

|

62000J0324

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 12 de diciembre de 2002. - Lankhorst-Hohorst GmbH contra Finanzamt Steinfurt. - Petición de decisión prejudicial: Finanzgericht Münster - Alemania. - Libertad de establecimiento - Régimen tributario - Impuesto sobre sociedades - Distribución encubierta de beneficios - Crédito fiscal - Coherencia del régimen fiscal - Evasión fiscal. - Asunto C-324/00.

Recopilación de Jurisprudencia 2002 página I-11779

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

Libre circulación de personas - Libertad de establecimiento - Legislación tributaria - Impuesto sobre los beneficios de las sociedades - Imposición como dividendos encubiertos de los intereses pagados por una sociedad para retribuir el préstamo de un accionista que poseía una importante participación en su capital y que no tenía derecho a un crédito fiscal - Disposición que, entre las sociedades accionistas, grava principalmente a las sociedades matrices extranjeras - Improcedencia - Justificación - Inexistencia

(Art. 43 CE)

Índice

\$\$El artículo 43 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la legislación fiscal de un Estado miembro, que dispone que la retribución de los recursos ajenos que una sociedad haya obtenido de un socio, como la sociedad matriz, que posea una participación sustancial en su capital, se considerará, en algunos casos, constitutiva de un reparto de beneficios encubierto, sólo se aplica a la retribución de los recursos obtenidos de un socio que no tiene derecho a crédito fiscal, puesto que en la mayor parte de los casos, una sociedad matriz residente tiene derecho al crédito fiscal mientras que, por lo general, una sociedad matriz extranjera no tiene tal derecho.

Semejante diferencia de trato entre filiales residentes en función del domicilio de su sociedad matriz hace menos atractivo el ejercicio de la libertad de establecimiento 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 Estado miembro que adopte dicha

disposición y constituye un obstáculo a la libertad de establecimiento, en principio prohibido por el artículo 43 CE.

Dicha legislación no puede justificarse ni por motivos basados en el riesgo de evasión fiscal, dado que no tiene por objeto específico excluir los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir la legislación fiscal nacional, sino que contempla, de forma general, cualquier situación en la que la sociedad matriz tenga, sea cual fuere el motivo, su domicilio fuera del Estado miembro, ya que esta situación no implica, por sí misma, un riesgo de evasión fiscal, ni por la necesidad de garantizar la coherencia de un régimen tributario, puesto que no existe una relación directa entre el tratamiento fiscal desfavorable sufrido por la filial de una sociedad matriz no residente y una ventaja fiscal cualquiera que pudiera compensar a aquélla por ese tratamiento recibido.

(véanse los apartados 27, 28, 32, 36, 37, 40, 42, 45 y el fallo)

Partes

En el asunto C-324/00,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el Finanzgericht Münster (Alemania), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Lankhorst-Hohorst GmbH

y

Finanzamt Steinfurt,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 43 CE,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres. M. Wathelet (Ponente), Presidente de Sala, y C.W.A. Timmermans, D.A.O. Edward, P. Jann y A. Rosas, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Mischo;

Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. W.-D. Plessing y T. Jürgensen, en calidad de agentes;

- en nombre del Gobierno danés, por el Sr. J. Molde, en calidad de agente;

- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. J.E. Collins, en calidad de agente, asistido por el Sr. R. Singh, Barrister;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. R. Lyal, en calidad de agente, asistido por el Sr. R. Bierwagen, Rechtsanwalt;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Lankhorst-Hohorst GmbH, representada por los Sres. J. Schirmer y J.A. Schirmer, Steuerberater; del Gobierno alemán, representado por los Sres. W.-D. Plessing y G. Müller-Gatermann, en calidad de agente; del Gobierno del Reino Unido, representado por el Sr. J.E. Collins, asistido por el Sr. R. Singh, y de la Comisión, representada por el Sr. R. Lyal, asistido por el Sr. R. Bierwagen, expuestas en la vista de 30 de mayo de 2002;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 26 de septiembre de 2002;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 21 de agosto de 2000, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de septiembre siguiente, el Finanzgericht Münster planteó, con arreglo al artículo 234 CE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 43 CE.

