

La aplicación directa del Derecho comunitario en materia de fiscalidad directa: la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de abril de 2011

Francisco de Borja Iriarte Ángel

Abogado

La reciente sentencia del Tribunal Supremo de 6 de abril de 2011 supone un nuevo paso en la aplicación directa del Derecho comunitario por los órganos judiciales internos de los países miembros; en ella el alto tribunal ratifica la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (en adelante, TSJ) de 18 de septiembre de 2006 relativa a la normativa vizcaína del Impuesto sobre Sociedades, y que consideraba nula, por ser contraria a los Tratados, la normativa en materia de subcapitalización vigente hasta el 31 de diciembre de 2003¹.

En el supuesto de autos una entidad residente en Bizkaia había concertado una serie de préstamos por importes elevados con su matriz, residente en otro país de la Unión Europea, en concreto en el Reino Unido. Durante un procedimiento de comprobación incoado a la misma la Inspección consideró que los citados préstamos contravenían la norma antielusión recogida en el artículo 21 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, proponiendo la correspondiente regularización, que fue ratificada en vía administrativa y por el Tribunal Económico-administrativo Foral de Bizkaia. En concreto, la redacción vigente del precepto era la siguiente:

“Artículo 21 Subcapitalización

1. Cuando el endeudamiento neto remunerado, directo o indirecto, de una entidad, excluidas las entidades financieras, con otra u otras personas o entidades no residentes en territorio español, con las que esté vinculada, exceda del resultado de aplicar el coeficiente 3 a la cifra del capital fiscal, los intereses devengados que correspondan al exceso tendrán la consideración de dividendos.

¹ A partir de esa fecha la normativa vigente expresamente incluye esta mención: “4. Lo previsto en este artículo no será de aplicación cuando la entidad vinculada no residente en territorio español sea residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, salvo que resida en un territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. “

Lo que da por finiquitado, al menos desde esta perspectiva, el problema, quedando pendiente su interacción con la normativa en materia de operaciones vinculadas.

2. Para la aplicación de lo establecido en el apartado anterior, tanto el endeudamiento neto remunerado como el capital fiscal se reducirán a su estado medio a lo largo del período impositivo.

Se entenderá por capital fiscal el importe de los fondos propios de la entidad, no incluyéndose el resultado del ejercicio.

3. Cuando medie un convenio para evitar la doble imposición y a condición de reciprocidad, los sujetos pasivos podrán someter a la Administración tributaria, en los términos del apartado 6 del artículo 16 de esta Norma Foral, una propuesta para la aplicación de un coeficiente distinto del establecido en el apartado 1 anterior. La propuesta se fundamentará en el endeudamiento que el sujeto pasivo hubiese podido obtener en condiciones normales de mercado de personas o entidades no vinculadas.”

Es decir, que a salvo de lo establecido en el párrafo tercero, y que no ha sido nunca de excesiva aplicación práctica, la ley presumía **iuris et de iure** –lo que veremos será muy importante a la hora de ser enjuiciada por el TS- que no eran deducibles en el Impuesto sobre Sociedades los intereses pagados a entidades vinculadas residentes en el extranjero en lo que se excediese del referido ratio 1-capital / 3-deuda; por tanto, esta norma (i) no aplicaba en el caso de endeudamiento con entidades vinculadas residentes, y (ii) no tenía en cuenta para nada cuál era el país extranjero de residencia de la entidad prestamista.

La adecuación de esta normativa al Derecho comunitario fue puesta en duda durante todo el proceso, teniendo en cuenta la jurisprudencia existente en materia de tributación directa del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJ), por considerarla contraria al principio de no discriminación, así como restrictiva de las libertades comunitarias de establecimiento y circulación de capitales, aspectos sobre los que entró de lleno la sentencia del TSJ de 18 de septiembre de 2006, que recogiendo las pautas marcadas por el TJ en la sentencia *Lankhorst-Hohorst*² consideró contrario a derecho

² Sentencia del 12 de diciembre de 2002, C-324/00.

