendos cuando la operación no está comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva 2011/96, a no ser que la disposición adoptada al efecto por el Estado miembro en cuestión sea de por sí contraria a la libertad de circulación garantizada por el Tratado.»

Añade el Tribunal Supremo que en los puntos 56 a 66 de dichas conclusiones se exponen las posibles razones que pueden justificar la introducción de restricciones por un Estado miembro, a saber, únicamente razones de orden público y de seguridad y salud públicas, y se concluye que una exclusión general del grupo de las personas exentas conforme a un criterio territorial (por ejemplo, en relación con Gibraltar) constituye una vulneración de las libertades garantizadas por los artículos 49 TFUE y 63 TFUE.

A juicio del Tribunal Supremo esta parte de las conclusiones del Abogado General no la abordó el Tribunal de Justicia en su sentencia de 2 de abril de 2020, GVC Services, C-458/18, por lo que no queda clara la opinión del juez de la Unión sobre las cuestiones suscitadas, que resultan esenciales para la resolución del litigio principal.

Es por ello por lo que plantea las siguientes cuestiones prejudiciales

“1. ¿Constituyen una normativa y una interpretación jurídica nacionales conforme a las cuales los dividendos pagados a sociedades establecidas en Gibraltar se gravan en la fuente (mientras que los dividendos pagados a sociedades establecidas en Bulgaria o en otros Estados miembros quedan exentos de la retención en la fuente, sin que

Sobre la actividad reciente, en materia tributaria, del TJUE en relación con las libertades comunitarias
(Isaac Merino Jara)

estas sociedades deban cumplir requisito alguno) una restricción discriminatoria de la libertad de establecimiento garantizada por el Derecho de la Unión en virtud del artículo 49 TFUE y de la libre circulación de capitales garantizada por el Derecho de la Unión en virtud del artículo 63 TFUE?

2. En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿es compatible con el Derecho de la Unión tal restricción discriminatoria si el legislador, al adoptar la normativa nacional pertinente, no expuso razón alguna de orden público o de seguridad y salud públicas que justificasen la necesidad de introducir esas restricciones respecto de las sociedades establecidas en Gibraltar?.”

9. Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Bucarest (Rumanía) el 27 de junio de 2023 — Brăila Winds, C-391/23.

La demandante, Brăila Winds SRL, es una de las filiales del Grupo Engie en Rumanía. El Grupo tiene su sede principal en París y ejerce actividades en el ámbito del suministro y distribución de gas natural y del suministro y producción de electricidad. Los socios de la sociedad demandante son Engie Dezvoltare & Consultanță SRL y Engie România SA, esta última con una participación del 99,99 %. Engie România SA es la principal filial del Grupo Engie en Rumanía.

Brăila Winds produce electricidad eólica a través de la central eólica que tiene en la provincia Brăila.

Mediante la Ley n.º 259/2021 se estableció, a partir del 1 de noviembre de 2021, un impuesto del 80 % sobre los ingresos adicionales obtenidos por los productores de electricidad, resultantes de la diferencia entre el precio medio mensual de venta de la electricidad y el precio de 450 RON/MWh.

Del pago de dicho impuesto han quedado exentos los productores de electricidad a partir de combustibles fósiles, incluida la cogeneración, y, a partir del 1 de enero de 2022, los productores de electricidad a partir de biomasa.

Brăila Winds, como productora de electricidad procedente de fuentes renovables, presentó declaraciones tributarias y abonó el impuesto controvertido, correspondiente. La demandante no está conforme con el impuesto controvertido puesto por considerar que crea obstáculos a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios, recogidos en los artículos 49 TFUE y 56 TFUE.

El órgano jurisdiccional remitente se cuestiona si los efectos producidos 2021 sobre la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios por la sobreimposición establecida por la Ley n.º 259/2021, habida cuenta de que puede disuadir al Grupo Engie, del que forma parte la sociedad demandante, de seguir desarrollando, en el territorio de Rumanía, actividades de producción de electricidad a partir de fuentes renovables.

El órgano jurisdiccional remitente considera que el impuesto controvertido no discrimina a los no nacionales en relación con nacionales, pero constata que se aplica de manera diferenciada a los productores de electricidad en función de la fuente de producción utilizada.

En relación con los requisitos que deben cumplir las medidas nacionales susceptibles de dificultar o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamen-

Sobre la actividad reciente, en materia tributaria, del TJUE en relación con las libertades comunitarias
(Isaac Merino Jara)

tales garantizadas por el Tratado para poder ser consideradas compatibles con este, el órgano jurisdiccional remitente señala que, en el caso de autos, se plantea la cuestión del carácter desproporcionado del impuesto controvertido.

Son varias las cuestiones planteadas. La que interesa en esta ocasión, tiene el siguiente texto:

“¿Deben interpretarse los artículos 49 TFUE y 56 TFUE y el artículo 17 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea en el sentido de que se oponen a una normativa nacional como la introducida por la Ley n.º 259/2021, que establece un impuesto de elevada cuantía que grava únicamente a determinados productores de electricidad (incluidos los de fuentes renovables), con exclusión de otras categorías de productores?”.

10. Petición de decisión prejudicial presentada por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Portugal, el 7 de julio de 2023, Faurécia — Assentos de Automóvel, Lda, C-420/23.

Faurécia — Assentos de Automóvel, Lda era propiedad de las sociedades Faurécia Investments, S.A., (99,99 %), y Financière Faurécia, S.A., (0,01 %), ambas con domicilio social en Francia.

