

BASE DE DATOS DE Norma CEF.-

Referencia: NFJ070459

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 31 de mayo de 2018

Sala 2.^a

Asunto n.º C-382/16

SUMARIO:

Libertad de establecimiento. Impuestos sobre los beneficios de las sociedades. *Operaciones vinculadas.* Las sociedades extranjeras de un grupo con matriz residente en Alemania presentaban un capital propio negativo y tenían necesidad, para continuar sus actividades y para financiar el proyecto de construcción de un supermercado, de créditos bancarios. La entidad bancaria que financiaba habitualmente a esas sociedades supeditó la concesión de los créditos a la entrega, por parte de su matriz alemana, de escritos de intenciones que incluían una declaración de garantía -en la que se comprometía básicamente a mantener su participación en ellas y a que las sociedades extranjeras del grupo que la poseían directamente mantuvieran los recursos financieros que les permitieran cumplir todas sus obligaciones-, la cual fue prestada por la aquéllea sin remuneración. Al 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 la filial indirectamente poseída debían aumentarse, a lo que sale al paso el Tribunal de Justicia señalando que el art. 43 CE (actualmente art. 49 TFUE), en relación con el art. 48 CE (actualmente art. 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 imponibles, siendo así que no se procede a la rectificación de las rentas imponibles 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.

PRECEPTOS:

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

PONENTE:

Don A. Rosas.

En el asunto C-382/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Tribunal de lo Tributario de Renania-Palatinado, Alemania), mediante resolución de 28 de junio de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 11 de julio de 2016, en el procedimiento entre

Hornbach-Baumarkt AG

y

Finanzamt Landau,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. M. Ilešić, Presidente de Sala, y el Sr. A. Rosas (Ponente), las Sras. C. Toader y A. Prechal y el Sr. E. Jarašiūnas, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Bobek;

Secretario: Sr. K. Malacek, administrador;

habiéndo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 27 de septiembre de 2017;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Hornbach-Baumarkt AG, por los Sres. J. Uterhark y J. Nagler, Rechtsanwälte;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. T. Henze y R. Kanitz, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno sueco, por las Sras. A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson y N. Otte Widgren y los Sres. F. Bergius y L. Swedenborg, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. W. Roels y M. Wasmeier, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 14 de diciembre de 2017;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 43 CE (actualmente artículo 49 TFUE), en relación con el artículo 48 CE (actualmente artículo 54 TFUE).

2. Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Hornbach-Baumarkt AG y el Finanzamt Landau (Administración tributaria de Landau, Alemania) (en lo sucesivo, «Administración tributaria»), en relación con la determinación, por parte de esta, del impuesto de sociedades y de la base imponible de la tasa profesional de esa sociedad para el ejercicio 2003.

Marco jurídico

3. La Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) (Ley relativa a la imposición en caso de relaciones con el extranjero), en su versión resultante de la Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Ley de supresión de ventajas fiscales y excepciones), de 16 de mayo de 2003 (BGBl. 2003 I, p. 660) (en lo sucesivo, «AStG»), establece, en su artículo 1, que lleva por título «Rectificación de las 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.

2) Una persona está vinculada al contribuyente cuando:

1. la persona posee directa o indirectamente una participación correspondiente a al menos un cuarto del capital del contribuyente (participación sustancial) o puede ejercer directa o indirectamente una influencia dominante

en el contribuyente o, por el contrario, cuando el contribuyente tiene una participación sustancial en el capital de dicha persona o puede ejercer directa o indirectamente una influencia dominante sobre ella, o

2. un tercero tiene una participación sustancial en el capital de dicha persona o del contribuyente, o puede ejercer directa o indirectamente una influencia dominante sobre una o el otro, o

3. la persona o el contribuyente está en condiciones, en el marco de la negociación de las condiciones de una relación comercial, de ejercer en el contribuyente o la persona una influencia que tiene su origen fuera de esa relación comercial, o cuando uno de los dos tiene un interés propio en que el otro obtenga rentas.

3) Si procede llevar a cabo una estimación, de conformidad con el artículo 162 de la Abgabenordnung [Código tributario], de las rentas mencionadas en el apartado 1, el punto de referencia de esa estimación será, a falta de otro punto de referencia adecuado, la remuneración del capital invertido en la empresa o el margen de beneficios que la experiencia y los usos dejan deducir de las circunstancias normales.

