

LAS CAUSAS DE JUSTIFICACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS DISCRIMINATORIAS O RESTRICTIVAS DE LAS LIBERTADES COMUNITARIAS ADMITIDAS POR EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS¹

Natalia Lobato Mosquera²

Universidade de Santiago de Compostela

Resumen

El principio de no discriminación fiscal implica que son contrarias a las libertades de circulación contenidas en el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (TCE) las normas nacionales que establezcan un trato diverso para situaciones comparables o idéntico trato para situaciones diferentes. Sin embargo, además de las que el propio TCE reconoce expresamente, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas admite la invocación de razones que justifican medidas discriminatorias o restrictivas de las mismas. El presente trabajo se realiza sobre la base del análisis de todas las sentencias dictadas por el mismo en las que se ha pronunciado acerca de las diferentes causas invocadas por los Estados miembros para justificar la conformidad de sus normativas tributarias discriminatorias con el Derecho Comunitario.

Palabras clave: Principio de no discriminación fiscal, Libertades comunitarias, Causas de justificación, Principio de proporcionalidad.

Abstract

The fiscal principle of non-discrimination related to the freedom of movement, contained in the European Community Treaty, implies that national laws that set different treatment for similar situations or equal treatment for different situations are contrary to the Community's law. In addition to the prohibition of fiscal discrimination,

Recibido: 01/06/09. Aceptado: 30/06/09

¹ Este trabajo forma parte de la Memoria de Licenciatura dirigida por la Profesora Amelia González Méndez, defendida en la Universidad de Santiago de Compostela ante el Tribunal integrado por los Profesores Yebra Martul-Ortega, Ruibal Pereira y Pérez Carrillo, a quienes quiero agradecer las observaciones realizadas.

² Licenciada en Derecho. Área de Derecho Financiero y Tributario.

this infringes the Community's law of the imposition of restrictive barriers to the exercise of these freedoms. However, the European Court of Justice has acknowledged the existence of reasons for discriminatory or restrictive measures, besides the exceptions that this Court had already expressly stated. As a result, this work concerns on the basis of the analysis used by the judgments of this Court, pronounced on the different justifications for discriminatory tax rules or restrictions involving Member States.

Keywords: Fiscal principle of non-discrimination, Community freedom, Proportionality principle.

I. El principio de no discriminación fiscal en el Derecho Comunitario

1. El principio de no discriminación fiscal.

El artículo 2 del TCE³ establece los objetivos que persigue la Comunidad Europea, entre ellos, la consecución de un Mercado Común. Así, el Mercado Interior europeo aspira a ser un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales esté garantizada (artículo 14.2 del TCE); es decir, un gran mercado unificado cuyas características se correspondan en la mayor medida de lo posible con las propias de un mercado nacional⁴. En este sentido, el propio Tratado regula dos formas a través de las cuales este Mercado debe ser alcanzado: por un lado, mediante la aplicación del principio de no discriminación por razón de nacionalidad que consagra la obligación de un trato nacional de los nacionales de otros Estados miembros; y por otro, el TCE recoge un programa de armonización de las normas y prácticas administrativas de los Estados miembros que puedan afectar al establecimiento del Mercado Común.

³ El artículo 2 del TCE en su versión consolidada por el Tratado de Niza establece que "La Comunidad tendrá por misión promover, mediante el establecimiento de un Mercado Común y de una Unión Económica y Monetaria y mediante la realización de las políticas o acciones comunes contempladas en los artículos 3 y 4, un desarrollo armonioso, equilibrado y sostenible de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad, un alto nivel de empleo y de protección social, la igualdad entre el hombre y la mujer, un crecimiento sostenible y no inflacionista, un alto grado de competitividad y de convergencia de los resultados económicos, un alto nivel de protección y de mejora de la calidad del medio ambiente, la elevación del nivel y de la calidad de la vida, la cohesión económica y social y la solidaridad entre los Estados miembros".

⁴ Vid. SÁENZ DE SANTAMARÍA, P. A., GONZÁLEZ VEGA, J. A. y FERNÁNDEZ PÉREZ, B.: "Introducción al Derecho de la Unión Europea", Eurolex, 2ªed., Madrid, 1999, páginas 623 y siguientes.

En lo que a la no discriminación se refiere, aparece ya en la Primera Parte del TCE que se refiere a los principios. Así, su artículo 12 establece que “En el ámbito de aplicación del presente Tratado, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en el mismo, se prohibirá toda discriminación por razón de nacionalidad”. Este principio general tiene su aplicación en el ámbito fiscal y, así, la prohibición de no discriminación fiscal, recogida en los artículos 90 a 93 del TCE no es más que una concreción de aquél, si bien como señala SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, cada vez va adquiriendo mayor sustantividad y, en este sentido, subraya este autor que “la no discriminación fiscal constituye, *per se*, uno de los fundamentos para el ordenado desarrollo de las relaciones fronterizas, ya se ordenen éstas a través de reglamentaciones pacticias bilaterales, de acuerdos adoptados en el seno de una organización o asociación multilateral jurídicamente reglada, o de decisiones adoptadas por una Unión con competencias propias, cedidas a la misma por los Estados miembros con el fin de crear un mercado interno, como en el presente caso. De este modo la existencia de dicho principio permite eliminar en buena medida las tendencias proteccionistas de los Estados miembros, supresión que se convierte en obligatoria para la obtención de un territorio sin fronteras que puedan obstaculizar la libre circulación de agentes económicos”⁵.

Por lo tanto, el TCE recoge, como cláusula general, el principio de no discriminación en el artículo 12. En este sentido debe advertirse que las disposiciones que reconocen las cuatro libertades fundamentales (mercancías, personas, servicios y capitales) o establecen el principio de no discriminación fiscal (por ejemplo el artículo 90 del TCE en materia de imposición directa), no son más que una manifestación concreta del principio de no discriminación contenido en el artículo 12 y, en este sentido, funcionan como cláusulas específicas.

En este ámbito, el TJCE ha elaborado un concepto de no discriminación⁶ que aplica en relación con las libertades reconocidas en el Tratado y

⁵ Vid.: “*La no discriminación fiscal*”, Edersa, Madrid, 2001.

⁶ Al realizar un análisis de los pronunciamientos del TJCE a este respecto, se puede observar una vertiente más amplia, puesto que además de las violaciones del principio de no discriminación también es contraria al Tratado la imposición de restricciones u obstáculos al ejercicio de las libertades. Ponen de manifiesto la diferencia entre los conceptos de no discriminación y restricción, por ejemplo, IGLESIAS CASAIS, J. M.: “*No discriminación fiscal*

señala, a este respecto, que existe discriminación cuando situaciones similares o comparables son tratadas de forma diferente o cuando dos situaciones distintas son tratadas de forma idéntica⁷. Advuértase, que no sólo las discriminaciones directas por razón de la nacionalidad están prohibidas, es decir, aquéllas que utilizan el criterio de la nacionalidad como factor diferenciador a los efectos de una norma concreta, sino también aquellas que, sin referirse a la nacionalidad (por ejemplo, empleando criterios de residencia) producen el mismo efecto (es lo que se conoce como discriminación indirecta o encubierta)⁸.

Debe señalarse, tal y como se analizará en la segunda parte del presente trabajo, que la doctrina y la jurisprudencia del TJCE que se han ocupado de precisar el significado y alcance del principio de no discriminación fiscal han puesto de manifiesto reiteradamente el carácter relativo de este principio que puede ser, por ello, ocasionalmente preterido a favor de otros principios o fines que también son tenidos en cuenta por el ordenamiento comunitario. En este sentido se pronuncia LÓPEZ RODRÍGUEZ al apuntar que la constatación de discriminaciones o restricciones contrarias al ordenamiento comunitario no puede implicar la exclusión de las normas nacionales en todos los casos. Su vigencia puede venir explicada o justificada en función de la realización de principios, valores o intereses que merecen protección y el mantenimiento de su plena eficacia. Subraya este autor que el TJCE se hace eco de la necesaria convivencia de ordenamientos derivada, en definitiva, de la coexistencia de responsabilidades que confluyen sobre las mismas instituciones. La regulación legal de las libertades fundamentales lo pone así de

y derecho de establecimiento en la Unión Europea, Aranzadi, Madrid, 2007., páginas 74 a 76, que en este sentido señala que "...lo determinante para discernir cuándo nos encontramos ante una situación de discriminación o de restricción lo constituye el término de comparación, el cual estará siempre por definición presente en las situaciones de discriminación, pero podrá existir o no, en situaciones de restricción." y GONZÁLEZ GARCÍA, G.: *"Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario"*, IEF, Doc. 8/04, 2004.

⁷ El TJCE se ha pronunciado tempranamente en este sentido. Véase, por ejemplo, la Sentencia de 17 de julio de 1963, *Italia/Comisión*, asunto 13/63, Rec. 00435. Posteriormente, el Tribunal ha reiterado esta doctrina en las sentencias que ha dictado en esta materia.

⁸ Para un análisis en profundidad de las distintas clases de discriminaciones fiscales, véase IGLESIAS CASAIS, J. M.: *"No discriminación fiscal y derecho de establecimiento en la Unión Europea"*, cit., páginas 76 a 90.

manifiesto cuando están previstas determinadas excepciones a su aplicación, tal y como veremos en el siguiente apartado⁹.

Por lo tanto, el TJCE ha elaborado un concepto de no discriminación que aplica en relación con las libertades comunitarias. Así, serán contrarias a las mismas las medidas que establezcan un trato diverso a situaciones comparables o idéntico trato a situaciones diferentes. Pero, además de las violaciones del principio de no discriminación, también es contraria al Tratado la imposición de barreras restrictivas de estas libertades. Ahora bien, el Tribunal de Luxemburgo ha reconocido la existencia de razones que justifican medidas discriminatorias o restrictivas de las mismas, además de que el propio Tratado, reconoce, al regularlas, excepciones a la aplicación del principio¹⁰.

2. La no discriminación fiscal y las libertades comunitarias

Las disposiciones del TCE que reconocen las libertades fundamentales, tal y como hemos señalado en el apartado anterior, no son más que una manifestación concreta del principio de no discriminación contenido en el artículo 12 del Tratado.

En este punto y con carácter previo al análisis de la doctrina del TJCE acerca de las causas de justificación de medidas tributarias discriminatorias o restrictivas de las libertades comunitarias, se hace necesario que estudiemos de manera sucinta la regulación que de las mismas se contiene en el TCE.

La libre circulación de mercancías¹¹ se regula en el Título I de la Tercera Parte del TCE que se refiere a la “Libre circulación de Mercancías”. El artículo 23 del Tratado señala que “La Comunidad se basará en una unión aduanera,

⁹ Vid.: “*La justificación de imposición directa discriminatoria o restrictiva de las libertades fundamentales en el Derecho Comunitario*”, Noticias de la Unión Europea, nº 228, 2004, páginas 85 a 120.

¹⁰ Véase, por ejemplo, MENÉNDEZ MORENO, A.: “*El principio de no discriminación fiscal: alcance y excepciones a su aplicación en el Derecho español*”, Revista Española de Derecho Financiero, nº 116, 2002, páginas 581 a 609.

¹¹ Para realizar un análisis en profundidad de la libre circulación de mercancías, véase GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. I.: “*Prohibición de discriminación fiscal, exacciones de efecto equivalente y tributos internos discriminatorios. Análisis de la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*”, Noticias de la Unión Europea, nº 191, 2000, páginas 65 a 75.

que abarcará la totalidad de los intercambios de mercancías y que implicará la prohibición, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana de importación y exportación y cualesquiera exacciones de efecto equivalente, así como la adopción de un arancel aduanero común en sus relaciones con terceros países”. En este sentido, MATA SIERRA define la libertad de circulación de mercancías como “la situación óptima en la que el tráfico comercial entre los Estados miembros o entre los mismos y terceros se produce en régimen de libre práctica sin mediar obstáculo alguno imputable a cualquier Estado miembro”¹². Pues bien, la libre circulación de mercancías y en especial el principio de no discriminación fiscal, interrelacionado con el anterior, tratan de garantizar la igualdad de tratamiento de las mercancías nacionales e importadas en las legislaciones nacionales de los Estados miembros, prohibiéndose medidas proteccionistas o discriminatorias en relación con productos similares de otros Estados miembros. Sin embargo, esta prohibición admite excepciones, algunas de ellas consagradas en el TCE (artículo 30¹³), y otras creadas por el TJCE.