2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre la sociedad Lankhorst-Hohorst GmbH (en lo sucesivo, «Lankhorst-Hohorst»), con domicilio social en Rheine (Alemania), y el Finanzamt Steinfurt, una administración tributaria alemana, relativa a la liquidación del impuesto sobre sociedades correspondiente a los ejercicios 1997 y 1998.

El marco jurídico nacional

3 La Körperschaftsteuergesetz (Ley del impuesto sobre sociedades), en su texto vigente durante los años 1996 a 1998 (en lo sucesivo, «KStG»), contiene un artículo 8 bis titulado «Fondos recibidos en préstamo de los accionistas» cuyo apartado 1 dispone lo siguiente:

«La retribución de los recursos ajenos que una sociedad de capital, sujeta sin limitación al impuesto, haya obtenido de un socio que carece de crédito fiscal, que haya poseído en el curso del ejercicio económico una participación sustancial en el capital de la sociedad, se considerará constitutiva de un reparto de beneficios encubierto cuando:

[...]

2. se haya acordado una retribución calculada según un porcentaje del capital y los recursos ajenos tripliquen durante el ejercicio el valor de la participación de dicho socio, a menos que la sociedad hubiera podido obtener estos recursos ajenos de un tercero en iguales condiciones o si se trata de recursos ajenos prestados para financiar operaciones bancarias habituales. [...]»

4 De la resolución de remisión se desprende que, en general, no tienen derecho al crédito fiscal, por una parte, los socios no residentes y, por otra parte, las personas jurídicas de Derecho alemán exentas del impuesto sobre sociedades, es decir las personas jurídicas de Derecho público y las que ejerzan una actividad económica en un sector específico o que desempeñen funciones que deben ser fomentadas.

El litigio principal y la cuestión prejudicial

5 Lankhorst-Hohorst tiene por objeto la venta de accesorios para embarcaciones, artículos para deportes náuticos, material de ocio y de bricolaje, ropa de tiempo libre y de trabajo, objetos para decoración, así como artículos de ferretería y similares. Su capital social fue aumentado el 28 de agosto de 1996 a 2.000.000 de DEM.

6 El único socio de Lankhorst-Hohorst es la sociedad Lankhorst-Hohorst BV (en lo sucesivo, «LH BV»), que tiene su domicilio social en Sneek, Países Bajos. El único socio de esta última es la sociedad Lankhorst Taselaar BV (en lo sucesivo, «LT BV»), con domicilio social en Lelystad, también en los Países Bajos.

7 En virtud de un contrato de fecha 1 de diciembre de 1996, LT BV concedió un préstamo de 3.000.000 de DEM a la demandante en el litigio principal, reembolsable en diez años en anualidades de 300.000 DEM, a partir del 1 de octubre de 1998 (en lo sucesivo, «préstamo»). El tipo de interés variable ascendía hasta finales de 1997 al 4,5 %. Los intereses se devengaban a final de año. Así, fueron pagados a LT BV 135.000 DEM en 1997 y 109.695 DEM en 1998, en concepto de intereses.

8 El préstamo, que cumplía la función de aumento de capital, iba acompañado de una «Patronatserklärung» (declaración de patrocinio) por la que LT BV renunciaría al reembolso del préstamo si la demandante en el litigio principal fuera demandada por terceros acreedores.

9 El préstamo permitió a Lankhorst-Hohorst reducir de 3.702.453,59 a 991.174,70 DEM el préstamo que había concertado con un establecimiento de crédito y reducir así la carga de intereses que soportaba.

10 En los ejercicios 1996, 1997 y 1998, el balance de la demandante en el litigio principal reveló un déficit no cubierto por sus fondos propios que, para el ejercicio 1998, se elevaba a 1.503.165 DEM.

11 En sus liquidaciones del impuesto sobre sociedades correspondientes a los ejercicios 1997 y 1998, de fecha 28 de junio de 1999, el Finanzamt Steinfurt consideró que los intereses pagados a LT BV eran equiparables a una distribución de beneficios encubiertos en el sentido del artículo 8 bis de la KStG y los sometió a gravamen como tales, a cargo de Lankhorst-Hohorst, al tipo del 30 %.

