SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 12 de abril de 1994 *

En el asunto C-1/93,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el Hoge Raad der Nederlanden, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Halliburton Services BV

y

Staatssecretaris van Financiën,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 7 y 52 a 58 del Tratado CEE,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres.: G. F. Mancini, Presidente de Sala; M. Díez de Velasco (Ponente), C. N. Kakouris, F. A. Schockweiler y P. J. G. Kapteyn, Jueces;

Abogado General: Sr. C. O. Lenz;
Secretario: Sra. L. Hewlett, administrador;

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre del Gobierno neerlandés, por el Sr. A. Bos, Consejero Jurídico, en calidad de Agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. A. Caeiro, Consejero Jurídico, y B. Smulders, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Halliburton Services BV, representada por los Sres. B. van Wijck y D. van Unnik, asesores fiscales; del Gobierno neerlandés, representado por el Sr. J. W. de Zwaan, Consejero Jurídico adjunto, en calidad de Agente, y de la Comisión de las Comunidades Europeas, expuestas en la vista de 20 de enero de 1994;

oídas las conclusiones del Abogado General presentadas en audiencia pública el 10 de febrero de 1994;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 23 de diciembre de 1992, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de enero siguiente, el Hoge Raad der Nederlanden (en lo sucesivo, «Hoge Raad») planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 7 y 52 a 58 de dicho Tratado.

2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre la sociedad neerlandesa Halliburton Services BV, con domicilio social en La Haya, y el Staatssecretaris van

Financiën (en lo sucesivo, «administración tributaria») sobre los requisitos de la exención prevista, en materia del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, por la Wet op belastingen van rechtsverkeer de 24 de diciembre de 1970 (Ley del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados; en lo sucesivo, «Ley») y el Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer de 21 de junio de 1971 (Decreto de aplicación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados; en lo sucesivo, «Decreto de aplicación»).

3 El grupo Halliburton es un holding internacional cuya empresa matriz, Halliburton Inc., tiene su domicilio social en los Estados Unidos de América. Posee la totalidad de las participaciones de sus filiales alemana (Halliburton Co. Germany GmbH) y neerlandesa (Halliburton Services BV). Esta última está constituida en forma de una sociedad «cerrada» de responsabilidad limitada (besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid) de Derecho neerlandés.

4 En el marco de una reorganización de las actividades del grupo Halliburton en Europa, la filial alemana cedió y vendió a la filial neerlandesa, mediante escritura notarial de 22 de diciembre de 1986, su establecimiento permanente de los Países Bajos, que incluía un inmueble, situado en Emmen, valorado en 3.178.926 HFL.

5 En los Países Bajos, la transmisión de bienes inmuebles está gravada con el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. No obstante, la letra h) del párrafo primero del artículo 15 de la Ley establece la exención de estas operaciones cuando se realizan «en el marco de una reorganización interna de sociedades anónimas y de sociedades "cerradas" de responsabilidad limitada».

6 En virtud del artículo 5 del Decreto de aplicación, dicha exención se limita a las cesiones entre sociedades anónimas y sociedades cerradas de responsabilidad limitada pertenecientes a un grupo de sociedades cuya sociedad matriz también revista una de estas dos formas jurídicas. Sin embargo, procede añadir que de los autos se deduce que el Hoge Raad ya ha resuelto que, en virtud del principio de no discriminación contenido en el Convenio bilateral celebrado en materia tributaria entre los Países Bajos y los Estados Unidos de América, no se puede privar a la sociedad Halliburton Services del beneficio de la exención por el hecho de que la sociedad matriz del grupo Halliburton esté constituida conforme al Derecho norteamericano.

7 Por entender que la transmisión del inmueble efectuada por las sociedades alemana y neerlandesa no podía acogerse a la citada exención, la Administración tributaria neerlandesa reclamó a la sociedad Halliburton Services BV el pago del impuesto sobre trasmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

8 Mediante sentencia de 11 de diciembre de 1990 el Gerechtshof te 's-Gravenhage desestimó el recurso interpuesto por esta sociedad fundándose en que la empresa transmitente —Halliburton Co. Germany GmbH— no era una sociedad neerlandesa tal y como está definida en el punto 4 del artículo 5 del Decreto de aplicación y que, por tanto, la transmisión controvertida no podía acogerse a la exención.

