

# Comentario de Jurisprudencia del TJUE

**María Amparo Grau Ruiz**

Profesora titular de derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid

Miembro de AEDAF

## Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 19 de julio de 2012

**Asunto: C-48/11**

**Partes:** *C Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö y A Oy*

### Síntesis:

«Fiscalidad directa – Libertad de establecimiento – Libre circulación de capitales – Acuerdo EEE – Artículos 31 y 40 – Directiva 2009/133/CE – Ámbito de aplicación – Canje de acciones entre una sociedad establecida en un Estado miembro y una sociedad establecida en un Estado tercero parte del Acuerdo EEE – Denegación de una ventaja fiscal – Convenio de cooperación administrativa en materia fiscal».

## 1. Comentario

Este litigio surge entre la Administración tributaria finlandesa y una sociedad finlandesa, en relación con la aplicación del artículo 52.f) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, vigente en Finlandia, a una operación de canje de acciones. Fácilmente se observa que su redacción obstaculiza la libertad de establecimiento, por limitarse la posibilidad de que el canje de acciones no sea una cesión imponible a la condición de que éste se produzca en dos Estados miembros o en el ámbito estrictamente interno, cuando implique la tenencia o la toma de control de una sociedad.

Efectivamente, en el ámbito comunitario, la Directiva 2009/133 sólo se aplica a los canjes de acciones que afectan a sociedades establecidas en el territorio de dos o varios Estados miembros. Sin embargo, en el caso de las sociedades establecidas en un país tercero parte del Acuerdo EEE, entra en juego el principio de no discriminación consagrado en su artículo 31, debiendo aplicarse el mismo trato fiscal. Y además, dada la identidad entre las normas del Acuerdo EEE con las correspondientes de los Tratados de la Unión, deberá tenerse en cuenta en la interpretación la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la posible justificación de las restricciones por razones imperiosas de interés general. En el caso, referidas a la necesidad de luchar contra el fraude fiscal y de preservar la eficacia de los controles fiscales. Quizás

el contribuyente esté en condiciones de aportar los justificantes pertinentes de forma que las autoridades fiscales puedan comprobar que no intenta evitar o eludir el pago. O bien, puede que haya algún mecanismo de cooperación administrativa al alcance de las autoridades.

Es cierto que el marco jurídico de la asistencia mutua, en los términos en que es establecido por la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, y por la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011 -que la deroga-, no existe entre las autoridades competentes de un Estado miembro y otro tercero, salvo que éste haya asumido compromisos al respecto. De hecho, entre Finlandia y Noruega el Convenio 37/1991, firmado en Copenhague el 7 de diciembre de 1989, podría contener mecanismos de intercambio de información suficientes para comprobar si se respetan los requisitos propios del régimen de neutralidad fiscal en el canje de acciones. El órgano jurisdiccional remitente habrá de decidir si el intercambio de información previsto es “tan eficaz” como el de las Directivas comunitarias, tal como en la vista indicó el gobierno finlandés.

## 2. Antecedentes

A tiene una participación en el capital de C (sociedad de Derecho finlandés) de alrededor del 19,7 %. B (sociedad noruega) tiene alrededor del 80,3 %. Se deseaba llevar a cabo un canje de acciones a efectos del artículo 52.f) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades: A cedía a B sus acciones en el capital de C y recibía como contraprestación acciones nuevamente emitidas por B, que equivalían a alrededor del 6 % de su capital.

La Comisión central de impuestos, consultada por A, en su resolución preliminar nº 55/2008, de 1 de octubre de 2008, declaró aplicables los principios derivados de dicho precepto. En consecuencia, no debía considerarse que dicho canje era una cesión de acciones a efectos de la imposición de A. Sin embargo, la Administración tributaria finlandesa recurre al Tribunal Supremo y pide la anulación de la referida resolución. Éste suspende las actuaciones y plantea una petición de decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 31 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992.

## 3. Cuestiones planteadas

Concretamente se centra en si, teniendo en cuenta los artículos 31 y 40 del Acuerdo EEE, debe otorgarse un trato fiscal neutral a un canje de acciones entre una sociedad establecida en un Estado miembro y una sociedad establecida en un Estado tercero parte del Acuerdo EEE, como si el canje afectara a sociedades anónimas nacionales o a sociedades establecidas en Estados miembros de la Unión Europea.

## 4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

“El artículo 31 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, se opone a una normativa de un Estado miembro que asimile a una cesión de acciones imponible un canje de acciones entre una sociedad establecida en el territorio de ese Estado miembro y una sociedad

establecida en el territorio de un país tercero parte de dicho Acuerdo, cuando tal operación sería neutra en el plano fiscal si afectara únicamente a sociedades nacionales o establecidas en otros Estados miembros, en la medida en que exista entre dicho Estado miembro y el referido país tercero un convenio de cooperación administrativa en materia fiscal que prevea un intercambio de información entre autoridades nacionales tan eficaz como el previsto en las disposiciones de la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1997, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, y de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799, lo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.”

