

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 4 de octubre de 2018

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante

Miembro de AEDAF

Asunto: C-416/17.

Partes: Comisión Europea contra República Francesa.

Síntesis: "Incumplimiento de Estado – Artículos 49 TFUE y 63 TFUE y artículo 267 TFUE, párrafo tercero – Tributación en cadena – Diferencia de trato en función del Estado de residencia de la filial de ulterior nivel (subfilial) – Devolución de retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario que se han practicado e ingresado indebidamente – Requisitos aplicables a las pruebas aportadas para justificar la devolución – Límite máximo del derecho a devolución – Discriminación – Órgano jurisdiccional nacional que resuelve en última instancia – Obligación de remisión prejudicial".

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El objeto del presente asunto es clarificar si la República Francesa ha incumplido las obligaciones derivadas, de una parte, de los artículos 49 y 63 TFUE, y, de otra, del artículo 267, apartado 3 TFUE, al haber mantenido un trato discriminatorio, en perjuicio de las sociedades matrices francesas que perciben dividendos de filiales extranjeras, en lo que concierne al derecho a la devolución del impuesto percibido con infracción del Derecho de la UE, según la interpretación sostenida por el Tribunal de Luxemburgo en la Sentencia de 15 de septiembre de 2011, recaída en el Asunto *Accor*¹.

¹ STJUE de 15 de septiembre de 2011, *Accor*, C-310/09.

Con ocasión de tal pronunciamiento, el TJUE declaró que la diferencia de trato entre los dividendos distribuidos por una filial residente y los distribuidos por una filial no residente resultaba contraria al Derecho de la Unión y que el mecanismo francés destinado a evitar la doble imposición no era compatible con las disposiciones del Tratado (artículos 49 y 63 TFUE).

A raíz de la Sentencia *Accor*, el Conseil d'État² (Francia) dictó varias sentencias (Sentencias de 10 de diciembre de 2012, Casos *Rhodia* y *Accor*); que motivaron la presentación de varias denuncias ante la Comisión europea, relativas a las condiciones de devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario practicadas e ingresadas por sociedades francesas que habían percibido dividendos de origen extranjero. Tras un intercambio de información infructuoso, la Comisión remitió a las autoridades francesas un escrito de requerimiento, en el que señalaba que determinados requisitos atinentes a la devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario establecidos en las sentencias del Conseil d'État podían constituir infracciones del Derecho europeo. Ante la negación de dichas imputaciones formales por parte de Francia, la Comisión europea procedió a notificarle un dictamen motivado, instándole a adoptar las medidas necesarias para atenerse al mismo en un plazo de dos meses. La desatención del citado dictamen desencadenó el inicio del procedimiento por incumplimiento, con base en el artículo 258 TFUE.

Como fundamento de su recurso, la Comisión apunta cuatro motivos, a saber:

1. Infracción de los artículos 49 y 63 TFUE como consecuencia de la restricción al derecho a la devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario resultante del hecho de no tener en cuenta la tributación a la que han estado sometidas las filiales de ulterior nivel (subfiliales) establecidas en un Estado miembro distinto de la República Francesa.
2. Infracción de los mismos artículos citados en el primer motivo, a resultas del carácter desproporcionado de las exigencias prescritas en materia de prueba para justificar el derecho a la devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario que se han practicado e ingresado indebidamente.
3. Infracción de los mismos artículos citados en el primer motivo, en atención al límite máximo de la cantidad que puede devolverse en concepto de retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario que se hayan practicado e ingresado indebidamente, límite que se fija en un tercio de la cuantía de los dividendos distribuidos.
4. Infracción derivada del incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 267, apartado 3 TFUE.

2. Fundamentos de Derecho y comentario

Dada la desestimación de los motivos segundo y tercero por parte del Tribunal de Justicia, nuestro análisis se centrará en los motivos primero y cuarto, por ser los que presentan una mayor relevancia en este ámbito.

Respecto a la infracción alegada en el primer motivo, el TJUE recuerda que, en relación con una normativa tributaria destinada a evitar la doble imposición económica de los beneficios distribuidos, la situación de una sociedad accionista que percibe dividendos de origen extranjero es comparable a la de una sociedad accionista que percibe dividendos de origen nacional, toda vez que, en ambos casos, los beneficios obtenidos pueden ser objeto, *a priori*, de una imposición en cadena. En este contexto, el Derecho de la UE obliga a los Estados miembros que disponen de un sistema para evitar la doble imposición económica en el supuesto de dividendos que los residentes perciben de sociedades

² Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo.

residentes, a conceder un trato equivalente a los dividendos que los residentes obtienen de sociedades no residentes.

De acuerdo con ello, el Alto Tribunal considera que, con el objetivo de poner fin al trato discriminatorio en la aplicación del mecanismo fiscal destinado a evitar la doble imposición económica de los dividendos distribuidos, Francia estaba obligada a tomar en consideración la tributación a la que con anterioridad estuvieron sometidos los beneficios distribuidos resultantes del ejercicio de la potestad tributaria del Estado miembro de origen de los dividendos, dentro de los límites de su propia potestad tributaria, con independencia del escalón de la cadena de participaciones en el que se hubiera soportado la mencionada tributación, esto es, por una filial o por una subfilial.

No obstante la importancia de este razonamiento, en virtud del cual el TJUE procede a estimar el primer motivo invocado por la Comisión europea, la principal novedad de esta sentencia se reside en la estimación del cuarto motivo³, que representa una auténtica evolución de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo en este punto.

Según la Comisión europea, el Conseil d'État debería haber elevado una cuestión prejudicial ante el TJUE, con anterioridad al establecimiento de las modalidades de devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario practicadas e ingresadas, cuya recaudación había sido considerada por el Alto Tribunal incompatible con los artículos 49 y 63 TFUE a través de su Sentencia dictada en el Caso *Accor*.

