SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA

de 18 de noviembre de 1999 *

En el asunto C-200/98,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), por el Regeringsrätten (Suecia), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

X AB,

Y AB

y

Riksskatteverket,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación), 53 del Tratado CE (derogado por el Tratado de Amsterdam), 54 del Tratado CE (actualmente artículo 44 CE, tras su modificación), 55 del Tratado CE (actualmente artículo 45 CE), 56 y 57 del Tratado CE (actualmente artículos 46 CE y 47 CE, tras su modificación), y 58, 73 B y 73 D del Tratado CE (actualmente artículos 48 CE, 56 CE y 58 CE),

* Lengua de procedimiento: sueco.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres.: G.C. Rodríguez Iglesias, Presidente; J.C. Moitinho de Almeida, D.A.O. Edward (Ponente), L. Sevón y R. Schintgen, Presidentes de Sala; C. Gulmann, P. Jann, H. Ragnemalm y M. Wathelet, Jueces;

Abogado General: Sr. A. Saggio;

Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre del Riksskatteverket, por el Sr. K.-G. Kjell, avdelningsdirektör de este órgano de la Administración,

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por la Sra. H. Michard y el Sr. K. Simonsson, miembros del Servicio Jurídico, y por la Sra. F. Riddy, funcionaria nacional adscrita a este mismo Servicio, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Gobierno sueco, representado por el Sr. A. Kruse, departementsråd del Utrikesdepartementet, en calidad de Agente; del gobierno neerlandés, representado por el Sr. M.A. Fierstra, hoofd van de dienst Europees recht del ministerie van Buitenlandse zaken, en calidad de Agente, y de la Comisión, representada por el Sr. K. Simonsson y la Sra. F. Riddy, expuestas en la vista de 20 de abril de 1999;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 3 de junio de 1999;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 29 de abril de 1998, recibida en el Tribunal de Justicia el 22 de mayo siguiente, el Regeringsrätten planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), una cuestión prejudicial relativa a la interpretación de los artículos 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación), 53 del Tratado CE (derogado por el Tratado de Amsterdam), 54 del Tratado CE (actualmente artículo 44 CE, tras su modificación), 55 del Tratado CE (actualmente artículo 45 CE), 56 y 57 del Tratado CE (actualmente artículos 46 CE y 47 CE, tras su modificación), y 58, 73 B y 73 D del Tratado CE (actualmente artículos 48 CE, 56 CE y 58 CE).

2 Esta cuestión se suscitó en el marco de un recurso interpuesto por dos sociedades suecas, X AB e Y AB, contra un dictamen previo emitido por la Skatterättsnämnden (Comisión Tributaria).

3 En el ordenamiento jurídico sueco, el Regeringsrätten (Tribunal Superior Administrativo) es el órgano de apelación contra las decisiones de la Skatterättsnämnden. Según la lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor (Ley sobre dictámenes previos en materia tributaria), este órgano es competente para emitir, a petición de los contribuyentes, dictámenes vinculantes sobre la aplicación de la legislación tributaria, en particular la relativa a los impuestos directos nacionales o municipales.

4 En el marco de una operación de reorganización de un grupo, las sociedades suecas X AB, que es la sociedad matriz, e Y AB, su filial, solicitaron en junio de 1996 a la Skatterättsnämnden un dictamen previo sobre la aplicación, respecto a ellas, para los ejercicios 1997 a 1999, de las disposiciones relativas a las

transferencias financieras internas de un grupo contenidas en el artículo 2, apartado 3, de la lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (Ley del Impuesto Nacional sobre la Renta; en lo sucesivo, «SIL») que prevén que las transferencias entre sociedades de un mismo grupo podrán, cuando concurran determinados requisitos, beneficiarse de ventajas fiscales. Según esta norma, si una sociedad sueca posee más de nueve décimas partes de las acciones de otra sociedad sueca, las transferencias internas del grupo efectuadas por la primera sociedad en favor de la segunda se considerarán gastos deducibles para aquella sociedad que realiza la transferencia e ingresos imponibles para su destinataria. El objeto de esta norma es evitar que la carga fiscal aumente cuando la actividad es ejercida por varias sociedades pertenecientes a un grupo en lugar de por una sola sociedad.

