SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 21 de septiembre de 1999 *

En el asunto C-307/97,

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 Finanzgericht Köln (Alemania), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland,

y

Finanzamt Aachen-Innenstadt,

una decisión prejudicial sobre 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),

* Lengua de procedimiento: alemán.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

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

Abogado General: Sr. J. Mischo;

Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre de la Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland, por el Sr. A.J. Rädler, Asesor Fiscal de Múnich, y el Sr. M. Lausterer, Abogado de Múnich;

— en nombre del Finanzamt Aachen-Innenstadt, por el Sr. A. Jansen, Leitender Regierungsdirektor del Finanzamt Aachen-Innenstadt;

— en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. E. Röder, Ministerialrat del Bundesministerium für Wirtschaft, y C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor del mismo Ministerio, en calidad de Agentes;

— en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Fernandes, Director del Serviço dos Assuntos Jurídicos de la Direcção-Geral dos Assuntos Comunitários del Ministério dos Negócios Estrangeiros, y A. Cortesão Seiça Neves, Jurista del mismo Servicio, en calidad de Agentes;

— en nombre del Gobierno sueco, por el Sr. E. Brattgård, departementsråd del Rättssekretariat för EU-frågor del Utrikesdepartement, en calidad de Agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por la Sra. H. Michard, miembro del Servicio Jurídico, y el Sr. A. Buschmann, funcionario alemán adscrito al Servicio Jurídico de la Comisión, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de la Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland, representada por los Sres. A.J. Rädler y M. Lausterer; del Finanzamt Aachen-Innenstadt, representado por el Sr. P. Martin, Leitender Regierungsdirektor del Finanzamt Aachen-Innenstadt; del Gobierno alemán, representado por el Sr. C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor del Bundesministerium für Wirtschaft, en calidad de Agente, y de la Comisión, representada por el Sr. E. Mennens, Consejero Jurídico principal, en calidad de Agente, la Sra. H. Michard y el Sr. A. Buschmann, expuestas en la vista de 19 de enero de 1999;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 2 de marzo de 1999;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 30 de junio de 1997, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de septiembre siguiente, el Finanzgericht Köln planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente, artículo 234 CE), tres cuestiones

prejudiciales sobre 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 Estas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre la Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland (en lo sucesivo, «Saint-Gobain ZN») y el Finanzamt Aachen-Innenstadt (en lo sucesivo, «Finanzamt»).

3 Saint-Gobain ZN es la sucursal alemana de la Compagnie de Saint-Gobain SA (en lo sucesivo, «Saint-Gobain SA»), sociedad francesa cuyo domicilio social y cuya dirección comercial se encuentran en Francia.

4 Por ello, Saint-Gobain ZN, que está inscrita en el Registro Mercantil de Alemania, está considerada, en el Derecho tributario alemán, como un establecimiento permanente de Saint-Gobain SA.

5 Saint-Gobain SA está sujeta en Alemania al pago de impuestos por obligación real, ya que ni su domicilio social ni su dirección comercial se encuentran en dicho Estado. Esta sujeción por obligación real de Saint-Gobain SA atañe tanto a las rentas percibidas en Alemania por medio de su establecimiento permanente, en virtud del artículo 2, apartado 1, de la Körperschaftsteuergesetz (Ley del impuesto sobre sociedades; en lo sucesivo, «KStG»), como al patrimonio de su establecimiento permanente, en virtud del artículo 2, apartados 1, punto 2, y 2, de la Vermögensteuergesetz (Ley del impuesto sobre el patrimonio; en lo sucesivo, «VStG»).

6 Hay que precisar que, en virtud del artículo 8, apartado 1, de la KStG, en relación con el artículo 49, apartado 1, punto 2, letra a), de la Einkommensteuergesetz (Ley del impuesto sobre la renta; en lo sucesivo, «EStG»), las rentas

procedentes de un establecimiento industrial y comercial situado en el territorio nacional forman parte de la renta nacional a efectos de la sujeción al pago de impuestos por obligación real.

7 Además, según el artículo 121, apartado 2, punto 3, de la Bewertungsgesetz (Ley sobre valoración de activos; en lo sucesivo, «BewG»), el capital de explotación nacional forma parte del patrimonio nacional de un contribuyente sujeto al pago de impuestos por obligación real, lo que incluye, en particular, el capital del establecimiento que explota dentro del territorio nacional.

8 En el marco del litigio principal, el Finanzamt denegó a Saint-Gobain SA la concesión de determinadas ventajas fiscales relativas a la imposición de los dividendos procedentes de participaciones en sociedades de capital extranjeras, ventajas que están reservadas a las sociedades sujetas al pago de impuestos por obligación personal en Alemania.

9 Durante el año 1988, año de referencia en el asunto principal, Saint-Gobain SA tenía, a través de su sucursal alemana, Saint-Gobain ZN, las siguientes participaciones:

— El 10,2 % de las acciones de la sociedad Certain Teed Corporation, establecida en los Estados Unidos de América;

— el 98,63 % del capital de la sociedad Grünzweig+Hartmann AG (en lo sucesivo, «Grünzweig»), establecida en Alemania;

— el 99 % del capital de la sociedad Gevetex Textilglas GmbH (en lo sucesivo, «Gevetex»), establecida en Alemania.

