

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ069801

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 8 de marzo de 2018

Vocalía 10.<sup>a</sup>

R.G. 3888/2016

**SUMARIO:**

**IS. Regímenes especiales. Consolidación fiscal. Requisitos para formar grupo. Aplicación a entidades residentes dependientes de entidad no residente. Principios de primacía y efecto directo del derecho comunitario sobre el nacional.** La cuestión planteada no es la posible aplicación retroactiva del art. 58 de la Ley 27/2014 (Ley IS), no pretendida por las sociedades, sino si el art. 67 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) vigente en los ejercicios 2011 a 2014 permitía la consolidación fiscal entre sociedades hermanas cuando la matriz es una no residente en territorio español, dado que el TJUE en su sentencia, de 12 de junio de 2014, asunto n.º C-40/13 (NFJ054423), concluyó que la norma contenida en el art. 15 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades holandés era contraria al principio de libertad de establecimiento establecido en los arts. 49 y 54 del Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE).

Pues bien, durante los periodos impositivos 2011 a 2014, el RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) impedía tributar bajo el régimen de consolidación fiscal a sociedades hermanas residentes en España participadas directa o indirectamente por una entidad residente en otro Estado miembro de la Unión Europea distinto de España, al igual que lo hacía la normativa del Impuesto de Sociedades holandesa declarada por el TJUE contraria a los arts. 49 y 54 del Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE).

Por tanto, la normativa española en este punto coincidía con la normativa holandesa. De hecho, tal y como ponen de manifiesto la inspección y las reclamantes, dicha norma fue modificada posteriormente para evitar incurrir en la tacha dictaminada por el TJUE. Dicho esto, las reclamantes señalan que los principios de primacía y efecto directo del derecho comunitario sobre el nacional obligan a inaplicar una norma interna contraria al derecho comunitario. Al respecto, el Tribunal Central viene sosteniendo, que aunque estemos en el ámbito de la imposición directa donde la fiscalidad sigue siendo competencia de los Estados Miembros, al no existir aun instrumentos legales de armonización salvo para aspectos concretos, esta competencia debe ejercitarse respetando el Derecho de la Unión, tal y como viene indicando de modo reiterado la jurisprudencia de TJUE, de ahí que se afirme que, la normativa interna debe dejar de aplicarse si trata de modo más gravoso a residentes de otros Estados de la Unión. Hay que señalar, además, que la sentencia del TJUE no dice nada sobre la extensión temporal de sus efectos por lo que la misma tiene efectos desde el momento en que la normativa que es contraria a Derecho entró en vigor. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), art. 120.

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), arts. 49 y 54.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 64, 67 y 70.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 58.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, vistas las reclamaciones económico-administrativas que penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, promovidas por las entidades **XX, S.A.**, (NIF: ...), **XY, SL** (NIF: ...) y **XZ SL** (NIF: ...) y en su nombre y representación por D. **Jx...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra Acuerdos de Resolución de Rectificación de Autoliquidación dictados por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña referidos al IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES de los ejercicios 2011 a 2014.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero:**

La entidades **XX S.A.**, **XY**, **SL** y **XZ SL** presentaron autoliquidaciones por el Impuesto sobre sociedades (IS) de los ejercicios 2011 a 2014 en régimen de tributación individual (modelo 200).

En fecha 29-02-2016 las interesadas presentan escrito en el que solicitan la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por el IS, modelo 200, de los periodos 2011 a 2014. En concreto solicitan:

- a) Se reconozca la aplicación del régimen de consolidación fiscal al IS de los periodos 2011 a 2014.
- b) Se tengan por presentadas las autoliquidaciones del IS en régimen de consolidación, modelo 220, de los periodos 2011 a 2014 del grupo fiscal horizontal que adjuntan a sus escritos.
- c) Se inicie un procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones del IS presentadas en régimen de declaración individual, modelo 200, de los periodos 2011 a 2014.
- d) Se acuerde la devolución de las cuotas indebidamente ingresadas por 2.839.586,13 euros, así como los intereses de demora, reconociéndose dichas cantidades a la entidad representante del Grupo **XX SA**.

En fechas 04-03-2016 y 20-04-2016 se notifican a la interesada tres Propuestas de resolución de rectificación de autoliquidación; se desestiman las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones presentadas por las entidades de los IS en régimen de tributación individual de los periodos 2011 a 2014 al no resultar de aplicación el régimen de consolidación en dichos periodos". De forma congruente, se consideran improcedentes las declaraciones que se adjuntan al escrito de solicitud, modelo 220, por lo que no resulta exigible el importe a ingresar derivado de las mismas.

