SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 21 de enero de 2010*

En el asunto C-311/08,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el tribunal de première instance de Mons (Bélgica), mediante resolución de 19 de junio de 2007, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de julio de 2008, en el procedimiento entre

Société de Gestion Industrielle SA (SGI)

y

État belge,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. J.N. Cunha Rodrigues, Presidente de la Sala Segunda, en funciones de Presidente de la Sala Tercera, y la Sra. P. Lindh y los Sres. A. Rosas (Ponente), U. Lõhmus y A. Ó Caoimh, Jueces;

* Lengua de procedimiento: francés.

Abogado General: Sra. J. Kokott;
Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 4 de junio de 2009;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de la Société de Gestion Industrielle SA (SGI), por los Sres. R. Forestini y J.F. Libert, avocats;

— en nombre del Gobierno belga, por el Sr. J.-C. Halleux, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma y C. Blaschke, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno sueco, por las Sras. A. Falk y S. Johannesson, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Lyal y J.-P. Keppenne, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 10 de septiembre de 2009;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 12 CE, 43 CE, 48 CE y 56 CE.

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Société de Gestion Industrielle SA (SGI) (en lo sucesivo, «SGI»), sociedad belga, y el Estado belga, debido a que la Administración tributaria nacional había añadido a los beneficios propios de esa sociedad el importe de las ventajas anormales o benévolas que ésta había concedido a sociedades con las que mantiene vínculos de interdependencia y que están domiciliadas en otros Estados miembros.

Marco jurídico nacional

3 El artículo 26 del code des impôts sur les revenus (Código de impuestos sobre la renta), refundido mediante Real Decreto de 10 de abril de 1992 y convalidado mediante la Ley de 12 de junio de 1992 (suplemento del *Moniteur belge* de 30 de julio de 1992, p. 17120), en la versión aplicable al procedimiento principal (en lo sucesivo, «CIR 1992»), dispone lo siguiente:

«Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 54, en el caso de que una empresa establecida en Bélgica conceda ventajas anormales o benévolas, éstas se añadirán a sus beneficios propios, salvo cuando las ventajas se atribuyan para determinar las rentas de los beneficiarios sujetas al impuesto.

Sin perjuicio de la excepción contenida en el párrafo primero, se añadirán a sus beneficios propios las ventajas anormales o benévolas que una empresa establecida en Bélgica conceda:

1º a los sujetos pasivos a los que se refiere el artículo 227 y con los cuales la empresa establecida en Bélgica tenga, directamente o indirectamente, cualquier vínculo de interdependencia;

2º a los sujetos pasivos a los que se refiere el artículo 227 o a establecimientos extranjeros que, en virtud de lo dispuesto en la normativa del país en el que están establecidos, no estén sujetos, en dicho país, a un impuesto sobre la renta o estén sujetos, en dicho país, a un régimen fiscal considerablemente más ventajoso que el aplicable a la empresa establecida en Bélgica;

3º a los sujetos pasivos a los que se refiere el artículo 227, que tengan intereses comunes con el sujeto pasivo mencionado en los números 1 o 2 o con el establecimiento mencionado en el número 2.»

4 De la resolución de remisión se desprende que, según la jurisprudencia nacional, una ventaja se considera «anormal» a efectos del artículo 26, párrafo segundo, 1º, del CIR 1992 cuando se concede contraviniendo el orden normal de las cosas, las reglas y usos mercantiles, habida cuenta de las circunstancias económicas del momento y de la situación económica de las partes. Una ventaja se considera «benévola» cuando se concede sin una obligación correspondiente o sin contraprestación.

5 El artículo 49 del CIR 1992 dispone:

«Serán deducibles en concepto de gastos profesionales aquellos gastos que el sujeto pasivo haya efectuado o soportado durante el período impositivo a fin de obtener o mantener los ingresos gravados y cuyo importe y autenticidad acredite mediante justificantes o, cuando esto no sea posible, por cualquier otro medio de prueba admitido por el Derecho común, a excepción del juramento.

Se considerarán gastos efectuados o soportados durante el período impositivo aquellos que en ese período de tiempo hayan sido efectivamente pagados o soportados o hayan adquirido el carácter de deudas o pérdidas ciertas y líquidas y sean contabilizados como tales.»

6 A tenor del artículo 79 del CIR 1992:

«No podrá practicarse ninguna deducción en concepto de pérdidas derivadas de una actividad profesional sobre la parte de los beneficios o de las ganancias procedentes de ventajas anormales o benévolas obtenidas por el sujeto pasivo, directa o indirectamente, de cualquier forma o modo, de una empresa con la que tenga, directa o indirectamente, vínculos de interdependencia.»

7 El artículo 207 del CIR 1992 excluye determinado número de deducciones sobre la parte de los resultados que provengan de ventajas anormales o benévolas.

8 El artículo 227, 2º, del CIR 1992 define a las sociedades no residentes de la siguiente forma:

«Las sociedades extranjeras […] que no tengan en Bélgica su domicilio social, su establecimiento principal o su sede de dirección o administración.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

9 SGI es una sociedad holding belga. Posee una participación del 65 % en el capital de la sociedad francesa RECYDEM SA (en lo sucesivo, «Recydem»). También es uno de los administradores de esta sociedad.

