



Revista de Fomento Social, 47 (1992), 523-530

## La libertad de establecimiento en la Comunidad Europea y la materia tributaria

Un ejemplo del avance en  
el contenido de las libertades comunitarias

---

*El Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea ha sido siempre una de las instituciones que más ha colaborado en potenciar la construcción de la Comunidad, al menos en materia económica. Del espíritu de muchas de sus sentencias se deduce esta convicción de contribuir, en la medida de sus posibilidades, al desarrollo y fortalecimiento de la integración europea. La sentencia de 28 de enero de 1986 es un ejemplo más de esa actitud del Tribunal y como tal la analiza el autor de este trabajo al poner de manifiesto como gracias a la actividad hermenéutica de dicha institución se está produciendo un proceso paulatino de enriquecimiento del contenido y alcance de las libertades comunitarias. En la sentencia citada el Tribunal contribuye a la ampliación del contenido de la libertad de establecimiento.*

---

Manuel PANIAGUA ZURERA (\*)

---

(\*) Profesor de Derecho Mercantil de ETEA.

---

NOTAS

---

I. Planteamiento. II. La prohibición de discriminaciones por razón de nacionalidad y la supresión de restricciones al ejercicio de las libertades comunitarias. III. La Sentencia de 28 de enero de 1986 y las restricciones a la libertad de establecimiento "no justificadas".

### I. Planteamiento

Para conseguir los objetivos previstos en el artículo 2 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea (en adelante, TCCEE) (1) se utilizan dos instrumentos básicos: por un lado, "el establecimiento de un mercado común"; y, por otro, "la progresiva aproximación de las políticas económicas de los Estados miembros" (2). Hoy, tras la aprobación del Acta Unica y el nuevo horizonte abierto por el Tratado de la Unión Europea, el protagonismo de la integración económica debe cohonestarse con el de la cooperación política en aras a la consecución de la Unión Europea (cfr. artículo 1 Acta Unica). Sin negar este propósito, la consecución de un mercado intra-comunitario común sigue siendo uno de los retos más urgentes.

El establecimiento del mercado común o único tiene como médula la consecución efectiva de la libertad de circulación de los factores productivos (cfr. Art. 8A, párrafo segundo TCCEE). De ahí que el artículo 3 TCCEE recogiese entre las acciones de las instituciones comunitarias, junto al establecimiento de la libre circulación de mercancías, la supresión, entre los Estados miembros y en las condiciones previstas por el propio Tratado, de "los obstáculos a libre circulación de personas, servicios y capitales". Los criterios y medios para el desarrollo de la acción comunitaria en la consecución de estos objetivos los encontramos en el Título III del TCCEE.

Del amplio contenido y problemática que la materia plantea nos interesa centrar nuestra atención en la normativa que tutela la libertad de establecimiento (artículos 52

(1) Se intentaba "promover (...) un desarrollo armonioso de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad, una expansión continuada y equilibrada, una estabilidad creciente, una elevación acelerada del nivel de vida y relaciones más estrechas entre los Estados que la integran."

El Tratado de la Unión Europea resultante de los acuerdos adoptados en la cumbre de Maastricht y pendiente de ratificación, sustituye la redacción transcrita por la siguiente: "promover (...) un desarrollo armonioso y equilibrado de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad, un crecimiento sostenible y no inflacionista que respete el medio ambiente, un alto grado de convergencia de los resultados económicos, un alto nivel de empleo y de protección social, la elevación del nivel y de la calidad de vida, la cohesión económica y social y la solidaridad entre los Estados miembros."

(2) El Tratado de la Unión enriquece estos instrumentos en los términos que siguen: "(...) mediante el establecimiento de un mercado común y de una unión económica y monetaria y mediante la realización de las políticas o acciones contempladas en los artículos 3 y 3 A, (...)". El artículo 3 TCCEE, al que habrá de unirse el art. 3 A, tiene un contenido más ambicioso tras este Tratado.

a 58 TCCEE) (3). Como es conocido, afecta al acceso y ejercicio de actividades no asalariadas, incluyendo la constitución y gestión de empresas, siempre que ello suponga instalarse de manera estable en un Estado miembro.