Tal y como argumenta la Comisión, al ser el Conseil d'État un órgano jurisdiccional cuyas decisiones no son susceptibles de ulterior recurso ordinario, el artículo 267 TFUE le impone el deber de acudir al TJUE siempre que se suscite una cuestión de interpretación del Derecho de la UE. A mayor abundamiento, la Comisión cuestiona la compatibilidad de las Sentencias del Conseil d'État (*Rhodia* y *Accor*) con el Derecho europeo y, en particular, con la jurisprudencia derivada de la Sentencia de 13 de noviembre de 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*. A juicio de la Comisión, el mero hecho de que el Conseil d'État defienda una concepción de los principios dimanantes de la Sentencia del TJUE en el Caso *Accor* diferente a la asumida por la propia Comisión, evidencia que las soluciones arbitradas por el Conseil d'État en sus sentencias (*Rhodia* y *Accor*) no pueden gozar de una presunción de compatibilidad con el Derecho de la UE.

Por su parte, la República francesa alega que las únicas dificultades con las que se encontró el Conseil d'État fueron de carácter fáctico, y no de interpretación del Derecho europeo, añadiendo que la Comisión no ha precisado cuáles serían las dificultades o dudas que habrían justificado una remisión prejudicial al TJUE, con arreglo al artículo 267 TFUE.

La resolución de este debate por parte del TJUE no deja lugar a dudas. En primer término, el Alto Tribunal refrenda el criterio de la Comisión, en virtud del cual el artículo 267, apartado 3 TFUE obliga a los órganos jurisdiccionales nacionales ante los cuales se plantea una cuestión de interpretación del TFUE, en caso de que no exista ulterior recurso interno, a someter dicha cuestión ante el Tribunal de Justicia. Tal doctrina jurisprudencial se desprende ya de otros pronunciamientos, como la Sentencia de 15 de marzo de 2017⁴, dictada en el Caso *Aquino*.

Siguiendo dicha doctrina jurisprudencial⁵, el órgano jurisdiccional nacional no tendrá dicha obligación cuando: la cuestión de interpretación que se plantea no sea pertinente, la disposición del Derecho europeo ya haya sido objeto de interpretación por el TJUE, o bien la correcta aplicación del Derecho de la UE sea tan evidente que no dé lugar a duda razonable alguna sobre la solución de la cuestión generada.

3 Véase, al respecto: Bernardeau, L.: "L'obligation de renvoi préjudiciel ou les clartés obscures du Conseil d'État", en *Revue de Droit Fiscal* 2018, pp.3-5.

4 STJUE de 15 de marzo de 2017, *Aquino*, C-3/16, apartado 33 y jurisprudencia citada.

5 STJUE de 6 de octubre de 1982, *Cilfit y otros*, apartado 21; STJUE de 9 de septiembre de 2015, *Ferreira da Silva e Brito y otros*, C-160/14, apartados 38 y 39; y, STJUE de 28 de julio de 2016, *Association France Nature Environnement*, C-379/15, apartado 50.

Fuera de estos casos, el fundamento del deber de elevar la cuestión prejudicial estriba en la necesidad de evitar el riesgo de una interpretación errónea⁶ del Derecho de la UE, impidiendo, por ende, que pueda llegar a consolidarse en un Estado miembro una jurisprudencia nacional que no se atenga a las normas del Derecho europeo

Tomando en consideración todo ello, el Tribunal de Luxemburgo razona que, en el presente caso, el Conseil d'État debió haber planteado la cuestión prejudicial con carácter previo a la emisión de sus Sentencias de 10 de diciembre de 2012, ya que no podía excluirse la existencia de una duda razonable en la interpretación del Derecho de la UE aplicable.

El interés que encierra este pronunciamiento resulta incuestionable, pues por primera vez el TJUE declara a un Estado miembro responsable de un incumplimiento del Derecho de la UE por omitir la formulación de una cuestión prejudicial conforme al mandato del artículo 267, apartado 3 TFUE. Con esta Sentencia el Alto Tribunal no solo consolida la llamada "doctrina *Cilfit*", sino que va un paso más allá, obligando a los órganos jurisdiccionales nacionales cuyas decisiones no puedan recurrirse a reforzar el análisis en este punto, a fin de actuar correctamente y evitar así un eventual procedimiento contra el Estado por infracción del Derecho europeo.

La Sentencia cuyo estudio nos ocupa constituye, pues, el último hito dentro del cuerpo jurisprudencial relativo a las consecuencias de los incumplimientos del Derecho de la UE por parte de órganos judiciales nacionales. Cabe recordar que, ya en 2009, al hilo del Asunto *Comisión contra España* (C-154/08), el TJUE declaró que una sola sentencia de un órgano jurisdiccional (y no necesariamente una línea jurisprudencial) podía ser susceptible de infringir el Derecho europeo. En aquella ocasión la Comisión cuestionó que el Tribunal Supremo español no hubiera planteado la cuestión prejudicial, pero dicho motivo fue inadmitido, por extemporáneo, por el TJUE.

Desde el prisma de los contribuyentes, la conclusión a extraer sería que este pronunciamiento refuerza las competencias de control de la Comisión europea en la aplicación del Derecho de la UE; de lo que se colige que cuando en un litigio nacional una de las partes se sienta perjudicada al entender que el órgano judicial debía haber planteado la correspondiente cuestión prejudicial con base en el artículo 267, apartado 3 TFUE, estará legitimada para acudir a la Comisión y exponer sus argumentos con vistas a que ésta inste el procedimiento de infracción contra el Estado miembro de que se trate. A resultados de ello, no sería extraño que en el futuro inmediato asistiéramos a un aumento del número de cuestiones prejudiciales ante el TJUE en este ámbito.

3. Fallo

Expuesto cuanto antecede, el Tribunal de Justicia decide: "1) Declarar que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 49 TFUE y 63 TFUE al decidir no tener en cuenta, a efectos del cálculo de la devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario practicadas e ingresadas por una sociedad matriz residente en concepto de distribución de los dividendos pagados por una subfilial no residente por mediación de una filial asimismo no residente, la tributación de los subyacentes a tales dividendos a la que haya estado sometida dicha subfilial no residente en el Estado miembro en el que está establecida, siendo así que, al mismo tiempo, el mecanismo nacional para evitar la doble imposición económica permite, en el caso de una cadena de participaciones puramente interna, neutralizar la tributación a la que han estado sometidos los dividendos distribuidos por una sociedad en cada escalón de la referida cadena de participaciones.