12 Según el órgano jurisdiccional remitente, no era aplicable al caso del litigio principal la excepción prevista en el artículo 8 bis, apartado 1, punto 2, de la KStG para el caso en que la sociedad de que se trate también hubiera podido obtener recursos ajenos de un tercero en idénticas condiciones. En efecto, habida cuenta del excesivo endeudamiento de Lankhorst-Hohorst y de su incapacidad para ofrecer garantías, ésta no habría podido obtener de un tercero un préstamo similar, concedido sin garantía y acompañado de una declaración de patrocinio.

13 Mediante resolución de 14 de febrero de 2000, el Finanzamt Steinfurt desestimó por infundada la reclamación presentada por la demandante en el litigio principal contra las mencionadas liquidaciones del impuesto sobre sociedades.

14 En apoyo de su recurso ante el órgano jurisdiccional remitente, Lankhorst-Hohorst alegó que la concesión del préstamo por LT BV constituyó un intento de salvamento y que el pago de los intereses a ésta no podía ser calificado como distribución encubierta de beneficios. Sostuvo además que el artículo 8 bis de la KStG es discriminatorio, teniendo en cuenta el trato recibido por los socios alemanes, que se benefician del crédito fiscal, a diferencia de sociedades como LH BV y de LT BV, que están domiciliadas en los Países Bajos, y que, por consiguiente, es contrario al Derecho comunitario, en particular al artículo 43 CE.

15 Lankhorst-Hohorst añadió que debía tomarse en consideración la finalidad del artículo 8 bis de la KStG, que es impedir los casos de fraude en el impuesto exigible por los rendimientos de las sociedades de capital. Ahora bien, en el litigio principal, el préstamo fue concedido con el único fin de reducir al máximo los gastos de Lankhorst-Hohorst y de lograr un importante ahorro de intereses bancarios. La demandante en el litigio principal alegó a este respecto que, antes de la modificación del préstamo bancario, los intereses representaban una carga dos veces mayor que la de los intereses adeudados posteriormente a LT BV. Por lo tanto, no se trata de un supuesto en el que un socio que no tiene derecho al crédito fiscal intenta eludir el gravamen exigible por auténticas distribuciones de beneficios a través de la percepción de intereses.

16 Según el Finanzamt Steinfurt, es cierto que la aplicación del artículo 8 bis de la KStG puede tener como resultado la agravación de la situación de sociedades en crisis, pero el legislador alemán ha tenido en cuenta esta circunstancia al establecer una excepción en el artículo 8 bis, apartado 2, tercera frase, de la KStG, que sin embargo no es aplicable al litigio principal. El Finanzamt Steinfurt también sostuvo que el tenor del artículo 8 bis no permite llegar a la conclusión de que el fraude constituya uno de los requisitos de aplicación de dicho artículo, lo que confirma el órgano jurisdiccional remitente.

17 Pese a ello, el Finanzamt Steinfurt consideró que el artículo 8 bis de la KStG no es contrario al principio comunitario de no discriminación, basándose en que muchos países han adoptado disposiciones con un objetivo similar, en especial para luchar contra los abusos.

18 El Finanzamt Steinfurt alegó también que la distinción que hace el artículo 8 bis de la KStG entre las personas que gozan de un crédito fiscal y las que carecen de él no constituye una discriminación encubierta basada en la nacionalidad, ya que las disposiciones del artículo 5, referente a la exención del impuesto sobre sociedades, en relación con las del artículo 51 de la KStG, excluyen también a varias categorías de contribuyentes alemanes del derecho al crédito fiscal.

19 Además, el principio de unidad de la tributación nacional y la coherencia del régimen fiscal alemán justifican la aplicación del artículo 8 bis de la KStG en las circunstancias del asunto principal.

20 A la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el Finanzgericht Münster manifiesta dudas sobre la compatibilidad del artículo 8 bis de la KStG con el artículo 43 CE (véanse, en particular, las sentencias de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, 270/83, Rec. p. 273; de 29 de abril de 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Rec. p. I-2651, y de 26 de octubre de 1999, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Rec. p. I-7447). Recuerda a este respecto que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el nacional de un Estado miembro que es titular de una participación en el capital de una sociedad establecida en otro Estado miembro, que le confiere una influencia real en las decisiones de la sociedad, ejerce su derecho de establecimiento (sentencia de 13 de abril de 2000, Baars, C-251/98, Rec. p. I-2787).

