

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ054423

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**

Sentencia de 12 de junio de 2014

Sala 2.<sup>a</sup>

Asuntos núms. C-39/13, C-40/13 y C-41/13 (acumulados)

**SUMARIO:**

**Políticas comunitarias. Libertad de establecimiento. Impuestos sobre los beneficios de las sociedades.** *Análisis de la compatibilidad con el Derecho Comunitario de normas internas que limitan la opción por el régimen de unidad fiscal cuando median sociedades intermedias no residentes entre la matriz y las filiales o cuando la matriz de las filiales residentes es una entidad no residente.*

-Los arts. 49 y 54 del Tratado de Funcionamiento de la UE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual una sociedad matriz residente puede constituir una unidad fiscal única con una subfilial residente si la controla mediante una o varias sociedades residentes pero no puede si la controla mediante sociedades no residentes que carecen de establecimiento permanente en dicho Estado miembro.

-Asimismo los citados artículos deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual se concede un régimen de unidad fiscal única a una sociedad matriz residente que controla determinadas filiales residentes, pero se excluye para sociedades hermanas residentes cuya sociedad matriz común no tiene su domicilio social en ese Estado miembro ni cuenta en él con un establecimiento permanente.

**PRECEPTOS:**

Tratado de 25 de marzo de 1957 (Funcionamiento de la UE), arts. 49 y 54.

**PONENTE:**

*Don J.-C. Bonichot.*

En los asuntos acumulados C-39/13, C-40/13 y C-41/13,

que tienen por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas con arreglo al artículo 267 TFUE por el Gerechtshof te Amsterdam (Países Bajos), mediante resoluciones de 17 de enero de 2013, recibidas en el Tribunal de Justicia el 25 de enero de 2013, en los procedimientos entre

**Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen**

y

**SCA Group Holding BV** (asunto C-39/13),

**X AG,**

**X1 Holding GmbH,**

**X2 Holding GmbH,**

**X3 Holding GmbH,**

**D1 BV,**

**D2 BV,**

**D3 BV**

e

**Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam** (asunto C-40/13),

e

**Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam**

y

**MSA International Holdings BV,**

**MSA Nederland BV** (asunto C-41/13),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Presidenta de Sala, y los Sres. J.L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot (Ponente) y A. Arabadjiev, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 9 de enero de 2014;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de SCA Group Holding BV, por la Sra. J.T. Schouten y los Sres. S.C.W. Douma y G.F. Boulogne, en calidad de abogados;
- en nombre de X AG, por los Sres. J.M. van der Vegt y P.J. te Boekhorst, en calidad de abogados;
- en nombre de MSA International Holdings BV, por los Sres. H.T.P.M. van den Hurk, J.J. van den Broek, J.J.A.M. Korving, D. van Seggelen, J. van der Zande y T. Arts, en calidad de abogados;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno francés, por el Sr. J.-S. Pilczer, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. K.M. Bulterman, M. Noort y B. Koopman, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. W. Roels, W. Mölls y P. Van Nuffel, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de febrero de 2014;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

1. Las peticiones de decisión prejudicial tienen por objeto los artículos 49 TFUE y 54 TFUE.

2. Dichas peticiones se presentaron en el marco de tres litigios entre, en primer término, el Inspecteur van Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen y SCA Group Holding BV (en lo sucesivo, «SCA»); en segundo término, entre X AG (en lo sucesivo, «X»), X1 Holding GmbH, X2 Holding GmbH, X3 Holding GmbH (en lo sucesivo, «X3»), D1 BV (en lo sucesivo, «D1»), D2 BV (en lo sucesivo, «D2») y D3 BV, por una parte, y el Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam, por otra; y, en tercer término, entre el Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam, por una parte, y MSA International Holdings BV (en lo sucesivo, «MSA») y MSA Nederland BV, por otra, en relación con la constitución de unidades fiscales.

### **Marco jurídico neerlandés**

3. A tenor del artículo 13, apartado 1, de la Wet op de venootschapsbelasting 1969 (Ley del impuesto de sociedades de 1969):

«Para determinar el beneficio, no se tendrán en cuenta las ventajas relativas a una participación ni los gastos generados al adquirirla o cederla (exención de participación).»

