

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086166

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 26 de abril de 2022

Sala 1.^a

R.G. 4917/2019

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Grupos de sociedades/Consolidación fiscal. Requisitos para formar grupo. *Perímetro de consolidación fiscal. Integración en el grupo de consolidación fiscal, como dependiente, de los establecimientos permanentes de entidades no residentes.* El interesado fundamenta la procedencia de la integración de los establecimientos permanentes en la aplicación retroactiva del régimen de consolidación fiscal horizontal. La definición de entidad dependiente regulada en el art. 67 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) se enmarcaba dentro de un régimen de consolidación fiscal en el que únicamente podía ser entidad dominante una entidad residente en España o, en su defecto, un establecimiento permanente de una entidad no residente con respecto a las participaciones afectas al mismo. Defiende que la inclusión de los EPs en la definición de entidad dependiente en la Ley 27/2014 (Ley IS) vigente es consecuencia directa de la nueva configuración del Régimen de Consolidación fiscal para su adaptación al Derecho de la Unión Europea, en el que se incluye en la definición de entidad dominante a una entidad no residente. Alega que la no aplicación del régimen de consolidación fiscal horizontal a las sucursales en territorio español, pero sí a las sociedades hermanas residentes, constituye una vulneración a la libertad de establecimiento prevista en el art. 49 del Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE).

Pues bien, el hecho de que a partir de la entrada en vigor de la Ley 27/2014 (Ley IS), se incluyan en el ámbito de las entidades dependientes a los establecimientos permanentes de una entidad no residente no supone que, el que previamente no fuera admitida esta posibilidad, vulnerara el principio de libertad de establecimiento, ni el de no discriminación. La regulación *ex novo* efectuada por la Ley 27/2014 (Ley IS) de una nueva posible entidad dependiente, que es el caso de un establecimiento permanente de una entidad no residente, no suponía la corrección de ninguna situación de incompatibilidad de nuestra normativa con los principios del Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE) sino que respondía al libre arbitrio del legislador, lo que constituye una modificación normativa a aplicar desde la vigencia de la nueva ley, no estando prevista, por consiguiente, la aplicación retroactiva de esta nueva redacción del régimen de consolidación. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 64, 65, 67, 70 y 82.

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

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

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 26 de abril de 2022

PROCEDIMIENTO: 00-04917-2019

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: XZ SA – NIF...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: ...- España

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2013, derivado del acta A02 73037484.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 29/08/2019 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 01/08/2019

Segundo.

Las actuaciones inspectoras respecto del grupo fiscal 38/94, del que la reclamante es la entidad dominante, se iniciaron mediante comunicación notificada en la dirección electrónica habilitada el 7 de abril de 2017.

Fruto de tales actuaciones inspectoras y en lo que se refiere a la tributación del Grupo por el IS (Régimen de consolidación) fueron incoadas las siguientes actas:

- **A02 ...3**, de fecha 24/04/2018. Esta acta fue anulada y ordenado completar el expediente, a la vista de las alegaciones efectuadas por la entidad.

- **A02 ...4**, de fecha 03/04/2019, incoada a resultas de las actuaciones complementarias efectuadas por la Inspección actuaria. Esta acta fue objeto de rectificación mediante acuerdo de fecha 14/05/2019, notificado a la entidad el 16 del mismo mes. Es la que motiva el acto de liquidación ahora impugnado.

En ambas se regularizaba la eliminación por dividendos internos practicada en el ejercicio 2013 por el grupo de sociedades nº La diferencia entre la primera acta y la segunda radica en que en la segunda se ha ampliado el perímetro de consolidación fiscal a petición de la entidad.

Entre las entidades que la Inspección actuaria, a petición de la entidad, consideraba como dependientes del grupo fiscal, se encontraban dos establecimientos permanentes o sucursales que, ex artículo 67 del TRLIS, la Oficina Técnica concluyó que no pueden tener tal consideración y en consecuencia no se pueden integrar en el grupo fiscal.