5 En la fecha de la solicitud de dictamen, el grupo poseía el 99,8 % de las acciones de Y AB. Aproximadamente el 58 % de estas acciones pertenecían directamente a X AB. El resto de su capital pertenecía a filiales controladas totalmente por ésta.

6 Se pidió un dictamen previo de la Skatterättsnämnden especialmente por lo que respecta a la posibilidad de obtener las ventajas fiscales previstas en el artículo 2, apartado 3, de la SIL en tres casos diferentes.

7 En el primer caso, las acciones de Y AB pertenecían exclusivamente a X AB y a su filial sueca, controlada totalmente por ella. En el segundo caso, la sociedad Z BV, filial neerlandesa de X AB perteneciente en su totalidad a ésta, adquiría el 15 % de las acciones de Y AB. En el tercer caso, Z BV y la sociedad Y GmbH, filial alemana perteneciente en su totalidad a X AB, adquirían, cada una, el 15 % de las acciones de Y AB.

8 El 22 de noviembre de 1996, la Skatterättsnämnden emitió el dictamen previo solicitado por las sociedades X AB e Y AB. Por lo que respecta al primer caso, consideró que la norma del artículo 2, apartado 3, párrafo primero, de la SIL no permitía efectuar una transferencia financiera interna que se beneficiara de los efectos previstos en esta disposición. En efecto, esta norma exige que la sociedad

sueca posea más de nueve décimas partes de las acciones de la otra sociedad sueca. Sin embargo, esta transferencia podía beneficiarse de tales efectos en virtud de la norma sobre fusión contenida en el párrafo segundo, que amplía las ventajas fiscales a las transferencias efectuadas por una sociedad matriz a una filial que no le pertenece en su totalidad si, durante todo el ejercicio tributario, la relación de propiedad ha sido tal que, debido a las fusiones entre la sociedad matriz y la filial, ésta ha podido ser absorbida por aquélla.

9 Sobre el segundo caso, la Skatterättsnämnden consideró que era aplicable la misma norma. A este respecto, precisó que, aunque sólo pueden ampararse en dicha norma las sociedades suecas, conforme a la jurisprudencia del Regeringsrätten es contrario a la cláusula que prohíbe cualquier discriminación por razón de la propiedad recogida en un Convenio para evitar la doble imposición, como el celebrado entre el Reino de Suecia y el Reino de los Países Bajos, el hecho de denegar a las sociedades establecidas en estos Estados miembros la posibilidad de efectuar transferencias financieras internas de un grupo que se beneficien de las ventajas fiscales reconocidas por la SIL.

10 Sin embargo, en el tercer caso, la Skatterättsnämnden declaró que la norma relativa a la fusión no se aplicaba, basándose para ello en el hecho de que la jurisprudencia del Regeringsrätten prohibía la aplicación acumulativa de dos Convenios para evitar la doble imposición como los celebrados entre el Reino de Suecia, por un lado, y la República Federal de Alemania y el Reino de los Países Bajos, por otro. En efecto, según la jurisprudencia del Regeringsrätten, la aplicación simultánea de varios Convenios no es posible debido a que las disposiciones de cada uno de ellos son aplicables únicamente a las empresas de los Estados firmantes, y no a las de un Estado tercero. La Skatterättsnämnden descartó, además, que el Derecho comunitario pudiera modificar en algo el resultado al que había llegado.

11 Las sociedades X AB e Y AB interpusieron un recurso contra este dictamen previo ante el Regeringsrätten. Alegaban que la solución adoptada por la Skatterättsnämnden constituía, por lo que se refiere a la denegación de ventajas

fiscales para las transferencias financieras internas del grupo en el tercer caso, una discriminación prohibida por el Tratado, por infringir, en particular, los artículos 6 del Tratado CE (actualmente artículo 12 CE, tras su modificación), 52, 58 y 73 B del mismo Tratado.