Debe tenerse en cuenta que el TJCE exige los siguientes requisitos a las excepciones contenidas en el Tratado: deben ser interpretadas restrictivamente, no se admiten otras excepciones distintas a las del artículo 30 del TCE y sólo son válidas si cumplen el principio de proporcionalidad, esto es, no deben restringir el comercio más de lo absolutamente necesario para alcanzar el fin que se proponen y, si existen formas menos restrictivas para alcanzar esa finalidad concreta, las medidas serán declaradas incompatibles con el TCE¹⁴.

Sin embargo, por otra parte, como indicamos más arriba, el TJCE admite excepciones no previstas en el Tratado. Así, en *Cassis de Dijon*¹⁵, el

¹² Vid.: “*La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea*”, Lex Nova, Valladolid, 1993, página 135.

¹³ Este artículo dispone que “Las disposiciones de los artículos 28 y 29 no serán obstáculo para las prohibiciones o restricciones a la importación, exportación o tránsito justificadas por razones de orden público, moralidad y seguridad públicas, protección de la salud y vida de las personas y animales, preservación de los vegetales, protección del patrimonio artístico, histórico o arqueológico nacional o protección de la propiedad industrial y comercial. No obstante, tales prohibiciones o restricciones no deberán constituir un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta del comercio entre los Estados miembros.”

¹⁴ Véase, por todas, la sentencia del TJCE de 28 de septiembre de 2006, *Ahokainen y Leppik*, asunto C-434/04, Rec. I-09171.

¹⁵ Sentencia del TJCE de 20 de febrero de 1979, *Cassis de Dijon*, asunto 120/78, Rec. 00677.

Tribunal reconoce que ciertas medidas de carácter restrictivo que obstaculizan la libre circulación de mercancías pueden estar justificadas por la necesidad de salvaguardar la efectividad de los controles fiscales. Esta doctrina de las “exigencias imperativas” ha sido empleada por el Tribunal de Luxemburgo para crear otras excepciones que han servido para justificar normas nacionales en el ámbito, sobre todo, de la imposición sobre la renta que pueden resultar contrarias a la libre circulación de personas o servicios.

En segundo lugar, haremos referencia a la libre circulación de personas entre los Estados miembros¹⁶ que puede descomponerse en otras dos libertades, a saber, la libre circulación de trabajadores regulada en los artículos 39 a 42 del TCE y la libertad de establecimiento a la que se refieren los artículos 43 a 48 del Tratado.

El régimen general de la libre circulación de trabajadores y el de la libertad de establecimiento guardan una gran similitud. Ambas libertades gozan de efecto directo¹⁷ y, en ambos casos, el TJCE ha ido más allá del reconocimiento de que la libertad de establecimiento y la de circulación de trabajadores son manifestación de la regla de no discriminación por razón de nacionalidad para reconocer, como ya había hecho en la libre circulación de mercancías, que también están prohibidas las restricciones no discriminatorias a la libre circulación de personas¹⁸. Se puede entender la libertad de establecimiento como el derecho a obtener un tratamiento nacional¹⁹, análogo al de los nacionales del país de establecimiento, en todo lo concerniente al acceso a actividades no asalariadas y a su ejercicio, así como a la participación y gestión de toda clase de empresas²⁰. Por su parte, la libertad de circulación de trabajadores puede ser definida como la posibilidad

¹⁶ Para realizar un análisis en profundidad de la libre circulación de personas, véase IGLESIAS CASAS, J. M.: “No discriminación fiscal y derecho de establecimiento en la Unión Europea”, cit., páginas 92 a 98.

¹⁷ Este efecto directo se reconoce en las sentencias del TJCE de 4 de diciembre de 1974, *Van Duyn*, asunto 41/74, Rec. 01337 y de 21 de junio de 1974, *Reyners*, asunto 2/74, Rec. 00631.

¹⁸ Véase la sentencia del TJCE de 31 de marzo de 1993, *Kraus*, asunto C-19/92, Rec. I-01663.

¹⁹ Véanse, por todas, las sentencias del TJCE de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia*, asunto 270/83, Rec. 00273, de 16 de julio de 1998; *ICI*, asunto C-264/96, Rec. I-04695 y de 21 de septiembre de 1999, *Saint-Gobain*, asunto C-307/97, Rec. I-06161.

²⁰ FERNÁNDEZ DE LA GÁNDARA, L. y CALVO-CARAVACA, A. L.: “Libertad de establecimiento y derecho de sociedades en la Comunidad Económica Europea”, Tecnos, Madrid, 1988, página 12.

que detentan los trabajadores de los Estados miembros de poder acceder a los puestos de trabajo disponibles en la Comunidad y poder ser contratados en cualquier Estado miembro sin que ejerza ninguna influencia de carácter negativo el hecho de la nacionalidad²¹. Por lo tanto, se trata de una prohibición de toda discriminación entre los trabajadores de los Estados miembros con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo²².

Como en el caso de la libre circulación de mercancías, el TCE reconoce ciertas excepciones a la prohibición de no discriminación, en el artículo 39.3²³ para la libre circulación de trabajadores y en el artículo 46²⁴ para la libertad de establecimiento. En el ámbito tributario, como ha señalado la doctrina²⁵, estas excepciones no tienen gran relevancia debido a que, desde muy pronto, se señaló que no pueden ser invocadas para proteger un fin de carácter económico²⁶.

²¹ DURÁN LÓPEZ, F.: *“Libertad de circulación y establecimiento en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la CEE”*, Edilex, Madrid, 1986, página 26.

²² Véanse, por todas, las sentencias del TJCE de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, asunto C-204/90, Rec. I-00249; de 8 de mayo de 1990, *Biehl*, asunto C-175/1988, Rec. I-01779; de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, asunto C-279/93, Rec. I-00225 y de 12 de mayo de 1998, *Gilly*, asunto C-336/96, Rec. I-02793.

²³ El artículo 39.3 del TCE dispone que “Sin perjuicio de las limitaciones justificadas por razones de orden público, seguridad y salud pública, la libre circulación de trabajadores implicará el derecho:

a) De responder a ofertas efectivas de trabajo;

b) De desplazarse libremente para este fin en el territorio de los Estados miembros;

c) De residir en uno de los Estados miembros con objeto de ejercer en él un empleo, de conformidad con las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas aplicables al empleo de los trabajadores nacionales;

d) De permanecer en el territorio de un Estado miembro después de haber ejercido en él un empleo, en las condiciones previstas en los reglamentos de aplicación establecidos por la Comisión.”

²⁴ El artículo 46.1 del TCE dispone que “Las disposiciones del presente capítulo y las medidas adoptadas en virtud de las mismas no prejuzgarán la aplicabilidad de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas que prevean un régimen especial para los extranjeros y que estén justificadas por razones de orden público, seguridad y salud públicas.”

²⁵ Véase, en este sentido, CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *“La jurisprudencia del TJCE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa”*, en CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *“Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea”*, CISS, Madrid, 2006, páginas 594 a 743.

²⁶ Véanse, por ejemplo, las sentencias del TJCE de 31 de marzo de 1993, *Kraus*, asunto C-19/92, Rec. I-01663 y de 30 de noviembre de 1995, *Gebhard*, asunto C-55/94, Rec. I-04165.

Mayor interés tiene la jurisprudencia que trasladó a la libre circulación de personas las decisiones recaídas en relación con la libre circulación de mercancías en *Cassis de Dijon*²⁷ y que permiten justificar una legislación nacional discriminatoria o restrictiva de estas libertades en atención a exigencias de interés general que deben cumplir tres condiciones para que resulten aceptadas por el TJCE: deben aplicarse de forma no discriminatoria; deben ser adecuadas al objetivo que pretenden alcanzar y no deben ir más allá de lo necesario para lograr ese objetivo²⁸.

Por otra parte, la libre prestación de servicios²⁹ se regula en los artículos 49 a 55 del TCE. Esta libertad comporta la eliminación de las restricciones de acceso al sector servicios y la supresión de toda discriminación de trato del prestador comunitario con respecto al nacional de un Estado miembro. Por lo tanto, tal regla se traduce en la eliminación de cualquier tipo de traba u obstáculo jurídico que, en forma de discriminaciones, directas o indirectas, o restricciones encubiertas impidan el libre ejercicio de la actividad de prestación de servicios en otro Estado miembro. Es necesario tener presente que los derechos que se derivan de los artículos 49 a 55 del TCE no sólo son oponibles frente al Estado donde se presta el servicio sino también frente a aquel donde está establecido el prestador³⁰.

Las excepciones a esta libertad son las previstas en el Tratado para la libertad de establecimiento, en virtud de la remisión que realiza el artículo 55 del TCE. Por lo tanto, pueden aplicarse medidas discriminatorias o restrictivas en este ámbito, por razones de orden público, seguridad y salud pública. Estas excepciones, como señalamos más arriba, tienen escasa relevancia en el ámbito tributario y deben ser interpretadas de conformidad con el principio de proporcionalidad. Igualmente, el TJCE ha admitido

²⁷ Sentencia del TJCE de 20 de febrero de 1979, *Cassis de Dijon*, asunto 120/78, Rec. 00649.

²⁸ Véase, por ejemplo, la sentencia del TJCE de 30 de noviembre de 1995, *Gebhard*, asunto C-55/94, Rec. I-04165.

²⁹ Para realizar un análisis en profundidad de la libre prestación de servicios y su distinción con la libertad de establecimiento, véase CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.: "*La jurisprudencia del TJCE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa*" en CARMONA FERNÁNDEZ, N.: "*Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*", cit., páginas 594 a 743.

³⁰ Véanse, en este sentido, las sentencias del TJCE de 28 de abril de 1998, *Safir*, asunto C-118/96, Rec. I-01897 y de 28 de octubre de 1999, *Vestergaard*, asunto C-55/98, Rec. I-07641.

excepciones a la libre prestación de servicios por exigencias imperativas de interés general con unas condiciones idénticas a las exigidas en relación con otras libertades. Estas causas de interés general, tal y como venimos señalando, tienen especial relevancia en el ámbito tributario y, por lo tanto, también se manifiestan en los asuntos tributarios en materia de libre prestación de servicios.

Finalmente, la libre circulación de capitales y pagos³¹ se encuentra regulada en los artículos 56 a 60 del TCE. El artículo 56 establece que “...quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países”; también señala en su apartado segundo que “...quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.”

El propio Tratado reconoce, en su artículo 58, una serie de excepciones a esta libertad. Por una parte, el artículo 58.1.b) autoriza a los Estados miembros a adoptar las medidas necesarias para impedir infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal. Por su parte, el artículo 58.1.a) del Tratado, al establecer que los Estados miembros pueden aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital, ha generado mayor problemática. En principio la doctrina tributaria interpretó esta disposición en el sentido de que consagraba la posibilidad de que, a los efectos de la circulación de capitales, la discriminación de los nacionales/residentes de otros Estados miembros estaba permitida. Sin embargo, tal y como ha señalado la doctrina³², esta interpretación resulta incorrecta, ya que este artículo, no permite, en modo alguno, diferencias no basadas en razones objetivas³³.

³¹ Para realizar un análisis en profundidad de la libertad de circulación de capitales y pagos, véase, GARCÍA MONCÓ, A. M.: *“Libre circulación de capitales en la Unión Europea: problemas tributarios”*, Civitas, Madrid, 1999.

³² Véase, en este sentido, a CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *“La jurisprudencia del TJCE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa”* en CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *“Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea”*, cit., páginas 594 a 743.

³³ Véase, en este sentido, la sentencia del TJCE de 6 de junio de 2000, *Verkooijen*, asunto C-35/98, Rec. I-04071.