## 5. Fundamentos de la sentencia

“Corresponde al Tribunal de Justicia velar por que las disposiciones del Acuerdo EEE que sean fundamentalmente idénticas a las del Tratado FUE se interpreten de manera uniforme dentro de los Estados miembros (sentencias de 19 de noviembre de 2009, Comisión/Italia, C-540/07, Rec. p. I-10983, apartado 65, y de 28 de octubre de 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, Rec. p. I-10659, apartado 20” (apartado 15).

“Las disposiciones nacionales referidas a la tenencia de una participación que permita ejercer una influencia efectiva en las decisiones de la sociedad de que se trate y determinar las actividades de ésta están comprendidas en el ámbito de aplicación material de las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libertad de establecimiento (véase el auto Lasertec, antes citado, apartado 20 y la jurisprudencia allí citada)” (apartado 18).

“El Tribunal de Justicia ya ha declarado que las normas que prohíben las restricciones a la libertad de establecimiento, contenidas en el artículo 31 del Acuerdo EEE, son idénticas a las que impone el artículo 49 TFUE (véanse las sentencias de 23 de febrero de 2006, Keller Holding, C-471/04, Rec. p. I-2107, apartado 49, y de 23 de octubre de 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Rec. p. I-8061, apartado 24)” (apartado 21).

“El Tribunal de Justicia ha igualmente señalado que el concepto de establecimiento, en el sentido del Tratado FUE, es muy amplio, e implica la posibilidad de que los nacionales de la Unión participen, de forma estable y continua, en la vida económica de un Estado miembro que no sea su Estado de origen y obtengan de ello beneficios, favoreciendo de este modo la interpenetración económica y social en el seno de la Unión en el ámbito de las actividades por cuenta propia (véase la sentencia ELISA, antes citada, apartado 63). De esta forma, la libertad de establecimiento pretende garantizar el disfrute de un trato nacional en el Estado miembro de acogida de la filial, prohibiendo cualquier discriminación, aunque sea mínima, fundada en el lugar donde la sociedad matriz tenga su domicilio social (véase la sentencia de 14 de diciembre de 2006, Denkvit Internationaal y Denkvit France, C-170/05, Rec. p. I-11949, apartado 22)” (apartado 24).

“Según reiterada jurisprudencia deben considerarse restricciones de esta índole todas las medidas que prohíban, obstaculicen o hagan menos interesante el ejercicio de dicha libertad (véase la sentencia Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, antes citada, apartado 30)” (apartado 25).

“La diferencia de trato así observada no se explica por una diferencia de situación objetiva. En efecto, el trato fiscal de un canje de acciones al que está sometida una sociedad nacional, en una situación como la referida en el asunto principal, se determina únicamente por el lugar del domicilio de la sociedad adquirente. Ahora bien, el artículo 31 del Acuerdo EEE prohíbe toda discriminación basada en el lugar del domicilio de las sociedades (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de junio de 2008, *Burda*, C-284/06, Rec. p. I-4571, apartado 77 y jurisprudencia allí citada)” (apartado 27).

“De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que sólo puede admitirse una restricción a la libertad de establecimiento si está justificada por razones imperiosas de interés general. Pero, en tal caso, es preciso además que sea adecuada para garantizar la realización del objetivo así perseguido y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo (véase la sentencia *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, antes citada, apartado 40)” (apartado 30).

“No obstante, la mera circunstancia de que en un canje de acciones la sociedad adquirente tenga su domicilio en un país tercero parte del Acuerdo EEE no puede fundar una presunción general de fraude fiscal y justificar una medida que vaya en detrimento de una libertad fundamental garantizada por el Acuerdo EEE (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de septiembre de 2000, *Comisión/Bélgica*, C-478/98, Rec. p. I-7587, apartado 45; de 21 de noviembre de 2002, *X e Y*, C-436/00, Rec. p. I-10829, apartado 62; de 4 de marzo de 2004, *Comisión/Francia*, C-334/02, Rec. p. I-2229, apartado 27, así como de 29 de noviembre de 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, Rec. p. I-0000, apartado 84)” (apartado 32).

“En particular, en lo que atañe a los Estados partes del Acuerdo EEE, cuando la normativa de un Estado miembro hace que el disfrute de una ventaja fiscal dependa del cumplimiento de requisitos cuya observancia sólo puede comprobarse recabando información de las autoridades competentes de un Estado tercero parte del EEE, es, en principio, legítimo que ese Estado miembro deniegue la concesión de tal ventaja si, especialmente debido a la inexistencia de una obligación convencional de ese Estado tercero de facilitar información, resulta imposible obtener de éste los datos pertinentes (véase la sentencia *Établissements Rimbaud*, antes citada, apartado 44)” (apartado 36).

“En estas circunstancias, el Estado miembro interesado no puede basarse en la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales para justificar la diferencia de trato señalada en el apartado 27 de la presente sentencia (véase, en este sentido, la sentencia *ELISA*, antes citada, apartados 98 a 101)” (apartado 38).