4. El artículo 15 de dicha Ley dispone:

«1. En caso de que un sujeto pasivo (la sociedad matriz) tenga la propiedad jurídica y económica de, por lo menos, el 95 % de las participaciones en el capital nominal desembolsado de otro sujeto pasivo (la sociedad filial), a petición de ambos sujetos pasivos, éstos tributarán como si formaran un solo sujeto pasivo, es decir, como si las actividades y el patrimonio de la filial formaran parte de las actividades y del patrimonio de la sociedad matriz. La sociedad matriz será la obligada al pago del impuesto. Ambos sujetos pasivos se considerarán conjuntamente como una unidad fiscal. Pueden formar parte de una misma unidad fiscal varias filiales. [...]

3. El primer apartado sólo resultará aplicable en el supuesto de que:

[...]

b) ambos sujetos pasivos estén sometidos a la misma normativa a efectos del cálculo del beneficio;

c) ambos sujetos pasivos estén establecidos en los Países Bajos; en caso de que resultara aplicable a uno de los sujetos pasivos la Ley general tributaria del Reino (Belastingregeling voor het Koninkrijk) o un convenio para evitar la doble imposición, ese sujeto pasivo también se considerará establecido en los Países Bajos en virtud de dicha Ley o de dicho convenio [...];

[...]

4. Mediante disposición general de la Administración podrá establecerse que, como excepción a lo dispuesto en el apartado 3, letra b), los sujetos pasivos que no estén sometidos a la misma normativa a efectos del cálculo del beneficio podrán no obstante formar una unidad fiscal. Asimismo, como excepción a lo dispuesto en el apartado 3, letra c), un sujeto pasivo que, en virtud de su normativa nacional, de la Ley general tributaria del Reino o de un convenio para evitar la doble imposición, no esté establecido en los Países Bajos pero explote una empresa a través de un establecimiento permanente sito en los Países Bajos podrá formar parte de una unidad fiscal, en las condiciones que se definan mediante disposición general de la Administración, siempre y cuando la potestad tributaria de gravar el beneficio procedente de dicha empresa se haya atribuido a los Países Bajos en virtud de la Ley general tributaria del Reino o de un convenio para evitar la doble imposición y si concurren los siguientes requisitos:

a) que la dirección efectiva de dicho sujeto pasivo esté ubicada en las Antillas Neerlandesas, en Aruba, en un Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado que haya firmado con los Países Bajos un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable y contenga una prohibición de discriminación de los establecimientos permanentes;

b) que el sujeto pasivo al que se refiere la letra a) sea una sociedad anónima o una sociedad de responsabilidad limitada, o bien una entidad comparable por su naturaleza y forma de constitución, y

c) en caso de que el sujeto pasivo al que se refiere la letra a) forme parte de la unidad fiscal como sociedad matriz, que la participación en la filial mencionada en el apartado 1 forme parte del patrimonio del establecimiento permanente de dicha sociedad matriz sito en los Países Bajos.

[...]»

### **Litigios principales y cuestiones prejudiciales**

*Asuntos C-39/13 y C-41/13*

5. SCA y MSA son sociedades que tienen su domicilio social en los Países Bajos.

6. Controlan determinadas sociedades que tienen su domicilio social en Alemania, directa o indirectamente a través de otras sociedades que también tienen su domicilio social en Alemania.

7. A su vez, estas últimas sociedades controlan determinadas sociedades que tienen su domicilio social en los Países Bajos.

8. SCA, MSA y sus respectivas filiales domiciliadas en los Países Bajos solicitaron que se las considerase dos unidades fiscales únicas en el sentido del artículo 15 de la Ley del impuesto de sociedades de 1969.

9. El Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen y el Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam denegaron dichas solicitudes alegando que las sociedades intermediarias no estaban domiciliadas en los Países Bajos ni disponían allí de un establecimiento permanente.

10. A instancias de SCA y MSA, el Rechtbank Haarlem declaró que dicha denegación era contraria a la libertad de establecimiento.

11. El Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen y el Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam recurrieron esa sentencia en apelación ante el Gerechtshof te Amsterdam.