En conclusión, tal y como hemos señalado más arriba, el propio Tratado prevé una serie de razones que justifican medidas discriminatorias o restrictivas de las libertades comunitarias. Para su aplicación el TJCE exige una serie de requisitos, entre ellos, su no invocación por motivos económicos. Por lo tanto, estas causas de justificación tienen escasa relevancia en el ámbito tributario. Mayor importancia tienen, en esta esfera, otras razones de interés general invocadas por los Estados miembros. El Tribunal las admite siempre que reúnan una serie de condiciones, a saber, perseguir un objetivo de interés general compatible con el Mercado Interior, ser adecuadas para lograr el objetivo que persiguen y no ir más allá de lo necesario para alcanzarlo. Sobre esto se tratará a continuación.

II. Causas de justificación de medidas tributarias discriminatorias o restrictivas de las libertades comunitarias

1. Condiciones para la configuración de una causa de justificación

Tal y como venimos señalando, existen una serie de excepciones a la existencia de medidas discriminatorias o restrictivas de las libertades fundamentales reguladas en el TCE, a saber, la libre circulación de mercancías, de personas, la libertad de prestación de servicios y la libre circulación de capitales y pagos. Algunas de ellas están previstas en el propio Tratado, tal y como reflejamos más arriba, otras, sin embargo, han sido invocadas por los Estados miembros y aceptadas por el TJCE basándose en razones imperiosas de interés general. Debemos tener presente, en este punto, que en uno y otro supuesto el Tribunal de Luxemburgo exige que se cumplan una serie de requisitos.

Con carácter previo es necesario recordar que el TJCE ha declarado que la discriminación se produce cuando se aplican normas distintas a situaciones comparables o bien la misma norma a situaciones diferentes, a menos que esta diferencia de trato esté justificada³⁴. La justificación a la que se refiere el TJCE puede venir establecida en el propio Tratado, tal y como veremos más adelante. Sin embargo, para que se apliquen estas causas

³⁴ Así, se señala, por ejemplo, en la sentencia del TJCE de 29 de abril de 1999, *Royal Bank of Scotland*, asunto C-311/97, Rec. I-02651 y, también, lo ha subrayado el Abogado General Sr. L. A. Geelhoed en sus conclusiones presentadas el 29 de junio de 2006, en el asunto C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*.

previstas en el TCE es necesario, tal y como señala el TJCE en *Comisión/España*³⁵, que sean interpretadas de una manera restrictiva, de modo que su alcance no pueda determinarse unilateralmente por los Estados miembros. Además, deben satisfacer el criterio de la proporcionalidad, deben ser conformes con el principio de seguridad jurídica y no deben aplicarse con fines meramente económicos³⁶. Este último requisito provoca que estas excepciones tengan escasa importancia en el ámbito tributario.

Además, es posible que existan otras causas de justificación no previstas en el TCE. De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo para que éstas sean declaradas admisibles para justificar un trato discriminatorio o restrictivo de las libertades fundamentales deben reunir tres requisitos, a saber, deben perseguir un objetivo legítimo de interés general que sea compatible con el Mercado Común; deben ser adecuadas para garantizar la realización del objetivo que persiguen y no pueden ir más allá de lo necesario para alcanzarlo³⁷. El análisis del Tribunal, por lo tanto, arranca con una fase previa en la que debe ponderar si los intereses nacionales alegados son dignos de amparo. Posteriormente, procede analizar si, aceptada la excepción, la misma ha sido articulada por la norma nacional de forma “proporcionada” y causando el menor daño posible al interés comunitario, de tal manera que ante situaciones comparables, el diferente trato jurídico debe ser proporcionado.

1.1. Existencia de una causa objetiva compatible con el Mercado Común.

En primer lugar, por tanto, se requiere que la medida persiga un objetivo legítimo de interés general que sea compatible con el Mercado Común. En este sentido, SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ señala que cuando se afirma que la discriminación o restricción, para resultar conforme al Derecho

³⁵ Sentencia del TJCE de 13 de mayo de 2003, *Comisión/España*, asunto C-463/00, Rec. I-04581.

³⁶ Véanse, también, las sentencias del TJCE de 31 de marzo de 1993, *Kraus*, asunto C-19/92, Rec. I-01663 y de 30 de noviembre de 1995, *Gebhard*, asunto C-55/94, Rec. I-04165.

³⁷ Véanse, por todas, las sentencias del TJCE de 15 de mayo de 1997, *Futura Participations y Singer*, asunto C-250/95, Rec. I-02471; de 9 de marzo de 1999, *Centros*, asunto C-212/97, Rec. I-01459; de 6 de junio de 2000, *Verkooijen*, asunto C-35/98, Rec. I-04071; de 12 de diciembre de 2002, *Lankhorst-Hohorst*, asunto C-324/00, Rec. I-11779 y de 30 de septiembre de 2003, *Inspire Art*, asunto C-167/01, Rec. I-10155.

comunitario, debe venir acompañada de una causa objetiva, debida y razonablemente justificada, se está aludiendo a una manifestación del llamado criterio de razonabilidad, o exigencia de motivación objetiva de los actos restrictivos de derechos individuales. Tal motivación objetiva, fundada en el principio de razonabilidad, requiere una valoración de todos los intereses públicos nacionales y comunitarios concurrentes. En consecuencia, se hablará únicamente de existencia de discriminación en aquellos casos en los que, sopesados los intereses en juego, se considere que debe prevalecer el interés comunitario³⁸.

El TJCE, tal y como analizaremos en el siguiente epígrafe, ha declarado que determinadas causas de justificación de medidas discriminatorias o restrictivas de las libertades comunitarias no pueden invocarse por no ser consideradas razones imperiosas de interés general. Así, en *de Lasteyrie du Saillant*³⁹, el Tribunal recuerda que, de acuerdo con una reiterada jurisprudencia, la disminución de ingresos fiscales no puede entenderse como una razón imperiosa de interés general que pueda ser invocada para justificar una medida contraria a una libertad fundamental. Por ello, la mera pérdida de ingresos sufrida por un Estado miembro a causa del traslado del domicilio fiscal de un contribuyente a otro Estado miembro en el que la normativa tributaria es distinta y, en su caso, más beneficiosa para el contribuyente no puede, por sí misma, justificar una medida discriminatoria o restrictiva⁴⁰. El Tribunal llega a la misma conclusión respecto de la alegación efectuada por los Estados miembros relativa a la ausencia de armonización fiscal en materia de imposición directa⁴¹ o a la existencia de compensación del trato discriminatorio con otras posibles ventajas⁴².

³⁸ Vid.: “Principio de no discriminación fiscal”, cit., páginas 6 a 56.

³⁹ Sentencia del TJCE de 11 de marzo de 2004, *de Lasteyrie du Saillant*, asunto C-9/02, Rec. I-02409.

⁴⁰ Véanse también, como ejemplo, las sentencias del TJCE de 16 de julio de 1998, *ICI*, asunto C-264/96, Rec. I-04695; de 8 de marzo de 2001, *Metallgesellschaft*, asuntos acumulados C- 397/98 y C-410/98, Rec. I-01727 y de 3 de octubre de 2002, *Danner*, C-136/00, Rec. I-08147.

⁴¹ Véanse, por todas, las sentencias del TJCE de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, asunto C-279/93, Rec. I-00225 y de 15 de mayo de 1997, *Futura Participations y Singer*, asunto C-250/95, Rec. I-02471.

⁴² Véanse, por ejemplo, la sentencia del TJCE de 28 de enero de 1986, *Avoir fiscal*, asunto 270/83, Rec. 00273; la sentencia del TJCE de 26 de octubre de 1999, *Eurowings Luftverkehrs*, asunto C-294/97, Rec. I-07447 y la sentencia del TJCE de 26 de junio de 2003, *Skandia y Ramstedt*, asunto C-422/01, Rec. I-06851.

1.2. Medida necesaria para la finalidad perseguida y proporcionada a la misma

Finalmente, tal y como señalamos más arriba, la medida debe superar el “test de la proporcionalidad”⁴³, es decir, debe ser adecuada para lograr ese objetivo de interés general que persigue y no puede ir más allá de lo necesario para alcanzarlo. En este sentido, GARCÍA PRATS señala que para llegar a la conclusión de que unas determinadas normas nacionales reúnen tales características ha de comprobarse la utilidad o efectividad de cada una de ellas en la consecución de sus objetivos legítimos, así como su necesidad, entendida en el sentido de que no puedan adoptarse otras, que produciendo los mismos efectos, no vulneren el principio de no discriminación fiscal⁴⁴.

Por lo tanto, el principio de proporcionalidad se aplica para determinar si las medidas discriminatorias o restrictivas contrarias a la libre circulación de mercancías, personas, servicios o capitales, son necesarias para alcanzar un interés legítimo⁴⁵. Tal y como ha señalado la doctrina, este principio, entendido en sentido amplio, está compuesto por tres subprincipios o elementos⁴⁶. En primer lugar, impone que la medida cuestionada sea adecuada para alcanzar el resultado buscado, esto es, útil para lograrlo (subprincipio de la utilidad o adecuación). En segundo término, exige no sólo que la misma sea útil, sino que, de entre todas aquellas que lo sean, resulte la más suave o moderada, es decir, la que incida en menor medida sobre el derecho afectado (subprincipio de la necesidad o indispensabilidad). Por último, la ponderación entre los bienes o intereses en presencia debe arrojar un resultado positivo, siendo mayor el beneficio derivado para el interés general de la adopción de

⁴³ Para realizar un análisis del principio de proporcionalidad, véase, YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: “Una aproximación a los principios de la Constitución financiera europea”, en “Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega, Tomo II, Lex Nova, Valladolid, 2005, páginas 2.717 a 2.745.

⁴⁴ Vid.: “Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario”, Tecnos, Madrid, 1998, páginas 167 y siguientes.

⁴⁵ GRÁINNE DE BÚRCA: “The principle of proportionality in European Law”, Kluwer Law International, 1996, páginas 139 y siguientes.

⁴⁶ PERELLO DOMENECH, I.: “El principio de proporcionalidad y la jurisprudencia constitucional”, *Revista Jueces para la Democracia*, n.º 28, 1997, páginas 69 a 75 y PEDRAZ PENALVA, E. y ORTEGA BENITO, V.: “El principio de proporcionalidad y su configuración en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y literatura especializada alemanas”, *Poder Judicial*, n.º 17, 1990, páginas 69 a 98.

la medida que el sacrificio sufrido por el derecho de que se trate (subprincipio de la proporcionalidad en sentido estricto).

Al realizar un análisis de los pronunciamientos del Tribunal de Luxemburgo podemos observar cómo en la mayor parte de las situaciones en las que se estima una causa de interés general como apta para justificar una medida tributaria discriminatoria o restrictiva de las libertades comunitarias por perseguir un objetivo legítimo, ésta no supera el “test de la proporcionalidad” que debe realizar el TJCE. Así, en *X e Y*⁴⁷ se trató de justificar por la necesidad de evitar la evasión fiscal una norma que presumía que una cesión entre una sociedad residente en Suecia y su matriz residente en otro Estado miembro se realizó a título oneroso. En este sentido, se señaló que podía suceder que una sociedad anónima, antes de trasladar su residencia a otro Estado miembro, cediera a muy bajo precio sus acciones a una sociedad extranjera de la que también fuera titular con la finalidad de eludir el sistema tributario sueco. El TJCE entendió que, a pesar de perseguirse un fin de interés general, la medida no era proporcionada ya que iba más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo que perseguía. El Tribunal llega a esta conclusión porque la norma no tenía por objeto específico denegar la aplicación de una ventaja fiscal a montajes puramente artificiales cuya finalidad fuese eludir la normativa tributaria sueca, sino que se refería, de manera general, a cualquier situación en la que, por el motivo que fuese, la transmisión a muy bajo precio se realizase a favor de una sociedad constituida con arreglo a la legislación de otro Estado miembro en la cual participase el cedente. Por lo tanto, una presunción general de evasión fiscal no puede basarse en el hecho de que la sociedad cesionaria o su matriz esté establecida en otro Estado miembro ni tampoco justificar una medida fiscal que menoscabe el ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el TCE⁴⁸.