10 Las filiales de Saint-Gobain SA establecidas en Alemania, es decir, Grünzweig y Gevetex, están vinculadas a Saint-Gobain ZN por un contrato de integración fiscal («Organvertrag»), con arreglo al artículo 18 de la KStG. En el marco del régimen alemán de integración fiscal («Organschaft»), la sociedad matriz (sociedad dominante u «Organträger») de un grupo de sociedades se convierte en el único sujeto pasivo sobre el resultado global del grupo. Los beneficios y las pérdidas de las sociedades dependientes («Organgesellschaften») se integran en los resultados de la sociedad dominante y están, en su caso, sujetos al impuesto que grava a esta última, siempre que, por una parte, las sociedades dependientes alemanas estén integradas, en el plano financiero, económico y orgánico, en una empresa alemana —o, siempre que se reúnan determinados requisitos, en el establecimiento permanente en Alemania de una sociedad extranjera, como ocurre en el asunto principal— y que, por otra parte, exista entre la sociedades dependientes y la sociedad dominante un contrato de transferencia de resultados («Gewinnabführungsvertrag») de una duración mínima de cinco años (artículo 14 de la KStG).

11 Los beneficios de Grünzweig y de Gevetex transferidos a Saint-Gobain ZN durante el año 1988 en virtud de tales contratos de transferencia de resultados comprendían dividendos derivados de participaciones en sociedades distribuidos por filiales extranjeras.

12 En 1988, Grünzweig recibió dividendos de las sociedades Isover SA, establecida en Suiza, y Linzer Glasspinnerei Franz Haider AG, establecida en Austria, de las que poseía, en 1988, el 33,34 % y el 46,67 % del capital, respectivamente.

13 Ese mismo año, Gevetex recibió dividendos de una filial italiana, la sociedad Vitrofil SpA, de la que poseía el 24,8 % del capital.

14 De los autos del procedimiento principal se desprende que se cumplían los demás requisitos sobre la integración fiscal, de manera que estas rentas de participaciones en sociedades se atribuyeron directamente, de conformidad con el Derecho

tributario alemán, al establecimiento permanente situado en el territorio nacional (Saint-Gobain ZN), y por lo tanto a la renta de la sociedad dominante (Saint-Gobain SA), sujeta al pago de impuestos por obligación real (artículos 14 y 18 de la KStG).

15 Saint-Gobain ZN impugna, ante el órgano jurisdiccional remitente, la negativa del Finanzamt a concederle las tres ventajas fiscales relativas a los dividendos, destinadas a evitar que los dividendos percibidos en Alemania por sociedades con participaciones en sociedades extranjeras, y que ya han sido gravados con un impuesto en el extranjero, vuelvan a tributar en Alemania.

16 En primer lugar, el Finanzamt denegó eximir del impuesto alemán sobre sociedades los dividendos recibidos por Saint-Gobain ZN procedentes de Estados Unidos y de Suiza, basándose en que los convenios fiscales bilaterales para evitar la doble imposición celebrados entre la República Federal de Alemania y cada uno de estos países terceros, que prevén esta exención, reservan su concesión, respectivamente, a las sociedades alemanas y a las sociedades sujetas en Alemania al pago de impuestos por obligación personal. Se trata de la no integración en la base imponible del impuesto sobre sociedades de los dividendos procedentes de sociedades participadas (en lo sucesivo, «internationales Schachtelprivileg»).

17 A este respecto, procede señalar, primero, que, según el artículo XV del antiguo Convenio celebrado entre la República Federal de Alemania y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición en el ámbito del impuesto sobre la renta y de algunos otros impuestos [Convenio de 22 de julio de 1954, en su versión modificada por el Protocolo de 17 de septiembre de 1965 (BGBl. 1954 II, p. 1118; 1966 II, p. 745)], en vigor en el momento de los hechos del asunto principal:

«1) La doble imposición se evitará de la siguiente manera:

a) [...]

b) 1. Por lo que se refiere a las personas físicas residentes en la República Federal de Alemania y a las sociedades alemanas, el impuesto recaudado por la República Federal de Alemania se establecerá del siguiente modo:

aa) Se excluirán de la base imponible del impuesto alemán las rentas procedentes de fuentes situadas en Estados Unidos y que, en virtud del presente Convenio, no estén exentas del impuesto en Estados Unidos [...] Por lo que se refiere a las rentas procedentes de dividendos, las disposiciones de la primera frase sólo se aplicarán, sin embargo, a los dividendos sujetos a tributación en virtud del Derecho estadounidense y abonados por una sociedad estadounidense a una sociedad de capital alemana que posea directamente al menos el 25 % de las acciones con derecho de voto de la sociedad estadounidense».

18 En virtud del artículo II, apartado 1, letra f), del mismo Convenio, por sociedad alemana hay que entender una persona jurídica cuya dirección c ıercial o cuyo domicilio social se encuentra en Alemania.