12. En estas circunstancias, el Gerechtshof te Amsterdam decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

En el asunto C-39/13,

«1) ¿Constituye una restricción a la libertad de establecimiento en el sentido del artículo 43 CE en relación con el artículo 48 CE el hecho de denegar a la interesada el régimen neerlandés de unidad fiscal respecto a las actividades y al patrimonio de las filiales Alphabet Holding, HP Holding y Alpha Holding de sus subfiliales, con domicilio social en los Países Bajos?

A la luz de los objetivos que persigue el régimen neerlandés de unidad fiscal [...], ¿es la situación de las filiales Alphabet Holding, HP Holding y Alpha Holding de sus subfiliales objetivamente comparable [...] con i) la situación de sociedades domiciliadas en los Países Bajos que son subfiliales de una sociedad intermediaria domiciliada en los Países Bajos y que no ha optado por integrarse en una unidad fiscal junto a su sociedad matriz con domicilio en los Países Bajos y que, por consiguiente, en cuanto sociedades subfiliales, tampoco tienen acceso, al igual que Alphabet Holding, HP Holding y Alpha Holding, al régimen de unidad fiscal con -exclusivamente- su sociedad matriz última, o bien con ii) la situación de subfiliales con domicilio en los Países Bajos que, conjuntamente con su sociedad matriz/sociedad intermediaria con domicilio en los Países Bajos, han optado por constituir una unidad fiscal con su sociedad matriz (última), domiciliada en los Países Bajos, y cuyas actividades y patrimonio, por tanto, a diferencia de los de Alphabet Holding, HP Holding y Alpha Holding, se consolidan a efectos fiscales?

2) ¿Influye en la respuesta a la primera cuestión[...], párrafo primero,] el hecho de que las sociedades nacionales interesadas se hallen en poder de una sociedad intermediaria (en un nivel superior de la estructura del grupo) en el otro Estado miembro o, como en el caso de Alphabet Holding, HP Holding y Alpha Holding, de dos (o más) -si bien ubicadas en otro Estado miembro- sociedades intermediarias -a dos o más niveles por encima en la estructura del grupo-?

3) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, primera frase, ¿puede estar justificada tal restricción por razones imperiosas de interés general, y en particular por la necesidad de mantener la coherencia fiscal, lo cual incluye evitar la doble imputación de pérdidas unilateral y bilateral [...]? En este contexto, ¿influye el hecho de que, en el caso concreto, conste que no se da una doble imputación de pérdidas [...]?

4) En caso de respuesta afirmativa a la tercera cuestión, ¿ha de considerarse proporcionada tal restricción [...]?»

En el asunto C-41/13,

«1) ¿Constituye una restricción a la libertad de establecimiento en el sentido del artículo 43 CE en relación con el artículo 48 CE el hecho de denegar a las interesadas el régimen neerlandés de unidad fiscal respecto a las actividades y al patrimonio de la sociedad subfilial (interesada 2), con domicilio social en los Países Bajos?

A la luz de los objetivos que persigue el régimen neerlandés de unidad fiscal [...], ¿es la situación de la subfilial/interesada 2 objetivamente comparable [...] con i) la situación de una sociedad domiciliada en los Países Bajos que es filial de una sociedad intermediaria domiciliada en los Países Bajos y que no ha optado por integrarse en una unidad fiscal junto a su sociedad matriz con domicilio en los Países Bajos y que, por consiguiente, en cuanto subfilial, tampoco tiene acceso, al igual que la interesada 2, al régimen de unidad fiscal con -exclusivamente- su sociedad matriz última, o bien con ii) la situación de una subfilial con domicilio en los Países Bajos que, conjuntamente con su sociedad matriz/sociedad intermediaria con domicilio en los Países Bajos, ha optado por constituir una unidad fiscal con su sociedad matriz (última), domiciliada en los Países Bajos, y cuyas actividades y patrimonio, por tanto, a diferencia de los de la interesada 2, se consolidan a efectos fiscales?