En este asunto, el TJ entra a enjuiciar la adecuación a la normativa comunitaria de la legislación alemana en materia de subcapitalización, concluyendo en contra de la misma. La reacción del legislador alemán frente a la misma fue diversa a la del español, ya que optó por extender las reglas de subcapitalización a diferentes operaciones entre contribuyentes nacionales, lo que en principio es igualmente acorde con la normativa comunitaria y no deja de ofrecernos otra forma de enfrentarse al problema de la discriminación a los no residentes.

comunitario, y por tanto nula, la normativa vizcaína en materia de subcapitalización, de acuerdo con el siguiente razonamiento:

- Esta normativa supone una diferencia de trato para las sociedades dependiendo de si están domiciliadas o no en España, lo que supone un obstáculo a la libertad de establecimiento regulada en el artículo 43 del Tratado de Roma –hoy artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea-:

“En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro. Dicha prohibición se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro.

La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades, tal como se definen en el párrafo segundo del artículo 48, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del capítulo relativo a los capitales.”

- No existe justificación a esta diferencia de trato que pueda ampararse en la normativa comunitaria, ya que es jurisprudencia reiterada del TJ que la sola disminución de la recaudación tributaria no sirve para fundamentarla.

Por tanto, ya el Tribunal de instancia realizó una aplicación directa³ del Derecho comunitario, anulando la aplicación del mencionado artículo 21 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades en la regularización practicada al recurrente.

³ El principio de aplicación directa del Derecho comunitario, ha venido siendo aceptado sin discusión por los tribunales españoles, y supone que todos los tribunales están obligados a dejar de aplicar cualquier normativa que lo infrinja, no siendo necesario ningún pronunciamiento expreso de los órganos comunitarios. En este sentido falla, por ejemplo, la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 28 de septiembre de 2006, siguiendo la jurisprudencia del propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea iniciada en el procedimiento Costa v. Enel -sentencia de 15 de junio de 1964.

Frente la sentencia de instancia se interpuso, por parte de la Diputación Foral de Bizkaia, recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, alegando, entre otros motivos de casación, en lo que aquí interesa, que reitera jurisprudencia del Tribunal comunitario –por ejemplo, los asuntos *Cadbury* y *Marks & Spencer*⁴- establece la doctrina de que una medida nacional que restrinja la libertad de establecimiento puede estar justificada cuando tenga por objeto específico oponerse a montajes puramente artificiales y carentes de una realidad económica más allá de eludir las obligaciones tributarias.

Pues bien, el TS, siguiendo los razonamientos expresados en su propia sentencia de 21 de febrero de 2008 relativa a la normativa de subcapitalización vigente en territorio común, la citada sentencia *Lankhorst-Hohorst* y la más reciente en el asunto⁵ *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, referente a la normativa en materia de subcapitalización vigente en el Reino Unido, viene a concluir que “... una legislación interna en materia de subcapitalización sería válida si se basa en un examen de elementos objetivos y verificables que permitan identificar la existencia de un montaje puramente artificial con fines exclusivamente fiscales, lo que no ocurre con la norma examinada que no establece la posibilidad de que se pueda presentar, en su caso, y sin estar sujeto a restricciones administrativas excesivas, elementos relativos a los motivos comerciales subyacentes a la operación de que se trata.”

Este pronunciamiento, que es fácilmente extrapolable a otras materia en las que se discrimina al no residente, como puede ser la transparencia fiscal internacional, supone que la redacción del artículo 21 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades vigente en el ejercicio de autos debe considerarse contraria a las libertades comunitarias en tanto impedía probar al contribuyente que el ratio de capital / endeudamiento con empresas del grupo superior a 1/3 no se había gestado con el solo fin de rebajar la base imponible y que podía obtenerse uno similar de entidades no vinculadas. Adicionalmente, debemos extraer de esta sentencia que el TS considera, siguiendo la jurisprudencia comunitaria, que el legislador puede imponer restricciones a las libertades comunitarias en la normativa tributaria con el sólo fin de evitar el fraude

⁴ Respectivamente, sentencia de 12 de septiembre de 2006, C-196/04 y 13 de diciembre de 2005, C-446/03.

⁵ Sentencia de 13 de marzo de 2007, C-524/04.

fiscal y siempre que se dé al contribuyente un procedimiento razonable para probar que la operación se concertó con un fin honesto.

Idéntica normativa se encontraba vigente en territorio común y en los restantes territorios forales, por lo que debemos entender que este criterio jurisprudencial debe hacerse extensivo a todas ellas.