En este mismo sentido, el Tribunal ha señalado, en relación con la causa alegada por los Estados miembros basada en la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, que las medidas tributarias basadas en la misma no son proporcionadas, ya que sería posible acudir a la Directiva

⁴⁷ Sentencia del TJCE de 21 de noviembre de 2002, *X e Y*, asunto C-436/00, Rec. I-10829.

⁴⁸ En este mismo sentido, véanse, por todas, las sentencias del TJCE de 9 de marzo de 1999, *Centros*, asunto C-212/97, Rec. I-01459; de 12 de diciembre de 2002, *Lankhorst-Hohorst*, asunto C-324/00, Rec. I-11779 y de 11 de marzo de 2004, *Hughes*, asunto C-9/02, Rec. I-02409.

77/799⁴⁹, a través de la que los Estados miembros puedan obtener información y colaboración de otras Administraciones tributarias o solicitar al contribuyente elementos de prueba. Así, en *Laboratorios Fournier*⁵⁰ se discutía acerca de la compatibilidad con la libre prestación de servicios de una deducción por actividades de I+D, que se condicionaba a que éstas fuesen realizadas en Francia. Al analizar las posibles causas de justificación de la diferencia de trato se señala que la eficacia de los controles fiscales constituye una razón imperiosa de interés general que puede justificar una restricción de las libertades, pero no puede justificar una normativa que impide de manera absoluta al contribuyente aportar la prueba de que los gastos correspondientes a las actividades de I+D realizados en otros Estados miembros se ejecutaron efectivamente y respetaron los criterios prescritos. Por lo tanto, no puede excluirse *a priori* que el contribuyente pueda aportar los justificantes pertinentes que permitan a las autoridades tributarias comprobar la existencia y naturaleza de los gastos de I+D realizados en otros Estados miembros⁵¹.

También se ha alegado como causa de justificación la necesidad de garantizar el equilibrio del reparto de la potestad tributaria. Al realizar el examen de la proporcionalidad el TJCE, en *Marks & Spencer*⁵², consideró que la medida adoptada no era proporcionada para perseguir este objetivo. Sin embargo, en *O y AA*⁵³ el Tribunal entendió que la norma resultaba justificada por esta causa, unida a la necesidad de evitar la evasión fiscal y garantizar la eficacia de los controles fiscales, y que la misma era proporcionada para lograr esos objetivos. En este pronunciamiento, el Tribunal estableció que la preservación del reparto de la potestad tributaria, con la que están directamente relacionados los otros dos motivos de justificación, no podría lograrse con una normativa nacional menos restrictiva.

⁴⁹ Directiva 77/799/CEE, del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos.

⁵⁰ Sentencia del TJCE de 10 de marzo de 2005, *Laboratorios Fournier*, asunto C-39/04, Rec. I-02057.

⁵¹ En este mismo sentido se pronuncian, entre otras, las sentencias del TJCE de 26 de junio de 2003, *Skandia y Ramstedt*, asunto C-422/01, Rec. 00000 y de 2 de octubre de 2008, *Heinrich Bauer Verlag*, asunto C-360/06.

⁵² Sentencia del TJCE de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer*, asunto C-446/03, Rec. I-10837.

⁵³ Sentencia del TJCE de 18 de julio de 2007, *O y AA*, asunto C-231/05, Rec. I-06373.

Por lo tanto, la jurisprudencia del TJCE relativa al principio de proporcionalidad, de la que sólo hemos reflejado algunos ejemplos, resulta de complicado análisis, siendo muy difícil extraer conclusiones generales y válidas para toda ella. El Tribunal de Luxemburgo parece, en este ámbito, más interesado en encontrar soluciones adecuadas para los casos concretos que en fijar un modelo de actuación seguido sistemáticamente en todos sus fallos.

A continuación analizaremos de manera más pormenorizada las diferentes causas de justificación de medidas tributarias discriminatorias o restrictivas de las libertades fundamentales que han sido invocadas por los Estados miembros y los pronunciamientos del TJCE respecto de su admisibilidad.

2. Causas de justificación invocadas

2.1. Causas de justificación previstas en el TCE

Tal y como venimos señalando, existen causas de justificación a la existencia de medidas discriminatorias o restrictivas de las libertades comunitarias. Algunas de ellas, como reflejamos en la primera parte del presente trabajo, se prevén en el propio Tratado al regular las libertades fundamentales. Para que éstas puedan ser aplicadas, como ya indicamos, el TJCE exige una serie de condiciones, a saber, deben interpretarse de manera restrictiva; deben respetar el criterio de la proporcionalidad; deben ser conformes con la seguridad jurídica y no deben utilizarse con fines meramente económicos. Este último requisito, tal y como ha puesto de manifiesto la doctrina⁵⁴, provoca que estas excepciones tengan escasa relevancia en el ámbito tributario.

Respecto de la libertad de circulación de mercancías se prevén en el artículo 30 del TCE al señalar que “Las disposiciones de los artículos 28 y 29 no serán obstáculo para las prohibiciones o restricciones a la importación, exportación o tránsito justificadas por razones de orden público, moralidad y seguridad públicas, protección de la salud y vida de las personas y animales,

⁵⁴ Véase CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “*La jurisprudencia del TJCE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa*”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (dir.): “*Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*”, cit., páginas 594 a 743.

preservación de los vegetales, protección del patrimonio artístico, histórico o arqueológico nacional o protección de la propiedad industrial y comercial. No obstante, tales prohibiciones o restricciones no deberán constituir un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta del comercio entre los Estados miembros”.

A su vez, el artículo 39.3 del TCE respecto de la libre circulación de trabajadores y el artículo 46 del mismo texto respecto de la libertad de establecimiento, determinan la existencia de causas de justificación por razones de orden público, seguridad y salud pública. Estas mismas excepciones resultan aplicables a la libre prestación de servicios, en virtud de la remisión del artículo 55 del Tratado a las disposiciones en materia de libertad de establecimiento.

Las excepciones a la libre circulación de capitales y pagos se regulan en el artículo 58.1, letras a) y b). El artículo 58.1.a) dispone que lo dispuesto en el artículo 56 se emplea sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a “Aplicar las disposiciones pertinentes de su derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital”. Por su parte, la letra b) de este artículo señala como excepción la posibilidad de que los Estados miembros puedan adoptar las medidas necesarias para impedir infracciones a su Derecho y normativa nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública.

Respecto de la excepción prevista en el artículo 58.1.a) del Tratado, el TJCE en *Amurta*⁵⁵ recuerda que la misma resulta limitada por el artículo 58.3 del TCE que establece que las disposiciones nacionales a las que se refiere el apartado 1 de dicho artículo “no deben constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta a la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 56”. Por consiguiente, señala el Tribunal, procede distinguir el trato diferenciado permitido por el artículo 58.1.a) del TCE, de las discriminaciones prohibidas por el apartado 3 del

⁵⁵ Sentencia del TJCE de 8 de noviembre de 2007, *Amurta*, asunto C-379/05, Rec. I-09569.

mismo artículo. Por lo tanto, de la jurisprudencia se desprende que, para que una normativa fiscal nacional pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general⁵⁶. Por ello, este artículo no debe interpretarse en el sentido de justificar una normativa nacional que suponga una diferencia de trato entre situaciones objetivamente comparables⁵⁷.

2.2. Causas de justificación basadas en motivos de interés general no previstas en el TCE

Como se ha visto, el TJCE ha admitido la posibilidad de que los Estados miembros aleguen otras causas de justificación que pueden ser estimadas si reúnen una serie de condiciones, esto es, perseguir un objetivo legítimo de interés general; ser adecuadas para lograrlo y no ir más allá de lo necesario para alcanzarlo.

Debe tenerse presente, en este punto, que, de acuerdo con la doctrina del Tribunal de Luxemburgo, las infracciones del principio de no discriminación, en principio, sólo podrían estar justificadas por causas expresamente previstas en la legislación comunitaria, en este caso en el Tratado. Sin embargo, cuando se trata de restricciones u obstáculos a dicho ordenamiento el TJCE acepta, además, excepciones basadas en razones de interés general que califica como “imperiosas”⁵⁸. A pesar de ello, el Tribunal en los pronun-

⁵⁶ En este sentido, véanse, por todas, las sentencias del TJCE de 6 de junio de 2000, *Verkooijen*, asunto C-35/98, Rec. I-04071; de 7 de septiembre de 2004, *Manninen*, asunto C-319/02, Rec. I-07477; de 8 de septiembre de 2005, *Blancaert*, asunto C-512/03, Rec. I-07685 y de 11 de septiembre de 2008, *Arens-Sikken*, asunto C-43/07, Rec. 00000.

⁵⁷ Así lo entienden también, como señalamos en el primer capítulo del presente trabajo, CALDERÓN CARRERO, J. M y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “*La jurisprudencia del TJCE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa*”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (dir.): “*Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*”, cit., páginas 594 a 743. Estos autores establecen que este artículo no permite, en modo alguno, diferencias de trato no basadas en razones objetivas.

⁵⁸ Véanse, en este sentido, las sentencias del TJCE de 28 de enero de 1986, *Avoir Fiscal*, asunto C-270/83, Rec. 00273 y de 29 de abril de 1999, *Royal Bank of Scotland*, asunto C-311/97, Rec. I-02651.

⁵⁹ Véanse, por ejemplo, las sentencias del TJCE de 21 de septiembre de 1999, *Saint Gobain*, asunto C-307/97, Rec. I-06161 y de 18 de noviembre de 1999, *X AB Y AB*, asunto C-200/

ciamientos que ha emanado en esta materia ha examinado la aplicación de las exigencias imperativas de interés general a medidas de carácter discriminatorio no restrictivas⁵⁹. Por lo tanto, de acuerdo con sus pronunciamientos, pueden existir razones de interés general que justifiquen la existencia de medidas no sólo restrictivas sino también discriminatorias contrarias a las libertades comunitarias.

Por ello, los Estados miembros han invocado una serie de razones justificadoras de medidas fiscales restrictivas o discriminatorias. Algunas de ellas, como hemos señalado más arriba, no son consideradas por el Tribunal de Luxemburgo como causas que persigan un objetivo legítimo de interés general, a saber, la pérdida de ingresos fiscales; la ausencia de armonización en materia de imposición directa o la existencia de compensación del trato discriminatorio con otras posibles ventajas. Sin embargo, otras causas de justificación alegadas por los Estados miembros son consideradas como razones que persiguen un fin de interés general y, por lo tanto, aptas para justificar una medida discriminatoria o restrictiva de las libertades fundamentales contenidas en el Tratado. Entre ellas, podemos citar la necesidad de garantizar el equilibrio del reparto del poder tributario, la coherencia del sistema fiscal o la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales para evitar la evasión fiscal. Los Estados miembros han alegado otras razones justificadoras que persiguen objetivos legítimos de interés general⁶⁰ pero

98, Rec. I-08261. Este hecho lo ha resaltado, entre otros, MARTÍN JIMÉNEZ, A.: "Sentencia del TJCE (Gran Sala) de 18 de julio de 2007, O y AA, asunto C-231/05, Rec. I-6373", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 139, 2008, páginas 668 a 670. Este autor resalta el hecho de que en este pronunciamiento el Tribunal ha vuelto a aplicar, como ya había hecho en otras sentencias, la doctrina de las razones imperiosas de interés general respecto de una medida discriminatoria contraria a las libertades comunitarias.