2) ¿Influye en la respuesta a la primera cuestión, primera frase, [...], el que la sociedad intermediaria extranjera, si no operase en los Países Bajos a través de una sociedad filial, sino mediante establecimiento permanente, pudiera haber optado -en lo que respecta al patrimonio y las actividades de dicho establecimiento permanente neerlandés- por constituir una unidad fiscal con su sociedad matriz domiciliada en los Países Bajos?

3) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, primera frase, ¿puede estar justificada tal restricción por razones imperiosas de interés general, y en particular por la necesidad de mantener la coherencia fiscal, lo cual incluye evitar la doble imputación de pérdidas unilateral y bilateral [...]?

4) En caso de respuesta afirmativa a la tercera cuestión, ¿ha de considerarse proporcionada tal restricción [...]?»

#### *Asunto C-40/13*

**13.** X es una sociedad que tiene su domicilio social en Alemania. Controla directa o indirectamente las sociedades X3, D1 y D2, que tienen su domicilio social en los Países Bajos.

**14.** Mediante una solicitud conjunta, X3, D1 y D2 solicitaron integrarse en una unidad fiscal única.

**15.** El Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam denegó su solicitud alegando que su sociedad matriz común, X, no tenía su domicilio social en los Países Bajos ni contaba con un establecimiento permanente en el territorio de dicho Estado.

**16.** El Rechtbank Haarlem desestimó su recurso contra esa resolución.

**17.** Dichas sociedades recurrieron esta sentencia en apelación ante el Gerechtshof te Amsterdam.

**18.** En estas circunstancias, el Gerechtshof te Amsterdam decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Constituye una restricción a la libertad de establecimiento en el sentido del artículo 43 CE en relación con el artículo 48 CE el hecho de denegar a las interesadas el régimen neerlandés de unidad fiscal respecto a las actividades y al patrimonio de las sociedades hermanas [X3], [D1] y [D2], con domicilio social en los Países Bajos?

A la luz de los objetivos perseguidos mediante el régimen neerlandés de unidad fiscal [...], ¿es la situación de [X3], [D1] y [D2] objetivamente comparable [...] con i) la situación de sociedades hermanas domiciliadas en los Países Bajos que no han optado por integrarse en una unidad fiscal junto a su sociedad o sociedades matrices comunes con domicilio en los Países Bajos y que, por consiguiente, en cuanto sociedades hermanas comunes, tampoco tienen acceso, al igual que las interesadas, al régimen de unidad fiscal, o bien con ii) la situación de sociedades hermanas con domicilio en los Países Bajos que, conjuntamente con su sociedad o sociedades matrices comunes con domicilio en los Países Bajos, han optado por constituir una unidad fiscal con su sociedad o sociedades matrices y cuyas actividades y patrimonio, por tanto, a diferencia de los de las interesadas, se consolidan a efectos fiscales?

2) ¿Influye en la respuesta a la primera cuestión, primera frase, [...] el hecho de que las sociedades interesadas, i) como [D1] y [D2] en el caso de autos, tengan una sociedad matriz (directa) común en otro Estado miembro o bien ii) como, en el caso de autos, por un lado, [X3] y, por otro, [D1] y [D2], tengan sociedades matrices (directas) distintas en otro Estado miembro, de modo que únicamente existe una sociedad matriz (indirecta) común a las distintas sociedades en un nivel superior —si bien ubicado en el otro Estado miembro— de la estructura del grupo de sociedades?

3) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, primera frase, ¿puede estar justificada tal restricción por razones imperiosas de interés general, y en particular por la necesidad de mantener la coherencia fiscal, lo cual incluye evitar la doble imputación de pérdidas unilateral y bilateral [...]?

4) Es caso de respuesta afirmativa a la tercera cuestión, ¿ha de considerarse proporcionada tal restricción [...]?»

#### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

##### *Sobre las cuestiones prejudiciales en los asuntos C-39/13 y C-41/13*

**19.** Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente desea saber, en esencia, si los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual una sociedad matriz residente puede constituir una unidad fiscal única con una subfilial residente si la controla mediante una o varias sociedades residentes pero no puede si la controla mediante sociedades no residentes que carecen de establecimiento permanente en dicho Estado miembro.