10 SGI cuenta entre sus accionistas con la sociedad luxemburguesa COBELPIN SA (en lo sucesivo, «Cobelpin»). En su respuesta de 7 de abril de 2009 a una pregunta escrita formulada por el Tribunal de Justicia el 23 de marzo de 2009, SGI precisó que la participación de dicha sociedad en su capital es del 34 %. Cobelpin es adminstradora y administradora delegada de SGI.

11 El Sr. Leone es administrador delegado de SGI y uno de los administradores de Cobelpin y de Recydem.

12 El 31 de diciembre de 2000, SGI prestó a Recydem la cantidad de 37.836.113 BEF (937.933 euros) sin interés. Según la Administración tributaria belga, para el ejercicio tributario de 2001 procedía añadir a los beneficios propios de SGI, conforme al artículo 26, párrafo segundo, 1°, del CIR 1992, la cantidad de 1.891.806 BEF

(46.897 euros) en concepto de ventajas anormales o benévolas concedidas por ésta a dicha filial. Esta cantidad se corresponde con los intereses ficticios calculados al tipo anual del 5 %.

13 A partir del 1 de julio de 2000, SGI pagó a Cobelpin retribuciones de administrador a razón de 350.000 LUF (8.676 euros) mensuales. Considerando que no concurrían los requisitos exigidos por el artículo 49 del CIR 1992, la Administración tributaria belga denegó la deducción de estas retribuciones en concepto de gastos profesionales correspondientes a los ejercicios fiscales de 2001 y 2002. Entendió que las cantidades abonadas eran manifiestamente desproporcionadas y no guardaban relación alguna con la utilidad económica de las prestaciones de que se trataba. Recordó que el representante de Cobelpin en el consejo de administración de SGI también formaba parte de este consejo a título personal.

14 Así, SGI recibió dos notificaciones de rectificación correspondientes a los ejercicios fiscales 2001 y 2002. A raíz de que, mediante resolución de 22 de julio de 2004, fueran desestimadas las reclamaciones presentadas por ésta los días 28 de enero y 9 de febrero de 2004 contra dichas notificaciones, SGI interpuso un recurso el 4 de agosto de 2004 ante el tribunal de première instance de Mons.

15 El tribunal remitente considera que la Administración tributaria belga aplicó correctamente el artículo 26, párrafo segundo, 1°, del CIR 1992 al incluir, entre los beneficios propios de SGI, los intereses ficticios del préstamo concedido por ésta a Recydem. Entiende que ninguna razón económica justifica la concesión de dicho préstamo. Mientras que, en el período de autos, dicha filial se encontraba en una situación financiera equilibrada y obtuvo beneficios, SGI contrajo préstamos que gravaron excesivamente su situación financiera.

16 En cuanto a las retribuciones de administrador concedidas por SGI a Cobelpin, el tribunal remitente considera que no son deducibles, en virtud del artículo 49 del CIR 1992, en concepto de gastos profesionales. Estas ventajas deben añadirse a los beneficios propios de SGI por aplicación del artículo 26, párrafo segundo, 1°, del CIR 1992.

17 Sin embargo, dicho tribunal se pregunta sobre la conformidad de esta disposición con los principios de libertad de establecimiento en el sentido de los artículos 43 CE y siguientes y de libre circulación de capitales establecido en los artículos 56 CE y siguientes. Entiende que los beneficios propios de una sociedad residente se ven incrementados por el importe de las ventajas anormales o benévolas concedidas por ella cuando la sociedad beneficiaria tiene un vínculo de interdependencia con esta primera sociedad y está domiciliada en otro Estado miembro, mientras que no sucede así cuando tales ventajas se conceden a otra sociedad residente que se encuentra en la misma situación y se producen para determinar los ingresos imponibles de esta última.

18 En estas circunstancias, el tribunal de première instance de Mons decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se opone el artículo 43 CE, en relación con el artículo 48 CE y, en su caso, con el artículo 12 CE, a una legislación de un Estado miembro que, como la del caso de autos, implica que una sociedad residente belga deba tributar por una ventaja anormal o benévola que haya concedido a una sociedad establecida en otro Estado miembro y con la cual la sociedad belga tenga, directa o indirectamente, vínculos de interdependencia, mientras que, en condiciones idénticas, la sociedad residente belga no puede quedar gravada por una ventaja anormal o benévola cuando dicha ventaja sea concedida a otra sociedad establecida en Bélgica y con la cual la sociedad belga tenga, directa o indirectamente, vínculos de interdependencia?