⁶⁰ Por ejemplo, la necesidad de proteger a las empresas familiares y los empleos que generan invocada y considerada como causa de interés general por el TJCE en la sentencia de 25 de octubre de 2007, *Geurts*, asunto C-464/05, Rec. I-09325. También la necesidad de fomentar la enseñanza y las actividades de I+D. Esta causa de justificación ha sido invocada por los Estados miembros para justificar normativas nacionales que negaban una ventaja fiscal concedida por la realización de estas actividades si las mismas no se realizaron en su territorio. Sin embargo, el TJCE considera que, a pesar de ser un motivo que persigue un objetivo legítimo de interés general, éste no es proporcionado a la finalidad que pretende conseguir. Así, en la sentencia del TJCE de 10 de marzo de 2005, *Laboratorios Fournier*, asunto C-39/04, Rec. I-02057, el Tribunal dispone que la promoción de la I+D constituye una razón imperiosa de interés general, pero no puede justificar una medida nacional que impide que se beneficie de un crédito fiscal cualquier actividad que no haya sido realizada en el Estado miembro de que se trata. Tal normativa se opone frontalmente, por otra parte,

estudiaremos exclusivamente aquellas que han sido admitidas por el Tribunal de Luxemburgo en alguna ocasión como motivo que justifica la existencia de una medida tributaria discriminatoria o restrictiva contraria a las libertades comunitarias.

2.2.1. Necesidad de salvaguardar la eficacia de los controles fiscales y de evitar la evasión fiscal

Por lo que se refiere a la necesidad de salvaguardar la eficacia de los controles fiscales para luchar contra la evasión fiscal ha sido admitida por el TJCE como una causa de justificación que persigue un objetivo legítimo de interés general y, por lo tanto, apta para justificar una medida restrictiva o discriminatoria contraria a las libertades fundamentales, que permita la comprobación de datos fiscalmente relevantes.

Sin embargo, el TJCE ha declarado, en los supuestos en los que se ha planteado, que la medida iba más allá de lo necesario para lograr el objetivo legítimo que perseguía. Desde las primeras sentencias que se pronunciaron sobre esta materia el Tribunal rechazó esta causa de justificación basándose en la existencia de una normativa de asistencia mutua. Así, en *Bachmann*⁶¹ no se consideró la necesidad real de disponer controles fiscales puesto que un Estado miembro puede invocar la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos⁶²

al objetivo de la política comunitaria en I+D recogido en el artículo 163 del TCE. Por su parte, en la sentencia del TJCE de 18 de diciembre de 2007, *Jundt*, asunto C-281/06, Rec. I-12231, se alegó como causa de justificación la promoción de la enseñanza y de las actividades de I+D. El Tribunal concluyó que, aunque constituya un objetivo legítimo de interés general, la medida no respetaba el principio de proporcionalidad. Una normativa como la controvertida, señala el TJCE, es contraria a los objetivos del artículo 149 del TCE en la medida en que disuade a los profesores, que ejercen sus actividades con carácter accesorio, de disfrutar de sus libertades fundamentales para ofrecer servicios en otro Estado miembro al negarles una ventaja fiscal de la que se habrían beneficiado si hubiesen prestado los mismos servicios en el territorio nacional.

⁶¹ Sentencia del TJCE de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, asunto C-204/90, Rec. I-00249, y, en este mismo sentido, la sentencia del TJCE de la misma fecha, *Comisión/Bélgica*, asunto C-300/90, Rec. I-00305.

⁶² Para realizar un estudio en profundidad de la Directiva 77/799, véase CALDERÓN CARRERO, J.M.: “La Directiva 77/799/CEE, de asistencia mutua e intercambio de información en materia tributaria”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.): “Convenios fiscales

para controlar si se efectuaron pagos en otro Estado miembro cuando, como en el caso de autos, la correcta liquidación del Impuesto sobre la Renta debía tener en cuenta dichos pagos. Tal y como afirma LÓPEZ RODRÍGUEZ, al referirse a este pronunciamiento, resulta sorprendente que esta misma sentencia aprecie, al mencionar la necesidad de respetar la coherencia del régimen fiscal, que no iba a ser posible hacer efectivo el pago de impuestos mediante asistencia mutua⁶³.

Las sucesivas sentencias del Tribunal de Luxemburgo que se pronunciaron sobre esta causa de justificación, reiteraron esta argumentación. Así, en *Vestergaard*⁶⁴ se señala que si bien el criterio de la eficacia de los controles fiscales autoriza a un Estado miembro a aplicar medidas que permitan comprobar, de manera clara y precisa, el importe de los gastos deducibles en dicho Estado en concepto de gastos de carácter profesional, el citado criterio no puede justificar que dicho Estado miembro supedita esta deducción a requisitos distintos según que los cursos de formación profesional tengan lugar en su territorio o en el de otro Estado miembro. El Tribunal recuerda, en este sentido, que la Directiva 77/799 puede ser invocada por un Estado miembro con el fin de conseguir, de las autoridades competentes de otro Estado, todas las informaciones necesarias para la liquidación correcta de los impuestos sobre la renta. Además, nada impide a las autoridades fiscales de que se trate exigir del propio contribuyente las pruebas que consideren necesarias para apreciar si procede o no conceder la deducción solicitada⁶⁵. Por lo tanto, tal y como señala el Tribunal, no cabe excluir *a priori* la posibilidad de que el contribuyente esté en condiciones de aportar los justificantes pertinentes para que las autoridades del Estado de tributación puedan comprobar, de manera clara y precisa, que no intenta eludir el pago de sus impuestos.

internacionales y fiscalidad de la Unión Europea", CISS, Madrid, 2006, páginas 908 a 934 y FERNÁNDEZ MARÍN, F.: "El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado en la Unión Europea", Tirant monografías, Valencia, 2006.

⁶³ Vid.: "La justificación de la imposición directa discriminatoria o restrictiva de las libertades fundamentales en el Derecho Comunitario", cit., páginas 85 a 120.

⁶⁴ Sentencia del TJCE de 28 de octubre de 1999, *Vestergaard*, asunto C-55/98, Rec. I-07641.

⁶⁵ Los pronunciamientos posteriores del TJCE han reiterado esta idea. Véanse, por todas, las sentencias del TJCE de 26 de septiembre de 2000, *Comisión/Francia*, asunto C-478/1998, Rec. I-07587; de 4 de marzo de 2004, *Comisión /Francia*, asunto C-334/02, Rec. I-02229; de 13 de diciembre de 2005, *SEVIC Systems*, asunto C-411/03, Rec. I-10805 y de 22 de marzo de 2007, *Talotta*, asunto C-383/05, Rec. I-02555.

Por otra parte, debemos tener presente que en *O y AA*⁶⁶ se estimó la causa de justificación basada en la necesidad de preservar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, unida a la necesidad de luchar contra la evasión fiscal. En este sentido, el Tribunal de Luxemburgo señala que si se tratara únicamente de evitar la no imposición de los ingresos transferidos y la evasión fiscal, la restricción generalizada de la posibilidad de desgravar las transferencias financieras entre empresas de un grupo de las transferencias recibidas por sociedades residentes, iría claramente demasiado lejos. Estos dos objetivos podrían alcanzarse igualmente mediante una normativa que limitara en menor medida la libertad de establecimiento. Sin embargo, la preservación del reparto de la potestad tributaria, con la que están directamente relacionados los otros dos motivos de justificación, no podría lograrse con una normativa nacional menos restrictiva. Por lo tanto, es de resaltar el hecho de que en este pronunciamiento el Tribunal de Justicia subraya que la causa de justificación basada en la necesidad de evitar la evasión fiscal, por sí sola, no superaría el “test de la proporcionalidad”. De esta manera, el TJCE viene a ratificar sus pronunciamientos anteriores respecto de la misma.

Debemos plantearnos, al realizar un análisis de la doctrina del Tribunal respecto de esta justificación, qué sucede cuando no resulta aplicable la Directiva 77/799 en la que el TJCE se escuda para reconocer que las medidas tributarias que persiguen una eficacia de los controles fiscales van más allá de lo necesario para lograr sus objetivos⁶⁷. En este sentido, en el caso *ELISA*⁶⁸, el propio TJCE constató que no existía obligación para Luxemburgo de intercambiar información sobre las sociedades holding de 1929 en el marco de la Directiva pues, de acuerdo con su legislación interna no podía recabar información acerca de las sociedades holding de 1929. Esta limitación a la obtención de información derivada de la legislación interna luxemburguesa

⁶⁶ Sentencia del TJCE de 18 de julio de 2007, *O y AA*, asunto C-231/05, Rec. I-06373.

⁶⁷ Esta cuestión ha sido puesta de manifiesto, entre otros, por LÓPEZ RODRÍGUEZ, J.: “*La justificación de imposición directa discriminatoria o restrictiva de las libertades fundamentales en el Derecho Comunitario*”, cit., páginas 85 a 120. Este autor al referirse a la argumentación del TJCE para considerar desproporcionada una medida que persiga la eficacia de los controles fiscales y la lucha contra la evasión fiscal, señala que la misma debería ser objeto de un análisis más detallado sobre la eficacia real de este instrumento en la lucha contra la evasión fiscal en función de las limitaciones que resultan de su artículo 8.1.

⁶⁸ Sentencia del TJCE de 11 de octubre de 2007, *ELISA*, asunto C-451/05, Rec. I-08251.

se encontraba amparada por el artículo 8 de la Directiva. Para solventar el problema, el TJCE subrayó que si la Administración francesa no podía obtener información acerca de las sociedades como ELISA sobre la base de la Directiva 77/799, podría haber condicionado la aplicación de la exención del impuesto controvertido a que el contribuyente probase que realmente no se estaba tratando de eludir el Impuesto sobre el Patrimonio francés. Algunos autores se han referido a esta argumentación del Tribunal de Luxemburgo. Así, LÓPEZ RODRÍGUEZ subraya que "...la argumentación que sigue el TJCE permite dudar de la realidad de la intención de acoger éste (la necesidad de evitar la evasión fiscal) como un criterio justificador de la discriminación o de las restricciones fiscales. Acudir al contribuyente como fórmula para obtener la información relevante en la gestión tributaria es como negar la mayor, la necesidad de control fiscal. Por otra parte, se desconoce la realidad del funcionamiento de los sistemas tributarios en muchas ocasiones, donde ya el contribuyente debe suministrar información y es su incumplimiento lo que motiva la necesidad de medidas adicionales. Debe añadirse los problemas particulares que supone la relación de la administración con quienes no se encuentran en su territorio"⁶⁹.

Esta cuestión se planteó de nuevo en el caso A⁷⁰, si bien en este supuesto el TJCE reconoció la posibilidad de justificar la diferencia de trato contraria a la libertad de circulación de capitales sobre la base de la eficacia de los controles fiscales, aunque sólo en aquellos casos en los que la Administración tributaria necesite verificar la información que le aporte el contribuyente. El litigio se planteó respecto de una norma tributaria sueca. El Tribunal entendió que, en la medida en que los dividendos que son el retorno de inversiones realizadas en países no comunitarios, sufren una imposición más gravosa, existiría una restricción en el sentido del artículo 56.1 del TCE a los movimientos de capitales entre un Estado miembro y terceros Estados (nótese que el TJCE no menciona aquí que allí donde exista un CDI con Suecia con cláusula de intercambio de información, la restricción desaparece porque esos dividendos son tratados de forma idéntica a los procedentes de Estados de la UE o del EEE). Se alegó como razón justificadora

⁶⁹ Vid.: "La justificación de imposición directa discriminatoria o restrictiva de las libertades fundamentales en el Derecho Comunitario", cit., páginas 85 a 120.