Sobre la existencia de una restricción

**20.** La libertad de establecimiento que el artículo 49 TFUE reconoce a los nacionales de la Unión implica para éstos el acceso a las actividades por cuenta propia y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas, en las mismas condiciones definidas por la legislación del Estado miembro de establecimiento para sus propios nacionales. Comprende, conforme al artículo 54 TFUE, para las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y cuyo domicilio estatutario, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Unión, el derecho a ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de una filial, sucursal o agencia (sentencia *Felixstowe Dock and Railway Company* y otros, C-80/12, EU:C:2014:200, apartado 17 y jurisprudencia citada).

**21.** A este respecto, la posibilidad que ofrece el Derecho neerlandés a las sociedades matrices residentes y a sus filiales residentes de tributar como si formasen una sola e idéntica unidad fiscal, es decir, de someterse a un régimen de consolidación fiscal, constituye una ventaja de tesorería para esas sociedades. En particular, dicho régimen permite consolidar en sede de la sociedad matriz los beneficios y las pérdidas de las sociedades integradas en la unidad fiscal y efectuar transacciones dentro del grupo con carácter fiscalmente neutro (véase la sentencia *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, apartado 8).

**22.** El Derecho neerlandés aplica el régimen de unidad fiscal y las ventajas derivadas del mismo a las sociedades matrices residentes que desean tributar juntamente con sus subfiliales siempre que, no obstante, las propias filiales intermediarias sean residentes o cuenten con establecimiento permanente en los Países Bajos.

**23.** Tal requisito equivale a tratar de modo distinto, por una parte, a las sociedades matrices residentes que controlan subfiliales residentes mediante filiales intermediarias residentes, y, por otra parte, a las sociedades matrices residentes que controlan subfiliales residentes mediante filiales no residentes.

**24.** La normativa controvertida en los litigios principales da lugar a una diferencia de trato con respecto a la posibilidad de optar por el régimen de unidad fiscal según que la sociedad matriz posea sus participaciones indirectas mediante una filial establecida en los Países Bajos o en otro Estado miembro (véase, por analogía, la sentencia *Papillon*, C-418/07, EU:C:2008:659, apartado 22).

**25.** Contrariamente a lo que sostienen ciertas partes, carece de relevancia a este respecto el hecho de que, incluso en una situación meramente interna, ninguna sociedad matriz pueda constituir una unidad fiscal con subfiliales sin integrar también en la misma a la filial intermediaria. En efecto, aunque una sociedad matriz neerlandesa que controla determinadas subfiliales neerlandesas mediante una filial no residente no puede constituir, en ningún caso, una unidad fiscal con esas subfiliales, una sociedad matriz neerlandesa que controle determinadas subfiliales neerlandesas mediante una filial residente sí tiene, en cambio, esa facultad.

**26.** Existe una diferencia de trato análoga cuando, como ocurre en el litigio C-39/13, se cuestionan, no ciertas subfiliales residentes, sino ciertas filiales residentes de subfiliales cuya integración en la unidad fiscal con una sociedad matriz residente no es posible dado que tanto la filial intermediaria como la subfilial intermediaria están domiciliadas en otro Estado miembro.

**27.** Consecuentemente, en la medida en que, en el plano fiscal, van en detrimento de las situaciones transfronterizas en comparación con las situaciones internas, las disposiciones de la Ley del impuesto de sociedades de 1969 controvertidas en los asuntos principales constituyen una restricción prohibida, en principio, por las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libertad de establecimiento (sentencia *Papillon*, EU:C:2008:659, apartado 32).

Sobre la justificación de la restricción

**28.** Para que tal diferencia de trato sea compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento es preciso que afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables, debiendo examinarse la comparabilidad entre una situación transfronteriza y una situación interna teniendo en cuenta el objetivo de la normativa nacional controvertida, o que resulte justificada por una razón imperiosa de interés general (véase, en este sentido, la sentencia *Felixstowe Dock and Railway Company* y otros, EU:C:2014:200, apartado 25, y jurisprudencia citada).

