SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)
de 23 de febrero de 2006 *

En el asunto C-253/03,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 1 de abril de 2003, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de junio de 2003, en el procedimiento entre

CLT-UFA SA

y

Finanzamt Köln-West,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. J. Malenovský, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (Ponente) y U. Lõhmus, Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sr. P. Léger;
Secretaria: Sra. M.-F. Contet, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 29 de septiembre de 2004;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de CLT-UFA SA, por los Sres. A. Raupach y D. Pohl, Rechtsanwälte;

— en nombre del Finanzamt Köln-West, por el Sr. K.-H. Vanyek y la Sra. G. Sasonow, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. C.-D. Quassowski, M. Lumma y W.-D. Plessing, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. R. Lyal y G. Braun, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 14 de abril de 2005;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación) y 58 del Tratado CE (actualmente artículo 48 CE).

2 Dicha petición se ha planteado en el marco de un litigio entre CLT-UFA SA (en lo sucesivo, «CLT-UFA») y el Finanzamt Köln-West (Dirección de Servicios Tributarios; en lo sucesivo, «Finanzamt») en relación con la tributación de los beneficios de la sucursal alemana de CLT-UFA.

Litigio principal y marco jurídico

3 La sociedad CLT-UFA tiene su domicilio social y dirección en Luxemburgo. Era propietaria en 1994 (en lo sucesivo, «ejercicio litigioso») de una sucursal en Alemania.

4 El Finanzamt fijó la base imponible del impuesto sobre sociedades de CLT-UFA, que estaba sujeta a tributación por obligación real en Alemania por los ingresos que

había obtenido su sucursal alemana durante el ejercicio litigioso, de conformidad con el artículo 5, apartado 1, del Convenio entre el Gran Ducado de Luxemburgo y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y para establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, y en materia del impuesto sobre actividades económicas y de la contribución territorial, así como con su Protocolo final, firmados en Luxemburgo el 23 de agosto de 1958, en su versión modificada por el Protocolo adicional de 15 de junio de 1973 (en lo sucesivo, «Convenio para evitar la doble imposición entre el Gran Ducado de Luxemburgo y la República Federal de Alemania»).

5 El Finanzamt fijó el tipo impositivo en el 42 % de la renta imponible de la sucursal en virtud del artículo 23, apartados 2 y 3, de la Ley de 1991 relativa al impuesto sobre sociedades (Körperschaftsteuergesetz), en su versión aplicable al caso concreto del litigio principal (en lo sucesivo, «KStG»).

6 CLT-UFA presentó una reclamación e interpuso un recurso ante el Finanzgericht por estimar que dicho tipo impositivo era discriminatorio y vulneraba el derecho a la libertad de establecimiento que le confiere el artículo 52, en relación con el artículo 58, del Tratado. Al haber sido desestimadas ambas acciones, CLT-UFA solicitó ante el Bundesfinanzhof que se anulase la sentencia del Finanzgericht y se modificase la liquidación tributaria, de modo que se redujera el tipo impositivo al 30 % de la renta imponible.

7 El Bundesfinanzhof indica que, debido a la presencia de su sede social y de su dirección en Luxemburgo, CLT-UFA ha sido tratada de manera diferente y menos beneficiosa, por lo que respecta a su sucursal alemana, que si hubiera ejercido su actividad en Alemania a través de una sociedad de responsabilidad limitada o de una sociedad anónima con domicilio social y/o dirección en Alemania.

8 El Bundesfinanzhof precisa que los beneficios obtenidos por una sociedad anónima con domicilio social y/o dirección en Alemania se gravaban, en concepto del impuesto sobre sociedades, a un tipo del 45 %, antes de impuestos, en el caso de que no se hubiesen distribuido. No obstante, este elevado tipo impositivo podía aminorarse. El impuesto sobre sociedades se reducía al 33,5 % si la distribución del beneficio se había realizado en favor de la sociedad matriz hasta el 30 de junio de 1996, en virtud de los artículos 27, apartado 1, y 49, apartado 1, de la KStG, y de los artículos 43, apartado 1, primera frase, número 1, y 44d, apartado 1, de la Ley relativa al impuesto sobre la renta (Einkommensteuergesetz 1994; en lo sucesivo, «EStG»). Si se abonaba el beneficio a la sociedad matriz después del 30 de junio de 1996, el tipo impositivo se reducía al 30 % del beneficio, de conformidad con el artículo 44d, apartado 1, tercera frase, de la EStG, en relación con el artículo 49, apartado 1, de la KStG. El Bundesfinanzhof indica que, por lo general, las filiales recurrieron a dicha posibilidad para reducir el tipo impositivo.