⁷⁰ Sentencia del TJCE de 18 de diciembre de 2007, A, asunto C-101/05, Rec. I-11531.

de esta medida la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales. El TJCE reconoció que, si bien en el marco de la aplicación de las libertades comunitarias, la jurisprudencia del TJCE ha reconocido la posibilidad de que los contribuyentes acrediten los requisitos necesarios para gozar de una exención o bonificación nacional incluso allí donde operan los límites de la Directiva 77/799, pues sólo así se cumpliría con el principio de proporcionalidad, tal jurisprudencia no es inmediatamente trasladable al caso de los Estados terceros, puesto que los movimientos de capitales con esos Estados se inscriben en un marco jurídico distinto del comunitario. En efecto, las relaciones entre los Estados miembros de la UE se desarrollan en un marco jurídico común, caracterizado por la cooperación administrativa en la forma instrumentada en la Directiva 77/799. Aunque allí donde se aplica esta norma la obligación de asistencia administrativa no es ilimitada, no es menos cierto que dicha Directiva crea un marco de cooperación entre las autoridades comunitarias que no existe con los países terceros si estos no han asumido ningún compromiso de asistencia mutua. Por otra parte, señala el Tribunal que en relación con los justificantes que los contribuyentes puedan aportar para permitir a las autoridades fiscales comprobar que se cumplen los requisitos exigidos por la normativa nacional, las medidas comunitarias de armonización que se aplican en los Estados miembros en materia de contabilidad de las sociedades ofrecen al contribuyente la posibilidad de aportar datos fiables y comprobables respecto a la estructura o a las actividades de una sociedad establecida en otro Estado miembro, mientras que no se garantiza tal posibilidad al contribuyente en el caso de una sociedad establecida en un país tercero. De ello se deduce, concluye el Tribunal, que cuando una normativa de un Estado miembro supedita la concesión de una ventaja fiscal a requisitos cuya observancia sólo puede ser comprobada recabando información de las autoridades competentes de un país tercero, este Estado miembro está facultado para denegar dicha ventaja si resulta imposible obtener dichas informaciones del país tercero debido, especialmente, a la inexistencia de una obligación convencional del mismo de proporcionar información.

En este sentido, MARTÍN JIMÉNEZ señala, respecto de la Sentencia A, a la que hacemos referencia, que en virtud de este pronunciamiento puede concluirse que la operatividad de la libertad de circulación de capitales y pagos, allí donde sea posible invocarla en relación con terceros Estados, depende de la existencia de instrumentos equivalentes a la Directiva 77/799.

Entiende este autor que este pronunciamiento es un tanto paradójico puesto que, de esta forma, el ámbito de la libre circulación de capitales en relación con terceros Estados se podrá ver modulado por la política en materia de firma de CDIs de cada uno de esos Estados⁷¹.

En conclusión podemos señalar, respecto de esta causa de justificación invocada por los Estados miembros, siguiendo a CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ, que el TJCE sigue una línea general de rechazo de la misma como razón para justificar la ruptura del Derecho comunitario⁷². Sin embargo, en A, tal y como hemos analizado más arriba, se admitió esta causa de justificación pero sólo respecto a la libre circulación de capitales con terceros Estados, que se encuentran fuera del ámbito de aplicación de la Directiva 77/799 y con los que el Estado miembro en cuestión no ha celebrado un Convenio de intercambio de información.

2.2.2. Necesidad de garantizar el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria basada en el principio de territorialidad

En segundo lugar, debemos referirnos a la causa de justificación alegada por los Estados miembros basada en la necesidad de garantizar el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria con arreglo al principio de territorialidad. Es necesario tener presente que no existe una definición exacta del principio de territorialidad⁷³. Una aplicación práctica de este principio

⁷¹ Vid.: "Sentencia del TJCE (Gran Sala) de 18 de diciembre de 2007, Skatteverket/A, C-101/05, Rec. I-11531", *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 140, 2008, páginas 1007 a 1012.

⁷² Vid.: "La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades básicas comunitarias", en CORDÓN EZQUERRO, T., GUTIÉRREZ LOUSA, M. y BLANCO DALMAU, A. (dir.), "Manual de Fiscalidad Internacional", vol. II, IEF, Madrid, 2007, páginas 1.837 a 2.046.

⁷³ Véase, respecto a este aspecto, a LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: "Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo", McGraw-Hill, Madrid, 1995. Este autor define el principio de territorialidad señalando que "...nosotros proponemos la utilización en materia tributaria del concepto de territorialidad en un doble sentido. De un lado en sentido material y del otro en sentido formal. En el primer sentido citado, la territorialidad se referiría a la delimitación de los puntos de conexión con el territorio del Estado impositor de las manifestaciones de riqueza sometidas a gravamen, esto es, de la vinculación territorial que la norma tributaria prevé de la materia imponible..."; continúa este autor señalando que "...se puede hablar de territorialidad en sentido formal para hacer referencia a los problemas que derivan de que sobre el territorio de un Estado solamente tiene vigor su propia ley, y no la de otro Estado si no media un mecanismo que encuentre su fundamento en el consentimiento del

estriba en que los Estados, por regla general, únicamente someten al pago de impuestos por obligación personal a las personas residentes en el territorio nacional y, además, gravan los ingresos de personas no residentes procedentes de fuentes nacionales en el marco de la obligación tributaria real. Tal y como señala IGLESIAS CASAIS, para que sea posible aplicar el principio de territorialidad debe existir un criterio de conexión que permita someter a gravamen las rentas obtenidas por el ciudadano desplazado a su territorio o conceder cualquier clase de beneficio fiscal, ya sea la nacionalidad o la residencia o la localización u obtención en su territorio de los rendimientos sujetos⁷⁴. En relación con este principio, el TJCE ha admitido la posibilidad de invocar la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, en particular, siempre que el objetivo del régimen de que se trate sea evitar comportamientos que puedan comprometer el derecho de un Estado miembro a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades desarrolladas en su territorio⁷⁵.

El TJCE ha reconocido la condición de causa de interés general de esta justificación en diferentes sentencias⁷⁶. Adviértase que en aquellos pronunciamientos en los que se ha estimado como causa objetiva apta para justificar la existencia de una medida restrictiva o discriminatoria contraria a las libertades fundamentales, la medida se ha considerado desproporcionada a los fines perseguidos. Sin embargo, recientemente el TJCE se ha pronunciado en el sentido de apreciar la medida contraria a las libertades comunitarias

Estado titular del territorio". Posteriormente, realiza un estudio de los distintos puntos de conexión con el territorio de las manifestaciones de riqueza para la sujeción al poder tributario del Estado, distinguiendo entre subjetivos (nacionalidad o residencia) y objetivos que, a diferencia de los anteriores, no se basan en una conexión con el sujeto pasivo ni con ninguna otra persona tomada en consideración por la norma tributaria. Los mismos prestan atención, por el contrario, al objeto de gravamen o al elemento objetivo del hecho imponible. Su diversidad depende de la distinta naturaleza de las manifestaciones de riqueza sometidas a tributación, debiendo el legislador buscar para cada tributo el punto de conexión más adaptado a los caracteres y a las finalidades del mismo (normalmente se toma en consideración el lugar donde se realiza el hecho imponible).

⁷⁴ Vid.: "No discriminación fiscal y derecho de establecimiento en la Unión Europea", cit., página 220.

⁷⁵ Sentencia del TJCE de 8 de noviembre de 2007, *Amurta*, asunto C-379/05, Rec. I-09569.

⁷⁶ Véanse, por todas, las sentencias del TJCE de 15 de mayo de 1997, *Futura Participations Singer*, asunto C-250/95, Rec. I-02471; de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer*, asunto C-446/03, Rec. I-10837; de 23 de febrero de 2006, *Keller Holding*, asunto C-471/04, Rec. I-02107 y de 14 de diciembre de 2006, *Denkavit Internacional y Denkavit France*, asunto C-170/05, Rec. I-11949.

justificada por la necesidad de salvaguardar el equilibrio del reparto de la potestad tributaria.

Así, en *Marks & Spencer*⁷⁷, se analizaba la compatibilidad con la libertad de establecimiento de una medida que impedía que una sociedad matriz residente, a efectos fiscales, redujese sus beneficios sometidos a imposición imputando las pérdidas registradas en otros Estados miembros por sociedades filiales residentes a efectos fiscales en esos Estados; mientras que esa imputación sí sería posible si las pérdidas hubieran sido registradas por sociedades filiales residentes en el Estado de la sociedad matriz. El Abogado General⁷⁸ analizó la causa de justificación alegada por los Estados miembros basada en el principio de territorialidad. Subrayó que este principio que se estaba invocando era el mismo que se alegó, por Luxemburgo, en el caso *Futura Participations Singer*⁷⁹ en los siguientes términos: “Se atiende al principio de territorialidad un régimen que, por lo que respecta a los sujetos pasivos residentes, establece que todos sus rendimientos quedan sujetos a tributación, sin que la base imponible del impuesto esté limitada a sus actividades luxemburguesas, mientras que para el cálculo de la base imponible de los sujetos pasivos no residentes, sólo se tienen en cuenta para determinar la cuota en dicho Estado los beneficios y las pérdidas procedentes de sus actividades luxemburguesas”.

Subrayó el Abogado General que, como puede observarse, esta definición no contiene un concepto exacto del principio de territorialidad, aunque de la decisión del Tribunal se infiere que se trata del sistema de un Estado que prevé que, por lo que respecta a los contribuyentes residentes, toda su renta es gravable, no limitándose la base imponible a sus actividades internas, mientras que, en el caso de los no residentes, sólo se toman en cuenta los beneficios o pérdidas obtenidos en ese Estado (de la fuente). Pero, continúa argumentando el Sr. Poiars Maduro, ese principio no parece ser especialmente relevante en el caso de *Marks & Spencer*. Hay que tener en cuenta que en *Futura*, el principio de territorialidad se estaba predicando del Estado de

⁷⁷ Sentencia del TJCE de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer*, asunto C-446/03, Rec. I-10837.

⁷⁸ Conclusiones del Abogado General Poiars Maduro presentadas el 7 de abril de 2005, *Marks & Spencer*, asunto C-446/03.

⁷⁹ Sentencia del TJCE de 15 de mayo de 1997, *Futura Participations Singer*, asunto C-250/95, Rec. I-02471.

la fuente. Por el contrario, en el caso *Marks & Spencer* se está analizando el sistema del Estado de residencia⁸⁰. Hay que ver, por lo tanto, en qué se traduce para ese Estado de la residencia el principio de territorialidad. Para el Abogado General el problema estriba en que el Reino Unido lo está interpretando erróneamente porque al mencionarlo en *Futura*, el Tribunal se limitaba a reconocer la necesidad de tener en cuenta las condiciones resultantes de la coexistencia de las soberanías fiscales de los Estados miembros. Pero en *Marks & Spencer*, la posibilidad de que se permita al grupo la cesión de las pérdidas no pone en peligro la coexistencia de las soberanías fiscales de los Estados miembros: la solicitud de compensación de pérdidas ha sido formulada por un grupo cuya sociedad matriz es residente en el Reino Unido, y la competencia de este Estado a este respecto no tiene límites, por lo que no puede invocar el principio de territorialidad para denegar a una sociedad residente en su territorio la concesión de una ventaja fiscal.

El Abogado General subraya que detrás de esta invocación del principio de territorialidad, lo que el Reino Unido quiere en realidad es que se reconozca que no es posible conceder la ventaja fiscal, ya que dicha ventaja no se ve compensada por la posibilidad de someter a gravamen a la sociedad filial cedente de las pérdidas. Por lo tanto, la alegación del Reino Unido, en base al principio de territorialidad, se encuentra estrechamente relacionada con el principio de coherencia fiscal. Ambos principios tienen un denominador común: los dos se basan en el peligro de una pérdida de competencias o de una pérdida de control de su sistema fiscal por parte de un Estado miembro. En consecuencia, y si lo relevante es la lógica del régimen fiscal del Reino Unido, no puede perderse de vista el objetivo de la legislación británica, que no es otro que el de la neutralidad de la existencia de los grupos de sociedades, esto es, que la constitución de un grupo no debe provocar desventajas particulares desde el punto de vista de la normativa general de tributación de las sociedades, pero tampoco debe generarse una ventaja adicional para ese grupo. Ventaja que podría darse si, en el país de la filial, las pérdidas pudieran compensarse en un momento futuro. Por ello, hay que asegurarse, subraya Poiars Maduro, de que no hay doble compensación de pérdidas.

⁸⁰ En *Futura Participations Singer* se trataba de una restricción de entrada, mientras que en *Marks & Spencer* se produce de una restricción de salida.