2) ¿Se opone el artículo 56 CE, en relación con el artículo 48 CE y, en su caso, con el artículo 12 CE, a una legislación de un Estado miembro que, como la del caso de autos, implica que una sociedad residente belga deba tributar por una ventaja anormal o benévola que haya concedido a una sociedad establecida en otro Estado miembro y con la cual la sociedad belga tenga, directa o indirectamente, vínculos de interdependencia, mientras que, en condiciones idénticas, la sociedad residente belga no puede quedar gravada por una ventaja anormal o benévola cuando dicha ventaja sea concedida a otra sociedad establecida en Bélgica y con la cual la sociedad belga tenga, directa o indirectamente, vínculos de interdependencia?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

19 Mediante sus dos cuestiones, planteadas en términos casi idénticos, el órgano jurisdiccional nacional pregunta fundamentalmente si se deben interpretar el artículo 43 CE, en relación con el artículo 48 CE, y/o el artículo 56 CE en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el procedimiento principal, en virtud de la cual las ventajas «anormales» o «benévolas» se gravan como beneficios de la sociedad residente cuando ésta las ha concedido a una sociedad domiciliada en otro Estado miembro con la que mantiene vínculos directos o indirectos de interdependencia, mientras que una sociedad residente no queda gravada por tal ventaja cuando ésta se ha concedido a una sociedad residente con la que mantiene tales vínculos.

20 De la resolución de remisión se desprende que la primera cuestión, que se refiere esencialmente al ejercicio de la libertad de establecimiento en el sentido de los artículos 43 CE y 48 CE, versa fundamentalmente sobre la concesión por SGI de un préstamo sin interés a su filial francesa Recydem y, más concretamente, a la adición, por parte de la Administración tributaria belga, a los beneficios propios de aquella sociedad, del importe de los intereses ficticios de este préstamo con arreglo al artículo 26, párrafo segundo, 1º, del CIR 1992 para determinar sus ingresos imponibles.

21 De dicha resolución se desprende que la segunda cuestión, mediante la que se solicita esencialmente la interpretación del artículo 56 CE, por el que se establece la libre circulación de capitales, se refiere al pago por SGI a su accionista luxemburgués Cobelpin de retribuciones de administrador consideradas desproporcionadas y a su tributación a cargo de esta primera sociedad. A la luz de esta misma resolución resulta que la Administración tributaria belga denegó la deducción de estos últimos pagos en concepto de gastos profesionales invocando el artículo 49 del CIR 1992. Los datos que figuran en los autos no permiten afirmar si ésta aplicó, en este contexto, el artículo 26, párrafo segundo, 1º, de dicho código.

22 No obstante, aun suponiendo que el artículo 49 del CIR 1992 fuera pertinente para dirimir el litigio principal, no es menos cierto que el tribunal nacional se limita a solicitar al Tribunal de Justicia la interpretación de las libertades de que se trata en

relación con el artículo 26, párrafo segundo, 1°, del CIR 1992. A este respecto, basta señalar que dicho tribunal, que ha de asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, es el que se halla mejor situado para definir el marco jurídico nacional aplicable y para delimitar su petición de decisión prejudicial en función de éste (en este sentido, véase la sentencia de 23 de abril de 2009, Angelidaki y otros, C-378/07 a C-380/07, Rec. p. I-3071, apartado 48 y jurisprudencia citada).

Sobre la libertad aplicable

23 Procede determinar previamente si una normativa nacional como la que es objeto del procedimiento principal, puede afectar al ejercicio de la libertad de establecimiento en el sentido de los artículos 43 CE y 48 CE o al de la libre circulación de capitales establecida en los artículos 56 CE y siguientes, y, de ser así, en qué medida.

24 Quienes han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia coinciden en que la primera de las cuestiones planteadas ha de examinarse desde el punto de vista de la libertad de establecimiento. En cuanto a las circunstancias fácticas que motivaron la segunda cuestión, SGI y los Gobiernos belga y alemán afirman que deben aplicarse las disposiciones que regulan la libre circulación de capitales. En cambio, en las demás observaciones se afirma que procede responder a esta cuestión en los mismos términos que a la primera. SGI invoca el artículo 12 CE en el marco de las dos cuestiones.

25 Según jurisprudencia reiterada, para determinar si una normativa nacional se inscribe en el ámbito de una u otra de las libertades de circulación, procede tomar en consideración el objeto de la legislación de que se trate (en este sentido, véanse las sentencias de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. p. I-7995, apartados 31 a 33; de 3 de octubre de 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Rec. p. I-9521, apartados 34 y 44 a 49, y de 17 de septiembre de 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Rec. p. I-8591, apartado 36).

26 Según el Gobierno belga, la normativa controvertida en el procedimiento principal se refiere a la determinación de los beneficios brutos de las sociedades residentes para gravar sus ingresos. Con objeto de impedir la evasión fiscal, se incluyen en los beneficios de dichas sociedades los ingresos no obtenidos a consecuencia de la concesión de ventajas anormales o benévolas a sociedades no residentes con las que mantengan vínculos de dependencia. Afirma que dicho régimen permite a la Administración tributaria nacional, en tales circunstancias, gravar con cargo a la sociedad residente las cantidades equivalentes, según el caso, al excedente pagado por ésta en comparación con el precio aplicado en una situación de plena competencia o al lucro cesante sufrido por esta sociedad.