Presentadas alegaciones, en fechas 28-03-2016 y 11-05-2016 se dictan tres Acuerdos de resolución de rectificación de autoliquidaciones referentes al IS de los ejercicios 2011 a 2014, que confirman las propuestas de resolución. Estos Acuerdos se notifica a las entidades interesadas el 29-03-2016 y el 12-05-2016.

### Segundo:

Contra los acuerdos anteriores, con fechas 22 de abril de 2016 y 31 de mayo de 2016, interponen reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central; se tramitan con los números, RG 3888-16, RG 5074-16 y RG 5075-16, respectivamente. Puestos de manifiesto los expedientes las entidades presentan escrito de alegaciones en el que manifiestan lo siguiente:

- 1) El régimen de consolidación fiscal español es contrario al principio comunitario de libertad de establecimiento.

La sentencia de fecha 12 de junio de 2014 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha dictaminado que la normativa holandesa en materia de consolidación fiscal en el IS es contraria al principio de libertad de establecimiento recogido en los artículos 49 y 54 del Tratado de Funcionamiento de la UE (TFUE).

La normativa en materia de consolidación fiscal prevista en el TRLIS era idéntica a las disposiciones previstas en la normativa holandesa en el sentido de que tampoco permitían la consolidación fiscal entre hermanas cuando la matriz es una no residente en territorio español. Entiende que la normativa española atenta igualmente contra el principio de libertad de establecimiento previsto en el TFUE.

Señala que no se pretende la aplicación retroactiva de la ley 27/2014 sino la aplicación de lo establecido en el derecho comunitario que obliga a inaplicar la ley interna incompatible con dicho Derecho.

- 2) Los principios de efecto directo y primacía del derecho comunitario sobre el derecho nacional obligan a inaplicar una norma interna contraria a derecho comunitario.

En virtud de los principios de primacía y efecto directo de las disposiciones normativas comunitarias válidamente emitidas en el ámbito de sus competencias por las Instituciones Comunitarias, la Administración debe atender la solicitud de rectificación instada con la consiguiente devolución de ingresos indebidos, toda vez que el artículo 67 del TRLIS es contrario al principio de libertad de establecimiento recogido en los artículos 49 y 54 del TFUE.

### 3) Doctrina del Acto claro y/o del acto aclarado

En los ejercicios objeto de rectificación, resulta evidente que el artículo 67 del TRLIS atentaba contra el principio de libertad de establecimiento, en la medida en que permitía tributar bajo el régimen de consolidación en el IS a dos entidades españolas hermanas participadas por una matriz común residente en dicho territorio, y por el contrario, no permitía, aplicar el mencionado régimen especial cuando las entidades españolas hermanas estaban participadas por una matriz común residente en otro estado miembro. No se observa la existencia de ningún elemento objetivo que justifique la diferencia de trato entre ambos supuesto, por lo que resulta evidente, que tal restricción supone un atentado al principio de libertad de establecimiento previsto en el artículo 49 y 54 del TFUE. Por tanto, en aplicación de la doctrina del acto claro, toda vez que la correcta aplicación del Derecho Comunitario se impone con tal evidencia que no deja lugar a duda razonable alguna, corresponde desplazar la norma interna contraria al derecho comunitario.

De conformidad con la doctrina del acto aclarado no es necesario esperar a presentar una cuestión prejudicial sobre este particular ya que la cuestión ya ha sido resuelta en la Sentencia del TJUE del 12 de julio de 2014.

El legislador español ha modificado con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015 el régimen de consolidación fiscal previsto en la LIS permitiendo la tributación bajo el mencionado régimen a aquellas entidades españolas participadas directa o indirectamente por una matriz común no residente. Con ello se pone de manifiesto que tal modificación no es sino el reconocimiento de que el legislador era consciente de que la normativa del IS vigente en los periodos objeto de referencia era contraria a Derecho comunitario.

### 4) Efectos retroactivos de las resoluciones del TJUE como consecuencia de una cuestión prejudicial.

Señala que en la sentencia de 12 de junio de 2012 el TJUE no se pronunció expresamente sobre la procedencia de limitar los efectos de la resolución por lo que la misma tiene efectos retroactivos desde el momento en que la normativa que es contraria a Derecho comunitario entro en vigor. Cita diversas sentencias del TSJUE.