En el acuerdo finalmente dictado, notificado en fecha 03/07/2019, resultó una deuda tributaria de 480.005,00 euros, de los que 401.216,08 corresponden a cuota y 78.788,92 a intereses de demora.

Tercero.

Contra el acuerdo dictado fue interpuesta reclamación económico-administrativa por el interesado en fecha 01/08/2019, presentando las alegaciones que son analizadas seguidamente.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Delimitación del grupo fiscal.

Como hemos dicho, el actuario incluyó entre las entidades dependientes del grupo fiscal a dos sucursales (establecimientos permanentes de entidades no residentes en España), pero la Oficina Técnica entendió que, de acuerdo con el artículo 67 del TRLIS, no pueden tener tal consideración. De ahí que fuera necesario dictar el acto de rectificación de la propuesta de liquidación contenida en el acta, acuerdo en el que, una vez eliminadas ambas sucursales, se formulaba nueva propuesta de liquidación. También se recalculaban los porcentajes de tributación entre los territorios forales y el territorio común y se modificaba alguna de las fechas determinantes del devengo de intereses.

Tercero.

La normativa reguladora de la tributación en régimen de consolidación fiscal se encuentra recogida, en lo tocante al ejercicio 2013, en los artículos 64 a 82 del TRLIS. Los aspectos más relevantes de dicha regulación son los siguientes:

"Artículo 64. Definición.

1. Los grupos fiscales podrán optar por el régimen tributario previsto en el presente capítulo. En tal caso las entidades que en ellos se integran no tributarán en régimen individual.

.../...

Artículo 65. Sujeto pasivo.

1. El grupo fiscal tendrá la consideración de sujeto pasivo.

2. La sociedad dominante tendrá la representación del grupo fiscal y estará sujeta al cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales que se deriven del régimen de consolidación fiscal.

Artículo 67. Definición del grupo fiscal. Sociedad dominante. Sociedades dependientes.

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 sociedades dominantes respecto de las sociedades cuyas participaciones estén afectas al mismo.

b) Que tenga una participación, directa o indirecta, al menos, del 75 por 100 del capital social de otra u otras sociedades el primer día del período impositivo en que sea de aplicación este régimen de tributación, o de, al menos, el 70 por 100 del capital social, si se trata de sociedades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado. Este último porcentaje también será aplicable cuando se tengan participaciones indirectas en otras sociedades siempre que se alcance dicho porcentaje a través de sociedades dependientes cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado.

c) Que dicha participación se mantenga durante todo el período impositivo.

El requisito de mantenimiento de la participación durante todo el período impositivo no será exigible en el supuesto de disolución de la entidad participada.

d) Que no sea dependiente de ninguna otra residente en territorio español, que reúna los requisitos para ser considerada como dominante.

.../...

3. Se entenderá por sociedad dependiente aquella sobre la que la sociedad dominante posea una participación que reúna los requisitos contenidos en las letras b) y c) del apartado anterior.

.../...

4. No podrán formar parte de los grupos fiscales las entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que estén exentas de este impuesto.

b) Que al cierre del período impositivo se encuentren en situación de concurso, o incursas en la situación patrimonial prevista en el artículo 363.1.d) del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, aun cuando no tuvieran la forma de sociedades anónimas, a menos que con anterioridad a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada.

c) Las sociedades dependientes que estén sujetas al Impuesto sobre Sociedades a un tipo de gravamen diferente al de la sociedad dominante.

d) Las sociedades dependientes cuya participación se alcance a través de otra sociedad que no reúna los requisitos establecidos para formar parte del grupo fiscal.

e) Las sociedades dependientes cuyo ejercicio social, determinado por imperativo legal, no pueda adaptarse al de la sociedad dominante.

5. El grupo fiscal se extinguirá cuando la sociedad dominante pierda dicho carácter.

.../...

Artículo 70. Aplicación del régimen de consolidación fiscal.

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 período impositivo inmediato anterior al que sea de aplicación el régimen de consolidación fiscal, y surtirán efectos cuando no hayan sido impugnados o no sean susceptibles de impugnación.