4) Constituye una relación comercial, en el sentido de los apartados 1 y 2, toda relación al origen de las rentas comprendida en el derecho de las obligaciones, que no ha sido convenida en los estatutos, y que forma parte, para el contribuyente o la persona vinculada al mismo, de una actividad a la que se aplican los artículos 13, 15, 18 o 21 de la Einkommensteuergesetz [Ley del impuesto sobre la renta] o que, en el caso de una persona no residente, serían aplicables si la actividad se ejerciera en Alemania.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

4. Hornbach-Baumarkt AG es una sociedad anónima con domicilio en Alemania, propietaria de una cadena de tiendas de bricolaje y de materiales de construcción en dicho Estado y en otros Estados miembros.

5. Durante el año 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»).

6. Las sociedades extranjeras del grupo presentaban 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 por importes de 10 057 000 euros, por lo que respecta a Hornbach Real Estate Groningen BV, y de 14 800 000 euros, en lo que atañe a Hornbach Real Estate Wateringen BV.

7. La entidad bancaria que financiaba habitualmente a esas sociedades había supeditado la concesión de los créditos a la entrega, por parte de Hornbach-Baumarkt AG, de escritos de intenciones que incluían una declaración de garantía.

8. El 25 de septiembre de 2002, Hornbach-Baumarkt AG emitió esos escritos de intenciones, sin solicitar remuneración por ello.

9. En los escritos de intenciones, Hornbach-Baumarkt AG se comprometía frente a la entidad bancaria prestamista a no ceder su participación en Hornbach Holding BV o a no modificarla y, además, a actuar de modo que Hornbach Holding BV tampoco cediera su participación en las sociedades extranjeras del grupo o no modificara dicha participación, sin haber advertido a la entidad por escrito, al menos tres semanas antes de cualquier cesión o modificación.

10. Hornbach-Baumarkt AG se comprometía, además, con carácter irrevocable e incondicional, a actuar de manera que las sociedades extranjeras del grupo mantuvieran los recursos financieros que les permitieran cumplir todas sus obligaciones. De ese modo, debía poner a disposición de esas sociedades, si resultara necesario, los medios financieros que les permitieran sus obligaciones respecto de la entidad bancaria prestamista. Hornbach-Baumarkt AG debía velar, por otra parte, por que sus medios financieros se dedicaran a reembolsar la deuda contraída de la misma entidad.

11. Al 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 y modificó el impuesto de sociedades y la base imponible del impuesto de actividades económicas de esa sociedad para el ejercicio 2003. La Administración tributaria rectificó de ese modo las rentas imponibles de Hornbach-Baumarkt AG por importe de 15 253 euros y 22 447 euros, como consecuencia de las garantías concedidas, respectivamente, a Hornbach Real Estate Groningen BV y a Hornbach Real Estate Wateringen BV.

12. Las reclamaciones presentadas contra las resoluciones mediante las cuales la Administración tributaria llevó a cabo esas rectificaciones fueron desestimadas por esta por considerarlas infundadas, tras lo cual Hornbach-Baumarkt AG interpuso ante el Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Tribunal de lo Tributario de Renania-Palatinado, Alemania) un recurso contra dichas resoluciones.

13. En el marco de ese recurso, Hornbach-Baumarkt AG sostuvo que el artículo 1 de la AStG daba lugar a un trato discriminatorio de las situaciones transfronterizas, toda vez que, 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.

14. En esas circunstancias, alegó en particular que de la sentencia de 21 de enero de 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), relativa a una disposición de la normativa tributaria belga, análoga al artículo 1 de la AStG, resulta que esta disposición debe considerarse una restricción a la libertad de establecimiento que no está justificada debido a su carácter desproporcionado. En efecto, a diferencia de las exigencias que derivan de dicha sentencia, 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.

15. La Administración tributaria replicó que, aunque el artículo 1 de la AStG no contiene ninguna regla autónoma relativa a la presentación de datos relativos a los eventuales motivos comerciales por los que se ha celebrado una operación, el contribuyente dispone, no obstante, de la posibilidad de aportar pruebas del carácter apropiado de la operación efectuada.

16. Según el órgano jurisdiccional remitente, la Administración tributaria consideró acertadamente que las condiciones pactadas entre Hornbach-Baumarkt AG y las sociedades extranjeras del grupo divergían de las que habrían convenido, en circunstancias idénticas o similares, terceros independientes entre sí. En efecto, contratantes independientes entre sí habrían convenido una remuneración como contraprestación de la emisión de un escrito de intenciones que contuviera una declaración de garantía, debido al riesgo que asume el garante en materia de responsabilidad. En consecuencia, se cumplían las condiciones materiales previstas en el artículo 1, apartado 1, de laAStG, en relación con el tercer supuesto contemplado en ese artículo 1, apartado 2, punto 1, para que se llevara a cabo una rectificación de las rentas Hornbach-Baumarkt AG.