5) Solicita la acumulación de la presente reclamación con las reclamaciones números RG 5074/16 y RG 5075/16, referidas a las entidades **XY**, **SL** y **XZ SL**, respectivamente.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero:

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer las reclamaciones económico-administrativas que se examinan, que han sido interpuestas por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria y en el RD 520/05 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

La cuestión que se plantea en la presente resolución es si resultan procedentes las rectificaciones de las autoliquidaciones presentadas y, en concreto, si procede la aplicación del régimen de consolidación fiscal entre sociedades hermanas en los ejercicios 2011 a 2014.

### Segundo:

El artículo 120 de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece:

*“1. Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar*

.....

3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente .....

En el presente caso, en el ejercicio de la potestad contemplada en el apartado 3 del artículo 120, las entidades **XX SA**, **XY**, **SL** y **XZ SL**, instaron la rectificación de las autoliquidaciones del IS de los ejercicios 2011 a 2014 sobre la base de la existencia de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 12 de junio de 2014, asuntos C-39/13, C-41/13 y C-40/13, referida a la legislación holandesa.

Exponen que la entidad **XA UA**, sociedad residente fiscal en Países Bajos, es una entidad que tiene una participación directa o indirecta del 100% en el capital de las entidades españolas **XX SA**, **XY**, **SL** y **XZ SL**, participación que dice se ha mantenido durante los periodos impositivos 2011 a 2014.

Las tres entidades españolas presentaron autoliquidaciones por el IS de los ejercicios 2011 a 2014 bajo el régimen de tributación individual, pues la normativa nacional vigente en esos ejercicios no permitía aplicar el régimen de consolidación fiscal a las sociedades que componen el grupo fiscal, cuya entidad dominante es **XA UA**, sociedad residente en Holanda, y cuya representante en España es la entidad **XX SA**.

Manifiestan que la sentencia de fecha 12 de junio de 2014 del TJUE ha dictaminado que la normativa holandesa en materia de consolidación fiscal en el IS, normativa que dice era idéntica a la normativa española ya que tampoco permitía la consolidación entre hermanas cuando la matriz común es una no residente en territorio español, es contraria al principio de libertad de establecimiento recogido en los artículos 49 y 54 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

Las entidades en base a la interpretación que sobre el régimen de consolidación fiscal en los Países Bajos hace el TJUE en la sentencia de 12 de junio de 2014, asuntos C-39/13, C-41/13 y C-40/13, solicitan la aplicación del régimen de consolidación fiscal previsto en los artículos 64 y siguientes del TRLIS en los periodos impositivos 2011 a 2014; consideran que la citada sentencia pone de manifiesto que la normativa española es, en el caso de sociedades hermanas que no pueden consolidar cuando están controladas por un sociedad matriz residente en otro Estado miembro, contraria al principio de libertad de establecimiento recogido en los artículos 49 y 54 del TFUE.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su **Sentencia de 12 de junio de 2014, asuntos C-39/13, C-41/13 y C-40/13**, en relación con el régimen de consolidación fiscal en los Países Bajos, 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.*

En relación con el asunto C-40/13, que es al que se refieren las reclamantes, las razones esenciales para ello las expresa el TJUE en sus fundamentos jurídicos 44 y siguientes, del siguiente tenor:

*“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. (...).”

### Tercero:

La cuestión planteada no es la posible aplicación retroactiva del artículo 58 de la Ley 27/2014, no pretendida por las sociedades, sino si el artículo 67 del TRLIS vigente en los ejercicios 2011 a 2014 permitía la consolidación fiscal entre sociedades hermanas cuando la matriz es una no residente en territorio español, dado que el TJUE en su sentencia de 12 de junio de 2014, asunto C-40/13, concluyó que la norma contenida en el artículo 15 de la Ley del impuesto sobre sociedades holandés era contraria al principio de libertad de establecimiento establecido en los artículos 49 y 54 del TFUE.

El artículo 67 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aplicable a los ejercicios 2011 a 2014, contenía la "Definición del grupo fiscal. Sociedad dominante. Sociedades dependientes" y a estos efectos, disponía:

“1. Se entenderá por grupo fiscal el conjunto de sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones, así como las entidades de crédito a que se refiere el apartado 3 de este artículo, residentes en territorio español formado por una sociedad dominante y todas las sociedades dependientes de ésta.

2. Se entenderá por sociedad dominante aquella que cumpla los requisitos siguientes:

a) Tener alguna de las formas jurídicas establecidas en el apartado anterior o, en su defecto, tener personalidad jurídica y estar sujeta y no exenta al Impuesto sobre sociedades. Los establecimientos permanentes de entidades no residentes situados en territorio español podrán ser considerados dominantes respecto de las sociedades cuyas participaciones estén afectas al mismo

b)....”