Teniendo en cuenta las conclusiones del Abogado General cabe analizar el pronunciamiento del TJCE. Por lo que se refiere al principio de territorialidad como causa de justificación, algunos autores ponen de manifiesto que el Tribunal de Luxemburgo no ha aprovechado esta sentencia para dar una noción comprensiva de este principio que sea válida en el ámbito de la Unión Europea⁸¹. El TJCE subraya, a este respecto, que el mantenimiento del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros podría requerir que a las actividades económicas de las sociedades establecidas en uno de dichos Estados se les aplique únicamente la normativa tributaria de éste, tanto en lo relativo a los beneficios como a las pérdidas. En efecto, razona el Tribunal, dar a las sociedades la facultad de optar entre el Estado miembro de establecimiento y otro Estado miembro para que se tengan en cuenta sus pérdidas pondría en grave peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, ya que la base imponible aumentaría en el primer Estado y disminuiría en el segundo por el valor de las pérdidas.

Pero, de acuerdo con lo señalado por el Tribunal, el principio de territorialidad, por sí solo, no es justificación bastante para una restricción de la libertad de establecimiento. Es necesario, por tanto, analizar cuáles serían las consecuencias de extender incondicionalmente la compensación de pérdidas a las filiales no residentes. Y es en este punto donde entran en juego los otros dos motivos invocados, que deben analizarse en conjunto con el anterior: el riesgo de doble imputación de las pérdidas, por un lado, y el riesgo de evasión fiscal que supone la posible organización de los grupos para transferir las pérdidas a las sociedades establecidas en los Estados miembros que apliquen los tipos impositivos más elevados y donde, por tanto, el valor fiscal de las pérdidas sea mayor, por otro. Por lo tanto, el Tribunal concluye considerando esta causa como de interés general y, por ello, apta para justificar la diferencia de trato.

A pesar de ello, al realizar el “test de la proporcionalidad” estima que la medida va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos perseguidos, cuando la filial no residente ha agotado las posibilidades de tomar en cuenta las pérdidas incurridas en su Estado de residencia en el período impositivo correspondiente y en ejercicios anteriores y no existe posibilidad de que las

⁸¹ RAVENTÓS CALVO, S.: “La sentencia Marks & Spencer: una ocasión perdida”, *Quincena Fiscal*, n.º 6, 2006, páginas 33 a 40.

pérdidas de la filial extranjera puedan tenerse en cuenta en su Estado de residencia en ejercicios futuros. Si la sociedad matriz residente demuestra a las autoridades tributarias que se cumplen estos requisitos, resulta contrario al artículo 43 del TCE excluir la posibilidad de que ésta deduzca de su beneficio sujeto a imposición en dicho Estado miembro las pérdidas sufridas por su filial no residente.

Algunos autores⁸² consideran que en *Marks & Spencer* el Tribunal de Justicia aceptó el mantenimiento del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros porque no podía aplicar la coherencia del sistema fiscal debido a los estrictos requisitos que él mismo había impuesto. Ya el Abogado General Poiares Maduro en sus conclusiones, como reflejamos más arriba, puso de manifiesto este extremo al señalar que en realidad se estaba tratando de justificar la medida por la necesidad de salvaguardar la coherencia del sistema fiscal nacional.

Los pronunciamientos posteriores del TJCE a este respecto ratifican la doctrina manifestada en *Marks & Spencer*. Así, en *O y AA*⁸³, se planteó si la ley finlandesa que regulaba las transferencias entre las sociedades de un grupo se oponía a las libertades comunitarias. Esta normativa supeditaba el carácter deducible de tales transferencias al requisito de que el ordenante y el beneficiario de la transferencia fuesen sociedades nacionales. El Tribunal aplica la doctrina señalada ya en *Marks & Spencer* en relación con el principio de territorialidad y considera que si los sujetos pasivos pudieran elegir libremente el Estado miembro en que desean gravar sus beneficios y dedujeran de la base imponible los beneficios de una sociedad para incorporarlos a la base imponible de otra sociedad del grupo establecida en otro Estado miembro se rompería el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria. El Tribunal consideró que los objetivos de salvaguardia de este equilibrio y de prevención de la evasión fiscal estaban relacionados. En efecto, los comportamientos que consisten en crear montajes puramente artificiales con el fin de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios derivados de las actividades desarrolladas en el territorio nacional pueden comprometer el derecho de los Estados miembros a ejercer su competencia fiscal en relación con

⁸² Véase, en este sentido, RAVENTÓS CALVO, S.: “*Papillon o retorno a Marks & Spencer*”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 310, 2009, páginas 99 a 110.

⁸³ Sentencia del TJCE de 18 de julio de 2007, *O y AA*, asunto C-231/05, Rec. I-06373.

dichas actividades y poner en peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros. En este sentido, el Tribunal consideró que la normativa nacional podía considerarse proporcionada a los objetivos perseguidos, considerados conjuntamente.

Recientemente, en el caso *Lidl Belgium*⁸⁴, el Tribunal estimó que esta causa de justificación unida a la necesidad de evitar el riesgo de que se impute dos veces la misma pérdida era apta para justificar una medida contraria a la libertad de establecimiento y la misma era proporcionada a esos objetivos.

Recuérdese que en *Marks & Spencer* el TJCE declaró que, vistos en su conjunto, los tres motivos de justificación que subyacen en la normativa controvertida persiguen objetivos legítimos compatibles con el Tratado y constituyen razones imperiosas de interés general. Sin embargo, teniendo en cuenta la diversidad de situaciones en las que un Estado miembro puede invocar estos motivos, no se puede exigir que todos los motivos enunciados en *Marks & Spencer* estén presentes para que una normativa fiscal que restringe la libertad de establecimiento pueda estar justificada. De esta manera, en *O y AA* el TJCE reconoció que, en principio, la normativa fiscal nacional podía estar justificada sobre la base de dos de los tres motivos recogidos en *Marks & Spencer*, a saber, la necesidad de mantener el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros y la de evitar la evasión fiscal considerados en su conjunto. En *Lidl Belgium*, como señalamos más arriba, el Tribunal dispone que la normativa nacional puede estar justificada por la necesidad de salvaguardar el reparto de la potestad tributaria y la de prevenir el riesgo de que las pérdidas sean objeto de doble imputación. Además, el Tribunal considera que este régimen puede garantizar la realización de los objetivos que persigue. Por lo tanto, al Tribunal sólo le resta comprobar si ese régimen va más allá de lo necesario para alcanzarlos. Debe tenerse presente que en *Marks & Spencer* la medida falló al realizar el “test de la proporcionalidad”, pues se consideró que existían otros mecanismos menos gravosos para lograr el objetivo que se perseguía. En aquel pronunciamiento, tal y como hemos señalado anteriormente, el Tribunal consideró que una medida que restringía la libertad de establecimiento iba más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos perseguidos cuando una filial no

⁸⁴ Sentencia del TJCE de 15 de mayo de 2008, *Lidl Belgium*, asunto C-414/06, Rec. I-03601.

residente había agotado las posibilidades de tomar en cuenta las pérdidas incurridas en el Estado miembro en el que está situada en el período impositivo correspondiente y en ejercicios anteriores o cuando no existía la posibilidad de que las pérdidas de la filial extranjera pudieran tenerse en cuenta en dicho Estado en ejercicios futuros. En esta sentencia, como señalamos, el Tribunal precisó además que, cuando en un Estado miembro la sociedad matriz residente demuestra a las autoridades tributarias nacionales que se cumplen estos requisitos, resulta contrario a la libertad de establecimiento excluir la posibilidad de que ésta deduzca de su beneficio sujeto a tributación en dicho Estado miembro las pérdidas sufridas por su filial residente.

Por lo que se refiere al caso *Lidl Belgium*, procede constatar, tal y como subraya el TJCE, que la normativa fiscal de Luxemburgo para el cálculo de la base imponible, prevé la posibilidad de deducir en los ejercicios fiscales futuros las pérdidas del sujeto pasivo. Por lo tanto, *Lidl Belgium* no ha demostrado, concluye el Tribunal de Luxemburgo, que se cumplieran los requisitos establecidos en *Marks & Spencer* que tienen por objeto determinar en qué situación una medida que constituye una restricción a la libertad de establecimiento, va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos legítimos reconocidos por el Derecho Comunitario. Por todo lo anterior, de nuevo en este pronunciamiento el TJCE estima la necesidad de garantizar el equilibrio del reparto de la potestad tributaria unida, en este supuesto, a la de evitar la doble imputación de pérdidas como causas que justifican la existencia de una normativa contraria a las libertades comunitarias.

En conclusión, podemos señalar, respecto de esta causa de justificación, que el TJCE ha reconocido que existen comportamientos que son contrarios al derecho de los Estados miembros a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades realizadas en su territorio y que ponen, de este modo, en peligro el equilibrio del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, y que, por lo tanto, pueden justificar una medida contraria a las libertades comunitarias⁸⁵. Por ello, tal y como hemos señalado al analizar los pronunciamientos del TJCE, el hecho de dar a las sociedades la facultad de optar entre el Estado miembro de establecimiento y otro Estado

⁸⁵ Sentencia del TJCE de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, asunto C-194/04, Rec. I-07995.

miembro para que se tengan en cuenta sus pérdidas pondría en grave peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, ya que la base imponible aumentaría en el primer Estado y disminuiría en el segundo en el valor de las pérdidas transferidas a las sociedades.

Con *Marks & Spencer*, tal y como hemos analizado, se produce un cambio de tendencia respecto de la anterior jurisprudencia del TJCE en relación con esta causa de justificación. En este sentido, RAVENTÓS CALVO ha señalado que los beneficiados son los Estados miembros ya que el Tribunal les ha proporcionado una justificación que les puede suponer un instrumento muy útil para mantener muchas normas de sus sistemas fiscales que pueden entrañar una clara infracción de los principios comunitarios⁸⁶.

2.2.3. Coherencia del sistema fiscal

Respecto de esta causa de justificación IGLESIAS CASAIS señala que “este concepto no hace sino referencia a la posibilidad de que, en ocasiones, una norma fiscal interna restrictiva de una libertad fundamental, pese a contener una desigualdad de trato fundada en la nacionalidad, no se considere contraria al principio de no discriminación por revelarse como indispensable para preservar la coherencia (la unidad entre las medidas y los fines perseguidos en la normativa propia de cada tributo) de la figura impositiva de que se trate”⁸⁷. Por su parte, LÓPEZ RODRÍGUEZ entiende que “se trata de la cohesión de las propias normas fiscales, aisladamente consideradas del resto de las normas del propio sistema jurídico, incluidas aquellas otras disposiciones del orden social o financiero con las que pudieran tener una relación muy próxima derivada de la articulación de políticas económicas o sociales...”⁸⁸. Por lo tanto, el respeto de la coherencia fiscal sirve para proteger la integridad de los regímenes tributarios nacionales, cuya concepción compete a los Estados miembros, siempre y cuando no menoscabe más de lo necesario el funcionamiento del Mercado Interior.

⁸⁶ Vid.: “*La sentencia Marks & Spencer: una ocasión perdida*”, cit., páginas 33 a 40.

⁸⁷ Vid.: “*No discriminación fiscal y derecho de establecimiento en la Unión Europea*”, cit., página 221.

⁸⁸ Vid.: “*La justificación de la imposición directa discriminatoria o restrictiva de las libertades fundamentales en el Derecho Comunitario*”, *Noticias de la Unión Europea*, cit., página 115.

Pues bien, para que esta causa pueda ser estimada como apta para justificar una norma nacional restrictiva o discriminatoria contraria a las libertades fundamentales, debe reunir una serie de condiciones exigidas por el TJCE en las sentencias que se han dictado sobre esta materia. De esta manera, tiene que existir un vínculo directo entre la concesión de un beneficio fiscal y un gravamen correlativo. Además, la ventaja y el gravamen fiscal deben guardar relación con el mismo impuesto y con un mismo y único contribuyente⁸⁹. A pesar de ello, debemos tener presente que en *Manninen*⁹⁰ parece haber desaparecido la condición de que ese vínculo directo se dé respecto de un mismo contribuyente, aunque en sentencias posteriores se ha vuelto a exigir⁹¹. De todas formas, si se reúnen estas condiciones el Tribunal debe examinar si la norma controvertida es proporcionada a los fines que persigue de salvaguarda de la coherencia del régimen fiscal y, por lo tanto, si puede prosperar como causa de justificación.

