

Asunto C-524/04

Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation contra Commissioners of Inland Revenue

[Petición de decisión prejudicial
planteada por la High Court of Justice
(England & Wales), Chancery Division]

«Libertad de establecimiento — Libre circulación de capitales — Impuesto sobre sociedades — Intereses de un préstamo abonados a una sociedad vinculada que reside en otro Estado miembro o en un país tercero — Calificación de los intereses como beneficios distribuidos — Coherencia del sistema tributario — Evasión fiscal»

Conclusiones del Abogado General Sr. L.A. Geelhoed, presentadas el 29 de junio de 2006	I - 2112
Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 13 de marzo de 2007	I - 2157

Sumario de la sentencia

- 1. Libre circulación de personas — Libertad de establecimiento — Disposiciones del Tratado — Ámbito de aplicación*
(Arts. 43 CE, 49 CE y 56 CE)

2. *Libre circulación de personas — Libertad de establecimiento*
(Art. 43 CE)
 3. *Libre circulación de personas — Libertad de establecimiento — Legislación tributaria*
(Art. 43 CE)
 4. *Libre circulación de personas — Libertad de establecimiento — Disposiciones del Tratado — Ámbito de aplicación*
(Arts. 43 CE y 48 CE)
 5. *Derecho comunitario — Derechos conferidos a los particulares — Violación por un Estado miembro — Obligación de reparar el perjuicio causado a los particulares*
(Art. 43 CE)
 6. *Derecho comunitario — Derechos conferidos a los particulares — Violación por un Estado miembro — Obligación de reparar el perjuicio causado a los particulares*
-
1. Una legislación que sólo tiene por objeto las relaciones en el seno de un grupo de sociedades afecta principalmente a la libertad de establecimiento y, por lo tanto, debe examinarse a la luz del artículo 43 CE. Suponiendo que dicha legislación tenga efectos restrictivos sobre la libre prestación de servicios y sobre la libre circulación de capitales, tales efectos serían la consecuencia inevitable de un eventual obstáculo a la libertad de establecimiento y no justifican un examen de la referida legislación a la luz de los artículos 49 CE y 56 CE.
 2. La mera circunstancia de que una sociedad residente obtenga un préstamo de una sociedad vinculada establecida en otro Estado miembro no puede invocarse para justificar una presunción general de prácticas abusivas y servir de justificación a una medida que vaya en detrimento del ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado. En cambio, una medida nacional que restrinja la libertad de establecimiento puede estar justificada por motivos de lucha contra prácticas abusivas cuando tenga por objeto específico los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, cuyo objetivo sea eludir la aplicación de la legislación del Estado miembro de que se trate y, en particular, eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional.

(véanse los apartados 33, 34 y 101)

(véanse los apartados 72 a 74)

3. El artículo 43 CE se opone a una legislación de un Estado miembro que restringe la facultad de una sociedad residente de deducir a efectos fiscales los intereses de un préstamo financiero concedido por una sociedad matriz, directa o indirecta, residente en otro Estado miembro o por una sociedad residente en otro Estado miembro controlada por tal sociedad matriz, sin sujetar a dicha restricción a una sociedad residente que haya obtenido el préstamo de una sociedad también residente, excepto si, por un lado, dicha legislación se basa en un examen de elementos objetivos y verificables que permiten identificar la existencia de un montaje puramente artificial con fines exclusivamente fiscales al establecer la posibilidad de que el contribuyente pueda presentar, en su caso, y sin estar sujeto a restricciones administrativas excesivas, elementos relativos a los motivos comerciales subyacentes a la transacción de que se trata y, por otro lado, si, demostrada la existencia de tal montaje, la referida legislación sólo califica dichos intereses como beneficios distribuidos en la medida en que superen lo que se habría acordado en condiciones de libre competencia.

Estado miembro que adopte dicha disposición.

(véanse los apartados 61 y 92 y el punto 1 del fallo)

4. Una legislación de un Estado miembro que restringe la facultad de una sociedad residente de deducir, a efectos fiscales, los intereses de un préstamo financiero concedido por una sociedad no residente no está comprendida en el artículo 43 CE cuando se aplica a una situación en la que una sociedad residente obtiene un préstamo de una sociedad residente en otro Estado miembro o en un tercer país que no controla a la sociedad prestataria y cuando estas dos sociedades están controladas, directa o indirectamente, por una sociedad vinculada común que reside en un tercer país.