21 Según el órgano jurisdiccional remitente, se vulnera la libertad de establecimiento cuando una filial recibe peor trato en el ámbito fiscal por el mero hecho de que su sociedad matriz está domiciliada en un Estado miembro distinto del Estado de establecimiento de la filial, sin que ello

se apoye en ninguna justificación objetiva.

22 El Finanzgericht observa a este respecto que la norma establecida en el artículo 8 bis de la KStG no está directamente vinculada a la nacionalidad, sino a la posibilidad de que el contribuyente goce de un crédito fiscal.

23 El órgano jurisdiccional remitente indica que, en estas circunstancias, un socio domiciliado fuera de Alemania está sometido sistemáticamente a la norma del artículo 8 bis de la KStG, mientras que, de los socios domiciliados en Alemania, sólo una categoría muy específica de contribuyentes está exenta del impuesto sobre sociedades y, por consiguiente, carece de derecho al crédito fiscal. Ahora bien, esta última categoría de personas jurídicas no se halla en una situación comparable a la de la sociedad matriz de la demandante en el litigio principal.

24 En cuanto a la justificación del artículo 8 bis de la KStG, el órgano jurisdiccional remitente observa que las razones relacionadas con la coherencia del régimen tributario sólo pueden ser alegadas cuando existe una relación directa entre la ventaja fiscal concedida a un contribuyente y la sujeción al impuesto del mismo contribuyente (sentencia del Bundesfinanzhof de 30 de diciembre de 1996, I B 61/96, BStBl. II 1997, 466, y sentencia del Tribunal de Justicia Eurowings Luftverkehr, antes citada, apartado 42). En el litigio principal no existe una relación de esa naturaleza.

25 Habida cuenta de cuanto precede, el Finanzgericht Münster decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el principio de la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro, previsto en el artículo 43 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, en su versión de 10 de noviembre de 1997, en el sentido de que se opone a la aplicación de la norma contenida en el artículo 8 bis de la Körperschaftsteuergesetz?»

Respuesta del Tribunal de Justicia

26 Hay que recordar, con carácter preliminar, que, según reiterada jurisprudencia, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben sin embargo ejercerla respetando el Derecho comunitario y, en particular, deben abstenerse de toda discriminación basada en la nacionalidad (sentencias de 11 de agosto de 1995, Wielockx, C-80/94, Rec. p. I-2493, apartado 16; de 27 de junio de 1996, Asscher, C-107/94, Rec. p. I-3089, apartado 36; Royal Bank of Scotland, antes citada, apartado 19; Baars, antes citada, apartado 17, y de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros, asuntos acumulados C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727, apartado 37).

Sobre la existencia de un obstáculo a la libertad de establecimiento

27 Es preciso hacer constar que el artículo 8 bis, apartado 1, punto 2, de la KStG, sólo se aplica a «la retribución de los recursos ajenos que una sociedad de capital, sujeta sin limitación al impuesto, haya obtenido de un socio que carece de crédito fiscal». Por lo que respecta a la tributación de los intereses pagados por filiales a su sociedad matriz como retribución de recursos ajenos, dicha restricción introduce una diferencia de trato entre filiales residentes según que su sociedad matriz esté o no domiciliada en Alemania.

28 En efecto, en la mayor parte de los casos, la sociedad matriz residente se beneficia del crédito fiscal mientras que, en general, la sociedad matriz extranjera no se beneficia de éste. Como se ha indicado en el apartado 4 de la presente sentencia, las personas jurídicas de Derecho alemán exentas del impuesto sobre sociedades y, en consecuencia, excluidas del derecho al crédito fiscal, son esencialmente las personas jurídicas de Derecho público y las que ejercen una actividad económica en un sector específico o que desempeñen funciones de interés general. La

situación de una sociedad, como la sociedad matriz de la demandante en el litigio principal, que ejerce una actividad económica con fines de lucro y está sujeta al impuesto sobre sociedades no puede ser válidamente comparada con la de esta última categoría de personas jurídicas.

29 De este modo, en virtud del artículo 8 bis, apartado 1, punto 2, de la KStG, los intereses pagados por una filial residente como retribución de recursos ajenos procedentes de una sociedad matriz no residente son gravados como distribución encubierta de dividendos al tipo del 30 %, mientras que, cuando se trata de una filial residente cuya sociedad matriz, beneficiaria del crédito fiscal, es también residente, los intereses pagados son tratados como gastos y no como dividendos encubiertos.