19 A continuación, el artículo 24 del Convenio celebrado el 11 de agosto de 1971 entre la República Federal de Alemania y la Confederación Suiza para evitar la

doble imposición en el ámbito de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, modificado por el Protocolo de 30 de noviembre de 1978 (BGBl. 1972 II, p. 1022; 1980 II, p. 750) dispone, en la versión que se hallaba en vigor para los impuestos recaudados antes de 1990:

«1) Por lo que se refiere a las personas establecidas en la República Federal de Alemania, la doble imposición se evitará de la siguiente manera:

1) Se excluirán de la base imponible del impuesto alemán las siguientes rentas procedentes de Suiza, que, según los artículos precedentes, están sujetas a tributación en Suiza:

a) [...]

b) Los dividendos, en el sentido del artículo 10, que una sociedad de capital establecida en Suiza distribuya a una sociedad de capital sujeta al pago de impuestos por obligación personal en la República Federal de Alemania, cuando, según el Derecho tributario alemán, la cuantía de un impuesto suizo percibido sobre los beneficios de la sociedad que distribuye los dividendos también pueda imputarse a un impuesto alemán sobre sociedades que deba percibirse».

20 En segundo lugar, si bien el Finanzamt reconoció a Saint-Gobain SA la posibilidad de tributar por el régimen de imputación directa previsto en el artículo 26, apartado 1, de la KStG, e imputó, por tanto, al impuesto alemán sobre sociedades que debía pagar Saint-Gobain SA por los dividendos percibidos a través de Saint-Gobain ZN la cuantía del impuesto extranjero que ésta ya había pagado y que había sido retenido en la fuente en los distintos países en que las sociedades que distribuyen los dividendos están establecidas, le denegó la imputación del impuesto extranjero sobre sociedades que había gravado los beneficios distribuidos por las filiales y subfiliales extranjeras de Saint-Gobain SA en los países en que éstas se encuentran establecidas (imputación indirecta, también denominada «crédito fiscal indirecto», prevista en el artículo 26,

apartado 2, de la KStG), porque la ley reserva esta ventaja únicamente a las sociedades sujetas al pago de impuestos por obligación personal en Alemania.

21 El artículo 26, apartado 2, de la KStG establece las normas sobre imputación indirecta:

«2) Si una sociedad sujeta al pago de impuestos por obligación personal [...] (sociedad matriz) ha poseído ininterrumpidamente, durante al menos los doce meses previos a la finalización del período impositivo [...], una participación directa de al menos el 10 % del capital nominal de una sociedad de capital que tenga su dirección comercial y su domicilio social fuera del ámbito territorial de aplicación de la presente Ley (sociedad filial), [...] podrá autorizarse a la sociedad matriz, si así lo solicita, a imputar también al impuesto sobre sociedades del que es deudora por los dividendos que le distribuye la filial, un impuesto sobre los beneficios que grave a esta última. La imputación se referirá a la parte del impuesto equivalente al impuesto alemán sobre sociedades que la filial haya satisfecho por el ejercicio fiscal en el que efectuó la distribución [...]».

22 En tercer lugar, el Finanzamt incluyó la participación en el capital de la filial estadounidense en el patrimonio nacional del establecimiento permanente, sujeto al impuesto sobre el patrimonio, y por lo tanto tampoco concedió a Saint-Gobain SA el «internationales Schachtelprivileg» en el ámbito del impuesto sobre el patrimonio previsto en el artículo 102, apartado 2, de la BewG, puesto que esta Ley reserva esta ventaja únicamente a las sociedades de capital nacionales.

23 Según el artículo 102, apartado 2, de la BewG:

«2) Si una sociedad de capital nacional [...] posee una participación directa en el capital nominal de una sociedad de capital con domicilio social y dirección

comercial fuera del ámbito territorial de aplicación de esta Ley (sociedad filial), que ascienda al menos al 10 %, esta participación, si así se solicita, no formará parte del capital de explotación, siempre que se mantenga de forma ininterrumpida durante al menos los doce meses previos a la finalización del período impositivo pertinente [...]»

24 Saint-Gobain SA considera que es contrario a las disposiciones conjugadas de los artículos 52 y 58 del Tratado excluir al establecimiento permanente alemán de una sociedad de capital establecida en Francia de las ventajas antes mencionadas (imputación indirecta e «internationales Schachtelprivileg» en el ámbito del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre el patrimonio).

25 El Finanzgericht Köln ha señalado que denegar estas ventajas a un establecimiento permanente alemán de una sociedad de capital extranjera era conforme, en 1988, con el Derecho alemán vigente. Considera, sin embargo, que, teniendo en cuenta, en particular, la sentencia de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia (270/83, Rec. p. 273), apartado 18, esta denegación podría constituir una discriminación contraria al artículo 52 del Tratado.

26 Hay que precisar que el contexto jurídico nacional ha sido modificado, a partir del período impositivo correspondiente a 1994, por la Standortsicherungsgesetz de 13 de septiembre de 1993 (Ley para mantener y reforzar la implantación de empresas en la República Federal de Alemania, BGBl. I, p. 1569), que introdujo los artículos 8b, apartado 4, y 26, apartado 7, de la KStG.