2) Declarar que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 267 TFUE, párrafo tercero, al haberse abstenido el Conseil d'État (Consejo de Estado, Francia)

⁶ STJUE de 9 de septiembre de 2015. Ob.cit. apartado 44.

de plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea una cuestión prejudicial con arreglo al procedimiento previsto en el artículo 267 TFUE, párrafo tercero, a fin de que se determinara si resultaba procedente decidir no tener en cuenta, a efectos del cálculo de la devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario que una sociedad matriz ha practicado e ingresado en concepto de la distribución de dividendos abonados por una sociedad no residente por mediación de una filial asimismo no residente, la tributación a la que esta segunda sociedad estuvo sometida por los beneficios subyacentes a tales dividendos, incluso a pesar de que la interpretación de las disposiciones del Derecho de la Unión que dicho órgano jurisdiccional nacional hizo en las Sentencias de 10 de diciembre de 2012, Rhodia y Accor, no se imponía con tal evidencia que no dejara lugar a duda razonable alguna.

3) Desestimar el recurso en todo lo demás.

4) La Comisión Europea y la República Francesa cargarán cada una de ellas con sus propias costas".

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 17 de octubre de 2018

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante
Miembro de AEDAF

Asunto: C-249/17.

Partes: Ryanair Ltd y The Revenue Commissioners.

Síntesis: "Procedimiento prejudicial – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) – Concepto de sujeto pasivo – Sociedad de cartera – Deducción del impuesto soportado – Gastos en servicios de asesoramiento en los que se ha incurrido para adquirir acciones de otra sociedad – Intención de la sociedad adquirente de prestar servicios de gestión a la sociedad objetivo – Falta de prestación de tales servicios – Derecho a deducir el IVA que ha gravado los servicios obtenidos".

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El origen del litigio examinado trae causa de la petición de decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 4 y 17 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva IVA.

La discusión surge a raíz de la negativa de The Revenue Commissioners (Administración Tributaria y Aduanera irlandesa) a conceder a Ryanair Ltd la deducción del IVA soportado correspondiente a servicios de asesoramiento a los que recurrió en el marco de una oferta pública de adquisición (OPA) de otra sociedad.

Descendiendo a los hechos, la compañía aérea Ryanair lanzó una OPA sobre la totalidad de las acciones de otra compañía aérea ("sociedad objetivo"), motivo por el cual incurrió en gastos derivados de prestaciones de servicios de asesoramiento y otros servicios relacionados con la adquisición prevista. Sin embargo, por razones inherentes al respeto del Derecho de la competencia, esta operación solo pudo realizarse parcialmente y Ryanair únicamente adquirió una parte del capital social de la "sociedad objetivo".

El conflicto se genera cuando la Administración Tributaria y Aduanera irlandesa niega a Ryanair el derecho a deducirse dicho IVA soportado, pese a que la compañía aérea alegaba que su intención, una vez controlada la "sociedad objetivo", era intervenir en la gestión de ésta a través de la prestación de servicios de gestión sujetos al IVA.

Dicha negativa fue recurrida ante la Tax Appeals Commission (Comisión de Recurso en materia tributaria), cuya desestimación motivó un segundo recurso ante el Circuit Court (Tribunal Regional), que a su vez remitió el asunto al High Court (Tribunal Superior), siendo todas y cada una de estas decisiones contrarias a la pretensión de la demandante. Disconforme con ello, Ryanair interpuso un recurso de apelación ante el Tribunal Supremo. Este órgano jurisdiccional albergaba dudas sobre la interpretación de sendas sentencias del TJUE, dictadas el 14 de febrero de 1985 y 27 de septiembre de 2001, en los Asuntos *Rompelman* y *Cibo Participations*, respectivamente, atinentes al derecho de una sociedad de

cartera a deducir el IVA que grava los servicios que se le han prestado con ocasión de una adquisición de acciones en sus filiales.

Por tal razón, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

"1. ¿La intención de prestar en el futuro servicios de gestión a una empresa por la que se ha presentado una oferta de adquisición, en el caso de que la oferta tenga éxito, es suficiente para acreditar que el potencial adquirente desarrolla una actividad económica a efectos del artículo 4 de la [Sexta Directiva], de modo que el IVA cargado al potencial adquirente por los bienes que se le entreguen o los servicios que se le presten para intentar llevar a cabo tal adquisición podría considerarse IVA soportado en relación con la actividad económica prevista de prestación de esos servicios de gestión?

2. ¿Existe una "relación directa e inmediata" [suficiente], en el sentido de la Sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de septiembre de 2011, *Cibo Participations* (C-16/00), entre los servicios profesionales recibidos en el contexto de esa adquisición potencial [...] y la operación por la que se repercutiría el IVA, a saber, la prestación potencial de servicios de gestión a la empresa que se pretende adquirir, en el caso de que la oferta de adquisición tenga éxito, de modo que el IVA soportado por aquellos servicios profesionales sería deducible?".

2. Fundamentos de Derecho y comentario

Formuladas en tales términos las cuestiones prejudiciales, el Tribunal de Luxemburgo considera procedente responder a ambas de forma conjunta, en el bien entendido de que lo que se pregunta, esencialmente, es si los artículos 4 y 17 de la Sexta Directiva deben o no interpretarse en el sentido de que otorgan a una sociedad, que tienen la intención de adquirir la totalidad de las acciones de otra sociedad para ejercer una actividad económica consistente en prestar a esta última servicios de gestión sujetos al IVA, el derecho a deducir el IVA soportado por los gastos efectuados en concepto de servicios de asesoramiento en los que incurrió en el marco de una OPA, pese a no haberse llegado a realizar tal actividad económica.

En este contexto, el razonamiento del Alto Tribunal se estructura en dos partes, pues con carácter previo a la resolución de si en el caso de autos ostenta la citada sociedad el derecho a deducirse las cuotas de IVA soportado, es necesario aclarar una cuestión anterior, que no por básica resulta menos importante, a saber: ¿tiene Ryanair en este asunto la consideración de sujeto pasivo a efectos del IVA? Al objeto de clarificar este extremo, el TJUE recuerda que carecen de dicha condición de sujeto pasivo, según el artículo de la Sexta Directiva IVA, las sociedades cuyo único objetivo es la adquisición de participaciones en otras sociedades, sin que dicha sociedad intervenga ni directa ni indirectamente en la gestión de esas otras.