3. Las sociedades que en lo sucesivo se integren en el grupo fiscal deberán cumplir las obligaciones a que se refieren los apartados anteriores, dentro de un plazo que finalizará el día en que concluya el primer período impositivo en el que deban tributar en el régimen de consolidación fiscal.

4. La falta de los acuerdos a los que se refieren los apartados 1 y 2 de este artículo determinará la imposibilidad de aplicar el régimen de consolidación fiscal.

.../...

5. Ejercitada la opción, el grupo fiscal quedará vinculado a este régimen de forma indefinida durante los períodos impositivos siguientes, en tanto se cumplan los requisitos del artículo 67 y mientras no se renuncie a su aplicación a través de la correspondiente declaración censal, que deberá ejercitarse, en su caso, en el plazo de dos meses a contar desde la finalización del último período impositivo de su aplicación.

6. La sociedad dominante comunicará los acuerdos mencionados en el apartado 1 de este artículo a la Administración tributaria con anterioridad al inicio del período impositivo en que sea de aplicación este régimen. Asimismo, cuando se produzcan variaciones en la composición del grupo fiscal, la sociedad dominante lo comunicará a la Administración tributaria, identificando las sociedades que se han integrado en él y las que han sido excluidas. Dicha comunicación se realizará en la declaración del primer pago fraccionado al que afecte la nueva composición."

En aplicación de la norma trascrita, la Oficina Técnica entendió que referidas sucursales no podían ser consideradas entidades dependientes:

"Esta Oficina Técnica no puede compartir los argumentos de la entidad.

En efecto, ni la resolución de 8 de marzo de 2018 del TEAC, ni la sentencia del TJUE de 12 de junio de 2014 -que sirve de base a la resolución del TEAC-, ni la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2018 - que menciona tanto la sentencia del TJUE como la resolución del TEAC-, establecen, en ningún caso, que la exclusión de los establecimientos permanentes de la definición de entidad dependiente sea contraria al Derecho de la Unión. Ni -mucho menos- que la regulación completa del régimen de consolidación fiscal vigente en el TRLIS sea contraria al Derecho de la Unión.

En la sentencia del TJUE de 12 de junio de 2014, se enjuiciaban tres casos distintos: Por un lado y agrupados, los casos C-39/2013 y C-41/13; y por otro lado el caso C-40/13.

Esta sentencia establece lo siguiente:

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

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 las cuestiones prejudiciales en el asunto C-40/13

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.

Planteadas las cuestiones prejudiciales en estos términos y analizada la normativa de aplicación, el TJUE establece que:

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

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.

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."

Esto, y no otra cosa, es lo que resuelve el TJUE. En esta sentencia no se está enjuiciando la exclusión de los establecimientos permanentes (o sucursales) de la consideración de entidad dependiente. Y tampoco encontraremos en la Resolución del TEAC de 8 de marzo de 2018, ni en la sentencia de nuestro Alto Tribunal de 11 de junio de 2018, referencia alguna a que dentro de la definición de entidad dependiente haya que incluir a los establecimientos permanentes de entidades no residentes.

En estas condiciones, esta Oficina Técnica está obligada a cumplir con la legislación vigente, y esta legislación, en su redacción aplicable a 2013, sigue excluyendo a los establecimientos permanentes de entidades no residentes de la condición de entidades dependientes de un grupo fiscal.

Y no habiendo ningún pronunciamiento doctrinal o jurisprudencial en sentido contrario respecto de dichos establecimientos permanentes, estos no pueden tener la consideración de entidades dependientes vigente el Real Decreto Legislativo 4/2004.

Tampoco podemos compartir el argumento de la entidad de que la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley 27/2014, se aplique retroactivamente al ejercicio 2013, por cuanto esto supone una suerte de ultraactividad de la norma jurídica vedada por nuestro ordenamiento jurídico."

Cuarto.