27 El artículo 8b de la KStG (participación en sociedades extranjeras) establece, en su apartado 4:

«4) La parte de los beneficios distribuida por una sociedad extranjera por participaciones atribuibles a un establecimiento permanente industrial o

comercial nacional de una sociedad sujeta al pago de impuestos por obligación real no se tomará en consideración a la hora de calcular la renta atribuible al establecimiento permanente industrial o comercial nacional si, en virtud de un convenio para evitar la doble imposición [...], estuviese exenta de tributación en caso de que la sociedad sujeta al pago de impuestos por obligación real lo estuviese por obligación personal [...] Si la exención o la ventaja depende de la posesión de la participación durante un período mínimo, la participación deberá haber pertenecido también, durante este período, al capital de explotación del establecimiento permanente industrial o comercial nacional».

28 El artículo 26, apartado 7, de la KStG, en su versión vigente a partir del período impositivo correspondiente a 1994, que extiende la imputación indirecta prevista en el artículo 26, apartado 2, de la KStG, a los establecimientos permanentes nacionales, dispone:

«Los apartados 2 y 3 se aplicarán por analogía a la parte de los beneficios que perciba, a través de una filial extranjera, un establecimiento permanente industrial o comercial nacional de una sociedad sujeta al pago de impuestos por obligación real, si se cumplen además los requisitos del artículo 8b, apartado 4, frases primera y tercera».

29 De los autos del procedimiento principal se desprende que el legislador justificó esta modificación en los siguientes términos:

«El establecimiento nacional de una sociedad sujeta al pago de impuestos por obligación real se asimila así a una sociedad nacional. La igualdad de trato entre el establecimiento permanente de una sociedad extranjera y una sociedad sujeta al pago de impuestos por obligación personal tiene en cuenta la libertad de establecimiento prevista en el artículo 52 del Tratado CEE, y evita una discriminación prohibida por estas disposiciones» (*Bundesrats Drucksache* 1/93, pp. 40 y 41).

30 No obstante, la nueva situación jurídica nacional sólo entró en vigor a partir del período impositivo correspondiente a 1994 (artículo 54, apartado 1, de la KStG, en su versión modificada por la Ley de 13 de septiembre de 1993), por lo que no puede ser tomada en consideración en el procedimiento principal.

31 Hay que destacar aún que la Standortsicherungsgesetz de 13 de septiembre de 1993 no modificó el artículo 102 de la BewG, relativo al «internationales Schachtelprivileg» en el ámbito del impuesto sobre el patrimonio. No obstante, la Comisión señala, sin que en este extremo nadie la contradijese durante la vista, que el impuesto sobre el patrimonio no se recauda a partir del 1 de enero de 1997 debido a que el Bundesverfassungsgericht (Tribunal Constitucional Federal) lo declaró parcialmente inconstitucional en su resolución de 22 de junio de 1995 (2 BvL 37/91 BVerfGE 93, 121). El artículo 102 de la BewG fue derogado por el artículo 6, apartados 14 y 15, de la Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform (Ley de continuación de la reforma de la tributación de las empresas) de 29 de octubre de 1997 (BGBl. I, p. 2590).

32 En estas circunstancias, el Finanzgericht Köln decidió suspender el procedimiento y plantear ante el Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Es compatible con el Derecho comunitario vigente, en particular con el artículo 52 en relación con el artículo 58 del Tratado CE, que un establecimiento permanente situado en Alemania y explotado por una sociedad de capital con domicilio social en otro Estado miembro no se haya beneficiado, en las mismas condiciones que las sociedades de capital con domicilio social en Alemania, de la no integración de los dividendos percibidos en la base imponible del impuesto sobre sociedades ("Schachtelprivileg") aplicable en virtud de un convenio fiscal celebrado con un país tercero para evitar la doble imposición?

2) ¿Es compatible con el Derecho comunitario vigente, en particular con el artículo 52 en relación con el artículo 58 del Tratado CE, que el impuesto recaudado en un país tercero sobre los beneficios de una sociedad establecida en él, que es filial de un establecimiento permanente situado en Alemania y explotado por una sociedad de capital con domicilio social en otro Estado

miembro, no se haya imputado, en las mismas condiciones aplicables a las sociedades de capital con domicilio social en Alemania, al impuesto alemán sobre sociedades que grava a este establecimiento?

3) ¿Es compatible con el Derecho comunitario vigente, en particular con el artículo 52 en relación con el artículo 58 del Tratado CE, que un establecimiento permanente situado en Alemania y explotado por una sociedad de capital con domicilio social en otro Estado miembro no se beneficie, en las mismas condiciones que una sociedad de capital con domicilio social en Alemania, de la no integración en la base imponible del impuesto sobre el patrimonio de los dividendos de las participaciones en sociedades establecidas en países terceros ("Schachtelprivileg")?»

33 Mediante sus tres cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 52 y 58 del Tratado se oponen a que un establecimiento permanente situado en Alemania y explotado por una sociedad de capital con domicilio social en otro Estado miembro (en lo sucesivo, «sociedad no residente») no se beneficie, en las mismas condiciones que las sociedades de capital con domicilio social en Alemania, de las siguientes ventajas fiscales:

— La exención del impuesto sobre sociedades para los dividendos recibidos de sociedades establecidas en países terceros («internationales Schachtelprivileg» en el ámbito del impuesto sobre sociedades), prevista en un convenio fiscal celebrado con un país tercero para evitar la doble imposición;

— la imputación, al impuesto alemán sobre sociedades, del impuesto sobre sociedades pagado en un Estado distinto de la República Federal de Alemania por los beneficios de una filial establecida en aquél, prevista en la legislación nacional, y

— la exención del impuesto sobre el patrimonio para las participaciones en sociedades establecidas en países terceros («internationales Schachtelprivileg» en el ámbito del impuesto sobre el patrimonio), prevista también en la legislación nacional.