17. El órgano jurisdiccional remitente pregunta no obstante sobre la compatibilidad de una normativa como la controvertida en el litigio principal con la libertad de establecimiento.

18. A este respecto, ese órgano jurisdiccional señala que, según el artículo 1, apartado 1, de la AStG, las rentas de un contribuyente residente del Estado miembro de que se trata, reducidas por el hecho de que ha convenido condiciones inhabituales entre terceros, solo serán objeto de rectificación si la persona vinculada está establecida en otro Estado miembro. Si, por el contrario, esa persona vinculada es una filial del contribuyente establecida en el territorio del Estado miembro de residencia del citado contribuyente, no se llevará a cabo

rectificación alguna de las rentas, ni con arreglo al artículo 1, apartado 1, de la AStG ni a ninguna otra normativa nacional.

19. De ello se desprende que, en el supuesto en el que un contribuyente residente del Estado miembro de que se trata posee una participación en una sociedad establecida en otro Estado miembro, ese contribuyente recibe un trato menos favorable que si poseyera esa participación en una sociedad residente. El órgano jurisdiccional remitente considera en consecuencia, que el artículo 1, apartado 1, de la AStG constituye una restricción a la libertad de establecimiento del contribuyente residente, prohibida por el artículo 43 CE (actualmente artículo 49 TFUE).

20. A este respecto, de la sentencia de 21 de enero de 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), se desprende que una normativa de un Estado miembro que establece una diferencia de trato tributario entre las sociedades residentes, en función de si las sociedades a las que han concedido ventajas anormales y benévolas y con las que presentan vínculos de interdependencia están o no establecidas en el citado Estado miembro, constituye, en principio, una restricción a la libertad de establecimiento, pero persigue objetivos legítimos relacionados con la necesidad de salvaguardar el reparto equitativo de la potestad impositiva entre los Estados miembros y evitar la evasión fiscal.

21. El órgano jurisdiccional remitente pregunta no obstante si una normativa como el artículo 1, apartado 1, de la AStG es conforme con el principio de proporcionalidad.

22. A este respecto, ese órgano jurisdiccional señala que, de conformidad con el apartado 71 de la sentencia de 21 de enero de 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), el respeto del principio de proporcionalidad requiere que, en los supuestos en que no pueda excluirse que una operación no corresponde a lo que habría sido convenido en las condiciones del mercado, el contribuyente tiene la posibilidad de presentar, sin estar sujeto a restricciones administrativas excesivas, datos relativos a los eventuales motivos comerciales por los que se efectuó esa operación.

23. Pues bien, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si los motivos comerciales que pueden invocarse para justificar la conclusión de una operación pactada en condiciones que no son usuales entre terceros pueden estar relacionados con la participación de Hornbach-Baumarkt AG en las sociedades extranjeras del grupo, en particular en las situaciones en las que la filial recibe en préstamo fondos de un banco para aumentar su capital. En efecto, la sociedad matriz tiene un interés económico propio en el éxito comercial de su filial y asume además, en su caso, una responsabilidad en materia de financiación de esta.

24. Dicho órgano jurisdiccional señala que, si bien en el Derecho alemán el contribuyente dispone de la posibilidad de invocar y de justificar las razones por las que las condiciones convenidas con la sociedad extranjera son conformes con las que habrían convenido terceros independientes entre sí en circunstancias idénticas o similares, el artículo 1, apartado 1, de la AStG no prevé no obstante la posibilidad de que el contribuyente invoque los motivos comerciales que justifiquen la conclusión de una operación en condiciones que no son usuales entre terceros, cuando esos motivos se basan en los vínculos de interdependencia que une a las personas de que se trata.

25. En consecuencia, el órgano jurisdiccional remitente considera que es necesario aclarar si una disposición como el artículo 1, apartado 1, de la AStG, en relación con el tercer supuesto contemplado en ese artículo 1, apartado 2, punto 1, cumple las exigencias del Derecho de la Unión relativas a la posibilidad de invocar los motivos comerciales por los que personas unidas por vínculos de interdependencia han convenido una operación en condiciones que no son las usuales entre terceros.

26. En estas circunstancias, el Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Tribunal de lo Tributario de Renania-Palatinado) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿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?»