Sin embargo, cuando la participación va ligada a una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en las que se ha producido la adquisición de la participación, y ésta comporta la realización de operaciones sujetas al IVA, como ocurre con la prestación de servicios administrativos, financieros, comerciales y técnicos, sí estaríamos ante un sujeto pasivo a efectos del IVA. De ello se infiere que, según el Tribunal de Justicia, debe reconocerse la condición de sujeto pasivo a toda persona que tenga la intención, confirmada por elementos objetivos, de iniciar una actividad económica, siempre que realice los primeros gastos de inversión para ello, tal y como se declaró con ocasión de los Asuntos¹ *Breitsohl* y *Ablesio*.

Por consiguiente, teniendo en cuenta que mediante la adquisición prevista de acciones de la "sociedad objetivo", Ryanair perseguía prestar a esta última servicios de gestión sujetos al IVA y, de esta manera,

¹ STJUE de 8 de junio de 2000, *Breitsohl*, C-400/98, apartado 34; y, STJUE de 14 de marzo de 2013, *Ablesio*, C-527/11, apartado 25.

ejercer una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva, el Alto Tribunal llega a la conclusión de que la compañía aérea sí debe ser considerada sujeto pasivo en el marco del IVA.

Despejado el primer interrogante, la cuestión nuclear se polariza en torno al derecho a deducir o no que cabe reconocer a Ryanair en relación con el IVA soportado, como consecuencia de la adquisición de bienes o de la recepción de prestaciones de servicios destinados a la consecución de su objetivo, en la hipótesis de que dicho objetivo no se alcance, tal y como ocurre en el caso que analizamos.

En efecto, tal y como recuerda el TJUE, el régimen de deducciones pretende liberar al empresario o profesional del IVA soportado, garantizando la neutralidad respecto a la carga fiscal de todas sus actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o resultados de éstas, a condición de que dichas actividades estén sujetas al Impuesto. De acuerdo con ello, el artículo 17 de la Sexta Directiva, reconoce a los empresarios y profesionales que actúen como tales el derecho a deducir el IVA soportado o satisfecho por la adquisición de bienes o servicios, que resulten afectos a la realización de actividades sujetas al Impuesto. Nótese, además, que el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el IVA, esto es, cuando se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios.

Asimismo, el Tribunal de Luxemburgo se refiere a la doctrina ya sentada en el Asunto *Gabalfrisa*², al hilo del cual declaró que el principio de neutralidad del IVA respecto de la carga fiscal de la empresa requiere que los primeros gastos de inversión efectuados para las necesidades de creación de una empresa se consideren como actividades económicas -siempre que existan elementos objetivos que prueben la intención del sujeto pasivo de dedicarse a dicha actividad empresarial/profesional-, pues lo contrario implicaría su no deducibilidad, generándose una distinción arbitraria entre los gastos de inversión realizados por necesidades de la empresa según que estos se efectuaran antes de iniciar la explotación económica o durante la misma.

Ciertamente, el carácter consolidado de la doctrina del TJUE en el marco del IVA y, en particular, por lo que concierne al derecho a la deducción del Impuesto, permite al Tribunal de Justicia invocar los criterios ya sentados en casos anteriores, en los que se precisó que el derecho a deducir, una vez nacido, sigue existiendo, aun cuando con posterioridad la actividad económica prevista no llegue a realizarse y, en consecuencia, no se traduzca en operaciones gravadas (Caso *Inzo*³); así como en la hipótesis de que, por circunstancias ajenas a su voluntad, el sujeto pasivo no hubiera podido utilizar los bienes o servicios que hayan dado lugar a la deducción en operaciones sujetas al Impuesto (Caso *Ghent Coal Terminal*⁴ y Caso *Midland Bank*⁵). Tal razonamiento se impone al advertir que, lo contrario, supondría otorgar un trato fiscal diferente a empresas que realizan operaciones sujetas al Impuesto y otras cuya intención, a través de dichas inversiones, es iniciar actividades que culminen en operaciones imponibles. E igualmente tal modo de proceder crearía diferencias arbitrarias entre estas últimas empresas, por cuanto la concesión o no del derecho a deducir se haría depender de la materialización o no de tales inversiones en operaciones gravadas.

Conforme al último requisito exigido para la deducción del IVA soportado, es necesario que los gastos en los que se ha incurrido tengan por objeto la adquisición de bienes o servicios que posteriormente se afecten al desarrollo de una actividad económica sujeta y no exenta de IVA o bien, sujeta y cubierta por una exención plena.

Teniendo en cuenta todo ello, el TJUE constata que, en el presente asunto, las prestaciones de servicios fueron proporcionadas a Ryanair cuando esta sociedad tenía la intención, mediante la adquisición prevista de acciones de la "sociedad objetivo", de desarrollar una actividad económica consistente en prestar a esta última servicios de gestión sujetos al IVA. Es evidente, pues, que Ryanair actuó como sujeto

2 STJUE de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrisa y otros*, C-110/98 a C-147/98, apartado 45 y jurisprudencia citada.

3 STJUE de 29 de febrero de 1996, *Inzo*, C-110/94, apartado 20.

4 STJUE de 15 de enero de 1998, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, apartado 20.

5 STJUE de 8 de junio de 2000, *Midland Bank*, C-98/98, apartado 22.

pasivo del impuesto en la fecha en que incurrió en tales gastos. Siguiendo el *iter* del razonamiento, debe reconocerse a la compañía aérea el derecho a deducir el IVA soportado por dichas prestaciones de servicios, pese a que la actividad económica que debía dar lugar a las operaciones gravadas no se llevara a cabo finalmente y, por tanto, no diera lugar a dichas operaciones.

Por último, en lo que respecta a las condiciones de ejercicio del derecho a deducir, el TJUE concreta que los gastos en los que se incurrió para adquirir las acciones resultan imputables al ejercicio de dicha actividad económica; y que, dada la relación directa e inmediata con el conjunto de esa actividad económica, forman parte de los gastos generales de ésta, de lo que cabe colegir que el IVA correspondiente da derecho a una deducción íntegra.

