SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 17 de enero de 2008 *

En el asunto C-105/07,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Bélgica) mediante resolución de 17 de enero de 2007, recibida en el Tribunal de Justicia el 22 de febrero de 2007, en el procedimiento entre

Lammers & Van Cleeff NV

y

Belgische Staat,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, y el Sr. G. Arestis (Ponente), la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. J. Malenovský y T. von Danwitz, Jueces;

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Abogado General: Sra. J. Kokott;
Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Lammers & Van Cleeff NV, por el Sr. D. Merckx, advocaat;

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

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones,

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 12 CE, 43 CE, 46 CE, 48 CE, 56 CE y 58 CE.

2 Dicha petición se presentó en el ámbito de un litigio entre la sociedad Lammers & Van Cleeff NV, con domicilio social en Bélgica (en lo sucesivo, «filial belga»), y el Belgische Staat (Estado belga), relativo a la liquidación del impuesto sobre sociedades correspondiente a los ejercicios fiscales 1996 y 1997.

Marco jurídico

3 El artículo 18, párrafo primero, punto 3º, del code des impôts sur les revenus de 1992 (Código del impuesto sobre la renta), texto refundido aprobado mediante Real Decreto de 10 de abril de 1992 *(Moniteur belge* de 30 de julio de 1992, p. 17120), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «CIR 1992»), establecía:

«Los dividendos incluirán:

[…]

3º los intereses por anticipos cuando superen uno de los siguientes límites y en la medida en que lo superen:

— bien el límite fijado en el artículo 55,

— bien cuando el importe total de los anticipos que generen intereses sea superior al capital desembolsado incrementado por las reservas sujetas a tributación, computado al inicio del período impositivo.»

4 El artículo 18, párrafo segundo, del CIR 1992 disponía:

«Se considerará anticipo todo crédito, representado o no mediante títulos-valor, a favor de un administrador de una sociedad de capital frente a dicha sociedad o a favor de un socio de una sociedad personalista frente a dicha sociedad, así como todo crédito frente a tales sociedades a favor del cónyuge del administrador o del socio o a favor de sus hijos, siempre y cuando el administrador, el socio o su respectivo cónyuge dispongan de la custodia legal de los ingresos de dichos hijos, a excepción de:

1º las obligaciones emitidas mediante una oferta pública de venta;

2º los créditos frente a sociedades cooperativas reconocidas por el Consejo Nacional de Cooperativas;

3º los créditos a favor de administradores y socios que sean sociedades contempladas por el artículo 179.»

5 El artículo 179 del CIR 1992 tenía el siguiente tenor:

«Estarán sujetos al impuesto sobre sociedades las sociedades residentes así como, a partir del 1 de enero de 1995, las cajas de ahorro municipales a que se refiere el artículo 124 de la nueva ley de municipios.»

6 El artículo 55 del CIR 1992 establece, en particular, que los intereses de las obligaciones, préstamos, créditos, depósitos y demás títulos constitutivos de deuda sólo serán computables como gastos profesionales en la medida en que no superen un importe equivalente al tipo de mercado, teniendo en cuenta las particularidades derivadas de la apreciación del riesgo de la operación y, concretamente, la situación financiera del deudor y la duración del préstamo.

Litigio principal y cuestión prejudicial

7 La filial belga fue constituida el 25 de julio de 1991. Con la misma fecha y de conformidad con la normativa vigente se nombraron tres administradores, a saber, los dos accionistas de la filial belga y la sociedad matriz B.V. Lammers & Van Cleeff, con domicilio social en los Países Bajos.

8 A raíz de un crédito concedido por la sociedad matriz B.V. Lammers & Van Cleeff a la filial belga, ésta le abonó intereses. Con arreglo al artículo 18, párrafo primero, punto 3º, segundo guión, del CIR 1992, la administración tributaria belga consideró parte de dichos intereses como dividendos y los sometió como tales a tributación.