30 En respuesta a una pregunta formulada por el Tribunal de Justicia, el Gobierno alemán indicó que los intereses pagados por una filial residente a su sociedad matriz igualmente residente, como retribución de recursos ajenos recibidos de ésta, también son tratados a efectos fiscales como dividendos encubiertos en caso de que la sociedad matriz haya formulado una declaración de patrocinio.

31 Sin embargo, esta circunstancia no puede cuestionar la existencia de un trato diferenciado en función del domicilio de la sociedad matriz. En efecto, cuando una filial residente se ha beneficiado de un préstamo de una sociedad matriz no residente, la calificación de un pago de intereses como distribución encubierta de beneficios se desprende directa y únicamente de la aplicación del artículo 8 bis, apartado 1, punto 2, de la KStG, independientemente de que exista o no una declaración de patrocinio.

32 Dicha diferencia de trato entre filiales residentes en función del domicilio de su sociedad matriz constituye un obstáculo a la libertad de establecimiento, en principio prohibido por el artículo 43 CE. La disposición fiscal controvertida en el litigio principal hace menos atractivo el ejercicio de la libertad de establecimiento 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 Estado miembro que adopte dicha disposición.

Sobre la justificación del obstáculo a la libertad de establecimiento

33 Procede asimismo verificar si una disposición nacional como la contenida en el artículo 8 bis, apartado 1, punto 2, de la KStG persigue un objetivo legítimo compatible con el Tratado y está justificada por razones imperiosas de interés general. Además, en tal supuesto, es preciso que sea adecuada para garantizar la realización del objetivo de que se trate y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo (véanse, en particular, las sentencias de 15 de mayo de 1997, Futura Participations y Singer, C-250/95, Rec. p. I-2471, apartado 26, y de 6 de junio de 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec. p. I-4071, apartado 43).

34 En primer lugar, los Gobiernos alemán, danés y del Reino Unido, así como la Comisión, sostienen que la disposición nacional controvertida en el litigio principal está destinada a luchar contra la evasión fiscal a la que conduciría la utilización del mecanismo denominado «de la subcapitalización» o «de la capitalización encubierta». Por otra parte, en igualdad de circunstancias, sería fiscalmente más ventajoso financiar una filial mediante un préstamo que a través de aportaciones de capital. En efecto, en este supuesto, los beneficios de la filial se transfieren a la sociedad matriz en forma de intereses deducibles al efectuar el cálculo de los beneficios imposables de la filial, y no en forma de dividendos no deducibles. En la medida en que la filial y la sociedad matriz están domiciliadas en países diferentes, la deuda tributaria puede ser transferida de un país a otro.

35 La Comisión añade que es verdad que el artículo 8 bis, apartado 1, punto 2, de la KStG establece una excepción para el caso en que la sociedad demuestre que podría haber obtenido los recursos ajenos de un tercero en condiciones idénticas y fije una proporción admisible de

recursos ajenos en relación con los recursos propios. No obstante, la Comisión advierte de la existencia de un riesgo de doble imposición en este caso, en la medida en que la filial alemana está sujeta al impuesto alemán en concepto de intereses pagados, mientras que la sociedad matriz no residente debe además declarar en los Países Bajos, en concepto de ingresos, los intereses que ha percibido. El principio de proporcionalidad exige que los dos Estados miembros interesados se pongan de acuerdo para evitar una doble imposición.

36 Con carácter preliminar, es preciso recordar la jurisprudencia reiterada según la cual la disminución de ingresos fiscales no constituye una razón imperiosa de interés general que pueda justificar una medida contraria, en principio, a una libertad fundamental (véanse las sentencias de 16 de julio de 1998, ICI, C-264/96, Rec. p. I-4695, apartado 28; Verkooijen, antes citada, apartado 59; Metallgesellschaft y otros, antes citada, apartado 59, y de 21 de septiembre de 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec. p. I-6161, apartado 51).

37 Por lo que se refiere más concretamente a la justificación basada en el riesgo de evasión fiscal, es preciso señalar que la normativa controvertida en el litigio principal no tiene por objeto específico excluir de una ventaja fiscal los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir el peso de la obligación fiscal alemana, sino que contempla, en general, cualquier situación en la que la sociedad matriz tenga, sea cual fuere el motivo, su domicilio fuera de la República Federal de Alemania. Ahora bien, dicha situación no implica, en sí, un riesgo de evasión fiscal, ya que la sociedad en cuestión estará sujeta, de todos modos, a la legislación fiscal del Estado de establecimiento (véase, en este sentido, la sentencia ICI, antes citada, apartado 26).