El artículo 52, párrafo segundo TCCEE destaca que esta libertad se extiende "especialmente" a la constitución de sociedades (4), siempre que tengan con el Derecho comunitario el engarce previsto en el artículo 58, párrafo primero TCCEE, es decir, constitución de conformidad con la legislación de un Estado miembro y la fijación de la "sede social, administración central o centro de actividad principal" en la Comunidad (5). Dándose estas circunstancias se establece que esas "sociedades" "quedarán equiparadas, a efectos de aplicación de las disposiciones del presente capítulo (6), a las personas físicas nacionales de los Estados miembros".

Ahora bien, la libertad de establecimiento también se extiende a los que se denominan "establecimientos secundarios", tengan personalidad jurídica (es el caso de las filiales) o carezcan de este atributo (como por ejemplo en la hipótesis de agencias y sucursales). Ya el artículo 52 TCCEE cuando se refiere a la supresión de las restricciones a la libertad de establecimiento ordenaba que esta tarea "se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales

(3) El Tratado de la Unión da nueva redacción a los apartados 2 de los artículos 54 y 56 y al artículo 57, pero sin que resulten afectadas las citas que seguidamente realizaremos.

(4) Para aquilatar el concepto de "sociedad" hay que acudir al artículo 58, párrafo segundo TCCEE. Su lectura evidencia el propósito de acuñar una noción amplia que prescinda de polémicas sobre la naturaleza jurídica de la entidad personificada. Es más, la exclusión de las entidades "que no persigan un fin lucrativo" se interpreta en forma muy flexible, dando como resultado que la simple participación en el proceso productivo con criterios de economicidad determina su calificación societaria a los efectos que analizamos. Sobre este particular, cfr. p.e. GOLDMAN, A. y LYON-CAEN, A. 1984. "*Derecho Comercial Europeo*", Ed. española auspiciada por el Banco Hispano Americano y el Consejo Superior de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación de España, Madrid, pp.158-160 y, más recientemente, GAVALDA, Ch. y PARLEANI, G. "*Droit communautaire des affaires*", Litec, Paris, 1988, pp. 168-169.

Interpretación que permite sostener que el Derecho comunitario, ante la disparidad legislativa existente en los Estados miembros, tiende a crear categorías ad hoc y con un marcado carácter instrumental, en el sentido de permitir la aplicación de su normativa supranacional. Sin duda es en el ámbito del denominado Derecho de la competencia donde el progreso es más evidente hasta el punto de obviar toda referencia a la persona jurídica, pasando a contemplar el supuesto de hecho de la normativa en cuestión a las empresas. Sobre el tema, cfr., por todos, FONT GALAN, J.I. 1986. "*La libre competencia en la Comunidad Europea*", Publicaciones del Real Colegio de España, Zaragoza, sobre todo, pp. 59-80.

(5) Conviene advertir que la libertad de establecimiento se ha extendido incluso a "sociedades" carentes de su sede social en el ámbito comunitario, con tal de que su actividad "presente un vínculo efectivo y continuo con la economía de un Estado miembro". La cita se extrae de los dos «Programas Generales» para la supresión de las restricciones a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios, adoptados por el Consejo de la C.E.E. el 18 de diciembre de 1961. Sobre este particular, cfr. GOLDMAN, B. y LYON-CAEN, A., ob. cit., pp. 161-162.

(6) Es decir, el Capítulo II del Título III que lleva por rúbrica "Derecho de establecimiento" y comprende, como adelantamos, los artículos 52 a 58 TCCEE.

por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro". Lógicamente el vínculo con el Ordenamiento comunitario al que antes hacíamos referencia, es igualmente exigible en este caso.

## II. La prohibición de discriminaciones por razón de nacionalidad y la supresión de restricciones al ejercicio de las libertades comunitarias

La idea fuerza que preside la libertad de establecimiento conecta directamente con el mandato del artículo 7 TCCEE cuando prohíbe "toda discriminación por razón de la nacionalidad" (7). Si bien, la doctrina destaca que las discriminaciones provienen con frecuencia de la coexistencia de diferencias entre los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros, sobre todo, en lo relativo a la regulación del Derecho de sociedades (8). No debe sorprender, en consecuencia, que sea en el ámbito societario donde la tarea de armonización legislativa mediante las Directivas ya aprobadas esté más desarrollada e, incluso, existan propuestas tendentes a conseguir la uniformidad mediante la aprobación de los correspondientes reglamentos (9).

No obstante, la doctrina ha denunciado la insuficiencia del criterio de la interdicción o prohibición de discriminaciones como contenido de la libertad de establecimiento, abogando por destacar la idea de interdicción de restricciones al ejercicio de las libertades comunitarias (10).