9 La filial belga reclamó contra las liquidaciones controvertidas ante el director de impuestos directos de Antwerpen II. Mediante resolución de 17 de junio de 2002, éste confirmó las liquidaciones controvertidas. El 16 de septiembre de 2002, la filial belga interpuso un recurso ante el rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen, por el que solicitó la anulación de dicha resolución.

10 En su resolución de remisión, dicho órgano judicial señala que del artículo 18, párrafo segundo, punto 3º, del CIR 1992 se desprende que los intereses no se recalifican como dividendos y, por lo tanto, no se someten a tributación en caso de que se abonen a un administrador que sea una sociedad belga, mientras que los mismos intereses se recalifican como dividendos y se someten a tributación en caso de que se abonen a un administrador que sea una sociedad extranjera.

11 Dadas las circunstancias, el rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«Se oponen los artículos 12 CE, 43 CE, 46 CE, 48 CE, 56 CE y 58 CE a la normativa nacional belga establecida en el artículo 18, párrafo primero, punto 3º, y párrafo segundo, punto 3º, del CIR 92, en su versión vigente en la época de los hechos, según la cual los intereses no se recalificaban como dividendos y, por lo tanto, no se sometían a tributación en caso de que se abonaran a un administrador que fuera una sociedad belga, mientras que, en las mismas circunstancias, dichos intereses se recalificaban como dividendos y, por ende, se sometían a tributación en caso de que se abonaran a un administrador que fuera una sociedad extranjera?»

Sobre la cuestión prejudicial

12 Con carácter preliminar, es preciso recordar que, según reiterada jurisprudencia, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben ejercerla respetando el Derecho comunitario y deben abstenerse de toda discriminación basada en la nacionalidad (véanse, en particular, las sentencias de 8 de marzo de

2001, Metallgesellschaft y otros, C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727, apartado 37; de 12 de diciembre de 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, Rec. p. I-11779, apartado 26, y de 13 de marzo de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rec. p. I-2107, apartado 25).

13 El órgano judicial remitente cita en su cuestión prejudicial los artículos 12 CE, 43 CE, 46 CE, 48 CE, 56 CE y 58 CE.

14 A este respecto ha de señalarse que, tal y como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el artículo 12 CE, que consagra el principio general que prohíbe cualquier discriminación por razón de nacionalidad, está destinado a aplicarse de manera independiente sólo en situaciones regidas por el Derecho comunitario para las cuales el Tratado CE no prevea normas específicas que prohíban la discriminación. Ahora bien, el Tratado establece en los artículos 43 CE y 56 CE tales normas específicas para los ámbitos de la libertad de establecimiento y de la libre circulación de capitales (véanse, en particular, las sentencias Metallgesellschaft y otros, antes citada, apartados 38 y 39, así como de 11 de octubre de 2007, Hollmann, C-443/06, Rec. p. I-8491, apartados 28 y 29).

15 En la medida en que el órgano judicial remitente plantea al Tribunal de Justicia la interpretación tanto del artículo 43 CE, relativo a la libertad de establecimiento, como del artículo 56 CE, relativo a la libre circulación de capitales, es preciso determinar si una normativa de un Estado miembro como la controvertida en el litigio principal, conforme a la cual los intereses abonados por una sociedad residente sólo se someten a tributación, como dividendos, cuando se paguen a un administrador o a un socio que sean sociedades no residentes, puede estar comprendida en el ámbito de dichas libertades.

16 Consta en autos que los intereses abonados por la filial belga fueron recalificados como dividendos porque traían causa de un préstamo concedido por una sociedad matriz no residente que es administradora de dicha filial.

17 Por consiguiente, procede examinar la normativa controvertida, en primer lugar, desde el punto de vista de las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento.

18 La libertad de establecimiento, que el artículo 43 CE reconoce a los nacionales comunitarios y que 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 fijadas por la legislación del Estado miembro de establecimiento para sus propios nacionales, comprende, conforme al artículo 48 CE, 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 21 de septiembre de 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec. p. I-6161, apartado 35; de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. p. I-7995, apartado 41, y Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, antes citada, apartado 36).