27 En su respuesta de 24 de abril de 2009 a una pregunta formulada por escrito por el Tribunal de Justicia el 23 de marzo de 2009, el Gobierno belga precisó que la normativa controvertida en el procedimiento principal regula las situaciones en las que las sociedades de que se trata se guían en sus relaciones por condiciones que difieren de las que existen entre empresas independientes. A efectos de dicha normativa, existen un «vínculo de interdependencia», en particular, cuando una de las sociedades de que se trata posee participaciones en el capital de la otra que le permiten ejercer una influencia efectiva en las decisiones de ésta y determinar sus actividades en el sentido de la jurisprudencia sentada en la sentencia de 13 de abril de 2000, Baars (C-251/98, Rec. p. I-2787), apartado 22.

28 Pues bien, el Tribunal de Justicia ha declarado repetidamente que las disposiciones nacionales aplicables en tales circunstancias entran en el ámbito de aplicación material de las disposiciones del Tratado CE relativas a la libertad de establecimiento (véanse, en concreto, las sentencias, antes citadas, Baars, apartados 21 y 22; Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, apartado 31, y Glaxo Wellcome, apartado 47).

29 No obstante, según el Gobierno belga, la normativa controvertida en el procedimiento principal no está destinada a aplicarse únicamente a las situaciones incluidas en el ámbito de aplicación de la jurisprudencia Baars, antes citada. Entiende que la existencia de un vínculo de interdependencia entre las sociedades interesadas no depende del alcance de la participación de una de ellas en el capital de la otra. En la respuesta a que se refiere el apartado 27 de la presente sentencia, dicho Gobierno precisó que la citada normativa se aplica a todos los vínculos que, habida cuenta de los hechos y de las circunstancias, creen cualquier tipo de interdependencia, directa o indirecta, entre las sociedades de que se trate. Podría tratarse de una participación en el capital de la otra

sociedad que no se caracterice por el ejercicio de una «influencia efectiva» en el sentido de dicha jurisprudencia, pero también, por ejemplo, de una dependencia relativa a las materias primas o en materia de cooperación técnica y de garantías.

30 A la luz de estas precisiones procede considerar que, en principio, la normativa nacional controvertida en el procedimiento principal también puede afectar al ejercicio de otras libertades de circulación y, en particular, a la libre circulación de capitales en el sentido del artículo 56 CE.

31 Respecto a la aplicación del artículo 12 CE, que consagra el principio general que prohíbe cualquier discriminación por razón de nacionalidad, procede señalar que dicho artículo está destinado a aplicarse de manera independiente sólo en situaciones reguladas por el Derecho de la Unión para las cuales el Tratado CE no prevea normas específicas que prohíban la discriminación (véanse, en particular, las sentencias 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros, C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727, apartados 38 y 39; de 11 de octubre de 2007, Hollmann, C-443/06, Rec. p. I-8491, apartados 28 y 29, y de 17 de enero de 2008, Lammers & Van Cleeff, C-105/07, Rec. p. I-173, apartado 14).

32 Pues bien, los artículos 43 CE y 56 CE establecen normas específicas que prohíben la discriminación en los ámbitos a los que se aplica la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales.

33 En cuanto a las disposiciones del Tratado que se aplican en circunstancias como las del procedimiento principal, procede señalar que ante el tribunal nacional nadie niega la existencia de un «vínculo de interdependencia» en el sentido de la normativa contemplada entre, por una parte, SGI y Recydem y, por otra parte, SGI y Cobelpin.

34 Respecto a la naturaleza de este vínculo, de la resolución de remisión se desprende que SGI posee una participación del 65 % en el capital de Recydem. Según la respuesta mencionada en el apartado 10 de la presente sentencia, la participación de Cobelpin en el capital de SGI se eleva al 34 %. El Tribunal de Justicia no dispone de datos que le permitan determinar si existen otros vínculos de participación entre estas sociedades.

35 En principio, tales participaciones pueden conferir respectivamente a SGI una «influencia efectiva» en el sentido de la jurisprudencia Baars, evocada en los apartados 27 y 28 de la presente sentencia, sobre las decisiones y las actividades de Recydem y a Cobelpin tal influencia sobre las decisiones y las actividades de SGI. Por otra parte, según la resolución de remisión, existen vínculos entre las administraciones de estas sociedades.

36 Por consiguiente, dado que el procedimiento principal se refiere exclusivamente al impacto de la normativa de que se trata sobre el trato tributario de una sociedad que mantiene con las demás sociedades interesadas un vínculo de interdependencia caracterizado por el ejercicio de una «influencia efectiva» en el sentido de la sentencia Baars, se aplican los artículos 43 CE y 48 CE, relativos a la libertad de establecimiento.

37 Por lo tanto, procede responder a las cuestiones planteadas únicamente a la luz de los artículos 43 CE y 48 CE. Dichas cuestiones deberán examinarse conjuntamente.

Sobre la existencia de una restricción de la libertad de establecimiento

38 La libertad de establecimiento que el artículo 43 CE reconoce a los nacionales comunitarios implica para ellos el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas, en las mismas condiciones que las fijadas por la legislación del Estado miembro de establecimiento para sus propios nacionales. Comprende, para las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y cuyo domicilio social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad Europea, el derecho a ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de una filial, sucursal o

agencia (véanse, en particular, las sentencias de 23 de febrero de 2006, Keller Holding, C-471/04, Rec. p. I-2107, apartado 29, y Glaxo Wellcome, antes citada, apartado 45).