9 El Bundesfinanzhof tiene dudas sobre la justificación de aplicar tipos impositivos diferentes en detrimento de CLT-UFA. En caso de que el tipo impositivo que se aplica a las sucursales, del 42 %, infrinja el Tratado, el Bundesfinanzhof solicita que el Tribunal de Justicia precise qué tipo debe aplicarse con el fin de eliminar dicha infracción. El Bundesfinanzhof estima que bastaría con reducir el tipo impositivo de los beneficios del establecimiento permanente de CLT-UFA al 33,5 %, en la medida en que ésta podía disponer de los beneficios desde la expiración del ejercicio litigioso.

Cuestiones prejudiciales

10 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 52 del Tratado CE, en relación con el artículo 58 del Tratado CE, en el sentido de que constituye una vulneración del derecho al

libre establecimiento el hecho de que los beneficios obtenidos en el ejercicio económico de 1994 por una sociedad de capital de la Unión Europea, no residente, a través de una sucursal establecida en Alemania estén gravados con un impuesto sobre sociedades al tipo del 42 % (el denominado tipo impositivo del establecimiento permanente), aunque:

a) los beneficios sólo habrían sido gravados con el impuesto sobre sociedades alemán a un tipo del 33,5 % si los hubiera obtenido una sociedad de capital sujeta en Alemania al pago del impuesto sobre sociedades por obligación personal, filial de una sociedad de la Unión Europea, no residente, y los hubiera distribuido en su totalidad a la sociedad matriz antes del 30 de junio de 1996,

b) los beneficios habrían sido gravados en primer lugar con el impuesto sobre sociedades alemán al tipo del 45 %, si la sociedad de capital filial los hubiera acumulado hasta el 30 de junio de 1996, pero la carga fiscal del impuesto sobre sociedades, en caso de distribución íntegra de los dividendos con posterioridad al 30 de junio de 1996, habría descendido ulteriormente al 30 %?

2) Si el tipo impositivo del establecimiento permanente vulnera el artículo 52 del Tratado CE, en relación con el artículo 58 del Tratado CE, ¿debe ser reducido al 30 % en el ejercicio litigioso al objeto de evitar tal vulneración?»

Sobre la primera cuestión

11 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 52 y 58 del Tratado se oponen a una normativa nacional,

como la controvertida en el litigio principal, que prevé, para las sucursales de sociedades domiciliadas en otros Estados miembros, un tipo impositivo sobre los beneficios superior al aplicable a los beneficios de las filiales de sociedades de esta índole en caso de distribución íntegra de estos últimos a la sociedad matriz.

12 Procede recordar que el artículo 52 del Tratado es una disposición fundamental del Derecho comunitario, directamente aplicable en los Estados miembros (véase, en particular, la sentencia de 21 de septiembre de 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec. p. I-6161, apartado 34).

13 En virtud de esta disposición, la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro lleva consigo el acceso a las actividades por cuenta propia y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales. La supresión de las restricciones a la libertad de establecimiento se extiende a las restricciones a la creación de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro (sentencias de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, 270/83, Rec. p. 273, apartado 13, y de 29 de abril de 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Rec. p. I-2651, apartado 22).

14 Dado que el artículo 52, párrafo primero, segunda frase, del Tratado deja expresamente a los agentes económicos la posibilidad de escoger libremente la forma jurídica apropiada para el ejercicio de sus actividades en otro Estado miembro, esta libre elección no debe ser limitada por disposiciones fiscales discriminatorias (sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 22).

15 La libertad de escoger la forma jurídica apropiada para el ejercicio de actividades en otro Estado miembro tiene así por objeto, especialmente, permitir a las sociedades domiciliadas en un Estado miembro abrir una sucursal en otro Estado miembro para ejercer en éste sus actividades en las mismas condiciones que las que se aplican a las filiales.