3. Fallo

De conformidad con lo señalado, el Tribunal de Justicia declara que: "Los artículos 4 y 17 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, deben interpretarse en el sentido de que confieren a una sociedad como la controvertida en el litigio principal, que tiene la intención de adquirir la totalidad de las acciones de otra sociedad para ejercer una actividad económica consistente en prestar a esta última servicios de gestión sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el derecho a deducir íntegramente el IVA soportado por los gastos efectuados en concepto de servicios de asesoramiento en que incurrió en el marco de una oferta pública de adquisición, aunque resulte que no se ha realizado esa actividad económica, siempre que esos gastos traigan causa exclusivamente de la actividad económica prevista".

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 22 de noviembre de 2018

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante
Miembro de AEDAF

Asunto: C-249/17.

Partes: Sofina S.A., Rebelco S.A., Sidro S.A. y Ministre de l'Action et des Comptes publics.

Síntesis: "Procedimiento prejudicial – Libre circulación de capitales – Retención en origen sobre el importe bruto de los dividendos de origen nacional abonados a sociedades no residentes – Aplazamiento del gravamen de los dividendos distribuidos a una sociedad residente en caso de ejercicio deficitario – Diferencia de trato – Justificación – Carácter comparable – Reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros – Eficacia de la recaudación de los impuestos – Proporcionalidad - Discriminación".

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El presente pronunciamiento trae causa de la petición de decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 63 y 65 TFUE, en el seno de la controversia entablada entre tres sociedades belgas (Sofina, Rebelco y Sidro) y el Ministro de Actuación y Contabilidad pública de Francia a resultas de la negativa de éste a devolverles la retención en origen practicada sobre los dividendos distribuidos entre 2008 y 2011 por sociedades francesas.

La tributación de tales rendimientos, resultante de la combinación del artículo 119 bis, apartado 2 de la Ley General Tributaria francesa y el artículo 15.2 del Convenio de doble imposición franco-belga, supuso la práctica de una retención del 15% en la fuente. Al haber registrado pérdidas en dichos ejercicios, las tres entidades belgas solicitaron ante las autoridades tributarias francesas la correspondiente devolución de las retenciones practicadas sobre los dividendos. La desestimación de sus solicitudes de devolución motivó la interposición de los recursos oportunos, que asimismo fueron rechazados, tanto en primera instancia como en apelación.

Ante tal situación, las sociedades demandantes acudieron en casación ante el Conseil d'État que, si bien admite que la práctica de una retención en origen sobre los dividendos distribuidos a sociedades no residentes con pérdidas, a resultas de sus participaciones en sociedades residentes, constituye una desventaja de tesorería en comparación con las sociedades residentes con pérdidas, duda de si ello supone una diferencia de trato prohibida por la libertad de circulación de capitales consagrada en el artículo 63 TFUE. E incluso se plantea si, en el caso de constituir tal restricción, la misma pudiera encontrarse justificada.

Ante las dudas suscitadas, el Conseil d'État decidió suspender el procedimiento, elevando al TJUE las siguientes cuestiones prejudiciales:

"1) ¿Deben interpretarse los artículos [63 TFUE y 65 TFUE] en el sentido de que la desventaja de tesorería resultante de la aplicación de una retención en origen a los dividendos abonados a las sociedades no

residentes con pérdidas, mientras que las sociedades residentes con pérdidas únicamente tributan por el importe de los dividendos que perciben en el ejercicio en que sus resultados recuperan, en su caso, una situación de superávit, constituye, por sí misma, una diferencia de trato constitutiva de una restricción a la libre circulación de capitales?

2) ¿Puede considerarse justificada la posible restricción a la libre circulación de capitales mencionada en la cuestión prejudicial anterior, habida cuenta de las obligaciones derivadas de los artículos [63 TFUE y 65 TFUE], por la necesidad de garantizar la recaudación eficaz de los impuestos, puesto que las sociedades no residentes no están sometidas al control de la Administración tributaria francesa, o por la necesidad de mantener el reparto de la potestad tributaria entre los estados miembros?

3) En el supuesto de que la aplicación de la retención en origen impugnada pueda, en principio, admitirse por lo que respecta a la libre circulación de capitales:

- ¿Se oponen estas disposiciones a la percepción de una retención en origen sobre los dividendos abonados por una sociedad residente a una sociedad con pérdidas no residente de otro Estado miembro cuando esta última pone fin a su actividad sin recuperar una situación de superávit, mientras que una sociedad residente que se encuentre en esta misma situación no está sujeta a tributación efectiva sobre estos dividendos?
- ¿Deben interpretarse estas disposiciones en el sentido de que, de existir normas tributarias que concedan un tratamiento diferente a los dividendos según se abonen a los residentes o a los no residentes, es preciso comparar la carga impositiva efectiva que soporta cada uno de ellos por dichos dividendos, por lo que una restricción a la libre circulación de capitales, que se desprende del hecho de que estas normas excluyen, tan solo para las sociedades no residentes, la deducción de los gastos directamente vinculados a la percepción en sí de los dividendos, podría considerarse justificada por la diferencia de tipos entre la imposición según el régimen general que grava, con cargo a un ejercicio posterior, a los residentes y la retención en origen practicada sobre los dividendos abonados a los no residentes, cuando esta diferencia compensa, con respecto al importe de la cuota tributaria abonada, la diferencia de base imponible?"

2. Fundamentos de Derecho y comentario

La sentencia objeto de estudio no viene sino a reforzar la jurisprudencia del Alto Tribunal en materia de retenciones aplicadas a entidades no residentes. En sus Fundamentos de Derecho, el TJUE reproduce su esquema habitual de razonamiento: dilucida, en primer término, si estamos ante una restricción a la libre circulación de capitales y, ante dicha realidad, se pronuncia sobre si tal restricción está o no justificada y, por ende, vulnera o no, el artículo 63 TFUE.

Centrándonos en el primer aspecto, conviene recordar que según la propia doctrina del TJUE, entre las medidas prohibidas por el citado precepto se incluyen aquellas que puedan disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlo en otros Estados. En el caso examinado, se evidencia que el tratamiento fiscal más gravoso conferido por parte de un Estado miembro a los dividendos abonados a sociedades no residentes, en contraste con el que se dispensa a los distribuidos a sociedades residentes, puede disuadir a las entidades establecidas en un Estado miembro distinto de ese primer Estado miembro de invertir en él y, en consecuencia, constituye una restricción a la libertad de circulación de capitales.

