

Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 6 de septiembre de 2012

Asunto: C-380/11

Partes: *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. SapA y Administration des contributions en matière d'impôts*

Síntesis:

«Libertad de establecimiento – Artículo 49 TFUE – Legislación tributaria – Impuesto sobre el patrimonio – Requisitos de concesión del beneficio de reducción del impuesto sobre el patrimonio – Pérdida de la condición de sujeto pasivo del impuesto sobre el patrimonio a raíz del traslado del domicilio social a otro Estado miembro – Restricción – Justificación – Razones imperiosas de interés general».

1. Comentario

La Ley luxemburguesa del Impuesto sobre el Patrimonio (Loi du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune, LIF -en su versión modificada por la Ley de 21 de diciembre de 2001, en materia de impuestos directos e indirectos-), en la disposición controvertida asocia consecuencias tributarias al hecho de que una sociedad, constituida según el Derecho nacional, deje de estar sujeta al impuesto luxemburgués. Con motivo del traslado del domicilio a otro Estado miembro, se pierde una concreta ventaja fiscal que la sociedad podía solicitar por el período durante el cual tenía su domicilio social en Luxemburgo mientras estaba sujeta al impuesto sobre el patrimonio.

En estas circunstancias, la sociedad, constituida de conformidad con la legislación de un Estado miembro y con domicilio social dentro de la Unión Europea, invoca el artículo 49 TFUE para impugnar la legalidad de la privación de este beneficio.

El Tribunal recuerda que, según su reiterada jurisprudencia, deben considerarse restricciones a la libertad de establecimiento todas las medidas que prohíban, obstaculicen o hagan menos interesante el ejercicio de dicha libertad. Rápidamente reconoce que existe un trato desfavorable entre una sociedad de Derecho luxemburgués que traslade su domicilio social fuera de Luxemburgo y otra que mantenga su domicilio social allí durante el período legalmente establecido.

De hecho, cuando la sociedad mantiene su domicilio en el territorio luxemburgués no se produce la retirada inmediata del beneficio de la reducción del impuesto; sólo sucede así, si la reserva prevista en el artículo 8a, apartado tercero, de la LIF, se utiliza, antes de la expiración de un período quinquenal, para fines distintos de la incorporación al capital de la sociedad.

Entiende entonces el Tribunal que esta diferencia de trato no se explica por una diferencia objetiva y analiza si esta restricción a la libertad de establecimiento puede estar justificada por razones imperiosas de interés general. En particular, atiende a las dos razones alegadas por la administración luxemburguesa: de orden internacional e interno. Concluye que la restricción no puede justificarse por la exigencia de un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros (pese a que éste sea un objetivo legítimo), ni por la necesidad de garantizar la coherencia del régimen tributario nacional.

Es interesante observar como adopta la valoración propuesta por la Comisión, al admitir que “el carácter alejado y aleatorio de esos gravámenes posteriores [*el impuesto de sociedades y del impuesto comercial sobre los beneficios de explotación*] no puede justificar el obstáculo a la libertad”. Y es que, la administración tributaria trata de señalar, quizás como muestra de la pretendida coherencia, la compensación de dicha ventaja fiscal en el impuesto del patrimonio con los ingresos suplementarios derivados de los impuestos de sociedades y comercial, durante los años de mantenimiento de la reserva. No obstante, el Tribunal, escudriña en los trabajos preparatorios previos a la adopción del precepto y encuentra en ellos otro argumento expresamente admitido: la necesidad de incrementar la recaudación tributaria nacional.

En la etapa por la que ahora atravesamos, en la que el legislador español está adoptando vertiginosamente numerosas medidas normativas de cara a la consolidación fiscal, debe tener bien presente que, como resalta el Tribunal en este caso: “la obtención de ingresos fiscales no puede considerarse una razón imperiosa de interés general que pueda ser invocada para justificar una medida contraria, en principio, a una libertad fundamental”.

2. Antecedentes

Una sociedad de Derecho italiano, cuyo domicilio social se encuentra en Italia (DIVI) absorbe mediante fusión a otra sociedad constituida con arreglo al Derecho luxemburgués, con domicilio social en Luxemburgo (DADV) y que se traslada a Italia. Como sucesora de DADV, por el período en que ésta fue sujeto pasivo en Luxemburgo, DIVI solicita, con arreglo al artículo 8a de la LIF, una reducción del impuesto sobre el patrimonio devengado por la primera sociedad.

La administración tributaria luxemburguesa deniega la solicitud, basándose en que no se cumplen los requisitos establecidos en el precepto y practica liquidaciones tributarias, cuya reforma o anulación pide DIVI, puesto que había constituido una reserva no distribuible en la forma prevista por dicho precepto.

La administración no responde a la reclamación y DIVI interpone recurso contencioso-administrativo ante el tribunal administratif. Alega que DADV había consignado en su balance una reserva especial para el impuesto sobre el patrimonio equivalente a cinco veces el importe del impuesto devengado en los años 2004, 2005 y 2006; que la mantuvo en el traslado de su domicilio social a Italia y que, después de la fusión, la reserva todavía se mantuvo como reserva de fusión, figurando en las cuentas de la sociedad absorbente. La Administración indica que la reducción del impuesto había sido denegada porque el sujeto pasivo debe encontrarse establecido en Luxemburgo en el momento en que constituye dicha reserva y debe permanecer allí durante todo el tiempo de mantenimiento de la reserva (esto es, los cinco ejercicios impositivos siguientes). DIVI sostiene que es contraria a la libertad de establecimiento la exigencia de sujeción al impuesto sobre el patrimonio luxemburgués durante todo el período quinquenal de mantenimiento de la reserva.