12 Por considerar que la interpretación del Derecho comunitario era necesaria para resolver el litigio principal, el Regeringsrätten decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«Con arreglo al artículo 2, apartado 3, de la lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, se reconocen efectos tributarios a una transferencia financiera efectuada entre empresas de un grupo, siempre que se cumplan determinados requisitos, si la transferencia se realiza entre una sociedad anónima sueca y otra sociedad anónima sueca que pertenezca en su totalidad, bien directamente a la sociedad mencionada en primer lugar, o bien a dicha sociedad conjuntamente con una o varias sociedades filiales suecas que le pertenezcan en su totalidad. El efecto fiscal es el mismo si una o varias de sus sociedades filiales al 100 % son extranjeras pero tienen su domicilio en *un único* Estado miembro y Suecia ha celebrado con dicho Estado un Convenio para evitar la doble imposición que contenga una cláusula de no discriminación. En estas circunstancias, ¿es compatible con el Derecho comunitario vigente, en especial con el artículo 52, en relación con los artículos 58, 73 B y 73 D del Tratado de Roma, aplicar una normativa que implica que no se reconoce a una transferencia financiera entre empresas de un grupo los mismos efectos tributarios cuando la sociedad matriz sueca es propietaria de la sociedad destinataria conjuntamente con dos o más sociedades filiales extranjeras que le pertenecen en su totalidad, domiciliadas en *distintos* Estados miembros con los que Suecia ha celebrado Convenios sobre doble imposición que contienen una cláusula de no discriminación?»

Sobre la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial

13 Antes de responder a la cuestión planteada, procede, en primer lugar, examinar si el Regeringsrätten puede considerarse un «órgano jurisdiccional nacional», en el sentido del artículo 177 del Tratado, cuando dirime un recurso formulado contra

un dictamen previo emitido por la Skatterättsnämnden. En segundo lugar, debe verificarse que la petición de interpretación ha sido sometida al Tribunal de Justicia en el marco de un litigio real, y no puramente hipotético.

14 Según reiterada jurisprudencia, para apreciar si el organismo remitente posee el carácter de un órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 177 del Tratado, cuestión que pertenece únicamente al ámbito del Derecho comunitario, el Tribunal de Justicia tiene en cuenta un conjunto de elementos, como son el origen legal del órgano, su permanencia, el carácter obligatorio de su jurisdicción, el carácter contradictorio del procedimiento, la aplicación por parte del órgano de normas jurídicas, así como su independencia (véanse las sentencias de 30 de junio de 1966, Vaassen-Göbbels, 61/65, Rec. pp. 377, 394, 395, y de 17 de septiembre de 1997, Dorsch Consult, C-54/96, Rec. p. I-4961, apartado 23).

15 Además, los órganos jurisdiccionales nacionales sólo pueden pedir al Tribunal de Justicia que se pronuncie si ante ellos está pendiente un litigio y si deben adoptar su resolución en el marco de un procedimiento que concluya con una decisión de carácter jurisdiccional (véanse, en particular, el auto de 18 de junio de 1980, Borker, 138/80, Rec. p. 1975, apartado 4, y la sentencia de 12 de noviembre de 1998, Victoria Film, C-134/97, Rec. p. I-7023, apartado 14).

16 Como señaló el Abogado General en el punto 12 de sus conclusiones, puesto que es indudable que el Regeringsrätten cumple todos los demás requisitos impuestos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, sólo es preciso determinar si, cuando conoce de un recurso contra las decisiones del Skatterättsnämnden, adopta su resolución en el marco de un procedimiento que concluye con una decisión de carácter jurisdiccional.

17 A este respecto, basta con observar que, en caso de recurso, el procedimiento ante el Regeringsrätten tiene por objeto controlar la legalidad de un dictamen que, cuando adquiere carácter definitivo, vincula a la Administración tributaria y sirve

de base para la tributación, siempre y cuando la persona que solicitó tal dictamen lleve a cabo la acción prevista en su solicitud. Por consiguiente, debe considerarse que el Regeringsrätten ejerce una función de naturaleza jurisdiccional (véase, en particular, la sentencia Victoria Film, antes citada, apartado 18).

18 Por lo que se refiere a la naturaleza hipotética de la cuestión planteada, procede recordar que, en el marco de la cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales establecida por el artículo 177 del Tratado, corresponde únicamente al órgano jurisdiccional nacional que conoce del litigio y que debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse apreciar, en vista de las particularidades de cada asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder emitir su fallo, como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia (véanse, por ejemplo, las sentencias de 27 de octubre de 1993, Enderby, C-127/92, Rec. p. I-5535, apartado 10, y de 5 de octubre de 1995, Aprile, C-125/94, Rec. p. I-2919, apartado 16).

