

## Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 31 de mayo de 2018

**Asunto:** C-382/16.

**Partes:** Hornbach-Baumarkt AG y Finanzamt Landau.

**Síntesis:** «Procedimiento prejudicial — Libertad de establecimiento — Impuesto sobre sociedades — Normativa de un Estado miembro — Determinación de la renta imponible de las sociedades — Ventaja concedida gratuitamente por una sociedad residente a una sociedad no residente a la que está vinculada por vínculos de interdependencia — Rectificación de las rentas imponibles de la sociedad residente — No rectificación de las rentas imponibles en caso de ventaja idéntica concedida por una sociedad residente a otra sociedad residente a la que está vinculada por vínculos de ese tipo — Restricción a la libertad de establecimiento — Justificación

### 1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

El Tribunal analiza si la norma alemana sobre precios de transparencia resulta conforme con la libertad de establecimiento. La decisión del TJUE trae causa de una cuestión prejudicial planteada por el Finanzgericht Rheinland-Pfalz de Alemania, ante la reclamación presentada por Hornbach-Baumarkt AG, una empresa alemana con filiales en Holanda por considerar que dicha normativa vulneraba la libertad de establecimiento, porque, en situaciones meramente internas, no se llevaba a cabo una rectificación del importe de las rentas para tener en cuenta el supuesto importe de la remuneración de las garantías concedidas a filiales.

Conforme a la Ley alemana relativa a la imposición en caso de relaciones con el extranjero, (art 1, recalificación de rentas):

“1) Cuando las rentas de un contribuyente, obtenidas de vínculos comerciales con una persona con la que está vinculada, se reduzcan porque el contribuyente convenga, en el marco de dichos vínculos con el extranjero, condiciones que difieren de las que habrían convenido, en circunstancias idénticas o similares, terceros independientes entre sí, sus rentas se calcularán, sin perjuicio de otras disposiciones, como si lo hubieran sido en presencia de condiciones convenidas entre terceros independientes”. Hornbach y sus filiales en Holanda tenían la consideración de personas vinculadas.

En relación con los hechos que plantearon el litigio, en 2003, Hornbach-Baumarkt AG poseía indirectamente, por medio de su filial Hornbach International GmbH y de la filial neerlandesa de esta última, Hornbach Holding BV, una participación que representaba el 100 % del capital de dos sociedades con domicilio en los Países Bajos, Hornbach Real Estate Groningen BV y Hornbach Real Estate Wateringen BV (en lo sucesivo, «sociedades extranjeras del grupo»). El tercer supuesto que figura en el artículo 1, apartado 2, punto 1, de la AStG contempla la situación en la que un contribuyente residente posee una participación que representa al menos un 25 % del capital de una sociedad establecida en un Estado miembro distinto del Estado miembro de su residencia, a saber, una participación que permite al contribuyente ejercer una influencia real sobre la sociedad de que se trata.

Las sociedades holandesas tenían un capital propio negativo y tenían necesidad para continuar sus actividades y para financiar un proyecto de construcción de un supermercado de bricolaje y de jardinería, de créditos bancarios. La entidad financiera habitual supeditó la concesión de los créditos a la entrega por parte de la matriz alemana de escritos de intenciones que incluían una declaración de garantía.

La matriz emitió esos escritos de intenciones sin solicitar remuneración por ello. La Administración tributaria corrigió la declaración de la matriz alemana, por considerar que terceros independientes entre sí, en circunstancias idénticas o similares, habrían convenido una remuneración como contraprestación de las garantías concedidas de ese modo, la Administración tributaria decidió que las rentas de Hornbach-Baumarkt AG debían aumentarse, de conformidad con el artículo 1, apartados 1 y 4, de la AStG, en un importe correspondiente a la cantidad supuesta de la remuneración de las garantías concedidas. Sin embargo, Hornbachh alega que **el artículo 1 de la AStG no contiene ninguna disposición que permita alegar los motivos comerciales que justifiquen una operación inhabitual entre terceros**. En el presente asunto, según Hornbach Baumarkt AG, **motivos de índole comercial** justifican que no se previera ninguna remuneración como contraprestación de los escritos de intenciones de que se trata en el litigio principal. Se trata de medidas de apoyo destinadas a sustituir un aumento de los fondos propios de las sociedades extranjeras del grupo.

Ante dicha situación el Tribunal alemán plantea lo siguiente:

«¿Se opone el artículo 49 TFUE [(anteriormente artículo 43 CE)], en relación con el artículo 54 TFUE [(anteriormente artículo 48 CE)], a la normativa de un Estado miembro con arreglo a la cual las rentas de un sujeto pasivo residente procedentes de las relaciones comerciales con una sociedad establecida en otro Estado miembro de la que posee, directa o indirectamente, al menos una cuarta parte de las participaciones y con la que ha acordado condiciones diferentes de las que habría acordado con terceros independientes en circunstancias idénticas o similares se han de valorar como si se hubiesen producido en las condiciones acordadas entre terceros independientes, si tal rectificación no se aplica a las rentas procedentes de relaciones comerciales con otra sociedad residente y la normativa no concede al contribuyente residente la posibilidad de demostrar que las condiciones se acordaron por razones económicas derivadas de su condición de socio de la sociedad establecida en el otro Estado miembro?»