En relación con el marco jurídico neerlandés la sentencia del TJUE mencionada manifiesta lo siguiente:

“3 A tenor del artículo 13, apartado 1, de la Wet op de vennootschapsbelasting 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 [...];

[...]”.

Así pues durante los periodos impositivos 2011 a 2014, el TRLIS impedía tributar bajo el régimen de consolidación fiscal a sociedades hermanas residentes en España participadas directa o indirectamente por una entidad residente en otro Estado miembro de la Unión Europea distinto de España, al igual que lo hacía la normativa del Impuesto de sociedades holandesa declarada por el TJUE contraria a los artículos 49 y 54 del TFUE. Por tanto, la normativa española en este punto coincidía con la normativa holandesa.

De hecho, tal y como ponen de manifiesto la inspección y las reclamantes, dicha norma fue modificada posteriormente para evitar incurrir en la tacha dictaminada por el TJUE.

Así, el artículo 58 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre sociedades, relativo a la definición del grupo fiscal, entidad dominante y entidades dependientes establece:

*"1. Se entenderá por grupo fiscal el conjunto de entidades residentes en territorio español que cumplan los requisitos establecidos en este artículo y tengan la forma de sociedad anónima, de responsabilidad limitada y comanditaria por acciones, así como las fundaciones bancarias a que se refiere el apartado 3 de este artículo.*

*Cuando una entidad no residente en territorio español ni residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, con personalidad jurídica y sujeta y no exenta a un Impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español tenga la consideración de entidad dominante respecto de dos o más entidades dependientes, el grupo fiscal estará constituido por todas las entidades dependientes que cumplan los requisitos señalados en el apartado 3 de este artículo.*

*A los solos efectos de aplicar el régimen de consolidación fiscal, los establecimientos permanentes de entidades no residentes se considerarán entidades residentes participadas al 100 por ciento del capital y derechos de voto por aquellas entidades no residente.*

*2. Se entenderá por entidad dominante aquella que cumpla los requisitos siguientes:*

a) Tener personalidad jurídica y estar sujeta y no exenta al impuesto sobre sociedades o a un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español siempre que no sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal. ...".

Este precepto resulta de aplicación a los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2015. Se permite que todas las entidades residentes que, directa o indirectamente, sean dependientes de una entidad no residente que esté sujeta y no exenta de un impuesto análogo o idéntico al IS español y que no sea residente en un paraíso fiscal puedan formar un grupo de consolidación. Esta modificación, según consta en la exposición de motivos de la Ley 27/2014, trae causa de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En efecto, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre sociedades, modifica los requisitos para la definición de Grupo, justificándose el cambio normativo, en la exposición de motivos, en los siguientes términos:

"Adicionalmente a la ya comentada necesaria revisión global de la norma aplicable al Impuesto sobre Sociedades, deben añadirse otros objetivos claros que han inspirado esta reforma, destacándose como principales los siguientes:

(...)

d) *Adaptación de la norma al derecho comunitario.*

(...)

*Igualmente, las modificaciones realizadas en los regímenes especiales de consolidación fiscal y reestructuraciones pretenden, entre otros objetivos, favorecer el cumplimiento de la indispensable compatibilidad con el ordenamiento comunitario. En definitiva, esta Ley procura ser especialmente rigurosa desde la perspectiva de su compatibilidad con el ordenamiento comunitario".*

**Cuarto:**

Las reclamantes señalan que los principios de primacía y efecto directo del derecho comunitario sobre el nacional obligan a inaplicar una norma interna contraria al derecho comunitario. Cita, entre otras, las sentencia del

TJUE de 5 de febrero de 1963 (caso Van Gend & Loos), Sentencia C-6/64 (asunto F. Costa v. ENEL), Sentencia C-11/70, Sentencia C-103/88, Sentencia de 4 de junio de 1992 (Debus C-13-91 y C-113-91).