19 Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional nacional se refieran a la interpretación de una disposición de Derecho comunitario, el Tribunal de Justicia está en principio obligado a pronunciarse (véanse las sentencias de 16 de julio de 1992, Meilicke, C-83/91, Rec. p. I-4871, apartado 24, y Aprile, antes citada, apartado 17).

20 Sólo si se le sometiera un problema de naturaleza hipotética el Tribunal de Justicia podría dejar de pronunciarse (véanse las sentencias de 16 de diciembre de 1981, Foglia, 244/80, Rec. p. 3045, apartados 18 y 20, y Meilicke, antes citada, apartado 25).

21 Por lo que respecta a las circunstancias en las que, en el presente caso, se ha sometido al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial, es cierto que el Juez nacional debe pronunciarse en un litigio relativo a la posibilidad de que X AB

efectúe, en el futuro, una transferencia financiera interna en beneficio de Y AB en determinadas condiciones. De hecho, en la fecha de la resolución de remisión, X AB aún no había realizado esta transferencia.

22 Sin embargo, esta circunstancia no implica la inadmisibilidad de la cuestión prejudicial. En efecto, existe un litigio real ante el órgano jurisdiccional nacional, de modo que el Tribunal de Justicia, lejos de tener que pronunciarse sobre un problema de naturaleza hipotética, dispone de suficiente información sobre la situación que constituye el objeto del litigio principal para poder interpretar las normas de Derecho comunitario y responder de forma apropiada a la cuestión que se le plantea (véase la sentencia Aprile, antes citada, apartado 20).

23 Puesto que la resolución de remisión cumple este requisito, debe considerarse que, en el marco del procedimiento que ha dado lugar a la presente cuestión prejudicial, el Regeringsrätten es un órgano jurisdiccional nacional en el sentido del artículo 177 del Tratado, por lo que dicha cuestión es admisible.

Sobre el fondo

24 Con carácter preliminar, procede observar que el procedimiento principal se refiere a tres tipos de transferencias internas de un grupo:

— Transferencias efectuadas entre dos sociedades anónimas establecidas en un Estado miembro, la segunda de las cuales pertenece en su totalidad a la primera, bien directamente o bien a dicha sociedad conjuntamente con una o

varias filiales establecidas asimismo en dicho Estado miembro y que pertenecen en su totalidad a ésta (en lo sucesivo, «transferencia financiera interna de tipo A»).

— Transferencias efectuadas entre dos sociedades anónimas establecidas en un Estado miembro, la segunda de las cuales pertenece en su totalidad y de manera conjunta a la primera y a una o varias filiales que pertenecen en su totalidad a ésta y que tienen su domicilio en un solo Estado miembro, distinto del primero, con el que éste ha celebrado un Convenio para evitar la doble imposición que incluye una cláusula de no discriminación (en lo sucesivo, «transferencia financiera interna de tipo B»).

— Transferencias efectuadas entre dos sociedades anónimas establecidas en un Estado miembro, la segunda de las cuales pertenece en su totalidad y de manera conjunta a la primera y a varias filiales que pertenecen en su totalidad a ésta y que tienen su domicilio en varios Estados miembros, distintos del primero, con los que éste ha celebrado Convenios para evitar la doble imposición que incluyen una cláusula de no discriminación (en lo sucesivo, «transferencia financiera interna de tipo C»).

25 El órgano jurisdiccional nacional pregunta, básicamente, si los artículos 52 y 58 del Tratado, relativos a la libertad de establecimiento, y los artículos 73 B y 73 D del mismo Tratado, relativos a la libre circulación de capitales, se oponen a disposiciones nacionales como las debatidas en el procedimiento principal, que reservan la concesión de determinadas ventajas fiscales a las transferencias financieras internas de los tipos A y B, pero se las deniegan a las transferencias de tipo C.