39 Aunque las disposiciones del Tratado CE relativas a la libertad de establecimiento tienen por objetivo asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, se oponen asimismo a que el Estado miembro de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación (véanse, en particular, las sentencias de 16 de julio de 1998, ICI, C-264/96, Rec. p. I-4695, apartado 21; de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec. p. I-10837, apartado 31; de 6 de diciembre de 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Rec. p. I-10451, apartado 33, y de 27 de noviembre de 2008, Papillon, C-418/07, Rec. p. I-8947, apartado 16).

40 Respecto de las sociedades, procede señalar que su «domicilio», en el sentido del artículo 48 CE, sirve para determinar, a semejanza de la nacionalidad de las personas físicas, su sujeción al ordenamiento jurídico de un Estado miembro. Admitir que el Estado miembro de establecimiento 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 43 CE (en este sentido, véanse las sentencias de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, 270/83, Rec. p. 273, apartado 18; de 13 de julio de 1993, Commerzbank, C-330/91, Rec. p. I-4017, apartado 13, y de 18 de junio de 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Rec. p. I-5145, apartado 38).

41 SGI, el Gobierno sueco y la Comisión consideran que la normativa controvertida en el procedimiento principal constituye una restricción en el sentido del Derecho de la Unión. Los Gobiernos belga y alemán sostienen la tesis contraria. Afirman que, habida cuenta del contexto general, dicha normativa no perjudica a las sociedades residentes que concedan ventajas anormales o benévolas a sociedades con las que mantengan un vínculo de interdependencia y estén establecidas en otros Estados miembros, en relación con las sociedades residentes que concedan tales ventajas a otras sociedades residentes que se encuentren en tal situación. Por tanto, concluyen, dicho régimen no constituye una restricción.

42 En el presente asunto consta que, conforme a la normativa controvertida en el procedimiento principal, las ventajas anormales o benévolas concedidas por una sociedad residente a una sociedad con la que mantenga relaciones de interdependencia sólo se añaden a los beneficios propios de la primera sociedad si la sociedad beneficiaria está domiciliada en otro Estado miembro. En cambio, tal ventaja no queda gravada con cargo a una sociedad residente cuando se concede a otra sociedad residente con la que mantenga tal vínculo, siempre y cuando dicha ventaja se tenga en cuenta a la hora de determinar los ingresos imponibles de ésta última.

43 De ello se desprende que la situación fiscal de una sociedad domiciliada en Bélgica que, como SGI, concede ventajas anormales o benévolas a sociedades con las que mantiene un vínculo de interdependencia y que están domiciliadas en otros Estados miembros es menos favorable que la situación en la que se encontraría si concediera tales ventajas a sociedades residentes con las que mantuviera tales vínculos.

44 Semejante diferencia de trato fiscal de los dividendos entre las sociedades residentes en función del lugar del domicilio social de las sociedades beneficiarias de las ventajas de que se trata puede constituir una restricción a la libertad de establecimiento, en el sentido del artículo 43 CE. En efecto, una sociedad residente podría verse inducida a renunciar a la adquisición, la creación o el mantenimiento de una filial en otro Estado miembro o a la adquisición o el mantenimiento de una participación sustancial en una sociedad domiciliada en este Estado, debido a la carga fiscal que grava, en una situación transfronteriza, la concesión de las ventajas a que se refiere la normativa controvertida en el procedimiento principal.

45 Además, dicha normativa puede producir un efecto restrictivo respecto a las sociedades domiciliadas en otros Estados miembros. En efecto, tal sociedad podría verse inducida a renunciar a la adquisición, la creación o el mantenimiento de una filial en Bélgica o a la adquisición o el mantenimiento de una participación sustancial en una sociedad domiciliada en este Estado, debido a la carga fiscal que grava, en este Estado, la concesión de las ventajas a que se refiere dicha normativa.

46 Las alegaciones formuladas por los Gobiernos belga y alemán no desvirtúan esta conclusión.

47 El Gobierno belga afirma que la desventaja fiscal que se deriva de la aplicación de dicha normativa no consiste en la inclusión entre los beneficios propios de la sociedad residente, por parte de la Administración tributaria belga, de la ventaja anormal o benévola concedida por aquélla, sino más bien en el riesgo de que se produzca una doble imposición en el caso de que el Estado miembro de establecimiento de la sociedad beneficiaria no realice un ajuste tributario correlativo. Este riesgo disminuye considerablemente con la posibilidad de aplicar el Convenio 90/436/CEE, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (DO L 225, p. 10; en lo sucesivo, «Convenio de arbitraje»).

48 Este Gobierno llama asimismo la atención sobre el hecho de que, en situaciones internas, los artículos 79 y 207 del CIR 1992 limitan cierto número de deducciones fiscales a favor de las sociedades residentes que hayan obtenido beneficios procedentes de ventajas anormales o benévolas. Así, la diferencia del trato fiscal de las sociedades residentes en función del domicilio social de las sociedades beneficiarias es menor de lo que parece.