En este sentido, esta causa de justificación ha prosperado en algunos asuntos planteados ante el TJCE. En estos supuestos, el Tribunal de Luxemburgo entendió que la norma no sólo reunía los requisitos para ser justificada por razones de coherencia del sistema fiscal nacional, sino que, además, la misma era proporcionada a ese objetivo que perseguía. Así, en *Bachmann*⁹² se estableció que en la normativa belga existía un vínculo directo entre el carácter deducible de las primas y la imposición de las cantidades debidas por los aseguradores en virtud de contratos de seguro de vejez y fallecimiento. En efecto, las pensiones o rentas estaban exentas del impuesto cuando no se había obtenido la deducción de las primas. De ello se seguía que en dicho régimen tributario la pérdida de ingresos derivada de la deducción de las primas de seguro de vida de los rendimientos totales imposables se compensaba con la imposición de las pensiones o rentas. Cuando no se había obtenido la deducción por tales primas, estas cantidades estaban exentas del impuesto. La coherencia de tal régimen tributario requería, por tanto, que en el caso de que dicho Estado estuviese obligado a aceptar la

⁸⁹ Véanse, por todas, las sentencias del TJCE de 13 de abril de 2000, *Baars*, asunto C-251/98, Rec. I-02787; de 6 de junio de 2000, *Verkooijen*, asunto C-35/98, Rec. I-04071 y de 18 de septiembre de 2003, *Bosal*, asunto C-168/01, Rec. I-09409.

⁹⁰ Sentencia del TJCE de 7 de septiembre de 2004, *Manninen*, asunto C-319/02, Rec. I-07477.

⁹¹ Véase, por ejemplo, la sentencia del TJCE de 10 de marzo de 2005, *Laboratoires Fournier*, asunto C-39/04, Rec. I-02057.

⁹² Sentencia del TJCE de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, asunto C-204/90, Rec. I-00249.

deducción de las primas de seguro de vida pagadas en otro Estado miembro, pudiese percibir el impuesto sobre las cantidades debidas por los aseguradores. No podía ser garantía suficiente que el asegurador se comprometiese al pago del impuesto. Si bien, razonó el Tribunal, podría establecerse que el asegurador prestara fianza para garantizar el cumplimiento de tal compromiso, ello implicaría gastos adicionales para el asegurador, que éste debería repercutir en las primas de seguro, de modo que los asegurados que además podrían verse sometidos a una doble imposición de las cantidades debidas en virtud de los contratos, no tendrían interés alguno en mantenerlos en vigor. Es cierto, señaló el Tribunal, que entre determinados Estados miembros existen convenios bilaterales que admiten la deducción fiscal de las primas pagadas en un Estado contratante distinto del que concede la ventaja, y reconocen a un solo Estado la facultad de someter a tributación las cantidades debidas por los aseguradores en virtud de sus contratos. Por todo ello, el TJCE entendió que en el estado actual del Derecho Comunitario, la coherencia del sistema fiscal no podía garantizarse con una medida menos restrictiva que la considerada en el litigio principal. Por esta razón, la coherencia del sistema fiscal nacional prosperó como causa de justificación de una medida nacional contraria a la libertad de circulación de trabajadores y de prestación de servicios⁹³.

Recientemente, en la sentencia *Krankenheim*⁹⁴ la coherencia del sistema fiscal no sólo se ha estimado como causa apta para justificar una medida nacional contraria a las libertades comunitarias, sino que la misma ha prosperado. La norma alemana objeto de la cuestión prejudicial producía la compensación de bases imponibles negativas, en sede de una sociedad alemana, de las pérdidas sufridas por su establecimiento permanente en Austria, cuando este último obtenía posteriormente beneficios. Esta medida ocasionaba una diferencia de trato contraria a la libertad de establecimiento. El Gobierno alemán justificó esta norma alegando razones de salvaguarda de la coherencia del sistema fiscal nacional. A este respecto, indicó que la reintegración de pérdidas prevista por el régimen fiscal alemán no podía dissociarse del cómputo anterior de éstas. Esa reintegración, en el caso de una sociedad

⁹³ En el mismo sentido se pronunció el TJCE en su sentencia de 28 de enero de 1992, *Comisión/Bélgica*, asunto C-300/90, Rec. I-00305.

⁹⁴ Sentencia del TJCE de 23 de octubre de 2008, *Krankenheim Ruhseitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, asunto C-157/07.

que poseía un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro, respecto del que Alemania no disponía de potestad de imposición, reflejaba en efecto una lógica simétrica. Existía, por lo tanto, un vínculo directo, personal y material, entre dos elementos del régimen fiscal controvertido en el asunto principal, pues dicha reintegración constituía el complemento lógico de la deducción previamente concedida. Además, se señaló que esa diferencia de trato era apropiada para alcanzar el objetivo de preservar la coherencia del régimen fiscal, puesto que operaba de forma totalmente simétrica, ya que sólo las pérdidas deducidas podían ser objeto de reintegración. Por otra parte, esa reintegración era totalmente proporcionada al objetivo perseguido, ya que las pérdidas computadas de nuevo sólo lo eran por el importe de los beneficios obtenidos.

Esta apreciación no podía verse desvirtuada, por otra parte, por los efectos combinados del régimen fiscal alemán y de la legislación austriaca en el asunto principal. El Tribunal remitente puntualizó al respecto que la legislación fiscal alemana no preveía una reintegración como la controvertida cuando el sujeto pasivo demostraba que las disposiciones que le eran aplicables en un Estado distinto de aquél en el que se encontraba establecido no permitían, de forma general, la deducción de pérdidas durante años distintos de aquellos en que éstas se habían producido, lo que no era el caso cuando ese Estado preveía, en principio, tal posibilidad.

El TJCE declaró que la libertad de establecimiento no podía entenderse en el sentido de que un Estado miembro estuviese obligado a dictar normas fiscales en función de las de otro Estado miembro para garantizar, en cualquier situación, una tributación que eliminase cualquier disparidad derivada de las normativas fiscales nacionales, dado que las decisiones adoptadas por una empresa acerca del establecimiento de estructuras comerciales en el extranjero pueden, según el caso, tener mayores o menores ventajas o inconvenientes para ella. Por lo tanto, aun suponiendo que el efecto combinado de la imposición vigente en el Estado en el que estaba situado el domicilio de la sociedad de la que dependía el establecimiento permanente afectado y de la imposición exigida en el Estado en el que estaba situado ese establecimiento pudiera conducir a una diferencia de trato contraria a la libertad de establecimiento, tal diferencia sería exclusivamente imputable al segundo de los Estados.

Finalmente, concluyó el Tribunal, la apreciación de que la restricción de dicho régimen fiscal estaba justificada por la necesidad de garantizar la coherencia de éste tampoco podía ser enervada por el hecho, que el Tribunal remitente mencionaba en su tercera cuestión, de que la sociedad de la que dependía el establecimiento permanente en cuestión enajenó este último, y que los beneficios y las pérdidas realizados por dicho establecimiento permanente a lo largo de toda su existencia tuviesen un saldo negativo. En efecto, la reintegración del importe de las pérdidas del establecimiento permanente en los resultados de la sociedad de que depende sería el complemento disociable y lógico, señaló el Tribunal, de su cómputo anteriormente efectuado.

Por lo tanto, tal y como hemos observado más arriba, tan sólo en tres ocasiones ha prosperado la necesidad de preservar la coherencia del sistema fiscal como causa de justificación de medidas tributarias discriminatorias o restrictivas contrarias a las libertades comunitarias. En los demás supuestos en los que se ha estimado como causa de justificación, la misma no ha prosperado por considerarse la medida desproporcionada a los fines perseguidos.

III. Análisis de la doctrina jurisprudencial

Las disposiciones del TCE que reconocen las libertades fundamentales son una manifestación concreta del principio de no discriminación contenido en su artículo 12. El TJCE ha elaborado un concepto de no discriminación fiscal que se aplica en relación con las libertades comunitarias de circulación que, sin embargo, puede ser, ocasionalmente preterido a favor de otros principios o fines que también son tenidos en cuenta por el ordenamiento comunitario. En este sentido, las normas nacionales contrarias a las libertades comunitarias pueden estar justificadas por las excepciones previstas en el Tratado. Pero, además, es posible que existan otras causas de justificación no previstas en él que sean declaradas admisibles para justificar un trato discriminatorio o restrictivo de las libertades fundamentales. Para ello, deben reunir tres requisitos, a saber, perseguir un objetivo legítimo de interés general que sea compatible con el Mercado Común; ser adecuadas para garantizar la realización del objetivo que persiguen y no ir más allá de lo necesario para alcanzarlo. El análisis del Tribunal europeo, por lo tanto, arranca con una fase previa en la que debe ponderar si los intereses nacionales alegados son

dignos de amparo. Posteriormente, procede analizar si, aceptada la excepción, la misma ha sido articulada por la norma nacional de forma “proporcionada” y causando el menor daño posible al interés comunitario.

El Tribunal, ante las razones alegadas por los Estados miembros, ha determinado cuáles pueden ser consideradas como causas de interés general, aptas, por lo tanto, para justificar normas nacionales contrarias a las libertades comunitarias. Sin embargo, sólo tres de ellas han prosperado en alguna ocasión, es decir, las normas nacionales respecto de las que se invocaban han superado el examen de la proporcionalidad. Estas causas de justificación son: la eficacia de los controles fiscales y la lucha contra la evasión fiscal; la necesidad de garantizar el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria basada en el principio de territorialidad y, por último, la preservación de la coherencia del sistema fiscal nacional.

Respecto de la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales y evitar la evasión fiscal, el Tribunal de Luxemburgo sigue una línea general de rechazo de las mismas como causas aptas para justificar normativas tributarias contrarias a las libertades comunitarias, basándose en el hecho de que estas normativas no son proporcionadas, puesto que existen mecanismos de intercambio de información y de asistencia mutua a los que los Estados miembros podrían acudir para garantizarlas. Sin embargo, en determinados asuntos, prosperó esta causa de justificación pero sólo respecto a la libre circulación de capitales con terceros Estados, que se encuentran fuera del ámbito de aplicación de la Directiva 77/799/CEE y con los que el Estado miembro en cuestión no ha celebrado un Convenio de intercambio de información.

Por su parte, la garantía del equilibrio en el reparto de la potestad tributaria, manifestación concreta del principio de territorialidad, ha prosperado en dos ocasiones como causa apta para justificar normativas contrarias a las libertades de circulación, aunque unida a la necesidad de evitar la evasión fiscal, en la primera, y de evitar la doble imputación de pérdidas, en la segunda.

Finalmente, la conveniencia de garantizar la coherencia del sistema fiscal ha sido causa de justificación en tres pronunciamientos del Tribunal de Luxemburgo. Para apreciar su concurrencia el Tribunal exige el cumplimiento de una serie de condiciones que se han ido flexibilizando. De esta

manera, debe existir una lógica simétrica entre una ventaja fiscal y un gravamen correlativo y, además, la ventaja y el gravamen fiscal deben guardar relación con el mismo impuesto y con un mismo y único contribuyente. Este último requisito es, precisamente, el que el TJCE ha dejado de exigir. Una vez se acredita que se reúnen las condiciones necesarias para poder invocar esta causa de justificación, la norma controvertida debe superar el “test de la proporcionalidad” y, en este sentido, la misma debe ser adecuada para lograr el objetivo legítimo perseguido y no puede ir más allá de lo necesario para alcanzarlo. Desde este punto de vista, desde las primeras sentencias del Tribunal respecto de esta causa de justificación (en *Bachmann* y *Comisión/Bélgica*) la coherencia fiscal no ha vuelto a prosperar como causa de justificación hasta el reciente pronunciamiento del Tribunal en *Krakenheim*, aunque ello no parece que vaya a implicar un cambio de tendencia respecto de las posibilidades de que el Tribunal la aprecie.

A nuestro juicio, las mencionadas causas de justificación actúan como límites de las libertades comunitarias, una vez que el Tribunal europeo valora como legítimos determinados objetivos perseguidos por las normas controvertidas, que, por consiguiente han de entenderse asumidos por el Derecho Comunitario.