

Sentencia del TJUE de 25 de febrero de 2010

Asunto: C-337/08

Partes: *X Holding BV* y *Staatssecretaris van Financiën*

Síntesis:

Impuesto sobre sociedades – Unidad fiscal compuesta por una sociedad matriz residente y una o varias filiales residentes – Tributación de los beneficios en sede de la sociedad matriz – Exclusión de las filiales no residentes

1. Comentario

Este asunto tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el *Hoge Raad der Nederlanden* mediante resolución de 11 de julio de 2008, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de julio de 2008, en el marco de un litigio entre *X Holding BV*, que es una sociedad de capital establecida en los Países Bajos, y la Administración tributaria neerlandesa, por la negativa por parte de esta última de autorizar a dicha sociedad la posibilidad de formar una unidad fiscal con una filial no residente.

La cuestión es si es contraria a derecho de la Unión (en concreto, si se opone a los artículos 43 CE y 48 CE) una normativa de un Estado miembro que permite a una matriz constituir unidad fiscal con una filial residente (tributar en régimen de consolidación) y que, sin embargo, no lo permite si los beneficios de la filial no están sometidos a la legislación de dicho Estado miembro. El régimen de consolidación lo que se consigue es que en sede de la matriz se consoliden beneficios y pérdidas de las sociedades que integran la unidad fiscal, y conlleva que las transacciones entre las sociedades del grupo sean fiscalmente neutrales.

Lógico es que excluir de este régimen a matrices con filiales establecidas en otros Estados miembros disuade de constituir dichas filiales, por lo que ello podría ir en contra de la libertad de establecimiento. Pero para analizar si, en efecto, la normativa nacional es compatible con dicho derecho ha de analizarse si nos encontramos ante situaciones que no son objetivamente comparables o si es que hay una razón de interés general que justifica la diferencia de trato.

Para el Tribunal sí que estamos ante situaciones objetivamente comparables a efectos de la finalidad fiscal del régimen de consolidación, ya que tanto la matriz con la filial residente como la matriz con la no residente, lo que quieren es beneficiarse de las ventajas fiscales que el régimen proporciona. Así que lo que ha de examinarse es si la diferencia de trato está justificada, si es adecuada para garantizar la realización del objetivo fiscal que persigue.

Todos los gobiernos que han efectuado observaciones (el neerlandés, el alemán, español, francés, portugués, sueco, británico) entienden y sostienen que la diferencia de trato se justifica por la necesidad de mantener el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros. Y el Tribunal les da la razón, recordando lo que ya dijera en *Marks&Spencer*, en concreto, que el mantenimiento del reparto de la

potestad tributaria entre los Estados miembros puede requerir que a las actividades económicas de las sociedades establecidas en uno de dichos Estados se les aplique únicamente la normativa tributaria de éste, tanto en lo relativo a los beneficios como a las pérdidas; y que dar a las sociedades la facultad de optar entre el Estado miembro en el que está sito su establecimiento y otro Estado miembro para imputar sus pérdidas pondría en grave peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, ya que la base imponible aumentaría en el primer Estado miembro y disminuiría en el segundo por el valor de las pérdidas transferidas.

Creo conveniente recordar aquí el caso Papillon, asunto C-48/07, resuelto por Sentencia de 27 de noviembre de 2008³. Como es sabido, el Tribunal allí concluyó que la normativa francesa sobre consolidación fiscal, suponiendo -como aquí la neerlandesa- una restricción de la libertad de establecimiento consagrada en el art. 43 CE, no estaba justificada por la necesidad de preservar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros. Allí dicha justificación podría venir por mantener la coherencia del sistema de consolidación fiscal francés, pero se recordó que es necesario que la normativa nacional no vaya más allá de lo que resulta estrictamente necesario para alcanzar el objetivo pretendido; existiendo otras medidas menos restrictivas de la libertad de establecimiento para alcanzar el pretendido objetivo, la normativa francesa era contraria al art. 43 CE.