El reclamante fundamenta la procedencia de la integración de los establecimientos permanentes en la aplicación retroactiva del régimen de consolidación fiscal horizontal. La definición de entidad dependiente regulada en el artículo 67 del TRLIS se enmarcaba dentro de un régimen de consolidación fiscal en el que únicamente podía ser entidad dominante una entidad residente en España o, en su defecto, un establecimiento permanente de una entidad no residente con respecto a las participaciones afectas al mismo. Defiende que la inclusión de los EPs en la definición de entidad dependiente en la LIS vigente es consecuencia directa de la nueva configuración del Régimen de Consolidación fiscal para su adaptación al Derecho de la Unión Europea, en el que se incluye en la definición de entidad dominante a una entidad no residente. Ello conlleva que necesariamente se tenga que tener en cuenta a los establecimientos permanentes como posibles entidades dependientes para la correcta aplicación retroactiva de la doctrina contenida en la Sentencia del TJUE de 12 de junio de 2014 (en el sentido de que se considera como contraria a la libertad de establecimiento aquella normativa que no permita la consolidación cuando la matriz es una entidad no residente en territorio español).

Adicionalmente, considera que se debe proceder a la inclusión de las dos sucursales por aplicación de los principios de eficacia directa del Derecho Comunitario y de las sentencias del TJUE con independencia de la literalidad del artículo 67 del TRLIS. Defiende que la Sentencia del TJUE de 12 de junio de 2014 ha supuesto que se declare como contrario al Derecho a la Unión Europea todo el régimen de consolidación horizontal que establecía el TRLIS, y no únicamente el artículo 67 del TRLIS en lo referente a la definición de entidad dominante, en la medida en que la normativa española allí regulada era similar a la normativa holandesa declarada por el TJUE como contraria a la libertad de establecimiento.

Alega que la no aplicación del régimen de consolidación fiscal horizontal a las sucursales en territorio español, pero sí a las sociedades hermanas residentes, constituye una vulneración a la libertad de establecimiento prevista en el artículo 49 del TFUE.

Entrando en el análisis de estas alegaciones, en la Resolución de este TEAC alegada por el interesado, de fecha 08/03/2018 (RG3888/2016) analizábamos un supuesto en el que la tributación en el IS en régimen individual por las sociedades reclamantes se había producido en aplicación de la normativa española que recogía en los ejercicios 2011 a 2014 la misma limitación que establecía la legislación holandesa y que el TJUE en su sentencia de 12 de junio de 2014 estimó contraria al Derecho Comunitario, a los artículos 49 y 54 del TFUE.

Apreciado el efecto directo y primacía del derecho comunitario sobre el nacional este Tribunal, por aplicación de la doctrina contenida en la sentencia del TJUE de 12 de junio de 2014, asunto C-40/13, entendía que el artículo 67.1 del TRLIS, al no permitir la consolidación fiscal entre sociedades hermanas residentes en territorio español cuando la matriz es una no residente en territorio español, era contrario a la libertad de establecimiento regulada en los artículos 49 y 54 del TFUE.

Señalaba el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su Sentencia de 12 de junio de 2014, en relación con el régimen de consolidación fiscal en los Países Bajos, asunto C-40/13:

"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. (...)"

Aplicando las conclusiones del TJUE al caso que analizábamos, decíamos:

"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 sentencias 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 (RG 2535-04, 2536-04 y 2537-04), 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 y 2535/04)-, 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 1992, "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 214712), 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.

Como vemos, **en ningún momento se sometía a debate en nuestra Resolución, como tampoco en la Sentencia del TJUE**, si la exclusión de los establecimientos permanentes como posibles entidades dependientes del grupo fiscal suponía una discriminación contraria al Derecho Comunitario. Todo el debate se centraba en la unidad fiscal integrada por entidades residentes en un Estado Miembro participadas por una residente en otro Estado Miembro que no cuenta con un establecimiento permanente en el primer Estado. Los razonamientos que la Sentencia desarrollaba no permite extender sus conclusiones al caso que ahora enjuiciamos.