En efecto, tal diferencia de trato entre filiales residentes en función del lugar donde tiene su domicilio su sociedad matriz constituye una restricción a la libertad de establecimiento, puesto que hace menos atractivo el ejercicio de dicha libertad por parte de sociedades domiciliadas en otros Estados miembros, las cuales, en consecuencia, podrían renunciar a la adquisición, la creación o el mantenimiento de una filial en el

Cuando en tal situación, el Estado miembro que adoptó dicha legislación califica de beneficios distribuidos a los intereses abonados por la sociedad prestataria, dicha medida afecta a la libertad de establecimiento no de la sociedad prestamista sino únicamente de la sociedad vinculada que disfruta de un nivel de control sobre las dos otras sociedades de que se trata que le permite

influir en la elección de financiación de dichas sociedades. Pues bien, en la medida en que la referida sociedad vinculada no está establecida en un Estado miembro en el sentido del artículo 48 CE, no resulta aplicable el artículo 43 CE.

(véanse los apartados 99 y 102,
y el punto 2 del fallo)

5. A falta de normativa comunitaria, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar los órganos jurisdiccionales competentes y configurar la regulación procesal de los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho comunitario confiere a los justiciables, incluida la calificación de las demandas presentadas ante los órganos jurisdiccionales nacionales por quienes hayan sido perjudicados. No obstante, dichos órganos están obligados a garantizar que los justiciables disponen de un cauce procesal efectivo que les permita obtener la devolución del impuesto indebidamente recaudado y de las cantidades pagadas a dicho Estado miembro o retenidas por éste en relación directa con tal impuesto.

Por lo que respecta a otros perjuicios sufridos por una persona por una infracción del Derecho comunitario imputable a un Estado miembro, éste

está obligado a reparar los daños causados a los particulares en las condiciones recogidas en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, a saber, que la norma jurídica violada tenga por objeto conferir derechos a los particulares, que la violación esté suficientemente caracterizada y que exista una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por quienes hayan sido perjudicados, sin que esto excluya que, con arreglo al Derecho nacional, el Estado pueda incurrir en responsabilidad en virtud de requisitos menos restrictivos.

Sin perjuicio del derecho a indemnización que está basado directamente en el Derecho comunitario desde el momento en que se reúnen dichos requisitos enunciados en la jurisprudencia, incumbe al Estado, en el marco del Derecho nacional en materia de responsabilidad, reparar las consecuencias del perjuicio causado, entendiéndose que las condiciones establecidas por las legislaciones nacionales en materia de indemnización de daños no pueden ser menos favorables que las referentes a reclamaciones semejantes de naturaleza interna y no pueden articularse de manera que hagan en la práctica imposible o excesivamente difícil obtener la indemnización.

Cuando la legislación de un Estado miembro constituya un obstáculo a la libertad de establecimiento prohibido por el artículo 43 CE, el órgano juris-

diccional remitente, para determinar el perjuicio indemnizable, puede comprobar si los perjudicados han actuado con una diligencia razonable para evitar el perjuicio o reducir su importancia, y, si, en especial, han ejercitado en tiempo oportuno todas las acciones que en Derecho les correspondían. No obstante, la aplicación de las disposiciones relativas a la libertad de establecimiento resultaría imposible o excesivamente difícil si las acciones de restitución o de indemnización basadas en la infracción de dichas disposiciones se desestimaran o redujeran simplemente porque las sociedades de que se trata no habían solicitado a la Administración tributaria poder abonar intereses por un préstamo concedido por una sociedad vinculada no residente sin que dichos intereses se calificaran como beneficios distribuidos en tanto que, en las circunstancias de que se trata, la ley nacional en relación, en su caso, con las disposiciones pertinentes de los convenios para evitar la doble imposición, establecía tal calificación.

(véanse los apartados 115, 123, 126 y 128 y el punto 3 del fallo)

6. Para determinar si existe una violación suficientemente caracterizada del Derecho comunitario, que pueda generar la responsabilidad de un Estado miembro por los daños causados a los particulares, es preciso tener en cuenta todos los elementos que caractericen la situación que se haya sometido al órgano jurisdiccional nacional. Entre estos elementos

figuran, en particular, el grado de claridad y de precisión de la norma vulnerada, el carácter intencional o involuntario de la infracción cometida o del perjuicio causado, el carácter excusable o inexcusable de un eventual error de Derecho y la circunstancia de que las actitudes adoptadas por una institución comunitaria hayan podido contribuir a la adopción o al mantenimiento de medidas o de prácticas nacionales contrarias al Derecho comunitario.

En cualquier caso, una violación del Derecho comunitario es manifiestamente caracterizada cuando ha perdurado a pesar de haberse dictado una sentencia en la que se declara la existencia del incumplimiento reprochado, de una sentencia prejudicial o de una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia en la materia, de las que resulte el carácter de infracción del comportamiento controvertido.

En un ámbito como el de la fiscalidad directa, el órgano jurisdiccional nacional debe tomar en consideración el hecho de que las consecuencias que se derivan de las libertades de circulación garantizadas por el Tratado sólo se revelan gradualmente, en particular, por los principios sentados por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

(véanse los apartados 119 a 121)