38 Además, según las afirmaciones del propio órgano jurisdiccional remitente, no se ha demostrado la existencia de ningún abuso en este caso, ya que el préstamo se realizó efectivamente para reducir, en favor de la demandante en el litigio principal, la carga del importe de los intereses derivados de su crédito bancario. Por otra parte, se desprende igualmente de los documentos obrantes en autos que, durante los ejercicios 1996 a 1998, Lankhorst-Hohorst sufrió pérdidas de cuantía muy superior a los intereses pagados a LT BV.

39 En segundo lugar, los Gobiernos alemán y del Reino Unido sostienen que el artículo 8 bis, apartado 1, punto 2, de la KStG está además justificado por la necesidad de garantizar la coherencia de los regímenes tributarios aplicables. Más concretamente, esta disposición es conforme al principio de plena competencia, internacionalmente reconocido, según el cual las condiciones en las que los recursos ajenos son puestos a disposición de una sociedad deben ser comparadas con las condiciones en las que la sociedad podría haber obtenido dichos recursos de un tercero. El artículo 9 del modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) refleja esta preocupación al establecer la inclusión de beneficios a efectos fiscales cuando se celebren transacciones entre empresas asociadas en condiciones distintas de las del mercado.

40 A este respecto, cabe señalar que, en sus sentencias de 28 de enero de 1992, Bachmann (C-204/90, Rec. p. I-249) y Comisión/Bélgica (C-300/90, Rec. p. I-305), el Tribunal de Justicia consideró efectivamente que la necesidad de garantizar la coherencia de un régimen tributario puede justificar una normativa que es susceptible de restringir la libre circulación de personas.

41 Sin embargo, no sucede así con la normativa controvertida en el litigio principal.

42 En efecto, mientras que en los asuntos que dieron lugar a las citadas sentencias Bachmann y Comisión/Bélgica, al tratarse de un único y mismo contribuyente, existía un vínculo directo entre el carácter deducible de las primas abonadas en el marco de los contratos de seguro de vejez y fallecimiento y la tributación de las cantidades percibidas en cumplimiento de dichos contratos, vínculo que debía preservarse para salvaguardar la coherencia del sistema tributario allí controvertido, no existe ningún vínculo directo de esta naturaleza cuando, como en el caso del litigio principal, la filial de una sociedad matriz no residente sufre un tratamiento fiscal

desfavorable sin que el Gobierno alemán haya invocado ninguna ventaja fiscal que pudiera compensar a aquélla por ese tratamiento recibido (véanse, en este sentido, las sentencias Wielockx, antes citada, apartado 24; de 14 de noviembre de 1995, Svensson y Gustavsson, C-484/93, Rec. p. I-3955, apartado 18; Eurowings Luftverkehr, antes citada, apartado 42; Verkooijen, antes citada, apartados 56 a 58, y Baars, antes citada, apartado 40).

43 En tercer lugar, el Gobierno del Reino Unido, haciendo referencia al apartado 31 de la sentencia Futura Participations y Singer, antes citada, alega que la disposición nacional controvertida en el litigio principal puede estar justificada por el propósito de garantizar la eficacia de los controles fiscales.

44 A este respecto, basta observar que no se ha invocado ante el Tribunal de Justicia ningún argumento destinado a demostrar en qué medida la norma de calificación contenida en el artículo 8 bis, apartado 1, punto 2, de la KStG puede permitir a las autoridades tributarias alemanas controlar el importe de los ingresos imponibles.

45 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente que el artículo 43 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición como la contenida en el artículo 8 bis, apartado 1, punto 2, de la KStG.

Decisión sobre las costas

Costas

46 Los gastos efectuados por los Gobiernos alemán, danés y del Reino Unido, así como por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Finanzgericht Münster mediante resolución de 21 de agosto de 2000, declara:

El artículo 43 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición como la contenida en el artículo 8 bis, apartado 1, punto 2, de la Körperschaftsteuergesetz (Ley del impuesto sobre sociedades).