34 Procede recordar, con carácter preliminar, que, según jurisprudencia reiterada, el artículo 52 del Tratado es una disposición fundamental, directamente aplicable en los Estados miembros desde el final del período transitorio (véanse, en particular, las sentencias de 28 de abril de 1977, Thieffry, 71/76, Rec. p. 765; Comisión/Francia, antes citada, apartado 13, y de 29 de abril de 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Rec. p. I-2651, apartado 22).

35 La libertad de establecimiento, que el artículo 52 del Tratado 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 58 del Tratado, 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, el derecho a ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de una filial, sucursal o agencia (véase la sentencia de 16 de julio de 1998, ICI, C-264/96, Rec. p. I-4695, apartado 20, y la jurisprudencia citada). Estas mismas disposiciones garantizan a los nacionales comunitarios que hayan ejercido la libertad de establecimiento, así como a las sociedades asimiladas, el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida.

36 Respecto a las sociedades, procede señalar, en este contexto, que su domicilio, en el sentido antes mencionado, sirve para determinar, a semejanza de la nacionalidad de las personas físicas, su sujeción al ordenamiento jurídico de un Estado (véase la sentencia ICI, antes citada, apartado 20, y la jurisprudencia citada).

37 La práctica controvertida en el procedimiento principal consiste en denegar a una sociedad de capital no residente, que explota en Alemania una sucursal por medio

de la cual posee participaciones en sociedades establecidas en Estados distintos de la República Federal de Alemania, y a través de la cual percibe dividendos procedentes de estas participaciones, el disfrute de determinadas ventajas fiscales relativas a la tributación de estas participaciones o de estos dividendos, que están reservadas a las sociedades sujetas al pago de impuestos por obligación personal en Alemania, bien por la legislación fiscal nacional, bien por convenios bilaterales celebrados con países terceros para evitar la doble imposición.

38 Es necesario precisar a este respecto que, en virtud del Derecho alemán, las sociedades sujetas al pago de impuestos por obligación personal en Alemania son las sociedades consideradas como fiscalmente residentes en este país, es decir, aquellas que tienen su domicilio social o su dirección comercial en Alemania (artículo 1 de la KStG). La negativa a conceder las ventajas controvertidas en el procedimiento principal afecta pues fundamentalmente a las sociedades no residentes en Alemania, y se basa en el criterio del domicilio de la sociedad para determinar el régimen fiscal, en Alemania, de las participaciones en sociedades de capital establecidas en Estados distintos de la República Federal de Alemania y de los dividendos procedentes de estas participaciones.

39 Es pacífico entre las partes que las ventajas fiscales que constituyen el «internationales Schachtelprivileg» en el ámbito del impuesto sobre sociedades y la imputación indirecta suponen, para sus beneficiarios, una minoración de la carga fiscal, de manera que los establecimientos permanentes de sociedades con domicilio social en otro Estado miembro (en lo sucesivo, «sociedades no residentes») que no pueden disfrutar de ellas se encuentran en una situación menos favorable que la de las sociedades residentes, incluidas las filiales alemanas de sociedades no residentes.

40 En cambio, en el ámbito del impuesto sobre el patrimonio, el Gobierno alemán sostuvo que la situación del establecimiento permanente de una sociedad no residente, al que se le deniega el «internationales Schachtelprivileg», no es menos favorable que la de la filial residente de una sociedad no residente, beneficiaria de esta ventaja fiscal, en la medida en que la carga fiscal que recae sobre la sociedad no residente (sociedad matriz o sociedad principal) es la misma, independientemente de que las participaciones se posean a través de un establecimiento permanente o de una filial. Por una parte, a efectos del impuesto sobre el

patrimonio, la participación en una subfilial extranjera se incluye en el patrimonio del establecimiento permanente, y, por tanto, esta participación quedará sujeta a gravamen en la sociedad principal. Por otra parte, si bien se excluye la participación en una subfilial extranjera del patrimonio de la filial como consecuencia del «internationales Schachtelprivileg», el patrimonio de la sociedad matriz no residente comprende el valor de su participación en la filial poseída en Alemania, que se evalúa teniendo en cuenta el valor de la participación de la propia filial en la subfilial, de conformidad con el artículo 121, apartado 2, punto 4, de la BewG, en vigor en el momento de los hechos del asunto principal. Así pues, la participación poseída por la filial alemana en una subfilial extranjera quedará igualmente sujeta a gravamen en la sociedad matriz no residente en Alemania.