Por otra parte, si bien la modificación que la LIS introduce respecto a la redacción del 67.1 del TRLIS en el segundo párrafo del apartado 1 del nuevo artículo 58 es una clara consecuencia de la Sentencia del TJUE, al permitir que, cuando una entidad no residente en territorio español tenga la consideración de entidad dominante respecto de dos o más entidades dependientes, el grupo fiscal esté constituido por todas las entidades dependientes que cumplan los requisitos señalados en el propio artículo, **no podemos decir lo mismo** del apartado 3 del nuevo artículo 58 cuando en la definición de entidad dependiente se incluye "así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes...", ya que este último caso no había sido contemplado en el análisis que la Sentencia contiene.

De acuerdo con la legislación vigente durante el año comprobado no es posible la alternativa de consolidación que plantea el obligado tributario consistente en considerar entidad dependiente a un establecimiento permanente, tal como ahora se prevé en el artículo 58.3 de la ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades que bajo misma rúbrica que el anterior -Definición del grupo fiscal. Entidad dominante. Entidades dependientes- incorpora esta posibilidad.

A la vista del cambio producido en la normativa del Impuesto con la aprobación de la LIS, es evidente que se ha venido a regular ex novo una nueva posible entidad dependiente, que es el caso de un establecimiento permanente, que con la normativa anterior del TRLIS no estaba incluido entre las posibles sociedades dependientes de un grupo. Por consiguiente, no estando prevista la aplicación retroactiva de este nueva redacción del régimen de consolidación, debe desestimarse la pretensión del reclamante.

Si bien la nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades realizada por Ley 27/2014, de 27 de noviembre, declara en su Exposición de Motivos que 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, no puede ello llevarnos a concluir que todos los cambios en la normativa reguladora del régimen de consolidación fiscal se deben a que la normativa anterior era contraria a Derecho comunitario. Son numerosos los cambios producidos, y no todos ellos suponen que se estuvieran corrigiendo situaciones de incompatibilidad con los principios recogidos en el TFUE. Entenderlo de otro modo supondría aplicar con efectos retroactivos todo el nuevo régimen de consolidación, lo que en ningún momento parece haber sido el objetivo del legislador ni encuentra respaldo en la normativa aplicable.

Así pues, no hallándose el legislador español compelido por ninguna sentencia del TJUE, ni relativa a la normativa española ni a la de otro país miembro, que considere en este punto concreto la normativa interna contraria a la comunitaria, ni por ningún procedimiento en el ámbito comunitario tendente a garantizar el acomodo de la normativa española a las exigencias del Derecho comunitario, el cambio aquí implicado (como hemos señalado, al igual que otros muchos de ese paquete de modificaciones legislativas) no suponía la corrección de ninguna situación de incompatibilidad de nuestra normativa con los principios del TFUE sino que respondía al libre arbitrio del legislador, lo que constituye una modificación normativa a aplicar desde la vigencia de la nueva ley. A no ser que la propia ley hubiera previsto una norma singular de entrada en vigor en relación con esta materia, lo que no sucede; o que, como sucede en buena técnica legislativa cuando el legislador ha pretendido incluir una mención meramente aclaratoria de lo que inicialmente era la voluntad legislativa, así lo hubiese hecho constar en la Exposición de Motivos. Y en el presente caso no se halla ninguna explicación en este sentido.

Quinto.

En cuanto a los principios de primacía y efecto directo del Derecho comunitario sobre el nacional, discrepa este Tribunal con la reclamante respecto a que se debe proceder a la inclusión de las sucursales por aplicación de los principios de eficacia directa del Derecho Comunitario y de las sentencias del TJUE con independencia de la literalidad del artículo 67 del TRLIS. Defiende la interesada que la Sentencia del TJUE de 12 de junio de 2014 ha supuesto que se declare como contrario al Derecho a la Unión Europea todo el régimen de consolidación horizontal

que establecía el TRLIS , y no únicamente el artículo 67 del TRLIS en lo referente a la definición de entidad dominante.

Pues bien, la Sentencia del TJUE de 12 de junio de 2014, declaraba 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. Este es el punto en el que la normativa holandesa era objeto de análisis por parte del TJUE y, dada la similitud con la normativa española, fue por lo que acogimos las consecuencias previstas por dicha Sentencia para la normativa holandesa.

