

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Aurora Ribes Ribes

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Alicante.
Miembro de AEDAF.

Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 13 de julio de 2016

Asunto: C-18/15.

Partes: *Brisal – Auto Estradas do Litoral SA, KBC Finance Ireland y Fazenda Pública.*

Síntesis:

“Procedimiento prejudicial – Artículo 56 TFUE – Libre prestación de servicios – Restricciones – Legislación tributaria – Tributación de los intereses percibidos – Diferencia de trato entre las entidades financieras residentes y las entidades financieras no residentes”.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El objeto del presente asunto es doble¹: por un lado, se trata de determinar si el hecho de practicar retención en origen sobre los intereses obtenidos por una entidad financiera no residente, en contraste con la ausencia de tal retención cuando se trata de una entidad financiera residente, puede considerarse contrario al (antiguo) artículo 49 TCE (actual artículo 56 TFUE). Y, por otro lado, se plantea igualmente la posible vulneración de dicho precepto al permitirse a las entidades financieras residentes la deducibilidad de los gastos financieros directamente vinculados al desarrollo de su actividad, mientras que tal posibilidad se niega a las no residentes, por considerar imposible que puedan probar el carácter necesario de tales gastos en relación con el ejercicio de la actividad que realizan.

Los hechos se remontan a 2005, fecha en la que KBC Finance Ireland, entidad bancaria domiciliada en Irlanda, se incorporó al sindicato de bancos con los que un año antes Brisal – Auto Estradas do Litoral S.A., con domicilio social

¹ Véase, entre otros: Vermeulen, H.: “Brisal and KBC Finance Ireland. Portuguese withholding tax. EU law precludes difference in treatment between resident financial institutions and non-resident financial institutions”, en *Highlights & Insights on European Taxation* nº 9, 2016, pp.32-35; y, O’Shea, T.: “CJEU says Portuguese taxes on outbound interest violate EU Law”, en *Tax Notes International* 2016, pp.955-959.

en Portugal, había suscrito un contrato de financiación externa, a fin de garantizar la ejecución de un contrato de concesión celebrado con el Estado portugués.

El conflicto se suscita respecto al cálculo del Impuesto sobre Sociedades portugués correspondiente a los intereses obtenidos por KBC y la retención en origen de dicho impuesto, practicada por Brisal, entre septiembre de 2005 y septiembre de 2007.

Tras sendos recursos infructuosos tanto en vía administrativa como judicial, Brisal y KBC reclamaron ante el Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo de Portugal, que suspendió el procedimiento y planteó ante el Tribunal de Luxemburgo tres cuestiones prejudiciales acerca de la interpretación del citado artículo 49 TCE.

2. Fundamentos de Derecho y comentario

Sintéticamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el artículo 49 TCE se opone a una normativa nacional que impone a las entidades financieras no residentes el deber de soportar una retención en la fuente sobre los intereses percibidos, sin posibilidad alguna de deducirse los gastos profesionales en los que hubieren incurrido, en contraposición a las entidades financieras residentes, que no están sujetas a tal retención y sí pueden deducirse tales gastos. Además, se solicita al Alto Tribunal la indicación de cómo deben determinarse estos últimos gastos. Teniendo en cuenta que todas las cuestiones formuladas versan sobre la interpretación del mismo precepto, el Tribunal de Justicia opta por examinarlas conjuntamente.

Dicho análisis se lleva a cabo de forma escalonada. En primer lugar se aborda la cuestión relativa a la diferencia de trato derivada de la aplicación de la retención en origen a las entidades financieras no residentes. A juicio del órgano judicial remitente, tal distinción no constituye en sí misma una violación del principio de libre prestación de servicios, en la medida en que estas sociedades no se hallan en una situación objetivamente comparable.