Siendo claro que, en el caso que ahora analizamos, el Tribunal ha dicho que la diferencia de trato sí está justificada por el objetivo de mantener el reparto de la potestad tributaria entre los Estados, se ha de examinar si ésta no va más allá de lo necesario para alcanzarlo, como también se dijo en Marks&Spencer. La Comisión, con la sociedad recurrente en el pleito principal, alega que la constitución de una unidad fiscal en el territorio nacional supone una asimilación, en el ámbito fiscal, de las filiales residentes a los establecimientos permanentes. Ambas sostienen que, por analogía, las filiales no residentes podrían tratarse en el marco de una unidad fiscal transfronteriza del mismo modo que los establecimientos permanentes sitos en el extranjero. Señalan que las pérdidas de un establecimiento permanente sito en el extranjero pueden imputarse temporalmente a los beneficios de la casa central mediante un mecanismo de transferencia provisional de pérdidas vinculado a un régimen de recuperación en ejercicios posteriores. Y proponen que la aplicación de dicho mecanismo a las filiales no residentes podría constituir un medio menos restrictivo para alcanzar el objetivo que la prohibición a la sociedad matriz residente de constituir una unidad fiscal con una filial no residente.

Pero el Tribunal desestima esta alegación y sostiene, con la Abogado General sra. J. Kokott, que el hecho de que un Estado miembro decida permitir la imputación temporal de las pérdidas de un establecimiento permanente sito en el extranjero a la sede principal de la empresa no significa que tenga que extender igualmente dicha posibilidad a las filiales no residentes de una sociedad matriz residente, puesto que no son situaciones comparables (a efectos del reparto de la potestad tributaria): mientras que la filial, en tanto que persona jurídica autónoma, está íntegramente sujeta a tributación en el Estado contratante en el que

3 Papillon era la sociedad dominante de un grupo de entidades que incluía tanto sociedades residentes en Francia, como sociedades residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea. Papillon había optado por la aplicación del régimen de consolidación fiscal francés. La circunstancia que allí dio lugar al hecho controvertido es que pretendió la inclusión en el grupo fiscal de determinadas filiales francesas de segundo y ulterior nivel participadas indirectamente a través de su sociedad filial residente en Holanda, de cuyas participaciones Papillon era titular al 100%. En concreto, su Filial Holandesa era titular del 99,9% del capital social de otra sociedad residente en Francia que, a su vez, participaba en varias sociedades también residentes en Francia.

se halle su domicilio social, no sucede lo mismo con el establecimiento permanente sito en otro Estado miembro, que queda sometido parcialmente a la competencia fiscal del Estado miembro de origen.

Es cierto que el Tribunal de Justicia ha declarado en ocasiones anteriores que la libre elección de los agentes económicos para escoger la forma jurídica más apropiada para el ejercicio de sus actividades en otro Estado miembro no debe ser limitada por disposiciones fiscales, pero eso es una cosa y otra que el Estado miembro de origen no pueda mantener su libertad para regular las condiciones de tributación y la carga fiscal aplicables a los distintos tipos de establecimientos de las sociedades nacionales que operen en el extranjero, siempre y cuando les otorguen un trato que no resulte discriminatorio con respecto a los establecimientos nacionales comparables. Y como los establecimientos permanentes sitos en otro Estado miembro y las filiales no residentes no se encuentran en una situación comparable a efectos del reparto de la potestad tributaria, la conclusión se impone: el Estado miembro de origen no está obligado a aplicar a las filiales no residentes el mismo régimen fiscal aplicado a los establecimientos permanentes sitos en el extranjero.

2. Antecedentes

X Holding, sociedad establecida en los Países Bajos, es accionista única de la sociedad F, constituida con arreglo a Derecho belga, establecida en Bélgica y no sujeta al impuesto sobre sociedades en los Países Bajos. Ambas sociedades solicitaron ser tratadas como una unidad fiscal en el sentido del artículo 15, apartado 1, de la Ley neerlandesa de 1969 del impuesto sobre sociedades. La Administración tributaria neerlandesa desestimó la solicitud debido a que la sociedad F no está establecida en los Países Bajos, contrariamente a lo exigido por el artículo 15, apartado 3, letra c), de la misma Ley. Dicha resolución fue recurrida ante el *Rechtbank te Arnhem* (Tribunal de Arnhem), el cual confirmó su legalidad remitiéndose, en particular, a la sentencia de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Rec. p. I-10837). X Holding interpuso recurso de casación ante el *Hoge Raad der Nederlanden* (Tribunal Supremo de los Países Bajos).