16 Sobre este particular, hay que señalar que el tipo impositivo definitivo del 42 % aplicable a los beneficios de las sucursales de las sociedades matrices domiciliadas en otro Estado miembro constituye, de manera general, un tratamiento desventajoso en comparación con el tipo impositivo reducido del 33,5 %, e incluso del 30 %, aplicable a los beneficios de las filiales de tales sociedades.

17 De lo anterior resulta que la negativa a aplicar el tipo impositivo reducido a las sucursales hace menos atractivo, para las sociedades domiciliadas en otros Estados miembros, el ejercicio de la libertad de establecimiento a través de una sucursal. De ello se desprende que una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal limita la libertad de escoger la forma jurídica apropiada para el ejercicio de actividades en otro Estado miembro.

18 Por consiguiente, procede examinar si esta diferencia de trato está objetivamente justificada.

19 El Finanzamt y el Gobierno alemán alegan que el diferente trato aplicado a sucursales y filiales se debe a que sus respectivas situaciones no son objetivamente comparables.

20 En particular, manifiestan que los beneficios distribuidos por una filial a su sociedad matriz abandonan el patrimonio de la filial, mientras que los transferidos por una sucursal a su central continúan formando parte del patrimonio interno de la misma sociedad. Según el Gobierno alemán y el Finanzamt, esta diferencia fundamental, junto con cuestiones de orden práctico, llevó al legislador nacional a excluir la aplicación del tipo impositivo reducido a los beneficios de las sucursales.

21 El Finanzamt añade que el tipo impositivo reducido aplicable a las filiales está justificado por el hecho de que el impuesto recaudado de una filial debe imputarse a la deuda fiscal de la sociedad matriz beneficiaria sometida a tributación en Alemania por obligación personal, con el fin de evitar la doble imposición de estos contribuyentes.

22 En primer lugar, por lo que respecta al argumento de que existe una diferencia fundamental entre la distribución de beneficios por una filial a su sociedad matriz y la transferencia de beneficios en el interior de una sociedad, formulado por el Gobierno alemán y el Finanzamt, debe indicarse lo que sigue.

23 En ambos casos, los beneficios se ponen a disposición de la sociedad que controla respectivamente la filial y la sucursal. En efecto, la única diferencia verdadera entre estas dos situaciones reside en que la distribución de beneficios de una filial a su sociedad matriz presupone la existencia de una decisión formal a este respecto, mientras que los beneficios de una sucursal de una sociedad forman parte del patrimonio de dicha sociedad aun cuando no se haya adoptado una decisión formal.

24 Además, de la resolución de remisión, así como de las observaciones del Finanzamt y del Gobierno alemán, se desprende que, aunque los beneficios distribuidos por una filial a su sociedad matriz abandonen el patrimonio de dicha filial, la sociedad matriz todavía puede ponerlos a disposición de la referida filial, en forma de capital propio o de préstamo de accionista.

25 Por ello, el hecho de que los beneficios distribuidos por una filial a su sociedad matriz abandonen el patrimonio de la filial no justifica la aplicación a dichos beneficios de un tipo impositivo inferior al aplicable a los mismos beneficios obtenidos por una sucursal.

26 En lo que se refiere al argumento del Finanzamt de que la aplicación del tipo impositivo reducido a las filiales está justificado para evitar la doble imposición de los contribuyentes sometidos al impuesto por obligación personal en Alemania, procede afirmar que ese tipo impositivo no se aplica únicamente a los beneficios distribuidos a esa categoría de contribuyentes. En efecto, el tipo impositivo reducido también se aplica a la distribución de beneficios por filiales alemanas a sociedades matrices domiciliadas en otro Estado miembro, como, por ejemplo, Luxemburgo.

27 Por otro lado, debe añadirse que el tipo impositivo reducido, en comparación con el aplicable a los beneficios de una sucursal, que se aplica a los beneficios de una filial alemana de una sociedad luxemburguesa no se ve compensado por una tributación más elevada de dichos beneficios por parte de la sociedad matriz luxemburguesa.

28 En efecto, el Bundesfinanzhof indica que, en virtud de una lectura conjunta de los artículos 5, apartado 1, 13, apartados 1 y 2, y 20, apartados 1 y 2, del Convenio para evitar la doble imposición entre el Gran Ducado de Luxemburgo y la República Federal de Alemania, tanto los beneficios que una sociedad luxemburguesa percibe de una sucursal alemana como los que percibe de una filial alemana están exentos del impuesto sobre sociedades luxemburgués.