41 No obstante, Saint-Gobain ZN expuso durante la vista, sin que nadie la contradijese en este punto, que el artículo 121, apartado 2, punto 4, de la BewG no es aplicable en el procedimiento principal, en virtud del artículo 19 del Convenio celebrado entre la República Federal de Alemania y la República Francesa el 21 de julio de 1959 para evitar la doble imposición (JORF de 8 de noviembre de 1961, p. 10203, modificado el 9 de junio de 1969, JORF de 22 de noviembre de 1970, p. 10725), que tiene por efecto excluir que se grave a la sociedad matriz no residente en Alemania por la participación poseída por una filial alemana en una subfilial extranjera. Las normas nacionales que regulan la concesión del «internationales Schachtelprivileg» en el ámbito del impuesto sobre el patrimonio tienen pues como consecuencia imponer una carga fiscal diferente al establecimiento permanente y a la filial de una sociedad extranjera.

42 A este respecto, le corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar, en el marco del litigio del que conoce, si la negativa a conceder a los establecimientos permanentes de sociedades francesas el «internationales Schachtelprivileg» en el ámbito del impuesto sobre el patrimonio los coloca en una situación menos favorable que la de las filiales alemanas de sociedades francesas.

43 En estas circunstancias, la negativa a conceder las ventajas fiscales controvertidas en el procedimiento principal a los establecimientos permanentes situados en

Alemania de sociedades no residentes hace que para estas últimas resulte menos interesante poseer participaciones en sociedades a través de sucursales alemanas, puesto que, en virtud de la legislación alemana y de los convenios para evitar la doble imposición, las minoraciones fiscales consideradas sólo pueden beneficiar a las filiales alemanas, que, en su calidad de personas jurídicas, están sujetas al pago de impuestos por obligación personal, lo que restringe la libertad de elección de la forma jurídica apropiada para el ejercicio de actividades en otro Estado miembro, que el artículo 52, párrafo primero, segunda frase, del Tratado, reconoce expresamente a los operadores económicos.

44 La diferencia de trato de que son objeto las sucursales de sociedades no residentes respecto de las sociedades residentes así como la restricción de la libertad de elección de la forma del establecimiento secundario deben analizarse como una única y misma infracción de los artículos 52 y 58 del Tratado.

45 Hay que preguntarse, pues, si, teniendo en cuenta las disposiciones del Tratado sobre la libertad de establecimiento, esta diferencia de trato puede estar justificada.

46 El Gobierno alemán señaló, en primer lugar, que, en materia de fiscalidad directa, la situación de las sociedades residentes y la de las sociedades no residentes no son, por regla general, comparables.

47 En efecto, los establecimientos permanentes de sociedades no residentes en Alemania se encuentran en una situación objetivamente diferente de las sociedades residentes en Alemania. Debido a las rentas percibidas por medio de sus sucursales en Alemania y al patrimonio que poseen estas sucursales, las

sociedades no residentes están sujetas en Alemania al pago de impuestos por obligación real, mientras que las sociedades residentes están sujetas a dicho pago por obligación personal.

48 Se debe señalar, a este respecto, que, por lo que se refiere al carácter imponible de la percepción en Alemania de dividendos procedentes de participaciones en filiales y subfiliales extranjeras y de la posesión de estas participaciones, las sociedades no residentes en Alemania que explotan un establecimiento permanente en este país y las sociedades residentes en Alemania se encuentran en situaciones objetivamente comparables. En efecto, por una parte, la percepción de dividendos en Alemania está sujeta a imposición en este Estado independientemente de que se trate de una sociedad residente o de una sociedad no residente, si esta última los percibe a través de un establecimiento permanente situado en Alemania. Por otra parte, la posesión de participaciones en filiales y subfiliales extranjeras en Alemania está sujeta a imposición en este país con independencia de que se trate de una sociedad residente o de una sociedad no residente, si esta última posee tales participaciones a través de un establecimiento permanente situado en Alemania.

49 La situación de las sociedades residentes y la de las sociedades no residentes son tanto más comparables cuanto que, en realidad, la diferencia de trato sólo aparece en relación con la concesión de las ventajas fiscales controvertidas, que permiten a las sociedades residentes bien deducir del impuesto sobre sociedades el importe satisfecho en concepto del impuesto extranjero que haya gravado los dividendos procedentes de participaciones en sociedades extranjeras, bien excluir dichos dividendos o participaciones de su renta y de su patrimonio mundiales, sujetos a imposición en Alemania. La negativa a conceder estas ventajas a las sociedades no residentes que explotan un establecimiento permanente en Alemania tiene como consecuencia que su obligación tributaria, teóricamente limitada a las rentas y al patrimonio «nacionales», alcanza en realidad a dividendos procedentes del extranjero y a participaciones en sociedades de capital extranjeras. Para los ámbitos controvertidos, la diferencia entre obligación real y obligación personal de contribuir no es en absoluto pertinente, en la medida en

que la renta y el patrimonio mundiales no comprenden los dividendos recibidos de sociedades extranjeras ni las participaciones en sociedades extranjeras, debido a la concesión de las ventajas fiscales consideradas, de las que no pueden beneficiarse los contribuyentes sujetos al pago de impuestos por obligación real.