9 La sociedad demandante interpuso recurso de casación ante el Hoge Raad y alegó, entre otras cosas, que los requisitos de exención descritos anteriormente implicaban una discriminación por razón de la nacionalidad, contraria a lo dispuesto en el Tratado.

10 Por existir dudas sobre la compatibilidad de la Ley y del Decreto de aplicación con los artículos 7 y 52 a 58 del Tratado, el Hoge Raad resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«Cuando un Estado miembro percibe un impuesto sobre la adquisición de bienes inmuebles situados en dicho Estado o la constitución de derechos reales sobre dichos bienes y prevé una exención respecto a la adquisición efectuada en el marco de una reestructuración interna —remisión al artículo 2 y a la letra h) del párrafo primero del artículo 15 de la Wet op belastingen van rechtsverkeer en relación con el artículo 5 del Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer (texto de 1986)—, ¿permite el artículo 7 del Tratado constitutivo de las Comunidades Europeas, teniendo en cuenta lo dispuesto en los artículos 52 a 58 del mismo, conceder dicha exención en caso de que el bien se adquiera de una sociedad constituida según el Derecho de dicho Estado miembro — en el presente caso, una sociedad anónima [naamloze vennootschap] o una sociedad "cerrada" de responsabilidad limitada [besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid] —, pero no en caso de que se adquiera de una sociedad constituida según el derecho de otro Estado miembro y domiciliada en este último Estado, en el presente caso una sociedad de responsabilidad limitada [Gesellschaft mit beschränkter Haftung]?»

11 Procede señalar, con carácter preliminar, que ni el órgano jurisdiccional remitente ni las partes del procedimiento principal han puesto en duda el hecho de que, a excepción del requisito relativo al Derecho que regula la constitución de las sociedades que intervienen en el procedimiento, la transmisión controvertida cumple todos los requisitos de exención exigidos por la Ley y por el Decreto de aplicación neerlandés. Por consiguiente, procede considerar que si las dos sociedades que participaron en la transmisión del establecimiento permanente en los Países Bajos hubieran estado constituidas en forma de sociedades anónimas o sociedades «cerradas» de responsabilidad limitada de Derecho neerlandés, la cesión del inmueble realizada en el marco de la reorganización del grupo Halliburton habría obtenido la exención controvertida.

12 Por lo que se refiere al artículo 7 del Tratado, en primer lugar procede recordar (véase la sentencia de 30 de mayo de 1989, Comisión/Grecia, 305/87, Rec. p. 1461, apartado 13) que está destinado a aplicarse de manera independiente sólo en situaciones regidas por el Derecho comunitario para las cuales el Tratado no prevea normas específicas contra la discriminación. Ahora bien, también se ha declarado (véase la sentencia de 14 de enero de 1988, Comisión/Italia, 63/86, Rec. p. 29, apartado 12) que el artículo 52 pretende esencialmente aplicar, en el ámbito de las actividades por cuenta propia, el principio de igualdad de trato establecido en el artículo 7. Por consiguiente, esta última disposición no se aplica al presente asunto.

13 Por lo tanto, mediante su cuestión el órgano jurisdiccional nacional pretende fundamentalmente dilucidar si los artículos 52 y 58 del Tratado se oponen a que un Estado miembro sólo conceda una exención del impuesto en el supuesto de adquisición de bienes inmuebles situados en su territorio o de derechos reales sobre tales bienes en el marco de una reorganización interna cuando los bienes se adquieren de una sociedad constituida con arreglo a su propio Derecho y no cuando se adquieren de una sociedad similar constituida conforme al Derecho de otro Estado miembro.

14 A este respecto procede recordar, en primer lugar, que la libertad de establecimiento, reconocida por el artículo 52 a los nacionales de un Estado miembro y que comprende el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio en las mismas condiciones que las fijadas por la legislación del Estado miembro de establecimiento para sus propios nacionales, comprende, conforme al artículo 58 del Tratado, para las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de un

Estado miembro y cuya sede social, Administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad, el derecho a ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de una sucursal o agencia.

15 A continuación, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véase la sentencia de 13 de julio de 1993, Commerzbank, C-330/91, Rec. p. I-4017, apartado 14) se deduce que las normas de igualdad de trato no sólo prohíben las discriminaciones patentes por razón de la nacionalidad, o el domicilio social por lo que se refiere a las sociedades, sino también cualquier forma encubierta de discriminación que, aplicando otros criterios de distinción, produzca, de hecho, el mismo resultado.

