

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 21 de julio de 2011 *

En el asunto C-397/09,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 27 de mayo de 2009, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de octubre de 2009, en el procedimiento entre

Scheuten Solar Technology GmbH

y

Finanzamt Gelsenkirchen-Süd,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, y el Sr. D. Šváby, la Sra. R. Silva de Lapuerta (Ponente) y los Sres. E. Juhász y T. von Danwitz, Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sra. E. Sharpston;
Secretario: Sr. K. Malacek, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 16 de septiembre de 2010;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Scheuten Solar Technology GmbH, por el Sr. K. von Brocke, Rechtsanwalt, y la Sra. A. Küntscher, Steuerberaterin;

- en nombre del Finanzamt Gelsenkirchen-Süd, por el Sr. R. Rasche, en calidad de agente;

- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. J. Möller y C. Blaschke, en calidad de agentes;

- en nombre del Gobierno belga, por la Sra. M. Jacobs y el Sr. J.-C. Halleux, en calidad de agentes;

- en nombre del Gobierno danés, por la Sra. V. Pasternak Jørgensen y el Sr. C. Vang, en calidad de agentes;

- en nombre del Gobierno estonio, por la Sra. M. Linntam, en calidad de agente;

- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. S. Fiorentino, avvocato dello Stato;

- en nombre del Gobierno neerlandés, por la Sra. C. Wissels y el Sr. J. Langer, en calidad de agentes;

- en nombre del Gobierno portugués, por el Sr. L. Inez Fernandes, en calidad de agente;

- en nombre del Gobierno sueco, por las Sras. A. Falk y S. Johannesson, en calidad de agentes;

- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. L. Seeboruth, en calidad de agente;

— en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Lyal y W. Mölls, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 12 de mayo de 2011;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 1 de la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros (DO L 157, p. 49).

- 2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Scheuten Solar Technology GmbH (en lo sucesivo, «SST») y Finanzamt Gelsenkirchen-Süd (en lo sucesivo, «Finanzamt»), sobre la determinación de la cantidad que sirve de base para calcular el impuesto sobre actividades económicas.

Marco jurídico

Normativa de la Unión

3 El artículo 1 de la Directiva 2003/49 dispone:

«1. Los pagos de intereses o cánones procedentes de un Estado miembro estarán exentos de cualquier impuesto sobre dichos pagos (ya sean recaudados mediante retención a cuenta o mediante estimación de la base imponible) en dicho Estado de origen, siempre que el beneficiario efectivo de los intereses o cánones sea una sociedad de otro Estado miembro o un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad de un Estado miembro.

2. Se considerará que procede de un Estado miembro (Estado de origen) el pago efectuado por una sociedad de dicho Estado o por un establecimiento permanente radicado en dicho Estado de una sociedad de otro Estado miembro.

[...]

4. Una sociedad de un Estado miembro será tratada como el beneficiario efectivo de los intereses o cánones únicamente si recibe tales pagos en su propio beneficio y no en calidad de intermediario, esto es de agente, depositario o mandatario.

[...]

7. El presente artículo se aplicará únicamente si la sociedad pagadora, o la sociedad cuyo establecimiento permanente sea tratado como el pagador de intereses o cánones es una sociedad asociada de la sociedad que sea la beneficiaria efectiva o cuyo establecimiento permanente sea tratado como el beneficiario efectivo de dichos intereses o cánones.

[...]

10. Un Estado miembro tendrá la posibilidad de no aplicar la presente Directiva a una sociedad de otro Estado miembro o a un establecimiento permanente de una sociedad de otro Estado miembro en aquellos casos en que no se cumplan los requisitos establecidos en la letra b) del artículo 3 durante un período ininterrumpido de, como mínimo, dos años.

[...]»

4 El artículo 2 de dicha Directiva establece:

«A efectos de la presente Directiva, se entenderá por:

a) “intereses” el rendimiento de los créditos de cualquier clase, estén o no garantizados por una hipoteca o una cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular el rendimiento de bonos y obligaciones, incluidas las primas y lotes vinculados a éstos. Los recargos por pago atrasado no se considerarán intereses.

[...]»

5 El artículo 3, letra b), de la citada Directiva dispone lo siguiente:

«A los efectos de la presente Directiva:

[...]

b) Una sociedad constituirá una “sociedad asociada” de otra sociedad si, por lo menos,

i) dicha sociedad tiene una participación directa mínima del 25 % en el capital de la otra sociedad, o

ii) la otra sociedad tiene una participación directa mínima del 25 % en su capital, o

iii) una tercera sociedad tiene una participación directa mínima del 25 % tanto en su capital como en el capital de la otra sociedad.