Lógicamente, en ausencia de una normativa comunitaria, ello no supone defender

(7) El artículo 6 del Acta Unica Europea adicionó un segundo párrafo al artículo 7 TCCEE citado. Este párrafo faculta a las instituciones comunitarias, mediante el denominado procedimiento de cooperación introducido por el Acta Unica, para la aprobación por mayoría cualificada de la "regulación necesaria para prohibir" las discriminación por razón de la nacionalidad.

Por su parte, el Tratado de la Unión Europea prevé la derogación del artículo 6 TCCEE, bajo cuya numeración se recogerá el contenido del artículo 7, si bien, sustituyendo la redacción indicada de su párrafo segundo por la siguiente: "El Consejo, con arreglo al procedimiento previsto en el artículo 189 C, podrá establecer la regulación necesaria para prohibir dichas discriminaciones."

(8) Cfr., por ejemplo, MATHIJSEN, P. 1987. "Guía del Derecho de la Comunidad Europea", Ed. española auspiciada por el Banco Exterior de España, Madrid, p. 210.

(9) Con relación a la recepción de las Directivas comunitarias en materia de sociedades en nuestro Ordenamiento se hace obligado la referencia a la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea (CEE) en materia de Sociedades (BOE de 27 de julio). Sobre el particular, cfr. nuestro "La constitución de la sociedad anónima tras la reforma parcial de nuestra legislación mercantil y su adaptación a las directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades", en la obra colectiva «La empresa y su entorno (Conmemoración del XXV aniversario de ETEA, 1963-1988)», Ed. ETEA, Córdoba, 1990, pp. 321-348, así como las referencias allí realizadas.

(10) Destaquemos que esta idea está explicitada en el propio artículo 53 TCCEE cuando dispone que, "Los Estados miembros no introducirán restricciones al establecimiento en su territorio de nacionales de otros Estados miembros, sin perjuicio de las disposiciones previstas en el presente Tratado."

la supresión de toda la normativa nacional reguladora del ejercicio de la actividad económica, sino aquella parte de la misma que obstaculice el ejercicio de las libertades comunitarias sin tener una justificación admisible.

En concreto, el Tribunal de Justicia de las Comunidades está elaborando una doctrina sobre este particular, que tiene su punto de arranque en la idea de que las posibles restricciones a las libertades comunitarias y, por lo que ahora nos ocupa, a la de establecimiento, han de estar justificadas en "razones de interés general", han de ser "objetivamente necesarias" para conseguir el objetivo perseguido y han de "ser coherentes" con los restantes Ordenamientos nacionales de los Estados miembros y, en especial, con el Ordenamiento al que el sujeto afectado está sometido (11).

### III. La Sentencia de 28 de enero de 1986 y las restricciones a la libertad de establecimiento "no justificadas"

La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades de 28 de Enero de 1986 (Asunto 270/83) se enmarcaría dentro de las decisiones que están contribuyendo a la ampliación del contenido de la libertad de establecimiento en el sentido indicado anteriormente de englobar, junto a la prohibición de toda discriminación por razón de la nacionalidad, la interdicción asimismo de todas aquellas trabas u obstáculos que no encuentren una adecuada justificación.

La oportunidad que se dio al Tribunal de Justicia era especialmente propicia, dado que en materia tributaria y, en especial, en el ámbito de la imposición directa, las facultades de las instituciones comunitarias para proceder a una armonización eran inexistentes o sólo tenían cabida de forma implícita y siempre por conexión con otras materias (12). Como es conocido, la armonización se ha alcanzado parcialmente en la tributación indirecta conectando este problema con el de la libre circulación de mercancías, mientras en el ámbito de la imposición directa ninguna de las propuestas presentadas han prosperado (13).

(11) Sobre el tema, cfr. in extenso, BORRAJO INIESTA, I. "Las libertades de establecimiento y de servicios en el Tratado de Roma", en la obra colectiva dirigida por GARCIA DE ENTERRIA, E., GONZALEZ CAMPOS, J.D. y MUÑOZ MACHADO, S. 1986. *Tratado de Derecho Comunitario Europeo. Estudio sistemático desde el Derecho Español*, II, Ed. Civitas, Madrid, pp. 149-260, en especial pp. 243 y ss.

(12) Utilizamos el pasado ante las innovaciones introducidas por el Acta Unica, profundizadas por el Tratado de la Unión, y las facultades que su entrada en vigor ha puesto -o, pondrá- en manos de las Instituciones comunitarias.