Sobre la cuestión prejudicial

27. Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si 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 se opone 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 vínculos de interdependencia, ventajas en condiciones que difieren de las que habrían convenido, en circunstancias idénticas o similares, terceros independientes entre sí, deben calcularse como lo habrían sido si las condiciones que habrían convenido esos terceros hubieran sido aplicables y ser objeto de una rectificación, mientras que no se lleva a cabo esa rectificación de las rentas imponibles cuando esas mismas ventajas han sido concedidas por una sociedad residente a otra sociedad residente, a la que está vinculada por vínculos de interdependencia, y esa normativa no ofrece la posibilidad al contribuyente de probar que las condiciones convenidas lo han sido por motivos comerciales que resultan de su posición de asociado de la sociedad no residente.

28. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, 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 (sentencias de 13 de noviembre de 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, apartado 91; de 5 de febrero de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, apartado 22, y de 10 de junio de 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, apartado 18).

29. 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.

30. Como señaló el órgano jurisdiccional remitente, en el asunto principal, Hornbach-Baumarkt AG poseía indirectamente una participación del 100 % del capital de las sociedades extranjeras del grupo y podía, por tanto, ejercer una influencia real en las decisiones y las actividades de estas.

31. La normativa nacional controvertida en el litigio principal debe examinarse también teniendo en cuenta las disposiciones del Tratado CE relativas a la libertad de establecimiento.

32. Según reiterada jurisprudencia, 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. Se obstaculiza la libertad de establecimiento si, en virtud del régimen fiscal de un Estado miembro, una sociedad residente que posee una filial en otro Estado miembro sufre una diferencia de tratamiento fiscal desfavorable respecto de una sociedad residente que posea una filial en el primer Estado miembro (sentencia de 21 de diciembre de 2016, Masco Denmark y Damixa, C-593/14, EU:C:2016:984, apartados 24 y 25).

33. En el presente asunto, procede señalar que, como indica el órgano jurisdiccional remitente, según el artículo 1, apartado 1, de la AStG, la rectificación de las rentas de un contribuyente solo se lleva a cabo en el marco

de sus relaciones comerciales con el extranjero. Por tanto, las rentas de un contribuyente residente, reducidas por haber convenido con una persona vinculada a él condiciones que serían inhabituales entre terceros, solo serán objeto de rectificación si esa persona está establecida fuera del territorio nacional. Si, por el contrario, dicha persona es una filial del contribuyente establecida en territorio nacional, no se llevará a cabo rectificación alguna de las rentas, ni con arreglo al artículo 1, apartado 1, de la AStG ni con arreglo a ninguna otra normativa nacional.

34. De ello se desprende que una sociedad matriz residente del Estado miembro de que se trata, que posee una participación en una sociedad establecida en otro Estado miembro, recibe un trato menos favorable que el que recibiría si poseyera una participación en una sociedad residente.

35. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, semejante diferencia de trato fiscal de los dividendos entre los contribuyentes en función del lugar del domicilio social de las sociedades con las que se han convenido condiciones inusuales entre terceros puede constituir una restricción a la libertad de establecimiento, en el sentido del artículo 43 CE. En efecto, el contribuyente podría verse inducido a renunciar a la adquisición, la creación o el mantenimiento de una filial en un Estado miembro distinto del de su domicilio o a la adquisición o el mantenimiento de una participación sustancial en una sociedad domiciliada en este otro Estado miembro, debido a la carga fiscal que grava, en una situación transfronteriza, la concesión de las condiciones inusuales entre terceros (véase, en ese sentido, la sentencia de 21 de enero de 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, apartado 44).

36. En virtud de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una medida tributaria que puede obstaculizar la libertad de establecimiento consagrada en el artículo 43 CE solo puede admitirse si afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o si está justificada por razones imperiosas de interés general reconocidas por el Derecho de la Unión. Pero, en tal caso, es preciso además que la restricción sea adecuada para garantizar la realización del objetivo de que se trate y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo (véanse, en ese sentido, las sentencias de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, apartado 42; de 17 de diciembre de 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, apartados 26 y 29; de 21 de diciembre de 2016, Masco Denmark y Damixa, C-593/14, EU:C:2016:984, apartado 28, y de 23 de noviembre de 2017, A, C-292/16, EU:C:2017:888, apartado 28).