La misma conclusión alcanza el Tribunal de Justicia, aunque con base en un razonamiento diferente. En su opinión, esta actuación tributaria sí constituye una restricción a la libre prestación de servicios, pero la misma queda justificada por una razón imperiosa de interés general, cual es la necesidad de garantizar la eficacia en la recaudación del impuesto. De ahí que se concluya que la normativa fiscal portuguesa analizada no vulnera el artículo 49 TCE, en lo que a este aspecto concierne, siempre que concurra dicha causa de justificación y la medida no exceda de lo necesario para alcanzar la finalidad pretendida.

Ninguna novedad introduce el TJUE en esta materia, ya tratada con ocasión de sus pronunciamientos en los Asuntos *Scorpio* (Sentencia de 3 de octubre de 2006, C-290/04) y *X* (Sentencia de 18 de octubre de 2012, C-498/10), por lo que se consolida la doctrina ya sentada por el Tribunal de Justicia en esta sede.

Centrándonos ya en la segunda cuestión prejudicial, relativa a la denegación de la deducción de los gastos profesionales a las entidades financieras no residentes, el único aspecto novedoso consiste en dilucidar si

la constante y reiterada doctrina del Tribunal de Justicia en este ámbito (*Gerritse*², *Conijn*³, *Centro Equestre da Lezíria Grande*⁴) resulta o no aplicable a las entidades financieras, tal y como cuestiona el órgano judicial remitente. En efecto, es de todos sabido que, en los asuntos citados, el Tribunal de Luxemburgo ya declaró que los prestadores de servicios residentes y los no residentes se encuentran en una situación comparable respecto al cómputo de los gastos profesionales directamente vinculados con la actividad desarrollada. Por tal motivo, no dudó en considerar que el artículo 49 TCE prohibía cualquier normativa tributaria nacional en virtud de la cual, en el caso de los no residentes se toman en consideración los rendimientos brutos -sin deducción de los gastos profesionales-, mientras que los residentes tributan por los rendimientos netos, resultado de minorar los ingresos brutos en tales gastos.

Tampoco en este caso considera el Alto Tribunal que deba darse una solución diferente, en el bien entendido de que el hecho de que no pueda apreciarse un vínculo característico entre los costes soportados y los intereses percibidos -argumento esgrimido por el Tribunal nacional- no supone fundamento suficiente para tratar de modo distinto la tributación de los servicios prestados por los bancos, en comparación con las demás prestaciones de servicios.

Una vez declarada, así pues, la restricción a la libre prestación de servicios, el Alto Tribunal comprueba si la misma puede estar justificada por alguna razón imperiosa de interés general. Rechaza en este punto el Tribunal, con apoyo en su jurisprudencia (*Dijkman y Dijkman-Lavaleije y X*), que dicha imposibilidad de deducir gastos necesarios pueda justificarse pretendidamente en el otorgamiento a las entidades financieras no residentes de un trato más beneficioso por lo que respecta al tipo de gravamen, en contraste con las residentes. Y ello porque, como el propio Tribunal de Justicia ha afirmado reiteradamente, un trato fiscal desfavorable contrario a una libertad fundamental no puede considerarse compatible con el Derecho de la Unión Europea por la eventual existencia de otras ventajas. En definitiva, aun cuando la misma normativa nacional prevea otras medidas que pudieran contrarrestar la primera restricción, tal “compensación” no es admitida por parte del TJUE al objeto de “neutralizar” un trato tributario discriminatorio.

Lo mismo ocurre con las tres razones imperiosas de interés general que invoca la República Portuguesa, a fin de justificar la citada restricción. En cuanto a la primera de ellas, la necesidad de asegurar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, que el Tribunal de Justicia estima un objetivo legítimo, cabe señalar que, a falta de armonización fiscal a nivel europeo, los Estados miembros pueden pactar vía convenio de doble imposición dicho reparto, debiendo en todo caso respetar el principio de igualdad de trato y la libertad de circulación garantizados por el Derecho de la UE. Además, tal y como apunta la Abogada General (Sra. Kokott) en sus Conclusiones (apartados 59 a 62), no se acredita en ningún momento en qué medida el reparto de dicha potestad impositiva exige que las entidades financieras no residentes reciban un trato más desventajoso en lo que a la deducción de los gastos profesionales vinculados a la obtención de sus ingresos concierne.