En concreto, respecto de las sociedades que poseen participaciones en una sociedad francesa, cabe apreciar, por lo que se refiere a los dividendos distribuidos, la existencia de dos regímenes fiscales distintos, en función de que estemos ante residentes o no residentes en Francia. De este modo, en contraste con los dividendos distribuidos a una sociedad no residente, que son gravados de forma inmediata y definitiva, la tributación de los dividendos repartidos a una sociedad residente depende de su resultado positivo o negativo. Existiendo pérdidas, el gravamen de dichos dividendos resulta

aplazado hasta un ejercicio posterior en el que se produzcan beneficios, derivando ello no solo en una ventaja de tesorería sino, además, en una tributación incierta, que puede que nunca se produzca (convirtiéndose en tal caso en una exención definitiva) si la sociedad en cuestión cesa en su actividad antes de obtener resultados positivos. Se constata, pues, la existencia de un trato fiscal desfavorable, en perjuicio de las sociedades no residentes.

No empece a la obtención de esta conclusión, el dato ofrecido por el Gobierno francés, relativo al distinto tipo de gravamen al que se someten los dividendos, a saber, 15% -según el convenio de doble imposición franco-belga- los obtenidos por sociedades no residentes, frente al 33,33% al que se sujetan los obtenidos por entidades residentes, en el bien entendido de que, en opinión del TJUE, no debe olvidarse que Bélgica también puede gravar esos mismos dividendos, con base en el tratado de doble imposición citado. A lo que cabría añadir, tal y como subraya el Alto Tribunal, que un trato fiscal desfavorable contrario a una libertad fundamental no puede considerarse compatible con el Derecho de la UE, amparándose en la eventual existencia de otras ventajas.

Tras constatar que la normativa analizada comporta una restricción a la libre circulación de capitales, el TJUE estudia las diversas razones aducidas por el Gobierno del Estado francés, a fin de determinar si tal restricción puede estar justificada a la luz de las disposiciones del TFUE. Dichas razones pivotan sobre el carácter no comparable de la situación en la que se encuentran las sociedades residentes y las no residentes, que según el Gobierno francés es objetivamente distinta; la necesidad de asegurar la recaudación del impuesto; y el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

En este orden de ideas y, partiendo de la premisa de que para que una diferencia de trato sea compatible con el TFUE es preciso que la misma afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general, el Tribunal procede a examinar cada una de las motivaciones alegadas.

En relación con el carácter comparable de la situación de las entidades, razona el Alto Tribunal que cuando un Estado, bien en su normativa interna o bien por vía convencional, somete al Impuesto sobre la renta tanto a los contribuyentes residentes como a los no residentes por lo que respecta a los dividendos que perciben de sociedades residentes, la situación de los mencionados no residentes es similar a la de los residentes, por lo que no puede encontrar fundamento en esta distinción la eventual existencia de una diferencia sustancial en el trato fiscal otorgado, ya que no existe una situación objetiva diferente.

Tampoco el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, cuya preservación constituye un objetivo legítimo en ausencia de la deseable armonización europea, y que posibilita el establecimiento (vía unilateral o mediante convenio) por cada Estado de los criterios de reparto de su potestad tributaria, es considerado por parte del Tribunal de Luxemburgo razón suficiente para justificar la mencionada restricción, toda vez que el aplazamiento de la tributación de los dividendos percibidos por una sociedad no residente que registra resultados negativos no significaría necesariamente que el estado francés renunciara a su derecho a gravar un rendimiento generado en su territorio, sino que, al igual que sucede en el caso de las residentes, las no residentes serían objeto de gravamen en un ejercicio posterior, cuando obtuvieran beneficios.

Si la pérdida de ingresos tributarios en caso de que cesen su actividad es defendida por el Gobierno francés para practicar la retención en origen a las sociedades no residentes, este argumento deviene incoherente al comprobar que la misma pérdida de ingresos puede acaecer en relación con entidades residentes que presentan pérdidas y que, perfectamente pueden no volver a obtener ingresos en futuros ejercicios por cese de sus actividades.

Por último, la existencia de un avanzado y eficaz sistema de asistencia mutua interadministrativa (Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011), que permite actuar coordinadamente a las Administraciones Tributarias de los Estados miembros, intercambiando información y cooperando en los procedimientos tributarios, incluida la fase de recaudación (Directiva 2010/24/UE del Consejo,

de 16 de marzo de 2010), permite al TJUE desestimar el motivo alegado por el Gobierno francés, relativo a la necesidad de garantizar la eficacia en la recaudación del impuesto.

Varias son, pues, las lecciones a extraer del presente pronunciamiento, cuya trascendencia -advirtiéndose no se circunscribe tan solo al territorio de la UE, sino que se proyecta también sobre terceros Estados, por el hecho de afectar a la única de las libertades proclamadas en el TFUE -la libre circulación de capitales- que presenta virtualidad extramuros del Espacio Económico Europeo (EEE).

La primera conclusión ya la hemos avanzado y consiste en recalcar que esta sentencia consolida la línea jurisprudencial ya existente del Tribunal de Justicia en este ámbito. La segunda conclusión radica en evidenciar que el contenido de este pronunciamiento resulta extrapolable a cualquier otro rendimiento sujeto a retención en la fuente, tales como intereses o cánones (e incluso, en ciertas ocasiones, a ganancias patrimoniales) y no solo a dividendos. De ello se sigue la tercera conclusión, con repercusión directa sobre los contribuyentes afectados, que bien pudieran ser entidades españolas en un caso equiparable (que hubieran obtenido dividendos de sociedades francesas), y que se concretaría en la posibilidad de reclamar la devolución de la retención soportada, alegando su derecho al aplazamiento/diferimiento de pago o incluso la exención definitiva (concurriendo los presupuestos exigidos), lo que pone de relieve la notable trascendencia práctica de esta decisión del TJUE.