50 El Gobierno alemán sostiene, además, que la negativa a conceder a las sociedades no residentes que explotan un establecimiento permanente en Alemania determinadas ventajas fiscales concedidas a las sociedades residentes está justificada por la necesidad de evitar una reducción de los ingresos ligada a la imposibilidad, para la Hacienda alemana, de compensar la reducción de ingresos fiscales resultante de la concesión de las ventajas fiscales controvertidas mediante la imposición de los dividendos distribuidos por la sociedad de capital no residente que explota el establecimiento permanente en Alemania. El Gobierno alemán señala a este respecto que, si bien la pérdida de ingresos producida en un Estado miembro como consecuencia de la concesión de las ventajas fiscales consideradas se ve compensada parcialmente por la imposición de los dividendos que distribuye la sociedad matriz («Kapitalertragsteuer», retención en la fuente sobre los rendimientos del capital mobiliario, y «Aktionärsteuer», impuesto de accionista), el Estado que concede estas ventajas fiscales al establecimiento permanente de una sociedad de capital extranjera no se beneficia de esta compensación, ya que no participa en la imposición sobre los beneficios de la sociedad de capital extranjera.

51 A este respecto, procede señalar que la reducción de ingresos resultante de la imposibilidad de compensar parcialmente la reducción de ingresos fiscales derivada de la concesión de las distintas ventajas fiscales consideradas a las sociedades extranjeras con un establecimiento permanente en Alemania no figura entre las razones mencionadas en el artículo 56 del Tratado CE (actualmente artículo 46 CE, tras su modificación) y no puede considerarse como una razón imperiosa de interés general que pueda ser invocada para justificar una desigualdad de trato en principio incompatible con el artículo 52 del Tratado (véase, en este sentido, la sentencia ICI, antes citada, apartado 28).

52 Según el Gobierno alemán, esta negativa también está justificada por la ventaja de que disfrutan los establecimientos permanentes respecto de las filiales residentes en lo relativo a la transferencia de beneficios a la sociedad principal o a la sociedad matriz no residente.

53 Sostiene que los establecimientos permanentes, al carecer de personalidad jurídica diferenciada, no pueden distribuir sus beneficios a la sociedad principal en forma de dividendos, como hacen las filiales independientes. Sus beneficios se atribuyen directamente a la empresa principal no residente, que únicamente está sujeta en Alemania, por dichos beneficios, al pago de impuestos por obligación real. Como también señaló el Gobierno portugués, a diferencia de lo que sucede en la distribución de beneficios a una sociedad matriz por parte de su filial, en la repatriación de los beneficios por el establecimiento permanente hacia su sede no se produce ninguna retención en la fuente en Alemania. Los beneficios transferidos por el establecimiento permanente a la sociedad principal no se tienen en cuenta, pues, en la transferencia a la sociedad principal. Tampoco se tienen en cuenta en los casos de posteriores distribuciones que pueda realizar la sociedad principal no residente, mientras que, para las sociedades residentes, los beneficios están sujetos aún a ulteriores gravámenes en caso de distribución de dividendos a accionistas.

54 A este respecto, hay que señalar, sin embargo, que la diferencia de trato fiscal entre las sociedades residentes y las sucursales no puede justificarse por otras ventajas de las que se benefician las sucursales en relación con las sociedades residentes y que, según el Gobierno alemán, compensan las desventajas resultantes de la denegación de las ventajas fiscales controvertidas. Aun suponiendo que tales ventajas existan, éstas no pueden justificar el incumplimiento de la obligación, impuesta por el artículo 52 del Tratado, de conceder el trato nacional en lo referente a las ventajas fiscales consideradas (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 21).

55 Por último, el Gobierno alemán invocó, para justificar su negativa, el hecho de que la celebración de convenios bilaterales con un país tercero no forma parte del ámbito de competencia comunitario. En su opinión, la tributación de las rentas y de los beneficios es competencia de los Estados miembros, que gozan por lo tanto de libertad para celebrar con países terceros convenios bilaterales en materia de doble imposición. Al no existir armonización comunitaria en este ámbito, la cuestión de si procede, en materia de dividendos, conceder a establecimientos permanentes el «internationales Schachtelprivileg» en el marco de un convenio fiscal celebrado con un país tercero no depende del Derecho comunitario. Extender las ventajas fiscales previstas en los convenios celebrados con países terceros a otras situaciones no es compatible con el reparto de competencias que se deriva del Derecho comunitario.

56 El Gobierno sueco añadió que los convenios para evitar la doble imposición se basan en el principio de reciprocidad, y que se destruiría el equilibrio inherente a estos convenios si se extendiese la aplicación de sus disposiciones a sociedades establecidas en Estados miembros que no son parte en estos convenios.

57 A este respecto, se debe precisar, ante todo, que, al no existir medidas de unificación o de armonización comunitaria, en particular al amparo del artículo 220, segundo guión, del Tratado CE (actualmente, artículo 293 CE, segundo guión), los Estados miembros son competentes para establecer los criterios de imposición de las rentas y del patrimonio con el fin de eliminar, en su caso mediante convenios, la doble imposición. En este contexto, los Estados miembros son libres, en el marco de los convenios bilaterales celebrados para evitar la doble imposición, para fijar los criterios de sujeción a efectos del reparto de la competencia fiscal (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de mayo de 1998, Gilly, C-336/96, Rec. p. I-2793, apartados 24 y 30).