49 Según el Gobierno alemán, la Administración tributaria belga no grava de manera adicional los supuestos transfronterizos. Al no ser competente para gravar los ingresos de una sociedad beneficiaria domiciliada en otro Estado miembro, grava la ventaja anormal o benévola a cargo de la sociedad residente que la haya concedido. Este Gobierno señala que, en situaciones internas, el mismo tipo de ventaja está sometido al impuesto no a cargo de la sociedad residente que la concede, sino a cargo de la sociedad residente que la obtiene. Por consiguiente, es dudoso que la normativa controvertida en el procedimiento principal produzca un efecto restrictivo.

50 Procede señalar de antemano que, para considerar que una normativa restringe la libertad de establecimiento, basta con que pueda restringir el ejercicio de dicha libertad en un Estado miembro por parte de sociedades establecidas en otro Estado miembro,

sin que sea necesario demostrar que la normativa de que se trata haya conducido efectivamente a algunas de dichas sociedades a renunciar a la adquisición, la creación o el mantenimiento de una filial en el primer Estado miembro (véanse las sentencias de 13 de marzo de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rec. p. I-2107, apartado 62, y de 18 de julio de 2007, Oy AA, C-231/05, Rec. p. I-6373, apartado 42).

51 Respecto a las alegaciones relativas al trato fiscal, en una situación interna, de los ingresos de la sociedad residente beneficiaria, como señala la Abogado General en el punto 45 de sus conclusiones, los Gobiernos mencionados parten de una consideración en conjunto del grupo de sociedades y afirman que es indiferente a qué sociedad del grupo se imputan determinados ingresos.

52 A este respecto debe señalarse que la sociedad residente que concede una ventaja anormal o benévola y la sociedad que la obtiene son personas jurídicas distintas, cada una de las cuales está sometida a una tributación propia. En cualquier caso, la carga fiscal que soporta la sociedad beneficiaria en una situación interna no puede asimilarse a la tributación, en una situación transfronteriza, de la ventaja de que se trate a cargo de la sociedad que la haya concedido.

53 Aun suponiendo que, en una situación interna y en caso de que las sociedades interesadas estén vinculadas directa o indirectamente entre sí en un 100 %, el reparto de la carga fiscal entre ellas pudiera, en determinadas circunstancias no tener consecuencias desde el punto de vista tributario, procede señalar que en una situación transfronteriza subsiste, en cualquier caso, el riesgo de doble imposición. En efecto, como señala acertadamente la Abogado General en los puntos 46 y 47 de sus conclusiones, en tal situación, las ventajas anormales o benévolas concedidas por una sociedad residente e incluidas en sus propios beneficios pueden quedar sometidas a impuesto en el Estado miembro de domicilio de la sociedad que las obtiene, con cargo a ésta.

54 Por lo que se refiere a la posibilidad de aplicar el Convenio de arbitraje, procede señalar, como hace la Abogado General en el punto 48 de sus conclusiones, que incoar el procedimiento amistoso entre las administraciones tributarias de los Estados miembros afectados, previsto en el artículo 6 de la sección 3 de dicho Convenio, causaría cargas administrativas y económicas adicionales a la sociedad que someta su asunto a dicho procedimiento. Por otro lado, un procedimiento amistoso y, en su caso, un posterior procedimiento arbitral pueden durar años. Pues bien, durante este período, dicha sociedad debe soportar la carga de la doble imposición. Además, a la luz, en particular, de los elementos mencionados en el apartado 29 de esta sentencia, la normativa controvertida en el procedimiento principal se aplica en determinadas situaciones que no están incluidas en el ámbito de aplicación de dicho Convenio.

55 De ello se deduce que una normativa de un Estado miembro como la controvertida en el procedimiento principal constituye una restricción a la libertad de establecimiento en el sentido del artículo 43 CE en relación con el artículo 48 CE.

Sobre la justificación de la normativa controvertida en el procedimiento principal

56 Es jurisprudencia reiterada que una medida que puede restringir la libertad de establecimiento consagrada por el artículo 43 CE sólo puede admitirse si persigue un objetivo legítimo compatible con el Tratado y está justificada por razones imperiosas de interés general. Pero, en tal caso, es preciso además que su aplicación sea adecuada para garantizar la realización del objetivo así perseguido y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo (véanse las sentencias de 15 de mayo de 1997, Futura Participations y Singer, C-250/95, Rec. p. I-2471, apartado 26; de 11 de marzo de 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Rec. p. I-2409, apartado 49; Marks & Spencer, antes citada, apartado 35, y Lammers & Van Cleeff, antes citada, apartado 25).

57 El Gobierno sueco y la Comisión consideran que la normativa controvertida en el procedimiento principal está justificada por la necesidad de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, por el temor de evasión fiscal y por la lucha contra las prácticas abusivas, en conjunto. La Comisión

indica, no obstante, la necesidad de respetar el principio de proporcionalidad. Los Gobiernos belga y alemán invocan las mismas razones de justificación con carácter subsidiario.