3. Fallo

De acuerdo con todo ello, el Tribunal de Justicia declara: "Los artículos 63 TFUE y 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual los dividendos distribuidos por una sociedad residente son objeto de retención en origen si los percibe una sociedad no residente, mientras que, si los percibe una sociedad residente, su tributación según el régimen general del Impuesto sobre sociedades únicamente tienen lugar al final del ejercicio en el que se han percibido si dicha sociedad ha obtenido beneficios durante ese ejercicio, pudiendo, en su caso, no tener lugar nunca tal tributación si esa sociedad cesa en sus actividades sin haber obtenido beneficios desde la percepción de dichos dividendos".

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Décima) de 6 de diciembre de 2018

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante
Miembro de AEDAF

Asunto: C-480/17.

Partes: Frank Montag y Finanzamt Köln-Mitte.

Síntesis: "Procedimiento prejudicial – Libertad de establecimiento – Fiscalidad directa – Impuesto sobre la Renta – Deducibilidad de las cotizaciones abonadas a un organismo profesional de previsión y a un seguro privado de jubilación – Exclusión para los no residentes".

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto, en este caso, la interpretación del artículo 49 TFUE, con vistas a dirimir si constituye o no vulneración de la libertad de establecimiento la negativa de la Administración Tributaria alemana a considerar deducibles, por parte de un no residente, las cotizaciones abonadas a un organismo profesional de previsión y a un seguro privado de jubilación, en calidad de gastos extraordinarios, en el marco del Impuesto sobre la renta.

El Sr. Montag, de nacionalidad alemana y domiciliado en Bélgica en 2008, donde ejercía su profesión de abogado en un bufete internacional en el que participaba como socio, solicitó a la Hacienda Pública alemana la deducción, a efectos de determinar la base imponible de su Impuesto sobre la renta como no residente, de las cotizaciones satisfechas al Instituto de Previsión de los Abogados de Renania (Alemania) y de las primas satisfechas en Alemania en concepto de seguro privado de jubilación.

Disconforme con la denegación de la Administración Tributaria germana, que alegaba su tributación por obligación real y no personal para negarle el derecho a la deducción, interpuso el pertinente recurso ante el Tribunal de lo Tributario de Colonia, que decidió suspender el procedimiento y formular al TJUE las cuestiones prejudiciales siguientes:

"1) ¿Se opone el artículo 49 TFUE, en relación con el artículo 54 TFUE, a una normativa de un Estado miembro con arreglo a la cual las contribuciones obligatorias de un sujeto pasivo no residente (basadas en su pertenencia a un Colegio de abogados en el Estado miembro, necesaria por motivos profesionales para poder ejercer su actividad en diversos Estados miembros) a un organismo de previsión profesional no se tienen en cuenta a efectos de reducción de los ingresos en la tributación por obligación real, mientras que en el caso de los sujetos pasivos residentes, en la tributación por obligación personal, el Derecho nacional concede la posibilidad de deducción por importe limitado, en función del importe?

2) ¿Se opone el artículo 49 TFUE, en relación con el artículo 54 TFUE, a la normativa descrita en la primera cuestión prejudicial, cuando el sujeto pasivo, además de sus contribuciones obligatorias, realiza contribuciones adicionales (voluntarias) al organismo de previsión de vejez y el Estado miembro no las tiene en cuenta a efectos de reducción de los ingresos, aunque los posteriores pagos de rentas en dicho Estado miembro, con arreglo al Derecho nacional, pueden estar sujetos a imposición, en su caso, también en la tributación por obligación real?

3) ¿Se opone el artículo 49 TFUE, en relación con el artículo 54 TFUE, a la normativa descrita en la primera cuestión prejudicial, cuando el sujeto pasivo, independientemente de su licencia de abogado y de las contribuciones al organismo de previsión profesional, realiza contribuciones en virtud de un seguro de jubilación privado suscrito voluntariamente y el Estado miembro no las tiene en cuenta a efectos de reducción de los ingresos, aunque los posteriores pagos de rentas en dicho Estado miembro, con arreglo al Derecho nacional, están sujetos a imposición, en su caso, también en la tributación por obligación real?"

2. Fundamentos de Derecho y comentario

A través de tales cuestiones prejudiciales se interpela al TJUE sobre la interpretación del artículo 49 TFUE y, en particular, sobre si debe considerarse que la libertad de establecimiento que el mismo propugna se opone a una normativa de un Estado miembro que sí permite la deducción de los gastos comentados en el marco del Impuesto sobre la renta cuando el contribuyente tributa por obligación personal, pero no cuando lo hace por la modalidad de obligación real.

No es éste un tema desconocido para el Tribunal de Justicia, que ya ha tenido ocasión de pronunciarse reiteradas veces sobre asuntos similares. De conformidad con tal doctrina jurisprudencial, deben considerarse restricciones a la libertad de establecimiento todas aquellas medidas que prohíban, obstaculicen o hagan menos interesante el ejercicio de dicha libertad.

Al permitir la deducción de las cargas de previsión de jubilación, calificadas como gastos extraordinarios, en el caso de contribuyentes con residencia habitual en Alemania, a la par que se niega dicha ventaja fiscal a los contribuyentes por obligación real, este trato fiscal menos favorable debe calificarse como restricción a la libertad de establecimiento, en la medida en que puede disuadir a contribuyentes residentes de establecerse en Estados miembros distintos de Alemania.

Como es sabido, a juicio del TJUE, una restricción de esta naturaleza solo podría admitirse si afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o resulta justificada por una razón imperiosa de interés general. De ahí que el Alto Tribunal comience su análisis realizando un examen sobre la comparabilidad o no de la situación de los residentes y los no residentes en esta sede.

En líneas generales, según la constante y reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en materia de impuestos directos la situación de los residentes y la de los no residentes en un Estado no resultan comparables, ya que este último únicamente obtiene una parte de sus rendimientos en dicho territorio, siendo por otro lado el lugar donde mejor puede apreciarse la capacidad económica de un sujeto aquél en el que obtiene la mayor parte de sus rentas -que suele coincidir con el Estado de su residencia habitual-, ya que en él se tendrán también en cuenta sus circunstancias personales y familiares, a la hora de determinar su carga tributaria.