La prevención de la doble deducción de los gastos profesionales representa la segunda razón imperiosa de interés general aducida por la República Portuguesa; que asimismo rechaza el Tribunal de Justicia, en tanto

2 STJCE de 12 de junio de 2003, C-234/01, apartado 27.

3 STJCE de 6 de junio de 2006, C-346/04, apartado 20.

4 STJCE de 15 de febrero de 2007, C-345/04, apartado 23.

en cuanto no se demuestra que la Directiva de asistencia recaudatoria vigente en el contexto europeo no pueda evitar dicho riesgo. Por último, respecto a la necesidad de garantizar la eficacia del cobro del impuesto, el Tribunal considera que la comentada restricción no resulta adecuada para asegurar la eficacia recaudatoria del Impuesto sobre Sociedades portugués.

Llegados a este punto, el Tribunal da respuesta a la tercera cuestión prejudicial, atinente a la forma en la que deben determinarse los gastos profesionales directamente vinculados a los rendimientos de intereses derivados de un contrato de préstamo financiero. Recuerda el Tribunal que, como ya declaró en anteriores sentencias, los no residentes deben ser tratados de igual modo que los residentes en lo que respecta también al cómputo de tales gastos, con vistas a la deducción de los mismos.

En este sentido, por gastos profesionales directamente relacionados con los rendimientos obtenidos han de entenderse todos aquellos ocasionados por la actividad en cuestión y necesarios, por tanto, para su ejercicio. Tal afirmación puede concretarse en el caso que nos ocupa -prestación de servicios consistentes en la concesión de un préstamo financiero-, tanto en gastos profesionales (viaje, alojamiento, asesoramiento jurídico o fiscal, entre otros), como en gastos de financiación, así como en la parte proporcional de los gastos generales de la entidad financiera que se estime necesaria para la concesión de dicho préstamo financiero.

Ciertamente, en el caso de los gastos de financiación indicados -al contrario de lo que sucede con los gastos profesionales-, puede resultar más complejo tanto apreciar el vínculo directo con el préstamo, como acreditar su importe efectivo. Sin embargo, a juicio del Tribunal de Justicia, esta mayor dificultad de prueba no puede servir de base para que un Estado miembro deniegue absolutamente a los no residentes una deducción que sí reconoce a los residentes, toda vez que no cabe excluir *a priori* que un no residente pueda aportar los justificantes oportunos a fin de que la Administración Tributaria del Estado de la fuente compruebe la realidad de los gastos susceptibles de deducción y su naturaleza.

En suma, ninguna novedad presenta este pronunciamiento -que se alinea con la jurisprudencia ya existente del TJUE en la materia-, más allá de precisar que, en relación con los intereses gravados en el Estado de la fuente, cabe deducir los gastos vinculados a la actividad, entre los que se incluyen los de financiación del prestador del servicio.

3. Fallo

Expuesto cuanto antecede, el Tribunal de Justicia declara: "El artículo 49 CE no se opone a una normativa nacional que prevé la aplicación de un procedimiento de retención en origen a la retribución de las entidades financieras no residentes en el Estado miembro en el que se prestan los servicios, mientras que la retribución de las instituciones financieras residentes en ese Estado miembro no está sujeta a tal retención, con la condición de que la aplicación a las entidades financieras no residentes de la retención en origen esté justificada por una razón imperiosa de interés general y no exceda de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido.

El artículo 49 CE se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal que, como norma general, prevé que las entidades financieras no residentes tributen por los rendimientos de intereses percibidos en el Estado miembro de que se trata sin posibilidad de deducción de los gastos profesionales

directamente vinculados a la actividad en cuestión, mientras que reconoce tal posibilidad a las entidades financieras residentes.

Corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar, conforme al Derecho nacional, qué gastos profesionales se pueden considerar directamente vinculados a la actividad en cuestión”.