58 El Gobierno belga señala que la normativa controvertida en el procedimiento principal está destinada a combatir la evasión fiscal permitiendo rectificar, a efectos fiscales, las situaciones en las que las sociedades interesadas se guían en sus relaciones por criterios que van más allá de lo que habrían acordado en circunstancias de plena competencia. En la vista, este Gobierno precisó que el régimen controvertido se inspiró en el artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo (OCDE) y en el artículo 4 del Convenio de Arbitraje, que establecen correcciones de beneficios similares cuando las operaciones entre empresas vinculadas no se atienen al criterio de plena competencia.

59 Según este Gobierno, el concepto de «ventaja» en el sentido de la normativa controvertida en el procedimiento principal presupone el enriquecimiento del beneficiario y, respecto a la persona que concede esta ventaja, la falta de contrapartida efectiva equivalente a dicha ventaja. El requisito relativo al carácter «anormal» de la ventaja se refiere a lo que es contrario al orden normal de las cosas, a las reglas y a los usos mercantiles establecidos o lo que es usual en supuestos similares. Por su parte, el criterio de «benévola», presupone que la ventaja se conceda sin que constituya el cumplimiento de una obligación o sin contrapartida.

60 En primer lugar, en relación con la alegación relativa al reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, procede recordar que tal justificación puede admitirse, en particular, siempre que el objetivo del régimen de que se trate sea evitar comportamientos que puedan comprometer el derecho de un Estado miembro a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades desarrolladas en su territorio (véanse, en particular, las sentencias Marks & Spencer, antes citada, apartado 46; de 29 de marzo de 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rec. p. I-2647, apartado 42; Oy AA, antes citada, apartado 54, y Aberdeen Property Fininvest Alpha, antes citada, apartado 66).

61 El Tribunal de Justicia ha admitido que el mantenimiento del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros puede requerir que a las actividades económicas de las sociedades establecidas en uno de dichos Estados se les aplique únicamente la normativa tributaria de éste, tanto en lo relativo a los beneficios como a las pérdidas (véanse, en particular, las sentencias Oy AA, antes citada, apartado 54, y de 15 de mayo de 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Rec. p. I-3601, apartado 31).

62 En efecto, dar a las sociedades la facultad de optar entre el Estado miembro en el que está sito su establecimiento y otro Estado miembro para que se tengan en cuenta sus pérdidas o sus beneficios pondría en grave peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, ya que la base imponible aumentaría en uno de los Estados y disminuiría en el otro por el valor de las pérdidas o de los beneficios transferidos (en este sentido, véanse las sentencias, antes citadas, Marks & Spencer, apartado 46; Oy AA, apartado 55, y Lidl Belgium, apartado 32).

63 En el presente asunto es preciso constatar que permitir a las sociedades residentes 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. Ello podría poner en peligro, en principio, el sistema mismo del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros ya que, según la elección que hagan las sociedades que mantienen vínculos de interdependencia, el Estado miembro de la sociedad que concede las ventajas anormales o benévolas estaría obligado a renunciar, como Estado de residencia de esa sociedad, a su derecho a gravar los rendimientos de ésta, en beneficio, en su caso, del Estado miembro del domicilio de la sociedad beneficiaria (en este sentido, véase la sentencia Oy AA, antes citada, apartado 56).

64 Al gravar una ventaja normal o benévola con cargo a la sociedad residente que la haya concedido a una sociedad domiciliada en otro Estado miembro, la normativa controvertida en el procedimiento principal permite al Estado belga ejercer su potestad tributaria sobre las actividades realizadas en su territorio.

65 En segundo lugar, en cuanto a la prevención de la evasión fiscal, es preciso recordar que una medida nacional que restrinja la libertad de establecimiento puede estar justificada cuando tenga por objeto específico los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir la aplicación de la legislación del Estado miembro de que se trate (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, ICI, apartado 26; Marks & Spencer, apartado 57; Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, apartado 51, y Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, apartado 72).

66 En este contexto, una normativa nacional que no tiene por objeto específico excluir de la ventaja fiscal que establece los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, creados con la finalidad de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios derivados de actividades desarrolladas en el territorio nacional, puede, no obstante, reputarse justificada por el objetivo de prevención de la evasión fiscal considerado junto con el del mantenimiento del reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros (en este sentido, véase, la sentencia Oy AA, antes citada, apartado 63).

67 En lo que respecta a la pertinencia de este motivo de justificación desde el punto de vista de circunstancias como las del procedimiento principal, procede señalar que permitir a las sociedades residentes que concedan ventajas anormales o benévolas a sociedades con las que mantienen vínculos de interdependencia y que están domiciliadas en otros Estados miembros sin establecer ninguna medida fiscal correctora implica el riesgo de que, mediante montajes puramente artificiales, se organicen transferencias de ingresos en el seno de un grupo de sociedades que se encuentren en situación de interdependencia a favor de sociedades cuyo domicilio se encuentre en los Estados miembros que apliquen los tipos impositivos más moderados o en los Estados miembros en los que no se graven tales ingresos (en este sentido, véase la sentencia Oy AA, antes citada, apartado 58).