Sin embargo, respecto a la imposibilidad para un establecimiento permanente de ser considerado entidad dependiente nada señala esta Sentencia, ni existe ningún expediente de infracción iniciado respecto a nuestra normativa que nos permita no aplicar el texto legal vigente en el período considerado.

El caso que analizábamos en nuestra Resolución de 8 de marzo de 2018 sobre la posible vulneración incurrida por la normativa española consistía en que el TJUE había declarado contraria a derecho una limitación que contenía una norma holandesa, cuando nuestra normativa contenía la misma limitación. En este caso, la aplicación del derecho comunitario nos llevaba a que, habiéndose pronunciado el TJUE sobre la infracción que dicha limitación cometía contra los artículos 49 y 54 del TFUE, resultaba obligada su inaplicación.

En cuanto a la vulneración del principio de libertad de establecimiento, el artículo 49 TFUE reconoce a los nacionales de la Unión 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. Pues bien, en el presente caso, las condiciones exigidas por la normativa española para las empresas españolas son las mismas que para las entidades de otros Estados Miembros, por lo que entendemos que no se produce tal vulneración. Ha de enfatizarse que el TJUE considera que una normativa como la descrita es contraria a la libertad de establecimiento, en la medida en que supone un tratamiento diferenciado de situaciones comparables.

El hecho de que a partir de la entrada en vigor de la Ley 27/2014 se incluyan en el ámbito de las entidades dependientes a los establecimientos permanentes de una entidad no residente no supone que el que previamente no fuera admitida esta posibilidad vulnerara este principio. De hecho, como indicábamos líneas atrás, ni en la sentencia del TJUE de 12 de junio de 2014, ni en la resolución de este TEAC en que la aplicábamos al ordenamiento español, se hacía pronunciamiento alguno en relación a la cuestión de la integración en el grupo de consolidación fiscal, como dependiente, de los establecimientos permanentes de entidades no residentes. Tampoco en alguna otra sentencia posterior del TJUE podemos hallar un pronunciamiento que autorice el traslado a nuestra normativa de un juicio de vulneración del derecho comunitario, pues ni los supuestos enjuiciados eran parangonables, ni la regulación del estado miembro en ellas concernido era trasladable; y además, lo que se desprende de ellas es más bien un reproche a aquellas situaciones en que las pérdidas procedentes de un establecimiento permanente, que no hayan podido ser compensadas en el Estado de situación, no sean tenidas en cuenta en el Estado de residencia de la casa central.

Por otra parte, tampoco se puede entender que constituya una vulneración del principio de no discriminación recogido en el artículo 24 del Modelo de Convenio de la OCDE, cuyo apartado 3 prevé que *"los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades."*

Y que es interpretado en el **Comentario a dicho art 24.3** del modo siguiente:

"41. Como se expresa claramente en el subapartado c) anterior, el principio de igualdad de trato del apartado 3 se aplica únicamente a la imposición de la actividad propia del establecimiento permanente. Este principio, por tanto, se limita a una comparación entre las normas que rigen la imposición de la actividad propia del establecimiento permanente y las que resulten aplicables a las actividades económicas similares que realice una empresa independiente que sea residente."

No es extensivo a las normas que tengan en cuenta la relación entre empresas (por ej. aquellas que permiten la consolidación, el traslado de pérdidas o las transmisiones de propiedad libres de impuestos entre sociedades que pertenezcan a los mismos propietarios) ya que estas últimas no se centran en la imposición de la actividad propia de la empresa que sea similar a la del establecimiento permanente, sino en la imposición de las empresas residentes que formen parte de un grupo de empresas asociadas. Habitualmente estas normas garantizan el cumplimiento con las obligaciones tributarias o simplifican su administración en el seno de un grupo nacional. De ello se deduce, por tanto, que no resulta aplicable el principio de igualdad de trato."

Debemos, pues, desestimar las pretensiones del reclamante y confirmar el acuerdo impugnado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.