(13) Sobre este particular, cfr. MARTIN QUERALT, J. y MARTINEZ LAFUENTE, A. "La política fiscal europea", en *Tratado de Derecho ...*, III, ob. cit., pp. 271-308 y, más reciente, FALCON y TELLA, R. 1988. *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Ed. Civitas, Madrid, respecto a la armonización de los sistemas tributarios véase en concreto pp. 112-114.

La cuestión planteada ante el Tribunal de Justicia puede resumirse -siguiendo a Borrajo Iniesta- en los términos que siguen. La normativa francesa reguladora del impuesto sobre sociedades "prevé, para evitar la doble imposición de los dividendos distribuidos por las sociedades francesas, un crédito o deducción en favor de los que perciben dichos dividendos. Este «activo fiscal», cifrado en la mitad de la cuota tributaria, estaba reservado a las personas cuyo domicilio real o sede social se encontrase en Francia, a salvo convenios de doble imposición. El resultado de este esquema tributario era que las sociedades francesas, o las filiales francesas de sociedades de otros Estados de la Comunidad, veían reducido a la mitad el impacto del impuesto; en cambio, las sociedades comunitarias que actuasen en Francia, no a través de filiales, sino de agencias o de sucursales, no recibían deducción alguna." (14).

Ante esta clara situación discriminatoria la Comisión, en uso de las facultades conferidas por el artículo 54.3 TCCEE, inicia el procedimiento previsto en el artículo 169 TCCEE que, al no acabar en acuerdo, determina el planteamiento de la cuestión ante el Tribunal de Justicia.

Conviene advertir que la Comisión limitó su recurso al sector de las sociedades de seguros, lo que reduce considerablemente el alcance de la sentencia comentada. Justifica tal decisión en que las quejas recibidas provienen de este sector, en el interés de conseguir una aplicación efectiva de la libertad de establecimiento en este sector habida cuenta del estímulo que ello supondrá para otros ámbitos y en la importancia que la cuestión planteada tiene en este sector ante las especificidades técnicas de su actividad, por ejemplo en tema de reservas. Argumentos que no pueden ser compartidos, el alcance general de la normativa afectada exigía un planteamiento también general del recurso (15).

La argumentación de la Comisión, que sustancialmente será asumida por el Tribunal, encuentra su apoyo en dos afirmaciones. Primera, la situación descrita supone una discriminación en perjuicio de las sociedades extranjeras. Segunda, además, supone una restricción indirecta a la libertad de establecimiento secundario.

---

El Tratado de la Unión no introduce cambios significativos en estos temas, véase por ejemplo la redacción que da al artículo 99 TCCEE coincidente, en sustancia, con la introducida por el Acta Unica.

(14) BORRAJO INIESTA, I. "Las libertades de establecimiento ...", ob. cit., p. 240. Una referencia más amplia al contencioso planteado en FALCON Y TELLA, R. "La libertad de establecimiento secundario y el «avoir fiscal» (activo fiscal) en el Impuesto sobre Sociedades: Notas a la Sentencia de 28 de enero de 1986 (Comisión v. Francia, causa 270/83)", en *Revista de las Instituciones Europeas* núm. 2, mayo-agosto 1986, pp. 435-441; y, sobre todo, en las Conclusiones del Abogado General (F. Mancini) reproducidas en el *Recueil de la Jurisprudence de la Cour*, fasc. 1, 1986, pp. 275-284.

(15) El propio Tribunal, como antes hizo el Abogado General, lamenta este proceder. Incluso en la justificación del Gobierno francés se alude -advirtiéndose lo sibilino del argumento- a que admitir el requerimiento de la Comisión circunscrito al sector del seguro, introduciría discriminaciones con otros sectores. En igual sentido, Falcon y Tella "La libertad de establecimiento ...", cit., pp. 440-441.

Como puede evidenciarse, la argumentación esgrimida conecta con la interpretación que adelantábamos acerca del contenido de la libertad de establecimiento, en el sentido de no limitarla a la prohibición de las discriminaciones por razón de la nacionalidad. Esta libertad también extiende su operatividad (ex artículo 53 TCCEE) a la inadmisión de toda restricción a la libertad de establecimiento que no esté justificada.