68 Al gravar una ventaja anormal o benévola a cargo de la sociedad residente que haya concedido dicha ventaja a una sociedad domiciliada en otro Estado miembro, la normativa controvertida en el procedimiento principal es adecuada para evitar tales prácticas, que pueden verse alentadas por la observación de diferencias sensibles entre las bases imponibles o los tipos impositivos aplicados en los diferentes Estados miembros y cuya finalidad no sería otra que eludir el impuesto normalmente adeudado en el Estado miembro en que esté domiciliada la sociedad que haya concedido dicha ventaja (en este sentido, véase la sentencia Oy AA, antes citada, apartado 59).

69 Habida cuenta de estos dos elementos, relativos a la necesidad de mantener el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros y la de prevenir la evasión fiscal, considerados conjuntamente, procede declarar que una normativa como la controvertida en el procedimiento principal persigue objetivos legítimos compatibles con el Tratado y justificados por razones imperiosas de interés general y es adecuada para garantizar la consecución de dichos objetivos.

70 En estas circunstancias, queda por comprobar si una normativa como la controvertida en el procedimiento principal no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos perseguidos, considerados conjuntamente.

71 Procede señalar que una normativa nacional que se basa en un examen de elementos objetivos y verificables para determinar si una transacción 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 la de prevenir la evasión fiscal cuando, en primer lugar, en cada caso en que exista la sospecha de que una transacción va más allá de lo que las sociedades interesadas habrían convenido en circunstancias de plena competencia, el contribuyente puede presentar, sin estar sujeto a restricciones administrativas excesivas, elementos relativos a los posibles motivos comerciales por los que se celebró dicha transacción (en este sentido, véanse la sentencia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, antes citada, apartado 82, y el auto de 23 de abril de 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, C-201/05, Rec. p. I-2875, apartado 84).

72 En segundo lugar, cuando la comprobación de tales elementos lleve a la conclusión de que la transacción va más allá de lo que las sociedades interesadas habrían convenido en circunstancias de plena competencia, la medida fiscal correctora debe limitarse a la fracción que supere lo que habría sido convenido de no existir una relación de interdependencia entre dichas sociedades.

73 Según el Gobierno belga, la carga de la prueba de la existencia de una ventaja «anormal» o «benévola» en el sentido de la normativa controvertida en el procedimiento principal incumbe a la Administración tributaria nacional. Cuando ésta aplica dicha normativa, el contribuyente puede presentar elementos relativos a las eventuales razones comerciales por las que se celebró la transacción de que se trate. Señala que dispone de un plazo de un mes, prorrogable, para demostrar que no se trata de una ventaja anormal o benévola, teniendo en cuenta las circunstancias en las que se realiza dicha transacción. Si, a pesar de todo, la Administración persiste en su voluntad de liquidar el impuesto y no acepta los argumentos del contribuyente, éste puede impugnar la liquidación ante los tribunales nacionales.

74 Este Gobierno añade que, cuando se aplica la normativa controvertida en el procedimiento principal, la parte anormal o benévola de la ventaja de que se trate es la única que se incluye en los beneficios propios de la sociedad residente que la haya concedido.

75 En estas circunstancias, sin perjuicio de las comprobaciones que deba efectuar el tribunal remitente respecto a estos dos últimos aspectos, que se refieren a la interpretación y la aplicación del Derecho belga, procede afirmar que, habida cuenta de las consideraciones precedentes, una normativa nacional como la controvertida en el procedimiento principal es proporcionada en relación con el conjunto de los objetivos que persigue.

76 En estas circunstancias, procede responder a las cuestiones planteadas que el artículo 43 CE, en relación con el artículo 48 CE, debe interpretarse en el sentido de que, en principio, no se opone a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el procedimiento principal, en virtud de la cual las ventajas anormales o benévolas se gravan como beneficios de la sociedad residente cuando han sido concedidas a una sociedad domiciliada en otro Estado miembro con la que mantiene vínculos directos o indirectos de interdependencia, mientras que una sociedad residente no queda gravada por tal ventaja cuando ésta se ha concedido a otra sociedad residente con la que mantiene tales vínculos. No obstante, incumbe al tribunal remitente comprobar que la normativa controvertida en el procedimiento principal no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos que persigue, considerados conjuntamente.

Costas

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

El artículo 43 CE, en relación con el artículo 48 CE, debe interpretarse, en el sentido de que, en principio, no se opone a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el procedimiento principal, en virtud de la cual las ventajas anormales o benévolas se gravan como beneficios de la sociedad residente cuando han sido concedidas a una sociedad domiciliada en otro Estado miembro con la que mantiene vínculos directos o indirectos de interdependencia, mientras que una sociedad residente no queda gravada por tal ventaja cuando ésta se ha concedido a otra sociedad residente con la que mantiene tales vínculos. No obstante, incumbe al tribunal remitente comprobar que la normativa controvertida en el procedimiento principal no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos que persigue, considerados conjuntamente.

Firmas