**29.** Por lo que respecta a la comparabilidad, procede señalar que las disposiciones de la Ley del impuesto de sociedades de 1969 controvertidas en los litigios principales tratan de asimilar lo máximo posible el grupo

constituido por una sociedad matriz con sus filiales y subfiliales a una empresa con varios establecimientos, permitiendo consolidar fiscalmente los resultados de todas esas sociedades.

**30.** Pues bien, dicho objetivo puede alcanzarse tanto en la situación de una sociedad matriz residente en un Estado miembro, que controla subfiliales igualmente residentes en ese Estado a través de una filial que, a su vez, es residente, como en la situación de una sociedad matriz residente en el mismo Estado miembro que controle subfiliales igualmente residentes en éste, pero a través de una o de varias filiales establecidas en otro Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia Papillon, EU:C:2008:659, apartado 29).

**31.** Además estas dos situaciones son objetivamente comparables siempre que en ambos supuestos se persigan ventajas del régimen de la unidad fiscal para el conjunto constituido por la sociedad matriz y las subfiliales.

**32.** El tribunal remitente pregunta si la restricción puede justificarse por la razón imperiosa de interés general basada en la coherencia del sistema tributario neerlandés, en lo relativo a evitar la doble imputación de las pérdidas.

**33.** Sobre este particular, procede recordar que aunque de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la necesidad de salvaguardar la coherencia de un sistema tributario puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales que garantiza el Tratado, es, no obstante, necesario, para que pueda admitirse tal justificación, que se demuestre la existencia de una relación directa entre, por una parte, la concesión de la ventaja fiscal de que se trate y, por otra parte, la compensación de esa ventaja con un gravamen fiscal determinado (véase, en particular, la sentencia Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, apartado 59 y jurisprudencia citada).

**34.** Es cierto que en la sentencia Papillon (EU:C:2008:659) el Tribunal de Justicia admitió que, en principio, existe tal relación directa entre, por una parte, la posibilidad de transferir las pérdidas entre las sociedades de un grupo y, por otra parte, la neutralización de determinadas operaciones entre esas sociedades, tales como las provisiones por créditos de dudoso cobro o para riesgos, las cesiones de créditos, las subvenciones, las provisiones por depreciación de participaciones y las transmisiones de activos fijos. En esa sentencia, el Tribunal de Justicia se basó en que el objeto de la neutralización de estas operaciones intragrupo era evitar, en el sistema tributario del Estado miembro entonces controvertido, la doble imputación de pérdidas en lo que atañe a las sociedades residentes a las que es de aplicación el régimen de consolidación fiscal y conservar de este modo la coherencia de dicho sistema tributario (sentencia Papillon, EU:C:2008:659, apartados 6 y 43 a 50).

**35.** En efecto, si la legislación del Estado miembro controvertida en la sentencia Papillon (EU:C:2008:659) hubiese concedido la consolidación fiscal en una configuración en la que la sociedad intermediaria no fuese residente, cabría que la pérdida sufrida por una subfilial residente se imputara, una primera vez, a la sociedad matriz residente, como consecuencia de la consolidación fiscal, y una segunda vez, a la filial intermediaria no residente, como consecuencia de la minusvalía derivada de las mismas pérdidas en sus participaciones en la subfilial o en sus créditos con ella. Esta minusvalía no se habría neutralizado puesto que las operaciones de neutralización no podían aplicarse a la sociedad intermediaria no residente.

**36.** No obstante, un elemento distingue claramente el marco jurídico de este precedente del de los presentes litigios principales.

**37.** En efecto, el artículo 13 de la Ley del impuesto de sociedades de 1969 establece una regla general denominada «exención de participación» que se aplica a las participaciones superiores al 5 % del capital. Esta regla alcanza a todas las unidades fiscales puesto que en la misma se exige controlar al menos el 95 % del capital.

**38.** Como consecuencia de la exención de participación, no se computan, al calcular el beneficio imponible de una unidad fiscal, las ganancias o las pérdidas resultantes de poseer, adquirir o ceder una participación. Así pues, mediante esta regla general de exención -y no mediante disposiciones particulares de neutralización de determinadas operaciones, como en el sistema controvertido en el litigio que dio lugar a la sentencia Papillon- el sistema tributario neerlandés trata de evitar la doble imputación de las pérdidas en una unidad fiscal.