En consecuencia será el Gobierno francés el que se verá obligado a justificar esta discriminación que, además, determina una restricción encubierta o indirecta. Para ello emplea una variada batería de argumentos. A saber: la ausencia de armonización legislativa en el sector tributario, la necesidad de acudir ante esta laguna a los acuerdos bilaterales, la evitación de fraude o evasión fiscal mediante la utilización de agencias o de sucursales, las contraprestaciones que en otros aspectos -v. gr. beneficios fiscales o financieros- perciben esas agencias o sucursales, la posibilidad de constituir filiales en lugar de agencias o sucursales con lo que se obtendría el beneficio que plantea el litigio.

Una por una estas argumentaciones serán derribadas por el Tribunal de Justicia. Así, la ausencia de armonización fiscal no autoriza a un Estado miembro a fijar “en su legislación condiciones diferentes para el ejercicio de sus actividades por las personas que hacen uso de la libertad de establecerse en el mismo, y para sus propios nacionales” (16); los derechos que derivan de la libertad de establecimiento “son incondicionales, y un Estado miembro no puede hacer depender su respeto del contenido de un convenio concluido con otro Estado miembro” (17); la evitación del fraude no justifica medidas para un fraude hipotético, hay que demostrar “concluyentemente” que el fraude existe, o al menos existe un serio riesgo de que se puede producir (18); se rechaza asimismo que las posibles compensaciones que percibirían las agencias o las sucursales justificasen la discriminación prevista por la normativa francesa (19); igual suerte tiene la argumentación en base a la posibilidad de obtener el beneficio del activo fiscal mediante la constitución de una filial, pues ello condiciona el ejercicio de la libertad de establecimiento y restringe su operatividad ante el mayor coste económico exigido para la constitución de una filial (20).

El Gobierno francés utiliza un argumento de mayor peso cuando intenta justificar la diferencia de trato en un criterio objetivo y, por supuesto, no ligado a la nacionalidad, nos referimos a la distinción entre residentes y no residentes. El Tribunal de Justicia llega a admitir en abstracto la admisibilidad de este criterio, pero rechaza que

(16) Cfr., FALCON Y TELLA “Introducción al Derecho Financiero ...”, ob. cit., p. 142.

(17) Vid., BORRAJO INIESTA “Las libertades ...”, cit., p. 232.

(18) *Ibidem*, p. 257.

(19) Cfr., FALCON Y TELLA “La libertad de establecimiento secundario ...”, cit., p. 439.

(20) Cfr., BORRAJO INIESTA, *últ. ob. cit.*, p. 241; y, FALCON Y TELLA, *últ. ob. cit.*, pp. 439-440.

pueda tener aplicación en el caso planteado habida cuenta la incoherencia que ello supondría, pues la legislación francesa aplicable no distinguía en los demás aspectos entre sociedades establecidas en Francia y agencias y sucursales de sociedades establecidas en otros Estados miembros, especialmente a la hora de determinar la base imponible (21).

Rechazados los argumentos esgrimidos por el Gobierno francés y, en consecuencia, al carecer de justificación la discriminación y restricción existente, cabe intuir el fallo. Según el mismo, dado que la legislación francesa no concede “a las sucursales y agencias en Francia de las sociedades de seguro con sede en otro Estado miembro, en las mismas condiciones que a las sociedades de seguros con sede en Francia, el beneficio del avoir fiscal en relación con los dividendos de sociedades francesas que dichas sucursales y agencias perciben, la República francesa ha incumplido las obligaciones derivadas del artículo 52 del Tratado” (22).

A partir de este sucinto comentario a la Sentencia de 28 de enero de 1986 podemos evidenciar, como hemos indicado y ahora nos interesa subrayar, el proceso de paulatino enriquecimiento del contenido y alcance de las libertades comunitarias gracias a la actividad hermenéutica del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, al hilo del avance doctrinal. Partiendo de la base de la prohibición de las discriminaciones por razón de nacionalidad, advertimos el avance del Tribunal considerando inadmisibles toda traba o restricción a las libertades comunitarias carente de una adecuada justificación. El propio Tribunal se está encargando de fijar y controlar los parámetros que justifiquen las hipotéticas restricciones.

---

(21) Vid., BORRAJO INIESTA, *últ. ob. cit.*, pp. 240 y 256; y, FALCON Y TELLA, *últ. ob. cit.*, pp. 438-439.

(22) Cfr. FALCON Y TELLA “*Introducción ...*”, *ob. cit.*, p. 142.

Lamentablemente el principio de congruencia con las alegaciones de las partes, impide que el fallo recaído tenga un alcance general.