16 Por último conviene recordar que, como ha indicado el Tribunal de Justicia en varias ocasiones (véase, entre otras, la sentencia de 28 de abril de 1977, Thieffry, 71/76, Rec. p. 765), una vez concluido el período transitorio, el artículo 52 del Tratado es una disposición directamente aplicable aun a falta, en un ámbito determinado, de las directivas a que se refieren el apartado 2 del artículo 54 y el apartado 1 del artículo 57 del Tratado.

17 En el presente asunto, procede señalar que la norma tributaria controvertida limita la exención del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados a las operaciones efectuadas entre sociedades neerlandesas constituidas en forma de sociedades anónimas o de sociedades «cerradas» de responsabilidad limitada, tal y como las define la legislación de este Estado, y excluye las formas societarias equivalentes previstas por las legislaciones de otros Estados miembros.

18 El Gobierno neerlandés considera que esta normativa no implica discriminación alguna porque el sujeto pasivo del impuesto no es la sociedad alemana sino la sociedad neerlandesa. Puesto que la situación es puramente interna del ordenamiento jurídico de los Países Bajos, a ella no se le aplica el Derecho comunitario.

19 A este respecto, procede señalar que el pago de un impuesto con motivo de la venta de un bien inmueble constituye una carga que empeora las condiciones de venta de un bien y, por consiguiente, repercute en la situación del transmitente. En un caso como el presente, el vendedor se encuentra en una situación claramente menos favorable que si hubiera escogido la forma de sociedad anónima o de sociedad «cerrada» de responsabilidad limitada, en lugar de la de establecimiento permanente para su rama de actividad en los Países Bajos.

20 Aunque la diferencia de trato sólo tenga un efecto indirecto sobre la situación de las sociedades constituidas de conformidad con el Derecho de los demás Estados miembros, constituye una discriminación por razón de la nacionalidad, prohibida por el artículo 52 del Tratado.

21 El Gobierno neerlandés alega que la limitación de la exención a las sociedades neerlandesas es necesaria porque la Administración tributaria competente no puede controlar la equivalencia entre las formas jurídicas de las entidades de los demás Estados miembros y las de las sociedades anónimas y las sociedades «cerradas» de responsabilidad limitada de su ordenamiento jurídico.

22 No puede acogerse esta alegación. En efecto, se pueden recabar los datos relativos a las características de las formas societarias de los demás Estados miembros con objeto de aplicar el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados gracias al sistema previsto por la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), modificada por las Directivas 79/1070/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979 (DO L 331, p. 8; EE 09/01, p. 114) y 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992 (DO L 76, p. 1). En efecto, conforme al apartado 2 del artículo 1 de esta Directiva, el sistema de intercambio de informaciones se aplica a los impuestos sobre la enajenación de bienes muebles o inmuebles. Por otra parte, el apartado 1 del artículo 1 establece que dicho sistema se refiere a cuantas informaciones puedan permitir a los Estados miembros una liquidación correcta de los impuestos a los que se refiere la Directiva.

23 Por consiguiente, procede responder a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional nacional que los artículos 52 y 58 del Tratado se oponen a que una legislación de un Estado miembro reserve las exenciones del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, que se adeuda normalmente en caso de cesiones o ventas, que tienen lugar con motivo de una reorganización en el seno de un grupo de sociedades, únicamente a los supuestos en que la sociedad beneficiaria de dicha exención adquiera bienes inmuebles de una sociedad constituida de conformidad con el Derecho nacional y niegue esta ventaja en caso de que la sociedad transmitente esté constituida de conformidad con el Derecho de otro Estado miembro.

Costas

24 Los gastos efectuados por el Gobierno neerlandés y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes en el 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 (Sala Sexta),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Hoge Raad der Nederlanden mediante resolución de 23 de diciembre de 1992, declara:

Los artículos 52 y 58 del Tratado CEE se oponen a que una legislación de un Estado miembro reserve las exenciones del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, que se adeuda normalmente en caso

de cesiones o ventas, que tienen lugar con motivo de una reorganización en el seno de un grupo de sociedades, únicamente a los supuestos en que la sociedad beneficiaria de dicha exención adquiera bienes inmuebles de una sociedad constituida de conformidad con el Derecho nacional y niegue esta ventaja en caso de que la sociedad transmitente esté constituida de conformidad con el Derecho de otro Estado miembro.

Mancini Díez de Velasco Kakouris

Schockweiler Kapteyn

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 12 de abril de 1994.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Sexta

G. F. Mancini