58 Por lo que se refiere al ejercicio del poder tributario repartido de esta manera, los Estados miembros no pueden, sin embargo, dejar de cumplir las normas comunitarias. En efecto, de la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia se desprende que, si bien es cierto que la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no lo es menos que estos últimos deben ejercerla respetando el Derecho comunitario (véase la sentencia ICI, antes citada, apartado 19, y la jurisprudencia citada).

59 En el presente caso, al tratarse de un convenio para evitar la doble imposición celebrado entre un Estado miembro y un país tercero, el principio del trato nacional impone al Estado miembro parte en dicho convenio conceder a los establecimientos permanentes de sociedades no residentes, en las mismas condiciones aplicables a las sociedades residentes, las ventajas previstas en el convenio.

60 Como señaló el Abogado General en el punto 81 de sus conclusiones, las obligaciones que el Derecho comunitario impone a la República Federal de Alemania en absoluto ponen en peligro aquellas que resultan de sus compromisos con los Estados Unidos de América o la Confederación Suiza. El equilibrio y la

reciprocidad de los convenios celebrados por la República Federal de Alemania con estos dos países no se verían afectados por una extensión, decidida de forma unilateral por la República Federal de Alemania, de los beneficiarios, en Alemania, de la ventaja fiscal prevista en dichos convenios, en este caso el «internationales Schachtelprivileg» en el ámbito del impuesto sobre sociedades, ya que tal extensión en modo alguno menoscabaría los derechos de los países terceros parte en los convenios, y no les impondría ninguna nueva obligación.

61 Procede añadir, por otra parte, que el legislador alemán no consideró que las disposiciones de los convenios para evitar la doble imposición celebrados con países terceros se oponían a una renuncia unilateral de la República Federal de Alemania a percibir un impuesto sobre los dividendos procedentes de participaciones en sociedades extranjeras ya que, al aprobar la Standortsicherungsgesetz de 13 de septiembre de 1993, extendió unilateralmente a los establecimientos permanentes de sociedades no residentes las ventajas fiscales en el ámbito del impuesto sobre sociedades y puso fin, de esta manera, a la diferencia de trato fiscal existente respecto de las sociedades con domicilio social o dirección comercial en Alemania.

62 El Gobierno sueco sostuvo, en sus observaciones escritas, que, en determinadas situaciones extremas, la extensión del ámbito de aplicación de los convenios bilaterales para evitar la doble imposición puede conducir a una falta total de imposición.

63 Como destacó el Abogado General en el punto 88 de sus conclusiones, esta alegación no es pertinente en el marco del litigio principal, puesto que nadie ha sostenido que exista un riesgo de que los beneficios no se graven en ningún país.

64 En consecuencia, procede responder al órgano jurisdiccional remitente que los artículos 52 y 58 del Tratado se oponen a que un establecimiento permanente situado en Alemania y explotado por una sociedad de capital con domicilio social

en otro Estado miembro no se beneficie, en las mismas condiciones que las sociedades de capital con domicilio social en Alemania, de las siguientes ventajas fiscales:

— La exención del impuesto sobre sociedades para los dividendos recibidos de sociedades establecidas en países terceros («internationales Schachtelprivileg» en el ámbito del impuesto sobre sociedades), prevista en un convenio fiscal celebrado con un país tercero para evitar la doble imposición;

— la imputación, al impuesto alemán sobre sociedades, del impuesto sobre sociedades pagado en un Estado distinto de la República Federal de Alemania por los beneficios de una filial establecida en aquél, prevista en la legislación nacional, y

— la exención del impuesto sobre el patrimonio para las participaciones en sociedades establecidas en países terceros («internationales Schachtelprivileg» en el ámbito del impuesto sobre el patrimonio), prevista también en la legislación nacional.

Costas

65 Los gastos efectuados por los Gobiernos alemán, portugués y sueco, y 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 las cuestiones planteadas por el Finanzgericht Köln mediante resolución de 30 de junio de 1997, declara:

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 que un establecimiento permanente situado en Alemania y explotado por una sociedad de capital con domicilio social en otro Estado miembro no se beneficie, en las mismas condiciones que las sociedades de capital con domicilio social en Alemania, de las siguientes ventajas fiscales:

— **La exención del impuesto sobre sociedades para los dividendos recibidos de sociedades establecidas en países terceros («internationales Schachtelprivileg» en el ámbito del impuesto sobre sociedades), prevista en un convenio fiscal celebrado con un país tercero para evitar la doble imposición;**

— la imputación, al impuesto alemán sobre sociedades, del impuesto sobre sociedades pagado en un Estado distinto de la República Federal de Alemania por los beneficios de una filial establecida en aquél, prevista en la legislación nacional, y

— la exención del impuesto sobre el patrimonio para las participaciones en sociedades establecidas en países terceros («internationales Schachtelprivileg» en el ámbito del impuesto sobre el patrimonio), prevista también en la legislación nacional.

Rodríguez Iglesias	Kapteyn	Hirsch
Moitinho de Almeida	Gulmann	Murray
Edward	Ragnemalm	Sevón
Wathelet		Schintgen

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 21 de septiembre de 1999.

El Secretario

R. Grass

El Presidente

G.C. Rodríguez Iglesias