3. Cuestiones planteadas

El *Hoge Raad der Nederlanden* resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 43 CE, en relación con el artículo 48 CE, en el sentido de que se opone a una normativa nacional de un Estado miembro [...] con arreglo a la cual una sociedad matriz y su sociedad filial pueden elegir que la sociedad matriz establecida en dicho Estado miembro tribute por las dos como si fuera un único sujeto pasivo, cuando dicha posibilidad de elección está reservada a las sociedades que, respecto a la tributación por sus beneficios, estén sujetas a la jurisdicción fiscal de dicho Estado miembro?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

Los artículos 43 CE y 48 CE no se oponen a la normativa de un Estado miembro que permite a una sociedad matriz constituir una unidad fiscal con su filial residente, pero no permite la constitución de

dicha unidad fiscal con una filial no residente si los beneficios de esta última no están sometidos a la legislación fiscal de dicho Estado miembro.

5. Fundamentos de la sentencia

“Como la sociedad matriz puede optar libremente por la constitución de una unidad fiscal con su filial y decidir con la misma libertad la disolución de dicha unidad de un ejercicio a otro, permitirle incluir en la unidad fiscal a una filial no residente supondría dejarle libertad para elegir el régimen fiscal aplicable a las pérdidas de dicha filial y el lugar de imputación de esas pérdidas” (apartado 31).

“Dado que el perímetro de una unidad fiscal puede modificarse, la posibilidad de incluir en dicha unidad a una filial no residente implicaría permitir que la sociedad matriz elija libremente el Estado miembro en el que puede imputar las pérdidas de esa filial (véanse en este sentido las sentencias, antes citadas, Oy AA, apartado 56, y Lidl Belgium, apartado 34)” (apartado 32).

“Por consiguiente, un régimen fiscal como el controvertido en el litigio principal está justificado por la necesidad de mantener el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros” (apartado 33).

“Es cierto que el Tribunal de Justicia ha declarado en ocasiones anteriores que la libre elección que el artículo 43 CE, párrafo primero, segunda frase, deja a los agentes económicos para escoger la forma jurídica más apropiada para el ejercicio de sus actividades en otro Estado miembro no debe ser limitada por disposiciones fiscales” (apartado 39).

“Sin embargo, el Estado miembro de origen mantiene su libertad para regular las condiciones de tributación y la carga fiscal aplicables a los distintos tipos de establecimientos de las sociedades nacionales que operen en el extranjero, siempre y cuando les otorguen un trato que no resulte discriminatorio con respecto a los establecimientos nacionales comparables (sentencia de 6 de diciembre de 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Rec. p. I-10451, apartados 51 y 53). Dado que, como se ha señalado en el apartado 38 de la presente sentencia, los establecimientos permanentes sitos en otro Estado miembro y las filiales no residentes no se encuentran en una situación comparable a efectos del reparto de la potestad tributaria, el Estado miembro de origen no está obligado a aplicar a las filiales no residentes el mismo régimen fiscal aplicado a los establecimientos permanentes sitos en el extranjero” (apartado 40).

“Así pues, en una situación como la del litigio principal, en la cual la ventaja fiscal de que se trata consiste en conceder a las sociedades matrices residentes y a sus filiales residentes la posibilidad de tributar como si formaran una sola unidad fiscal, toda extensión de esta ventaja a situaciones transfronterizas implicaría permitir, tal y como se ha expuesto en el apartado 32 de la presente sentencia, que la sociedad matriz elija libremente el Estado miembro en el que puede imputar las pérdidas de su filial no residente” (apartado 41).