Respecto a la cuestión planteada por las reclamantes, este Tribunal viene sosteniendo, entre otras, en su resolución de 26 de octubre de 2010 (RG 5269/2008 y Acumuladas), que *“aunque estemos en el ámbito de la imposición directa donde la fiscalidad sigue siendo competencia de los Estados Miembros, al no existir aun instrumentos legales de armonización salvo para aspectos concretos, esta competencia debe ejercitarse respetando el Derecho de la Unión, tal y como viene indicando de modo reiterado la jurisprudencia de Tribunal de Justicia de la Unión Europea”*, de ahí que se afirme en la referida resolución que:

“Por ello, la normativa interna debe dejar de aplicarse si trata de modo más gravoso a residentes de otros Estados de la Unión en contra de lo dispuesto por el artículo 56 citado, que consagra el principio de la libre circulación de capitales. Se trata de una norma directamente aplicable, que tiene primacía sobre las legislaciones de los Estados Miembros, primacía que obligan a todos los poderes públicos, tanto a la Administración como a los Tribunales. Así lo ha exigido reiteradamente el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE), por ejemplo, en las Sentencias de 7 de septiembre de 2004 (Asunto C-319/02, Manninen), 15 de julio de 2004 (Asunto C-315/02, Lenz), o de 6 de junio de 2000 (Asunto C-35/98, Verkooijen), y reconocido los tribunales de justicia españoles, así en sentencias del Tribunal Supremo de 21 de febrero de 2008 (recurso de casación nº 8310/2002), y de la Audiencia Nacional de 18 de junio de 2008 (JT/2008/721) y de 8 de noviembre de 2005 (JUR/2006/10307), y este Tribunal Económico-Administrativo Central, en resoluciones como, por citar solo las que afectan a la imposición directa, las dictadas en materia de subcapitalización de 28 de septiembre de 2006 (), o de enajenación de inmuebles situados en España, de 24-11-2009 (R.G. 4060/2008)”.

También este Tribunal Económico Administrativo Central ha examinado esta cuestión, alcanzando conclusiones similares, en Resolución de 26-04-2012 (RG 4085/10) -reitera lo señalado en Resolución de 28-9-06 (RG 2396/04 )-, donde exponemos:

*“CUARTO: La primacía del Derecho comunitario.*

*Ya en los primeros tiempos de la andadura comunitaria, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en lo sucesivo TJ) se pronunció muy claramente sobre el particular, así, en la conocida Sentencia “Costa v/ Enel”, de 15 de julio de 1964, señaló que “el tratado de la CEE ha instituido un orden jurídico propio integrado en el sistema jurídico de los Estados miembros al entrar en vigor el Tratado, que se impone a sus jurisdicciones”; añadiendo: “la preeminencia del Derecho comunitario está confirmada por el artículo 189 [hoy art. 249 de la versión consolidada del Tratado de Roma] ...; esta disposición, que no está acompañada de ninguna reserva, no tendría alcance si un Estado pudiera unilateralmente anular los efectos por un acto legislativo oponible a los textos comunitarios”; “al derecho nacido del tratado, surgido de una fuente autónoma, no podría, pues, en razón de su naturaleza específica original, oponérsele jurídicamente un texto interno, cualquiera que fuese, sin perder su carácter comunitario y sin que se cuestionase la base jurídica de la propia Comunidad”.*

*Entre otros muchos pronunciamientos en el mismo sentido, la Sentencia de 4 de junio de 1992, “Debus” (C-13/91 y C-113/91), estableció que “basta con recordar la jurisprudencia reiterada según la cual el juez nacional encargado de aplicar, en el marco de su competencia, las disposiciones de Derecho comunitario, tiene la obligación de velar por que dichas normas surtan pleno efecto, dejando de aplicar, si fuera preciso, por su propia autoridad, cualquier disposición contraria de la legislación nacional, incluso posterior, sin que tenga que solicitar o que esperar la previa supresión de ésta por vía legislativa o por cualquier otro procedimiento constitucional (sentencia de 9 de marzo de 1978, “Simmenthal”, C-106/77)”.*

*Puede citarse también la Sentencia de 18 de septiembre de 2003 (“Morellato”, C-416/00), según la cual “los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados a garantizar la plena eficacia del artículo 30 del tratado [al que se refería el asunto] dejando inaplicadas, por propia iniciativa, las disposiciones internas incompatibles con dicho artículo”.*

*Nuestro Tribunal Constitucional también se ha pronunciado sobre la cuestión en muchas ocasiones. Así, por ejemplo, en la Sentencia de 11 de septiembre de 1995 (nº 130): “España es Estado miembro de las Comunidades Europeas desde el 1 de enero de 1986, de conformidad con las previsiones del artículo 93 de la*



Constitución Española y, por tanto, sujeto a las normas del ordenamiento comunitario que poseen efecto directo para los ciudadanos y tienen primacía sobre las disposiciones internas”. Matizando, además –Sentencia de 22 de marzo de 1991 (nº 64)- que “la tarea de garantizar la recta aplicación del Derecho comunitario europeo por los poderes públicos nacionales es, pues, una cuestión de carácter infraconstitucional”.