37. De la normativa nacional controvertida en el litigio principal se desprende que somete a tributación a una sociedad residente cuando concede a una sociedad no residente con la que está relacionada ventajas consentidas en condiciones que no son las condiciones del mercado, de modo que la renta imponible de la sociedad residente, en el Estado miembro de que se trata, puede verse reducida.

38. Según el Gobierno alemán, la situación fiscal de una sociedad matriz residente es diferente en función de si tiene relaciones comerciales con una filial no residente o con una filial residente, toda vez que la República Federal de Alemania no dispone de la potestad de gravar las rentas de las filiales establecidas en otros Estados miembros.

39. El citado Gobierno sostiene que la falta de rectificación de las rentas que una sociedad matriz obtiene de sus relaciones comerciales en una situación meramente interna se justificaría por el hecho de que la ventaja concedida gratuitamente por esa sociedad matriz aumenta las rentas de su filial y que la República Federal de Alemania grava tanto las rentas de la sociedad matriz como los beneficios de su filial establecida en su territorio. No sucede lo mismo con las filiales de Hornbach-Baumarkt AG establecidas en los Países Bajos, ya que la República Federal de Alemania no puede gravar los beneficios de estas.

40. Procede señalar que esas alegaciones no están emparentadas con la cuestión de la comparabilidad de las situaciones, sino con justificaciones basadas en el principio de territorialidad, según el cual los Estados miembros están facultados para gravar las rentas generadas en su territorio, o relacionadas con la necesidad de preservar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, que constituye un objetivo legítimo reconocido por el Tribunal de Justicia (véanse, en ese sentido, las sentencias de 17 de julio de 2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, apartado 27, y de 23 de noviembre de 2017, A, C-292/16, EU:C:2017:888, apartado 30).

41. A este respecto, procede señalar que tanto el Gobierno alemán como el Gobierno sueco sostienen que una normativa como la controvertida en el litigio principal está justificada por la razón imperiosa de interés general relacionada con el mantenimiento del reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros e invocan, a tal fin, la sentencia de 21 de enero de 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, apartado 69).

42. El Gobierno sueco subraya, por otra parte, que las normas del Derecho alemán que aplican el principio de competencia plena son una consecuencia natural del principio de territorialidad y son necesarias para preservar tanto ese principio como el reparto equilibrado de la potestad tributaria.

43. Según reiterada jurisprudencia, 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 (sentencias de 29 de marzo de 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, apartado 42; de 18 de julio de 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, apartado 54; de 21 de febrero de 2013, A, C-123/11, EU:C:2013:84, apartado 41, y de 21 de diciembre de 2016, Masco Denmark y Damixa, C-593/14, EU:C:2016:984, apartado 35).

44. El Tribunal de Justicia ha considerado que permitir a las sociedades residentes de un Estado miembro que transfieran sus beneficios en forma de ventajas anormales o benévolas concedidas a sociedades con las que mantienen vínculos de interdependencia y que están domiciliadas en otros Estados miembros conlleva el riesgo de comprometer un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros y que una normativa de un Estado miembro que prevea la tributación de esas ventajas por parte de la sociedad residente que las ha consentido a una sociedad establecida en otro Estado miembro permite al primero de esos Estados miembros ejercer su competencia tributaria en relación con las actividades realizadas en su territorio. El Tribunal de Justicia añadió que dicha normativa nacional perseguía objetivos legítimos compatibles con el Tratado y justificados por razones imperiosas de interés general y era adecuada para garantizar la consecución de dichos objetivos (véase, en ese sentido, la sentencia de 21 de enero de 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, apartados 63, 64 y 69).

45. Lo mismo sucede por lo que respecta a la normativa nacional controvertida en el litigio principal, ya que el hecho de que una sociedad residente acuerde a una sociedad establecida en otro Estado miembro, con la que tiene un vínculo de interdependencia, ventajas en condiciones que no son las condiciones del mercado, podría 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.

46. Al prever la tributación de la sociedad residente del Estado miembro de que se trata, por el importe supuesto de la remuneración de la ventaja consentida sin contraprestación a una sociedad establecida en otro Estado miembro, con la que tiene un vínculo de interdependencia, para tomar en consideración el importe que la sociedad matriz debería haber realizado en concepto de esos beneficios si la operación se hubiera concluido en las condiciones del mercado, la normativa de que se trata en el litigio principal permite al primero de esos Estados miembros ejercer su competencia tributaria en relación con las actividades realizadas en su territorio.