Las participaciones sólo podrán referirse a sociedades domiciliadas en territorio comunitario.

[...]»

6 El artículo 4 de la Directiva 2003/49 tiene la siguiente redacción:

«1. El Estado miembro de origen no estará obligado a garantizar las ventajas de la presente Directiva en los casos siguientes:

a) los pagos que se traten como distribución de beneficios o como reembolso del capital, con arreglo a la legislación del Estado de origen;

[...]

2. Cuando, debido a una relación especial entre el pagador y el beneficiario efectivo de los intereses o cánones, o entre ambos y un tercero, el importe de dichos intereses o cánones supere el que habrían convenido ambos de no existir dicha relación especial entre ellos, lo dispuesto en la presente Directiva se aplicará, en su caso, exclusivamente a este último si lo hubiere.»

Normativa nacional

7 De conformidad con el artículo 2 de la Gewerbesteuergesetz 2002 (Ley del impuesto sobre actividades económicas de 2002; BGBl. 2002 I, p. 4167), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Gewerbesteuergesetz»), toda actividad industrial y comercial además del impuesto sobre la renta o de sociedades, estará sujeta al impuesto sobre actividades económicas en la medida en que se ejerza en territorio nacional.

8 Los apartados 1 y 2, de dicho artículo están redactados como sigue:

«1. Todo establecimiento industrial o comercial explotado en Alemania estará sujeto al impuesto sobre actividades económicas. Se considerarán establecimientos industriales o comerciales las empresas en el sentido de la Ley del impuesto sobre la renta. Se considerará que un establecimiento industrial o comercial es explotado en Alemania siempre que mantenga locales en territorio alemán o en un buque mercante registrado en Alemania.

2. Las actividades de las sociedades de capital (sociedades anónimas, sociedades comanditarias por acciones y sociedades de responsabilidad limitada) se considerarán en todo caso y en su totalidad actividades industriales o comerciales [...]»

9 Según el artículo 6 de dicha Ley, la base imponible para el impuesto sobre actividades económicas está constituida por los beneficios de explotación del sujeto pasivo.

10 El beneficio resultante de una actividad industrial o comercial se define como sigue en el artículo 7, primera frase, de la referida Ley:

«El beneficio de explotación es el beneficio resultante de una actividad industrial o comercial, determinado con arreglo a las disposiciones de la Ley del impuesto sobre la renta [EStG] o de la Ley del impuesto sobre sociedades [KStG], aumentado o minorado en los importes a que se refieren los artículos 8 y 9.»

- 11 El artículo 8 de la Gewerbesteuer-gesetz titulado «imputaciones», dispone:

«Los siguientes importes, en la medida en que hayan sido deducidos al calcular el beneficio, serán sumados nuevamente al beneficio de explotación de una entidad empresarial o comercial (artículo 7):

1. La mitad de los rendimientos relativos a las deudas que tengan un vínculo económico con la creación o adquisición de la actividad empresarial o de una parte de la misma, con la expansión o mejora de la actividad empresarial o que esté destinada a incrementar el capital circulante de forma no meramente transitoria.»

- 12 El artículo 10 *bis* de la referida Ley establece que las pérdidas se deducirán del beneficio calculado con arreglo al artículo 8 de la Gewerbesteuer-gesetz para determinar la base imponible del impuesto sobre actividades económicas.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 13 SST es una sociedad de responsabilidad limitada de Derecho alemán, domiciliada en Gelsenkirchen. Su accionista al 100% es Scheuten Solar Systems BV, una sociedad neerlandesa de responsabilidad limitada, domiciliada en Venlo (Países Bajos).
- 14 Entre el 27 de agosto de 2003 y el 1 de diciembre de 2004, SST obtuvo de su sociedad matriz, en virtud de varios contratos sucesivos, préstamos por importe total de 5.180.000 euros. Por razón de dichos préstamos, SST pagó en 2004 a su sociedad matriz una cantidad de 154.584 euros en concepto de intereses. SST dedujo dicha cantidad de sus beneficios en concepto de gastos de explotación.