Por su parte, el Tribunal Supremo ha destacado –así, por ejemplo, la Sentencia de 13 de julio de 2004- que “el principio de primacía del Derecho comunitario implica la prevalencia del Derecho comunitario sobre el Derecho interno en caso de conflicto. El ordenamiento jurídico comunitario, surgido de una fuente autónoma distinta de las de los Estados miembros, se integra en los ordenamientos internos. En Derecho español esta operatividad comporta la nulidad de las disposiciones de carácter general que se opongan al ordenamiento comunitario”.

**QUINTO:** En cuanto a la posición de este Tribunal Central, es claro que en principio su competencia se contrae a la revisión de los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias –art. 213 LGT-, así como a la aquellos otros actos a los que se refiere la Disposición Adicional Undécima de la misma LGT. No le compete, por lo mismo, enjuiciar la legalidad de una disposición de carácter general, ni la constitucionalidad de una Ley. No es este el momento de discurrir sobre cuestiones que, sin embargo, no son tan obvias, como, por ejemplo, la oposición entre un reglamento y una ley, puesto que “la Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa ...” (art. 9.3 C.E.) y “la Administración pública ... actúa ... con el sometimiento pleno a la Ley y al Derecho” (art. 103.1 C.E.); y si bien es cierta la vigencia del principio de jerarquía (art. 103.1 cit.), en cuanto a su función revisora, los órganos económico-administrativos “actuarán con independencia funcional en el ejercicio de sus competencias” (art. 228.1 LGT).

Ahora bien, en el presente supuesto, no se trata de que este Tribunal Central haya de pronunciarse sobre si la norma discutida del artículo 20 de la Ley 43/1995 se opone o no al Derecho comunitario, -cuya supremacía ya hemos visto que está fuera de discusión-, lo que, en su caso, podría dar lugar a que, de acuerdo con el artículo 234 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (versión consolidada), este órgano plantease una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia (ya que aun siendo un Tribunal administrativo, el propio Tribunal de Justicia reconoce la capacidad de recurrir por esta vía ante él, en cuanto se trate de un órgano que reúna las notas comunes de la jurisdicción –creación por ley; carácter de permanencia; respeto de la contradicción; decisión en derecho y obligatoriedad de sus fallos-, o sea, de un órgano que funcionalmente actúa como un órgano jurisdiccional, incluso si actúa en el marco de un sistema de “jurisdicción retenida” (así, Sentencia de 30 de julio de 1966 “Vaasen-Göbbels, C-61/75, entre otras).

Se trata de otra cosa: de que el TJ ha declarado que se opone al Derecho comunitario una norma de la Ley del I.S. alemán, análoga a la del tan citado artículo 20 LIS.

Es decir, que el TJ, que “garantizará el respeto del Derecho en la interpretación y aplicación del presente Tratado” (artículo 220 Tratado C.E.), ha establecido que la norma comunitaria, en este caso el artículo 43 del Tratado C.E., “debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición como la contenida en el artículo 8º bis de la Ley del I.S.” (alemán).

Sobre esta base, hallan plena aplicación los mandatos del TJ, tales como los transcritos más arriba, relativos a la obligación del juez nacional (concepto que en esta sede ha de entenderse en el sentido amplio ya expresado, relativo, no al encuadramiento orgánico, sino a la similitud funcional) de aplicar por su propia autoridad y en el marco de su competencia, el Derecho comunitario.

A lo que habría que añadir la necesaria vinculación del aplicador de éste a la interpretación realizada por el órgano que es, según el Tratado constitutivo de la C.E., su máximo intérprete. Este Tribunal Central no puede desconocer los pronunciamientos del TJ (y menos en cuestiones básicas como la presente), ni debe obligar al contribuyente a proseguir un itinerario para el logro de previsibles pronunciamientos judiciales que con su resolución puede evitar.”

Además, en la resolución de este Tribunal de 20-09-2012 (RG 2147-12), dictada en unificación de criterio, se recoge lo siguiente:

“... la construcción de la doctrina del efecto directo se inicia con la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea con anterioridad al Tratado de Lisboa, de las Comunidades Europeas), de fecha 5 de febrero de 1963, Van Gend & Loos, en la que se señaló que:

*“...la Comunidad constituye un nuevo orden jurídico de Derecho internacional, en beneficio del cual los Estados han limitado sus derechos soberanos..., un orden jurídico en el que no sólo los Estados, sino también las personas individuales son sujetos de Derecho. El Derecho comunitario, independientemente de la legislación de los Estados miembros, de la misma manera que le impone a los particulares deberes, también le otorga derechos. Tales derechos se constituyen no sólo cuando el Tratado lo prevé expresamente sino sobre la base de obligaciones claras que el Tratado establece en los individuos, en los Estados y en los órganos de la Comunidad.... Que el Tratado otorgue a la Comisión y a los Estados miembros el derecho de acudir al Tribunal en el caso de que un Estado no cumpla con sus obligaciones, no significa que sea imposible para el particular apelar en el caso concreto a tales obligaciones ante los tribunales internos... Tampoco excluye la posibilidad de que las personas privadas aleguen en el procedimiento ante los tribunales internos el incumplimiento de tales obligaciones...”*

*De acuerdo con ello el principio del efecto directo es aquél que permite a los particulares invocar directamente una norma comunitaria ante una jurisdicción nacional o europea.*

*La aplicación directa del derecho comunitario aparece reconocida en el artículo 249 del Tratado de la Comunidad Europea como característica de los Reglamentos. No obstante el mismo es extensible al resto de las normas comunitarias.*

*.....”*

#### **Quinto:**

La sentencia del TJUE de 12 de junio de 2014, en el asunto C-40/13, declara 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”*.

El supuesto que en este caso se plantea parte de que la tributación en el IS en régimen individual por las sociedades reclamantes se produjo en aplicación de la normativa española que recogía en los ejercicios 2011 a 2014 la misma limitación que establecía la legislación holandesa y que ahora el TJUE en su sentencia de 12 de junio de 2014 ha estimado contraria al Derecho Comunitario, a los artículos 49 y 54 del TFUE. Apreciado el efecto directo y primacía del derecho comunitario sobre nacional este Tribunal, por aplicación de la doctrina contenida en la sentencia del TJUE de 12 de junio de 2014, asunto C-40/13, entiende que el artículo 67.1 del TRLIS (RD legislativo 4/2004) al no permitir la consolidación fiscal entre sociedades hermanas residentes en territorio español cuando la matriz es una no residente en territorio español es contrario a la libertad de establecimiento regulada en los artículos 49 y 54 del TFUE.

Hay que señalar, además, que aunque la sentencia citada del TJUE de 12 de junio de 2014 no hace pronunciamiento expreso de cual debe ser la extensión temporal de sus efectos, el TJUE viene afirmando *“en aplicación del efecto directo y primacía del Derecho Comunitario, que la sentencia que declara el incumplimiento por parte de un Estado Miembro tiene efectos “ex tunc”*”.

Así lo ha declarado en varias ocasiones el TJUE, por ejemplo, en la Sentencia Meilicke, asunto C-292/04, de 6 de marzo de 2007, (la sentencia tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada por Alemania), citada por la reclamante, en donde señala:

*“34. A este respecto, debe recordarse la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual la interpretación que, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 234 CE, hace de una norma de Derecho comunitario aclara y precisa el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma que ha sido interpretada puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, si además se reúnen los requisitos que permiten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma (véanse, en particular, las Sentencias de 3 de octubre de 2002. Barreira Pérez, C 347/00, Rec. p. 18191, apartado 44, y de 17 de febrero de 2005, Linneweber y Akritidis, C 453/02 et C 462/02, Rec. p. 11131, apartado 41).*

35. Debe destacarse que sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, verse inducido a limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición por él interpretada con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe (véanse, en especial, las Sentencias de 23 de mayo de 2000, Buchner y otros, C 104/98, Rec. p. 13625, apartado 39, y Linneweber y Akritidis, antes citada, apartado 42).

36. Por otra parte, según la jurisprudencia constante del Tribunal de Justicia, tal limitación únicamente puede admitirse en la misma sentencia que resuelve sobre la interpretación solicitada. (Sentencias de 2 de febrero de 1988, Barra, 309/85, Rec. p. 355, apartado 13, y Blaizot, 24/86, Rec. p. 379, apartado 28; de 16 de julio de 1992, Legros y otros, C 163/90, Rec. p. 14625, apartado 30; de 15 de diciembre de 1995, Bosman y otros, C 415/93, Rec. p. 14921, apartado 142, y de 9 de marzo de 2000, EK YV y Wein & Co., C437197, Rec. p. 11157, apartado 57).

37. En efecto, es necesario un momento único de determinación de los efectos en el tiempo de la interpretación solicitada que realiza el Tribunal de justicia de una disposición del Derecho comunitario. A este respecto, el principio de que una limitación sólo puede admitirse en la misma sentencia que resuelve sobre la interpretación solicitada garantiza la igualdad de trato de los Estados miembros y de los demás justiciables frente a este derecho y cumple, de esa manera las exigencias que impone el principio de seguridad jurídica”.