**39.** Por tanto, como reconoció el Gobierno neerlandés en la vista, se concibe el mecanismo de exención de las participaciones de tal manera que una sociedad matriz residente no puede imputar nunca una pérdida

ligada a una participación en una de sus filiales, incluso si dicha filial tiene su domicilio social en otro Estado miembro.

**40.** Así pues, no puede demostrarse ninguna relación directa entre la concesión de la ventaja fiscal ligada a la constitución de una unidad fiscal y la compensación de esa ventaja con un gravamen fiscal determinado.

**41.** En consecuencia, no puede considerarse justificada por una razón imperiosa de interés general basada en mantener la coherencia del sistema tributario la restricción a la libertad de establecimiento resultante de la legislación nacional.

**42.** Por otra parte, aunque el Gobierno neerlandés trató de justificar la restricción controvertida en los litigios principales con un riesgo de evasión fiscal, según reiterada jurisprudencia, este motivo no constituye por sí solo una justificación autónoma para una restricción fiscal a la libertad de establecimiento si no se invoca en relación con un objetivo concreto de lucha contra montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica cuya finalidad sea eludir el impuesto normalmente adeudado (véanse, en este sentido, en particular, las sentencias ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, apartado 26, y Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, apartado 55). Pues bien, en este caso, no es ese el objetivo de dicha restricción establecida por el régimen de la unidad fiscal.

**43.** De lo anterior resulta que los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual una sociedad matriz residente puede constituir una unidad fiscal única con una subfilial residente si la controla mediante una o varias sociedades residentes pero no puede si la controla mediante sociedades no residentes que carecen de establecimiento permanente en dicho Estado miembro.

#### *Sobre las cuestiones prejudiciales en el asunto C-40/13*

**44.** Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente desea, en esencia, que se dilucide si los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual se concede un régimen de unidad fiscal única a una sociedad matriz residente que controla determinadas filiales residentes, pero se excluye para sociedades hermanas residentes cuya sociedad matriz común no tiene su domicilio social en ese Estado miembro ni cuenta en él con un establecimiento permanente.

#### *Sobre la existencia de una restricción*

**45.** Respecto a las sociedades, procede recordar que su domicilio, en el sentido del artículo 54 TFUE, sirve para determinar, a semejanza de la nacionalidad de las personas físicas, su sujeción al ordenamiento jurídico de un Estado miembro. No obstante, admitir que el Estado miembro de residencia pueda aplicar libremente un trato distinto por el mero hecho de que el domicilio de una sociedad se halle en otro Estado miembro privaría de contenido al artículo 49 TFUE. La libertad de establecimiento pretende garantizar, en efecto, el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, al prohibir cualquier discriminación basada en el domicilio de las sociedades (véanse las sentencias *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, EU:C:2006:773, apartado 43; *Denkavit Internationaal y Denkavit France*, C-170/05, EU:C:2006:783, apartado 22, y *Burda*, C-284/06, EU:C:2008:365, apartado 77).

**46.** Un régimen de unidad fiscal como el controvertido en el litigio principal constituye una ventaja fiscal para las sociedades interesadas. Al acelerar la liquidación de pérdidas de sociedades deficitarias por medio de su imputación inmediata a beneficios de otras sociedades del grupo, dicho régimen confiere a ese grupo una ventaja de tesorería (sentencia *Marks & Spencer*, C-446/03, EU:C:2005:763, apartado 32).

**47.** Así pues, la legislación controvertida en el litigio principal da lugar a una diferencia de trato entre, por una parte, las sociedades matrices que tienen su domicilio social en los Países Bajos que, gracias al régimen de la unidad fiscal única, pueden imputar, en particular, para determinar su beneficio imponible, de modo inmediato las pérdidas de sus filiales deficitarias a las ganancias de sus filiales con beneficios, y, por otra parte, las sociedades matrices que controlan también filiales en los Países Bajos pero que tienen su domicilio social en otro Estado miembro y que carecen de establecimiento permanente en los Países Bajos, a las que se excluye de la unidad fiscal y, por tanto, de la ventaja de tesorería a la que da derecho.