De ello se infiere que el hecho de que un Estado miembro no posibilite a un no residente la aplicación de ciertas ventajas fiscales, que sí concede a los residentes, no se reputa, *a priori*, discriminatorio, dada la existencia de diferencias objetivas entre la situación de unos y otros, tanto desde la perspectiva de la fuente de los rendimientos como de la capacidad contributiva personal o del contexto personal o familiar. Cuestión distinta acaece cuando el no residente no obtiene rendimientos significativos en el Estado donde reside, sino que su principal fuente de renta se sitúa en el otro Estado, de modo que su Estado de residencia no puede otorgarle las referidas ventajas.

En el asunto examinado, cabe afirmar que, si bien el Sr. Montag obtiene la mayor parte de sus rendimientos en Alemania, no es menos cierto que también percibe en Bélgica suficientes rendimientos para que pueda tenerse en cuenta su situación personal y familiar. Por tanto, de cara a la toma en consideración de los gastos de previsión en Alemania, el no residente se encontraría en una situación comparable a la de un residente siempre que tales gastos estuvieran directamente relacionados con la

actividad que ha generado rendimientos imposables en Alemania, es decir, los gastos que se reputen necesarios para su ejercicio.

Llegados a este punto, el TJUE comprueba el cumplimiento de tal requisito de manera individualizada, en relación con cada uno de los gastos extraordinarios satisfechos por el demandante. Por lo que respecta, en primer término, a las cotizaciones obligatorias abonadas al Instituto de Previsión de los Abogados, se constata el carácter obligatorio de dicha afiliación, al resultar preceptiva para que el Sr. Montag pudiera ejercer como abogado tanto en Alemania como en Bélgica. En efecto, los gastos relativos a dichas cotizaciones fueron efectuados porque la inscripción era necesaria para desarrollar la actividad que generó los rendimientos imposables. Tales gastos deben, pues, considerarse ocasionados por esa actividad y, en consecuencia, necesarios para el ejercicio de ésta. O lo que es igual, en el caso de estas cotizaciones obligatorias, la situación de un contribuyente no residente, debe considerarse comparable a la de un residente en lo que concierne a la parte de las cotizaciones abonadas que corresponde, proporcionalmente, a la parte que los rendimientos gravados en Alemania representan en la totalidad de los rendimientos generados por la actividad de que se trate.

En cuanto a las cotizaciones voluntarias al Instituto de Previsión de los Abogados, partiendo de que tales gastos fueron realizados voluntariamente por el Sr. Montag al objeto de incrementar sus derechos a la jubilación en la proporción máxima autorizada de cotizaciones y, por tanto, no revisten el carácter de necesarios para el ejercicio de la actividad de abogado en Alemania, ni para la percepción de los rendimientos imposables en Alemania, se ha de concluir que en este caso el demandante no se encuentra en una situación comparable a la de un residente.

Esta misma consideración cabe predicar de las cantidades abonadas en concepto de seguro privado de jubilación, por cuanto no existe un vínculo directo entre esos gastos y la actividad de abogado de la que se derivan los rendimientos imposables.

Constatada, pues, la restricción a la libertad de establecimiento por lo que se refiere únicamente a la negativa de la Administración Tributaria alemana a tomar en consideración las cotizaciones obligatorias al Instituto de Previsión de los Abogados en la proporción correspondiente a la parte de los rendimientos sujetos al Impuesto sobre la renta en Alemania, la última parte del razonamiento del Tribunal se dirige a comprobar si tal restricción podría o no estar justificada por razones imperiosas de interés general.

El único argumento esgrimido a tal efecto por las autoridades tributarias germanas se centra en el riesgo de que tales gastos sean deducidos también con ocasión de la imposición en otros Estados miembros distintos de Alemania, lo que redundaría en una ventaja múltiple indebida a favor del contribuyente. Frente a ello, el TJUE razona que la realidad de dicho riesgo debería probarse mediante la demostración por parte de la Administración demandada del carácter insuficiente del actual sistema de asistencia mutua interadministrativa en el ámbito de los impuestos directos, prueba que no ha aportado la Administración Tributaria alemana y que impide, en consecuencia, valorar el alcance de esta alegación.

La relevancia práctica de este pronunciamiento estriba en el respaldo que la misma supone al cuerpo jurisprudencial preexistente sobre la materia, al tiempo que depura todavía más, si cabe, la doctrina ya consolidada del Tribunal de Luxemburgo sobre la interpretación del artículo 49 TFUE en una situación en la que, de nuevo, se plantea si el trato fiscal menos ventajoso otorgado por un Estado miembro a un no residente puede constituir una quiebra de la libertad de establecimiento. En este sentido, se evidencia cómo el TJUE no actúa de forma automática, sino que, antes al contrario, desciende al examen minucioso acerca del cumplimiento de los requisitos exigidos, concretando y enriqueciendo de esta forma el acervo jurisprudencial, hasta el punto de alcanzar conclusiones distintas en función de la concurrencia o no de tales condiciones, que sirven como precedente para futuros casos.

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia declara: "El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual un contribuyente no residente, sujeto, en ese Estado miembro, al Impuesto sobre la renta por obligación real, no puede deducir de la base imponible del Impuesto sobre la Renta el importe de las cotizaciones obligatorias abonadas a un organismo profesional de previsión, en la proporción correspondiente a la parte de los rendimientos sujetos al impuesto en ese Estado miembro cuando estos presentan un vínculo directo con la actividad que ha generado ese rendimiento, mientras que un contribuyente residente, sujeto al Impuesto sobre la Renta por obligación personal, puede deducir tales cotizaciones de la base imponible del Impuesto sobre la Renta, dentro de los límites previstos por el Derecho nacional.

El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual un contribuyente no residente, sujeto, en ese Estado miembro, al Impuesto sobre la renta por obligación real, no puede deducir de la base imponible sobre la renta el importe de las cotizaciones complementarias abonadas a un organismo profesional de previsión y el de las cotizaciones abonadas en el marco de un seguro privado de jubilación, mientras que un contribuyente residente, sujeto al Impuesto sobre la Renta por obligación personal, puede deducir tales cotizaciones de la base imponible del Impuesto sobre la Renta, dentro de los límites previstos por el Derecho nacional".