- 15 Sin embargo, en su decisión por la que determinaba el importe que sirve de base para calcular el impuesto sobre actividades económicas para el ejercicio 2004, adoptada en aplicación del artículo 8, apartado 1, de la Gewerbesteuerengesetz, el Finanzamt declaró, que SST únicamente podía deducir de los beneficios generados el 50% de los referidos intereses, de modo que la mitad del importe de 154.584 euros se sumó a los beneficios resultantes de la actividad industrial o comercial de SST.
- 16 Ésta interpuso un recurso contra dicha resolución del Finanzamt alegando que la suma de la mitad de los intereses de que se trata constituye una obligación contraria al artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2003/49.
- 17 Mediante sentencia de 22 de febrero de 2008, el Finanzgericht Münster desestimó dicho recurso.
- 18 SST interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante el Bundesfinanzhof.
- 19 El Bundesfinanzhof, al albergar dudas sobre la compatibilidad de las disposiciones pertinentes del Derecho nacional con las disposiciones de la Directiva 2003/49, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Se opone el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2003/49 [...] a una normativa con arreglo a la cual los intereses de un préstamo pagados por una sociedad de un Estado miembro a una sociedad asociada de otro Estado miembro se suman a la base imponible de la primera a efectos del impuesto sobre actividades económicas?

- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión: ¿Ha de interpretarse el artículo 1, apartado 10, de la Directiva 2003/49 [...] en el sentido de que deja a los Estados miembros la posibilidad de no aplicar la Directiva en el supuesto de que, en el momento del pago de los intereses, aún no se cumplan durante un período ininterrumpido de, como mínimo, dos años los requisitos establecidos en el artículo 3, letra b), de la referida Directiva para la existencia de una sociedad asociada?

En ese supuesto, ¿pueden invocar la Estados miembros directamente el artículo 1, apartado 10, de la Directiva 2003/49 [...] frente a la sociedad que realice los pagos?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión

- ²⁰ Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2003/49 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa con arreglo a la cual los intereses de un préstamo pagados por una sociedad de un Estado miembro a una sociedad asociada de otro Estado miembro se suman a la base imponible de la primera a efectos del impuesto sobre actividades económicas.
- ²¹ En primer lugar debe señalarse que, en el litigio principal, se han gravado con el impuesto sobre actividades económicas los beneficios de explotación de SSP. Al determinar la base imponible del referido impuesto, el Finanzamt, de conformidad con la normativa nacional controvertida en el litigio principal, sumó nuevamente a los

beneficios de SST la mitad de los intereses que dicha sociedad había pagado a su sociedad matriz domiciliada en los Países Bajos.

- 22 Según SST, dicho cálculo viene a constituir una sujeción al impuesto de modo que la normativa nacional controvertida en el litigio principal conduce a una doble imposición económica de los intereses, incompatible con el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2003/49. Por el contrario, los demás interesados que habían presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia consideran que la referida normativa no está comprendida dentro del ámbito de aplicación de dicha disposición por lo que sugieren que se responda a la cuestión de manera negativa.
- 23 En tales circunstancias, el Tribunal de Justicia ha de determinar el ámbito de aplicación de la referida disposición.
- 24 Ha de señalarse que resulta de los considerandos segundo a cuarto de la Directiva 2003/49 que ésta tiene por objeto la eliminación de la doble imposición en lo que respecta a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros y que dichos pagos sean gravados una vez en un solo Estado miembro. En virtud de dichos considerandos, la supresión de los impuestos sobre los referidos pagos en el Estado miembro en el que se generan constituye la solución más adecuada para conseguir la igualdad de trato fiscal entre las transacciones nacionales y las transfronterizas.
- 25 Por lo tanto, el ámbito de aplicación de la Directiva 2003/49, tal como está circunscrito en su artículo 1, apartado 1, incluye la exención de los pagos de intereses o cánones procedentes del Estado miembro de origen, siempre que el beneficiario efectivo sea una sociedad establecida en otro Estado miembro o un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro perteneciente a una sociedad de un Estado miembro.