19 Respecto a las sociedades, 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. Admitir que el Estado miembro de establecimiento de una filial pueda aplicar libremente un trato distinto a esta filial por el mero hecho de que el domicilio de su sociedad matriz se halle en otro Estado miembro privaría de contenido al artículo 43 CE (véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de julio de 1993, Commerzbank, C-330/91, Rec. p. I-4017, apartado 13; Metallgesellschaft y otros, antes citada, apartado 42, y Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, antes citada, apartado 37). La libertad de establecimiento pretende, así, garantizar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, al prohibir cualquier discriminación basada en el lugar del domicilio de las sociedades (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas Saint-Gobain ZN, apartado 35, y Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, apartado 37).

20 En el caso de autos, debe señalarse que la normativa nacional controvertida en el litigio principal establece, en relación con la tributación de los intereses que abone

una sociedad residente a raíz de un crédito a un administrador que sea una sociedad, una diferencia de trato en función de que esta última sociedad tenga o no su domicilio en Bélgica.

21 En efecto, de dicha normativa se desprende que los intereses abonados por una sociedad a un administrador que sea una sociedad residente no se recalifican como dividendos y no se someten como tales a tributación, aunque superen uno de los dos límites señalados en el artículo 18, párrafo primero, punto 3º, del CIR 1992. En cambio, si superan uno de dichos límites, los intereses abonados por una sociedad a un administrador que sea una sociedad no residente se recalifican como dividendos y se someten como tales a tributación. Por consiguiente, las sociedades cuyo administrador sea una sociedad no residente reciben un trato fiscal menos ventajoso que aquellas cuyo administrador sea una sociedad residente.

22 Asimismo, en relación con los grupos de sociedades en los cuales una sociedad matriz asuma funciones de gestión de una de sus filiales, dicha normativa establece una diferencia de trato entre las filiales residentes en función de que su sociedad matriz tenga o no su domicilio en Bélgica, sometiendo a las filiales de una sociedad matriz no residente a un trato menos ventajoso que el otorgado a las filiales de una sociedad matriz residente.

23 Pues bien, debe señalarse que una diferencia de trato entre sociedades residentes en función del lugar de establecimiento de la sociedad que, en condición de administradora, les haya concedido un préstamo constituye una restricción a la libertad de establecimiento, puesto que hace menos atractivo el ejercicio de dicha libertad por parte de sociedades establecidas en otros Estados miembros, las cuales, en consecuencia, podrían renunciar a la gestión de una sociedad en el Estado miembro que adopte esa medida o incluso renunciar a la adquisición, la creación o el mantenimiento de una filial en dicho Estado miembro (véanse, en este sentido, las sentencias Lankhorst-Hohorst, antes citada, apartado 32; Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, antes citada, apartado 61, y de 18 de julio de 2007, Oy AA, C-231/05, Rec. p. I-6373, apartado 39).

24 Por consiguiente, la diferencia de trato a la que, en el marco de una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, se encuentran sometidas las sociedades residentes en función del lugar de establecimiento de su administrador constituye una restricción a la libertad de establecimiento prohibida, en principio, por los artículos 43 CE y 48 CE.

25 Sólo cabe admitir una restricción de esta índole si tiene 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 de su objetivo y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo (véanse, en particular, las sentencias de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec. p. I-10837, apartado 35, y Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, antes citada, apartado 47).

26 A este respecto, debe recordarse que, conforme a reiterada jurisprudencia, 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 (sentencia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, antes citada, apartado 72 y jurisprudencia allí citada).

27 La mera circunstancia de que una sociedad residente obtenga un préstamo de una sociedad vinculada establecida en otro Estado miembro no puede fundamentar una presunción general de prácticas abusivas ni justificar una medida que vaya en detrimento del ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado (sentencia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, antes citada, apartado 73 y jurisprudencia allí citada).

28 Para que una restricción a la libertad de establecimiento pueda estar justificada por el hecho de combatir prácticas abusivas, el objetivo específico de tal restricción debe

ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional (sentencia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, antes citada, apartado 74 y jurisprudencia allí citada).