Asimismo, este Tribunal en resolución de 31-01-2013 (RG 1778/2011) tiene fijada la siguiente doctrina:

*“En el caso de una sentencia del Tribunal de Justicia de la UE por la que se declara que un precepto de la normativa tributaria interna incumple la normativa comunitaria (en este caso, la libre circulación de capitales recogida en el artículo 56 del TCE), los efectos de dicha sentencia serán “ex tunc”, esto es, deberá aplicarse tal pronunciamiento de manera retroactiva, si bien deberán igualmente respetarse las situaciones jurídicas firmes, por lo que no podrán revisarse aquellos actos administrativos que, en aplicación de la normativa interna sobre la que ahora se pronuncia el TJUE, hubieran adquirido firmeza por no haberse interpuesto recurso en tiempo y forma”.*

En el presente caso, la sentencia del TJUE de 12 de junio de 2014 no dice nada sobre la extensión temporal de sus efectos por lo que, conforme la doctrina expuesta anteriormente, la misma tiene efectos desde el momento en que la normativa que es contraria a Derecho entró en vigor. Por otro lado la solicitud de rectificación presentada por las reclamantes de las autoliquidaciones de los IS de los ejercicios 2011 a 2014 se hizo en febrero de 2016, esto es, antes de haber prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

En consecuencia, procede la solicitud de rectificación presentada por las reclamantes del IS en régimen de tributación individual de los periodos 2011 a 2014. En tal sentido, al quedar sin efecto el requisito de que las sociedades hermanas no pueden consolidar cuando están controladas por una sociedad matriz no residente en territorio español, resultaría aplicable el régimen de consolidación fiscal siempre y cuando se cumplan las condiciones establecidas en los artículos 64 y siguientes del TRLIS, vigente en los ejercicios 2011 a 2014. Ahora bien, el cumplimiento de dichos requisitos es una información que no consta en el expediente, excepto el referido al requisito establecido en el artículo 70 TRLIS, por lo que este Tribunal no puede prejuzgar sobre la exactitud o corrección de la cuantía de la rectificación pretendida, que obviamente queda sujeta a la comprobación que la Administración habra de efectuar a tal fin.

Destacar que afectos de dar cumplimiento a lo previsto en el artículo 70 del TRLIS, las Juntas de accionistas de las sociedades, en agosto de 2016, optaron por la aplicación del régimen de consolidación fiscal para los ejercicios 2011 a 2014 y nombraron como representante del grupo fiscal en España a la entidad **XX SA**. Dichas opciones se han acordado con carácter retroactivo. El artículo 70 del TRLIS dispone que “1. El régimen de consolidación fiscal se aplicará cuando así lo acuerden todas y cada una de las sociedades que deban integrar el grupo fiscal. 2. Los acuerdos a los que se refiere el apartado anterior deberán adoptarse por la junta de accionistas u órgano equivalente de no tener forma mercantil, en cualquier fecha del periodo impositivo inmediato anterior al que sea de aplicación el régimen de consolidación fiscal, ..”.

El TS en sentencia de 16-02-2012 (recurso nº 808/2008) señaló que “el régimen de consolidación fiscal de los grupos de sociedades es voluntario y será de aplicación por el solo hecho de que así lo acuerden todas y cada una de las sociedades que deban integrarlo comunicándolo la sociedad dominante a la Administración Tributaria

*(artículo 84.1 Ley 43/1995). Se precisa que aquellos acuerdos se adopten con anterioridad al inicio del periodo impositivo en el que se va a aplicar por primera vez el régimen de consolidación fiscal. Por tanto, incumplido el requisito constitutivo del acuerdo, no existe posibilidad de aplicar el régimen”.*

Ahora bien, este Tribunal al igual que las reclamantes, entiende que, en este caso, al haberse dictado la sentencia del TSJUE el 12 de junio de 2014 no se les puede exigir que el acuerdo de opción por el régimen de consolidación fiscal se adopte con anterioridad al periodo impositivo en el que se va a aplicar por primera vez puesto que se vaciaría de contenido los efectos de la sentencia del TJUE y sus efectos “ex tunc”.

Por todo lo expuesto,

**ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA,** en las presentes reclamaciones económico-administrativas,

**ACUERDA:**

**Estimarlas Parcialmente** anulando los acuerdos desestimatorios de rectificación de autoliquidación, debiéndose retrotraer actuaciones en los términos expuestos en el último de los Fundamentos Jurídicos de la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.