**48.** Consecuentemente, en la medida en que, en el plano fiscal, van en detrimento de las situaciones comunitarias en comparación con las situaciones puramente internas, las disposiciones de la Ley del impuesto de sociedades de 1969 controvertidas en el asunto principal constituyen una restricción prohibida, en principio, por las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento (sentencia Papillon, EU:C:2008:659, apartado 32).

**49.** La circunstancia de que la sociedad matriz común de las filiales que deben consolidarse se halle en un nivel superior de la cadena de participaciones del grupo no desvirtúa la existencia de esta restricción puesto que las propias sociedades intermediarias, cuyo domicilio social no está en los Países Bajos ni cuentan en el territorio de dicho Estado con establecimiento permanente, no pueden formar parte de una unidad fiscal, como resulta del apartado 4 de la presente sentencia.

Sobre la justificación de la restricción

**50.** Por lo que respecta a la comparabilidad, en el sentido de la jurisprudencia mencionada en el apartado 28 de la presente sentencia, el Gobierno alemán alega que el régimen neerlandés de la unidad fiscal trata de consolidar todos los resultados de un grupo en la sociedad matriz principal, de modo que la situación de un grupo cuya sociedad matriz tiene su domicilio social en los Países Bajos no sería comparable con la de un grupo cuya sociedad matriz tiene su domicilio social en otro Estado miembro.

**51.** No obstante, el objetivo del régimen de la unidad fiscal controvertido en el litigio principal, que es permitir que se considere fiscalmente a las sociedades de un mismo grupo como si no formasen más que un solo e idéntico sujeto pasivo, puede alcanzarse tanto mediante grupos cuya sociedad matriz es residente como mediante grupos cuya sociedad matriz no lo es, al menos en lo relativo únicamente a la imposición de las sociedades hermanas que tributan en los Países Bajos. Pues bien, como puso de manifiesto la Abogado General en el punto 86 de sus conclusiones, la Ley del impuesto de sociedades de 1969 permite, en el caso de un grupo cuya sociedad matriz es residente, la consolidación de las filiales.

**52.** Por tanto, en cuanto a la posibilidad de consolidar fiscalmente sociedades hermanas, la diferencia de trato no está justificada por una situación objetiva distinta.

**53.** Tampoco está justificada por la razón imperiosa de interés general basada en la coherencia del sistema tributario y la necesidad de evitar la doble imputación de las pérdidas evocada por el tribunal remitente.

**54.** En efecto, ni de la resolución de remisión ni de las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia ni de la vista se desprende que la concesión de la unidad fiscal a sociedades hermanas rompa ninguna relación directa entre esa ventaja fiscal y un gravamen fiscal determinado en el sentido de la jurisprudencia mencionada en los apartados 34 y 35 de la presente sentencia.

**55.** Por otra parte, como ha recordado el Tribunal de Justicia en el apartado 42 de la presente sentencia, no puede invocarse autónomamente la razón imperiosa de interés general basada en evitar el riesgo de evasión fiscal.

**56.** De lo anterior resulta que los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual se concede un régimen de unidad fiscal única a una sociedad matriz residente que controla determinadas filiales residentes, pero se excluye para sociedades hermanas residentes cuya sociedad matriz común no tiene su domicilio social en ese Estado miembro ni cuenta en él con un establecimiento permanente.

### **Costas**

**57.** Dado que el procedimiento tiene, para las partes de los litigios principales, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes de los litigios principales, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

**1) En los asuntos C-39/13 y C-41/13, los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual una sociedad matriz**

residente puede constituir una unidad fiscal única con una subfilial residente si la controla mediante una o varias sociedades residentes pero no puede si la controla mediante sociedades no residentes que carecen de establecimiento permanente en dicho Estado miembro.

2) En el asunto C-40/13, los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual se concede un régimen de unidad fiscal única a una sociedad matriz residente que controla determinadas filiales residentes, pero se excluye para sociedades hermanas residentes cuya sociedad matriz común no tiene su domicilio social en ese Estado miembro ni cuenta en él con un establecimiento permanente.

Firmas

\* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.