29 Las indicaciones realizadas por el Bundesfinanzhof en la resolución de remisión evidencian, por otro lado, que la normativa nacional, en lo que respecta al modo de determinación de la base imponible, no realiza distinción alguna, que pudiera justificar una diferencia de trato, entre las sociedades domiciliadas en otro Estado miembro, según ejerzan sus actividades a través de una sucursal o de una filial.

30 Por tanto, se pone de manifiesto que las filiales y las sucursales alemanas de sociedades domiciliadas en Luxemburgo se encuentran en una situación objetivamente comparable.

31 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la primera cuestión que los artículos 52 y 58 del Tratado se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que prevé, para las sucursales de sociedades domiciliadas en otros Estados miembros, un tipo impositivo sobre los beneficios superior al aplicable a los beneficios de las filiales de sociedades de esta índole en el caso de distribución íntegra de estos últimos a la sociedad matriz.

Sobre la segunda cuestión

32 Mediante su segunda cuestión, el Bundesfinanzhof pregunta, en esencia, si el tipo impositivo aplicable a los beneficios de una sucursal como la que es objeto del litigio principal debe reducirse a un tipo del 33,5 %, que era el aplicable a los beneficios distribuidos hasta el 30 de junio de 1996, o al tipo del 30 %, aplicable a partir de tal fecha, para garantizar su conformidad con los artículos 52 y 58 del Tratado.

33 A este respecto, de la respuesta a la primera cuestión resulta que procede aplicar un tipo impositivo sobre los beneficios de una sucursal equivalente al tipo impositivo total que hubiera sido de aplicación en las mismas circunstancias en caso de distribución de los beneficios de una filial a su sociedad matriz.

34 Hay que señalar que esta comparación debe realizarse a la luz de las circunstancias fácticas del litigio principal.

35 Sobre este particular, hay que recordar que, en el marco de un procedimiento sustanciado con arreglo al artículo 234 CE, que se basa en una clara separación de las funciones entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, toda apreciación de los hechos del asunto es competencia del juez nacional (sentencias de 15 de noviembre de 1979, Denkavit Futtermittel, 36/79, Rec. p. 3439,

apartado 12; de 16 de julio de 1998, Dumon y Froment, C-235/95, Rec. p. I-4531, apartado 25; de 5 de octubre de 1999, Lirussi y Bizarro, C-175/98 y C-177/98, Rec. p. I-6881, apartado 37, y de 15 de mayo de 2003, RAR, C-282/00, Rec. p. I-4741, apartado 46).

36 Por consiguiente, el Tribunal de Justicia no es competente para apreciar los hechos del asunto principal ni para aplicar a medidas o a situaciones nacionales las normas comunitarias que haya interpretado, siendo dichas cuestiones competencia exclusiva de los órganos jurisdiccionales nacionales (véanse las sentencias de 19 de diciembre de 1968, Salgoil, 13/68, Rec. p. 661; de 23 de enero de 1975, Van der Hulst, 51/74, Rec. p. 79, apartado 12; de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Rec. p. I-285, apartado 11; Lirussi y Bizarro, antes citada, apartado 38, y RAR, antes citada, apartado 47).

37 Por tanto, procede responder a la segunda cuestión que corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar el tipo impositivo que debe aplicarse a los beneficios de una sucursal como la que es objeto del litigio principal, en función del tipo impositivo total que hubiera sido aplicable en caso de distribución de los beneficios de una filial a su sociedad matriz.

Costas

38 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:

1) **Los artículos 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación) y 58 del Tratado CE (actualmente artículo 48 CE) se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que prevé, para las sucursales de sociedades domiciliadas en otros Estados miembros, un tipo impositivo sobre los beneficios superior al aplicable a los beneficios de las filiales de sociedades de esta índole en caso de distribución íntegra de estos últimos a la sociedad matriz.**

2) **Corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar el tipo impositivo que debe aplicarse a los beneficios de una sucursal como la que es objeto del litigio principal, en función del tipo impositivo total que hubiera sido aplicable en caso de distribución de los beneficios de una filial a su sociedad matriz.**

Firmas