47. Por tanto, procede considerar 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.

48. Por último, procede examinar si la normativa nacional no va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido.

49. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha considerado que una normativa nacional que se basa en un examen de elementos objetivos y verificables para determinar si una operación presenta el carácter de un montaje artificial con fines fiscales debe considerarse que no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos relativos

a la necesidad de mantener el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros y de prevenir la evasión fiscal cuando, en primer lugar, en cada caso en que exista la sospecha de que una operación va más allá de lo que las sociedades interesadas habrían convenido en circunstancias de mercado, el contribuyente puede presentar, sin estar sujeto a restricciones administrativas excesivas, elementos relativos a los posibles motivos comerciales por los que se efectuó la operación. En segundo lugar, la medida fiscal correctora debe limitarse a la fracción que supere lo que se habría convenido entre dichas sociedades en las condiciones del mercado (sentencia de 21 de enero de 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, apartados 71 y 72).

50. Por lo que respecta, en primer lugar, al cálculo del importe de la rectificación de las rentas del contribuyente de que se trata, procede señalar que, ante el Tribunal de Justicia, la cuestión no ha sido objeto de debate entre Hornbach-Baumarkt AG y la Administración tributaria. No obstante, hay que señalar que el Gobierno alemán alegó, sin que se le contradijera en este punto, que las rectificaciones efectuadas por las autoridades tributarias alemanas en situaciones como la controvertida en el litigio principal se limitan a la fracción que supera lo que se habría convenido de no existir una situación de interdependencia entre las sociedades de que se trata.

51. En lo que atañe, a continuación, a la posibilidad de la que debe disponer el contribuyente de aportar datos relativos a los eventuales motivos comerciales para justificar la conclusión de operaciones en condiciones inhabituales entre terceros, la cuestión prejudicial que plantea el órgano jurisdiccional remitente se refiere, en particular, a si esos motivos comerciales pueden incluir razones económicas que derivan de la propia existencia de vínculos de interdependencia entre la sociedad matriz residente del Estado miembro de que se trata y sus filiales residentes en otro Estado miembro.

52. Según el Gobierno alemán, el concepto de «motivos comerciales» en el sentido del apartado 71 de la sentencia de 21 de enero de 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), debe interpretarse teniendo en cuenta el principio de libertad de competencia, que excluye, por naturaleza, que se admitan razones económicas que tengan su origen en la posición de asociado. A efectos de apreciar la proporcionalidad de una normativa como la controvertida en el litigio principal, procede, por otra parte, establecer una distinción entre la posibilidad de invocar los motivos por los que se concedieron ventajas, sin remuneración, entre sociedades del mismo grupo, por un lado, y el examen de lo fundado de estas, por otro lado. Hornbach-Baumarkt AG tuvo la posibilidad de exponer los motivos de su decisión, pero no pudo demostrar que estos correspondieran a razones económicas.

53. Pues bien, en el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que las sociedades extranjeras del grupo presentaban fondos propios negativos y que la entidad bancaria prestamista había supeditado la concesión de los créditos necesarios para la continuación y el desarrollo de las actividades de esas sociedades a la condición de que Hornbach-Baumarkt AG emitiera un escrito de intenciones.

54. Cuando el desarrollo de las actividades de una filial depende de una aportación de capital adicional, debido a que no dispone de fondos propios suficientes, motivos comerciales pueden justificar la movilización de fondos por la sociedad matriz, en condiciones que son inhabituales entre terceros.

55. Además, procede señalar que, en el presente asunto no se ha invocado ningún riesgo de evasión fiscal. El Gobierno alemán no ha mencionado ni la existencia de un montaje puramente artificial, en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, ni la de la voluntad de la demandante en el litigio principal de reducir su beneficio imponible en Alemania.

56. En tales circunstancias, pueden existir motivos comerciales 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.

57. En el presente asunto, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si se dio a Hornbach Baumarkt AG la posibilidad, sin que se le impusieran obligaciones administrativas excesivas, de presentar datos relativos a eventuales motivos comerciales por los que se acordaron las operaciones controvertidas en el litigio principal, sin que se excluya que a este respecto puedan ser tomados en consideración motivos económicas derivados de su posición de asociado no residente.

58. Por consiguiente, procede declarar que una normativa como la controvertida en el litigio principal no va más allá de lo necesario para alcanzar su objetivo, siempre 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.

59. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 43 CE, en relación con el artículo 48 CE, 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 imponibles, siendo así que no se procede a la rectificación de las rentas imponibles 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.

Costas

60. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, 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:

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 imponibles, siendo así que no se procede a la rectificación de las rentas imponibles 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.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.