26 Por lo que respecta a las disposiciones relativas a la libertad de establecimiento, debe precisarse que, si bien estas disposiciones, según su tenor literal, se proponen en especial asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, se oponen, asimismo, a que el Estado de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una

sociedad constituida de conformidad con su legislación y que responda, por lo demás, a la definición del artículo 58 (sentencias de 27 de septiembre de 1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, Rec. p. 5483, apartado 16, y de 16 de julio de 1998, ICI, C-264/96, Rec. p. I-4695, apartado 21).

27 Procede recordar a este respecto que la normativa controvertida en el procedimiento principal deniega a las sociedades suecas que hayan hecho uso de su derecho de libre establecimiento para crear filiales en otros Estados miembros el derecho a beneficiarse de ciertas ventajas fiscales en caso de una transferencia financiera interna de tipo C.

28 Así, tal legislación consagra una diferencia de trato entre los diversos tipos de transferencia financiera interna de un grupo basándose en el criterio del domicilio de las filiales. Esta diferencia de trato es contraria a las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento, salvo que exista una justificación para ella. Es indiferente, a este respecto, que la jurisprudencia del Regeringsrätten permita aplicar a las transferencias de tipo B el trato relativo a las transferencias de tipo A.

29 En el asunto principal, el Gobierno sueco no ha intentado justificar la diferencia de trato señalada invocando las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento. Por lo demás, durante la vista, este Gobierno reconoció expresamente que la legislación controvertida es contraria al artículo 52 del Tratado.

30 Habida cuenta de todas las consideraciones precedentes, no es necesario examinar si las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales se oponen a una legislación como la cuestionada en el procedimiento principal.

31 Por consiguiente, procede responder a la cuestión planteada que, cuando un Estado miembro concede determinadas ventajas fiscales a las transferencias financieras internas de un grupo efectuadas entre dos sociedades anónimas

establecidas en este Estado miembro, la segunda de las cuales pertenece en su totalidad a la primera, bien directamente o bien a dicha sociedad conjuntamente con

— una o varias filiales asimismo establecidas en dicho Estado miembro y pertenecientes en su totalidad a ésta, o

— una o varias filiales que le pertenecen en su totalidad y que tienen su domicilio en otro Estado miembro con el que el primer Estado miembro ha celebrado un Convenio para evitar la doble imposición que incluye una cláusula de no discriminación,

los artículos 52 a 58 del Tratado se oponen a que no disfruten de estas mismas ventajas fiscales las transferencias efectuadas entre dos sociedades anónimas establecidas en dicho Estado miembro, la segunda de las cuales pertenece en su totalidad y de manera conjunta a la primera y a varias filiales que pertenecen en su totalidad a ésta y que tienen su domicilio en varios Estados miembros, distintos del primero, con los que éste ha celebrado Convenios para evitar la doble imposición que incluyen una cláusula de no discriminación.

Costas

32 Los gastos efectuados por los Gobiernos sueco y neerlandés, así como por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. 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.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Regeringsrätten mediante resolución de 29 de abril de 1998, declara:

Cuando un Estado miembro concede determinadas ventajas fiscales a las transferencias financieras internas de un grupo efectuadas entre dos sociedades anónimas establecidas en este Estado miembro, la segunda de las cuales pertenece en su totalidad a la primera, bien directamente o bien a dicha sociedad conjuntamente con

— **una o varias filiales asimismo establecidas en dicho Estado miembro y pertenecientes en su totalidad a ésta, o**

— **una o varias filiales que le pertenecen en su totalidad y que tienen su domicilio en otro Estado miembro con el que el primer Estado miembro ha celebrado un Convenio para evitar la doble imposición que incluye una cláusula de no discriminación,**

los artículos 52 a 58 del Tratado se oponen a que no disfruten de estas mismas ventajas fiscales las transferencias efectuadas entre dos sociedades anónimas establecidas en dicho Estado miembro, la segunda de las cuales pertenece en su totalidad y de manera conjunta a la primera y a varias filiales que pertenecen en su totalidad a ésta y que tienen su domicilio en varios Estados miembros, distintos del primero, con los que éste ha celebrado Convenios para evitar la doble imposición que incluyen una cláusula de no discriminación.

Rodríguez Iglesias Moitinho de Almeida

Edward Sevón Schintgen Gulmann

Jann Ragnemalm Wathelet

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 18 de noviembre de 1999.

El Secretario

R. Grass

El Presidente

G.C. Rodríguez Iglesias