29 En el apartado 80 de su sentencia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que una normativa de un Estado miembro puede estar justificada por el hecho de combatir prácticas abusivas en el supuesto de que establezca que los intereses abonados por una filial residente a una sociedad matriz no residente únicamente se calificarán como beneficios distribuidos si superan, y en la medida en que lo hagan, lo que dichas sociedades habrían acordado en condiciones de libre competencia, a saber, condiciones comerciales sobre las que tales sociedades habrían podido ponerse de acuerdo si no hubieran pertenecido al mismo grupo de sociedades.

30 En efecto, el hecho de que una sociedad residente haya obtenido un préstamo de una sociedad no residente en condiciones que no se corresponden con lo que dichas sociedades habrían acordado en condiciones de libre competencia constituye para el Estado miembro de residencia de la sociedad prestataria un elemento objetivo y verificable por terceros para determinar si la transacción en cuestión constituye, total o parcialmente, un montaje puramente artificial cuyo objetivo esencial es eludir la aplicación de la legislación tributaria de dicho Estado miembro. A este respecto, se trata de saber si, de no haber existido relaciones especiales entre dichas sociedades, no se habría acordado el préstamo o se habría acordado por un importe o a un tipo de interés diferentes (sentencia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, antes citada, apartado 81).

31 En el caso de autos, de la resolución de remisión se desprende que los intereses abonados por la filial belga como retribución de un préstamo concedido por una sociedad no residente que tiene la cualidad de ser su administradora fueron

recalificados como dividendos porque superaban el límite establecido en el segundo guión del artículo 18, párrafo primero, punto 3º, del CIR 1992, ya que, al inicio del período impositivo, el importe total de los anticipos generadores de intereses era superior al capital desembolsado incrementado por las reservas sujetas a tributación.

32 Ha de señalarse que, aun cuando la aplicación de dicho límite tenga por objetivo combatir las prácticas abusivas, el límite va en todo caso más allá de lo necesario para alcanzar ese objetivo.

33 En efecto, tal y como alegó la Comisión de las Comunidades Europeas en sus observaciones, el límite establecido en el segundo guión del artículo 18, párrafo primero, punto 3º, del CIR 1992 afecta igualmente a situaciones en las que no cabe considerar que la transacción en cuestión sea un montaje puramente artificial. Si los intereses abonados a sociedades no residentes se recalifican como dividendos en cuanto rebasan dicho límite, no puede excluirse que tal recalificación se aplique igualmente en el caso de intereses abonados como retribución de préstamos concedidos en condiciones de libre competencia.

34 Por consiguiente, procede responder a la cuestión prejudicial que los artículos 43 CE y 48 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, según la cual los intereses abonados por una sociedad residente de un Estado miembro a un administrador que sea una sociedad establecida en otro Estado miembro se recalifican como dividendos y se someten como tales a tributación siempre que, al inicio del período impositivo, el importe total de los anticipos generadores de intereses sea superior al capital desembolsado incrementado por las reservas sujetas a tributación, mientras que, en las mismas circunstancias, si dichos intereses se abonan a un administrador que sea una sociedad establecida en el propio Estado miembro, no se recalifican como dividendos ni se someten como tales a tributación.

35 Dado que las disposiciones del Tratado en materia de libertad de establecimiento se oponen a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, no es necesario examinar si las disposiciones del Tratado en materia de libre circulación de capitales también se oponen a dicha normativa.

Costas

36 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 Cuarta) declara:

Los artículos 43 CE y 48 CE se oponen a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, según la cual los intereses abonados por una sociedad residente de un Estado miembro a un administrador que sea una sociedad establecida en otro Estado miembro se recalifican como dividendos y se someten como tales a tributación siempre que, al inicio del período impositivo, el importe total de los anticipos generadores de intereses sea superior al capital desembolsado incrementado por las reservas sujetas a tributación, mientras que, en las mismas circunstancias, si dichos intereses se abonan a un administrador que sea una sociedad establecida en el propio Estado miembro, no se recalifican como dividendos ni se someten como tales a tributación.

Firmas