El 23 de febrero de 2000, la sociedad Financière Faurécia, S.A. celebró, con las entidades del grupo, un acuerdo de *cash pooling* destinado a gestionar la tesorería de las distintas entidades del grupo ubicadas en diferentes países.

En particular, Faurécia — Assentos de Automóvel, Lda se adhirió a ese acuerdo de *cash pooling* del grupo, el 20 de julio de 2010.

Por otro lado, el 30 de diciembre de 2010, Faurécia — Assentos de Automóvel, Lda, Financière Faurécia, S.A., y Faurécia Investments, S.A., celebraron un contrato de subrogación/cesión de crédito, en virtud del cual, Faurécia Investments, S.A. y la ahora demandante firmaron un nuevo contrato de préstamo con efectos a partir del 1 de enero de 2011. En ese contrato, Faurécia — Assentos de Automóvel Lda, tiene la condición de prestamista y Faurécia Investments S.A., de prestataria.

Según las estipulaciones contractuales, los excedentes de tesorería generados por las distintas entidades del grupo debían transferirse a la cuenta de la ahora recurrente, Faurécia — Assentos de Automóvel, Lda que, por su parte, los transfería a otra empresa diferente (que denominados B) dedicada a la gestión de títulos de participación del grupo y a actividades de carácter financiero, que los recibía y utilizaba en Francia.

De otro lado, los excedentes de tesorería de B quedaban a disposición para destinarse a satisfacer las necesidades de financiación de otras empresas del grupo.

El reembolso de los fondos concedidos por la ahora demandante dependía de sus necesidades de tesorería, de acuerdo con un *plafond* previamente autorizado.

Sobre la actividad reciente, en materia tributaria, del TJUE en relación con las libertades comunitarias
(Isaac Merino Jara)

A cambio de la utilización de estos excedentes de tesorería, la demandante cobraba intereses mensuales a B y emitía una factura mensual por su importe, que anotaba en la cuenta del préstamo.

Sin embargo, toda vez que los fondos que la demandante aportaba en virtud del contrato de gestión centralizada de tesorería excedían de aquellos que dicha entidad recibía de B, esa diferencia tenía naturaleza de crédito concedido por la primera a la segunda, es decir, constituía una financiación concedida y utilizada por B, en particular para la posterior financiación a otras entidades del grupo, con el fin de optimizar la gestión de tesorería del grupo económico.

La Administración Tributaria Portuguesa consideró que, según lo dispuesto en el artículo 7, apartado 2, del Código do Imposto do Selo (Ley n.º 150/99, de 11 de septiembre, por la que se aprueba el Código del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados), esas operaciones no podían acogerse a la exención que figura en el artículo 7, apartado 1, letra g), de ese Código, habida cuenta que el acreedor (Faurécia — Assentos de automóvel, LDA) tiene su domicilio social en el territorio nacional.

El 29 de mayo de 2020, la demandante interpuso un recurso ante un tribunal arbitral, que dio lugar al presente procedimiento.

En la resolución recurrida, el Tribunal Arbitral en Materia Tributaria entendió que el artículo 7, apartado 2, del Código do Imposto do Selo no vulnera la libre circulación de capitales, dado que las normas relativas al Imposto do Selo se aplican de forma indistinta a todas las operaciones económicas legalmente previstas.

En cambio, en la resolución de base, el Tribunal Arbitral en Materia Tributaria consideró que la exclusión de la aplicación de la exención en virtud del artículo 7, apartado 2, del Código do Imposto do Selo en los supuestos en los que el prestatario (deudor) es residente en la Unión Europea y el prestamista (acreedor) reside en Portugal constituye una restricción a los movimientos de capitales en el sentido del artículo 63 TFUE, apartado 1.

El texto de la cuestión prejudicial es el siguiente:

«¿Es conforme con los principios de no discriminación y de libre circulación de capitales, establecidos en los artículos 18 TFUE, 63 TFUE y 65 TFUE, apartado 3, lo dispuesto en el artículo 7, apartado 2, del Código do Imposto do Selo (Código del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados), según el cual están exentas del impuesto sobre actos jurídicos documentados las operaciones de tesorería a corto plazo celebradas entre dos entidades residentes en Portugal o aquellas en las que el prestatario reside en el territorio portugués (y el acreedor es residente en la Unión Europea), pero no las operaciones en las que el prestatario (deudor) es residente de un Estado miembro de la Unión Europea y el prestamista (acreedor) reside en Portugal?».

No hace falta decir la importancia que tienen los criterios fijados por el TJUE, basta con citar, entre las últimas sentencias del TS que se han basado en ellos, la de 25 de abril de 2023, RCA 8494/2021, que analiza, desde la perspectiva de la libre circulación de capitales, la tributación de dividendos diferenciada entre Fondos de Inversión Libre (FIL) residentes y FIL no residentes en situaciones comparables y entre los últimos autos del TS el de 21 de junio de 2023, RCA 8746/2022, refe-

Sobre la actividad reciente, en materia tributaria, del TJUE en relación con las libertades comunitarias
(Isaac Merino Jara)

rido a la tributación de los Fondos de inversión residentes en EEUU (Regulated Investment Companies, RIC) equivalentes a los fondos de inversión armonizados, desde la óptica de dicha libertad también.

Isaac Merino Jara

Director