- 26 La regla enunciada en la referida disposición tiene por objeto garantizar que el beneficiario de intereses y cánones generados en un Estado miembro distinto de aquel en el que está establecido esté exento de todo gravamen en el Estado miembro de origen de tales ingresos. Mediante la locución conjuntiva condicional «siempre que», el tenor del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2003/49 establece, en efecto, un vínculo entre los pagos de tales intereses y cánones en un Estado miembro y la recepción de dichos pagos por el beneficiario en otro Estado miembro.
- 27 A este respecto, el artículo 2, letra a), de la Directiva 2003/49 define los referidos intereses como «el rendimiento de los créditos de cualquier clase». Ahora bien, únicamente el beneficiario efectivo puede recibir intereses como rendimiento de tales créditos.
- 28 De lo anterior resulta que el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2003/49, visto a la luz de los considerandos segundo a cuarto de ésta, tiene por objeto evitar una doble imposición legal de los pagos de intereses transfronterizos prohibiendo una imposición de los intereses en el Estado miembro de origen en perjuicio del beneficiario efectivo de éstos. Por lo tanto, la disposición antes citada se refiere únicamente a la situación fiscal del acreedor de los intereses.
- 29 Procede añadir que esta interpretación del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2003/49 se ve corroborada por el apartado 10 de dicho artículo, que autoriza a los Estados miembros, en determinadas condiciones, a no otorgar la exención prevista en el apartado 1 del referido artículo. Las entidades a las que puede aplicarse el artículo 1, apartado 10, de dicha Directiva se identifican en él como una «sociedad de otro Estado miembro o [...] un establecimiento permanente de una sociedad de otro Estado miembro». En efecto, en dicha disposición no figura referencia alguna al pagador de los intereses. Por lo tanto, se deriva de ese régimen de excepción que éste se aplica al beneficiario de intereses o cánones en otro Estado miembro y no a la entidad deudora de los referidos intereses o cánones.

- 30 Ahora bien, una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal no conduce a una disminución de los ingresos del acreedor. No obliga al beneficiario a pagar impuesto alguno por los intereses percibidos. La normativa de que se trata únicamente se refiere a la determinación de la base imponible del impuesto sobre actividades económicas al que está sujeto en el presente asunto el deudor de los intereses pagados.
- 31 A este respecto procede destacar que las modalidades de cálculo de la base imponible del pagador de intereses y los elementos que han de tenerse en cuenta a estos efectos, como la consideración de determinados gastos al hacer dicho cálculo, no son objeto del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2003/49.
- 32 Por lo que respecta a la normativa nacional controvertida en el litigio principal, procede señalar que las particularidades del impuesto sobre actividades económicas de que se trata consisten en que el beneficio de explotación se determina, en primer lugar, de conformidad con las disposiciones de la Ley del impuesto sobre la renta y de la Ley del impuesto sobre sociedades y que, a continuación, o bien se suman determinadas cantidades o bien se deducen como una reducción de la base imponible. La suma únicamente se refiere a las cantidades que se habían deducido en la primera etapa de cálculo.
- 33 Las disposiciones de Derecho nacional relativas a la base imponible del pagador de intereses, como las reglas relativas al carácter deducible de determinados gastos y la naturaleza de éstos, obedecen a orientaciones normativas particulares que pertenecen a la política fiscal de cada Estado miembro.
- 34 De este modo, a falta de una disposición por la que se rijan las reglas de cálculo de la base imponible del pagador de intereses, el ámbito de aplicación del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2003/49 no puede extenderse más allá de la exención prevista en la referida disposición.

35 Por último, en lo que respecta a la posible incidencia de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO L 225, p. 6), basta con observar, como hizo la Abogado General en los puntos 45 a 49 de sus conclusiones, que las sentencias de 4 de octubre de 2001, Athinaiki Zythopoiia (C-294/99, Rec. p. I-6797), y de 26 de junio de 2008, Burda (C-284/06, Rec. p. I-4571), no contienen elemento alguno que pueda considerarse útilmente en el marco de la interpretación del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2003/49, en relación con una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal. En efecto, en los asuntos que dieron lugar a las referidas sentencias, el hecho imponible controvertido era la distribución de beneficios por la filial a la sociedad matriz. Por el contrario, los pagos de intereses de que se trata en el litigio principal no constituyen hecho imponible alguno. Las disposiciones de la normativa nacional controvertida en el litigio principal únicamente se refieren al carácter deducible de tales pagos en cuanto gastos a los efectos del cálculo de la base imponible del impuesto sobre actividades económicas.

36 De cuanto antecede se desprende que procede responder a la primera cuestión que el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2003/49 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa de Derecho tributario nacional con arreglo a la cual los intereses de un préstamo pagados por una sociedad de un Estado miembro a una sociedad asociada de otro Estado miembro se suman a la base imponible de la primera a efectos del impuesto sobre actividades económicas.

Sobre la segunda cuestión

37 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a la segunda.

Costas

- ³⁸ Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

El artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa de Derecho tributario nacional con arreglo a la cual los intereses de un préstamo pagados por una sociedad de un Estado miembro a una sociedad asociada de otro Estado miembro se suman a la base imponible de la primera a efectos del impuesto sobre actividades económicas.

Firmas