El órgano jurisdiccional remitente (tribunal administratif) señala que tal precepto puede hacer menos atractivo el establecimiento de las sociedades residentes en un Estado miembro distinto del Gran Ducado de Luxemburgo y plantea petición de decisión prejudicial, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 267 TFUE.

3. Cuestiones planteadas

El tribunal de lo contencioso-administrativo de Luxemburgo cuestiona si el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea se opone a una disposición, como la del apartado primero del artículo 8a de la LIF, que supedita, la concesión de la reducción del impuesto sobre el patrimonio al requisito de permanecer sujeto al impuesto luxemburgués sobre el patrimonio durante los cinco ejercicios impositivos siguientes.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) declara:

“El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las del litigio principal, se opone a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual la concesión de una reducción del impuesto sobre el patrimonio se supedita al requisito de permanecer sujeto al tributo durante los cinco ejercicios impositivos siguientes.”

5. Fundamentos de la sentencia

“El artículo 49 TFUE obliga a suprimir las restricciones a la libertad de establecimiento. Si bien las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento tienen por objeto, conforme a su tenor literal, asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, se oponen asimismo a que el Estado de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación (sentencia *National Grid Indus*, antes citada, apartado 35 y jurisprudencia citada)” (apartado 32).

“Esta diferencia de trato respecto al régimen del beneficio de la reducción del impuesto sobre el patrimonio debatida en el litigio principal, que puede tener repercusiones negativas en el patrimonio de las sociedades que planean trasladar su domicilio social fuera de Luxemburgo, puede disuadir a las sociedades de Derecho luxemburgués de proceder al traslado de su domicilio a otro Estado miembro durante el período de cinco años que sigue al ejercicio impositivo en el cual se concedió la reducción del impuesto sobre el patrimonio (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de marzo de 2004, de *Lasteyrie du Saillant*, C—9/02, Rec. p. I—2409, apartado 46; de 7 de septiembre de 2006, N, C—470/04, Rec. p. I—7409, apartado 35, y de 6 de septiembre de 2012, *Comisión/Portugal*, C—38/10, Rec. p. I—0000, apartado 28)” (apartado 36).

“Por consiguiente, la diferencia de trato de que son objeto, con arreglo a las disposiciones nacionales controvertidas en el litigio principal, las sociedades de Derecho luxemburgués que trasladan su domicilio social a otro Estado miembro con respecto a las sociedades de Derecho luxemburgués que trasladan su domicilio social dentro del territorio luxemburgués es una restricción de la libertad de establecimiento prohibida, en principio, por las disposiciones del TFUE” (apartado 40).

“(…) retirar a una sociedad la reducción del impuesto sobre el patrimonio de la que venía gozando y exigir el pago inmediato en el momento del traslado del domicilio social de esa misma sociedad a un Estado

miembro distinto del Gran Ducado de Luxemburgo no garantiza ni la potestad tributaria de este último Estado miembro ni el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros de que se trata. En efecto, la misma naturaleza del mecanismo de retirada de una ventaja supone que el Estado miembro había aceptado previamente conceder dicha ventaja, con la consiguiente reducción del impuesto sobre el patrimonio de los sujetos pasivos residentes si se cumplían los requisitos establecidos en el artículo 8a de la LIF” (apartado 45).

“En efecto, para que una justificación de ese tipo [garantizar la coherencia del régimen tributario nacional] pueda prevalecer, es preciso que esté acreditada la existencia de una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trata y la compensación de dicha ventaja mediante un gravamen fiscal determinado (véase la sentencia de 29 de marzo de 2007, Rewe Zentralfinanz, C—347/04, Rec. p. I—2647, apartado 62 y jurisprudencia citada). Tal relación directa falta cuando se trata, por ejemplo, de gravámenes distintos o del trato fiscal de los diferentes contribuyentes (véanse, en este sentido, las sentencias del 18 de septiembre de 2006, Bosal, C—168/01, Rec. p. I—9409, apartado 30, y de 1 de diciembre de 2011, Comisión/Hungría, C—253/09, Rec. p. I—0000, apartado 77)” (apartado 47).

“(…) en el litigio principal que no hay relación directa entre, por una parte, la concesión de una reducción del impuesto sobre el patrimonio a una sociedad que cumple los requisitos establecidos en el artículo 8a de la LIF, apartado primero, y, por otra parte, los objetivos que dicha normativa persigue, concretamente, el hecho de compensar dicha ventaja fiscal con ingresos suplementarios derivados del impuesto de sociedades y del impuesto comercial sobre los beneficios de explotación durante los años de mantenimiento de la reserva establecida en el artículo 8a de la LIF, apartado primero” (apartado 48).

“En cuanto al objetivo principal perseguido por el régimen tributario establecido en el artículo 8a de la LIF, tal como se expresa en los trabajos preparatorios previos a su adopción, esto es, la necesidad de incrementar la recaudación tributaria nacional, basta con recordar que, según reiterada jurisprudencia, la obtención de ingresos fiscales no puede considerarse una razón imperiosa de interés general que pueda ser invocada para justificar una medida contraria, en principio, a una libertad fundamental (véanse, en particular, las sentencias de 16 de julio de 1998, ICI, C—264/96, Rec. p. I—4695, apartado 28, y de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros, C—397/98 y C—410/98, Rec. p. I—1727, apartado 59)” (apartado 50).