## 2. Comentario.

El Tribunal, que basa gran parte de su argumentación en la sentencia anterior SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), relativa a una disposición similar belga, considera que la normativa en cuestión resulta contraria a la libertad de establecimiento. Está comprendida por tanto en el ámbito de aplicación de la libertad de establecimiento una legislación nacional destinada a aplicarse únicamente a las participaciones que permitan ejercer una influencia real en las decisiones de una sociedad y determinar las actividades de esta. Las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento se oponen a que el Estado miembro de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de una sociedad constituida de conformidad con su legislación, en particular, a través de una filial, y ello porque sufre una diferencia de tratamiento fiscal desfavorable respecto de una sociedad residente que posea una filial en el primer Estado miembro. La normativa sobre precios de transferencia, al aplicarse únicamente sobre las relaciones transfronterizas entre filiales y matrices residentes en diferentes Estados de la Unión Europea, implica que la renta imponible de la sociedad residente, en el Estado miembro de que se trata, puede verse reducida, y en consecuencia, se produce un trato tributario contrario a la libertad de establecimiento.

El Tribunal, por tanto, confirma la comparabilidad de las situaciones en las que se encuentran las filiales residentes y las no residentes en relación con la libertad de establecimiento, aunque considera que puede existir una justificación a la diferencia de tratamiento, fundada en el principio de territorialidad o a la necesidad de preservar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros. El Tribunal reconoce que la necesidad de preservar un reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros puede justificar una diferencia de trato cuando el objetivo del régimen examinado sea evitar comportamientos que puedan comprometer el derecho de los Estados miembros a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades realizadas en su territorio.

El Tribunal considera que la existencia de vínculos de interdependencia puede permitir a la sociedad residente transferir beneficios en forma de ventajas hacia su filial no residente con el riesgo de comprometer el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros. De este modo, considera que la normativa sobre precios de transferencia alemana, “permite al primero de esos Estados miembros ejercer su competencia tributaria en relación con las actividades realizadas en su territorio”. A partir de ahí, considera que “una normativa como la controvertida en el litigio principal, que pretende impedir que beneficios generados en el Estado miembro de que se trata se transfieran fuera de la jurisdicción tributaria de este por medio de operaciones que no son conformes con las condiciones del mercado, sin haber tributado por ello, es adecuada para garantizar el mantenimiento del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros”.

Sin embargo, considera que, para decidir si la normativa nacional va o no más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido, debe ser el Tribunal nacional remitente el que verifique la posibilidad de la que debe disponer el contribuyente de aportar datos relativos a los eventuales motivos comerciales, que pueden existir relacionados con la posición de asociado de las sociedades extranjeras del grupo que ocupa Hornbach-Baumarkt AG, que justifican la conclusión de la operación controvertida en el litigio principal en condiciones que divergen de las condiciones usuales entre terceros. En efecto, como la continuación o la expansión de las actividades de las citadas sociedades extranjeras dependía, a falta de fondos propios suficientes, de una aportación de capital, la concesión a título gratuito de escritos de intenciones que incluían una declaración de garantía, aunque sociedades independientes entre ellas hubieran convenido una remuneración como contraprestación de dichas garantías, podría explicarse por el propio interés económico de Hornbach Baumarkt AG en el éxito comercial de las sociedades extranjeras del grupo, en el que participa mediante la distribución de los beneficios, y mediante una cierta responsabilidad de la demandante en el litigio principal, como asociada, en la financiación de esas sociedades.

De forma relevante, el Tribunal considera que, a este respecto, no pueden excluirse, y deben poder ser tomados en consideración los motivos económicos derivados de su posición de asociado no residente.

Por ello, el Tribunal condiciona la compatibilidad de la norma alemana sobre precios de transferencia a las exigencias del principio de proporcionalidad/necesidad al hecho de que “las autoridades encargadas de la aplicación de esa normativa den al contribuyente la posibilidad de probar que las condiciones convenidas lo han sido por motivos comerciales que pueden derivarse de su posición de asociado de la sociedad no residente, extremo que corresponde apreciar al órgano jurisdiccional remitente”.

### 3. Fallo.

El artículo 43 CE (actualmente artículo 49 TFUE), en relación con el artículo 48 CE (actualmente artículo 54 TFUE), debe interpretarse en el sentido de que no se opone, en principio, a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, en cuya virtud las rentas de una sociedad residente de un Estado miembro, que ha concedido a una sociedad establecida en otro Estado miembro, a la que está vinculada por una relación de interdependencia, ventajas en condiciones que difieren de las que habrían convenido, en circunstancias idénticas o similares, terceros independientes entre sí, deben calcularse como si hubieran sido aplicables las condiciones convenidas entre dichos terceros y ser objeto de rectificación, si no se ha llevado a cabo tal rectificación de las rentas imposables, siendo así que no se procede a la rectificación de las rentas imposables cuando una sociedad residente concede esas mismas ventajas a otra sociedad residente, a la que está vinculada por una relación de interdependencia. Corresponde no obstante al órgano jurisdiccional nacional comprobar si la normativa controvertida en el litigio principal ofrece al contribuyente residente la posibilidad de probar que las condiciones convenidas lo han sido por motivos comerciales derivados de su posición de asociado de la sociedad no residente.