Asunto C-433/21

Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia

Fecha de presentación:

16 de julio de 2021

Órgano jurisdiccional remitente:

Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación, Italia)

Fecha de la resolución de remisión:

8 de julio de 2021

Parte recurrente:

Agenzia delle entrate (Agencia Tributaria)

Parte recurrida y recurrente en adhesión:

Contship Italia SpA

Objeto del procedimiento principal

Recurso interpuesto ante la Corte di Cassazione (Tribunal Supremo de Casación) contra una sentencia de la Commissione tributaria regionale della Liguria (Comisión Tributaria Regional de Liguria) sobre la aplicabilidad de la normativa en materia de sociedades instrumentales recogida en el artículo 30 de la Ley n.º 724 de 1994, en su versión vigente en el período fiscal de referencia (ejercicio 2005).

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Compatibilidad de la normativa italiana sobre sociedades instrumentales, en su versión aplicable al período fiscal de referencia, con los artículos 18 TFUE y 49 TFUE.

Cuestión prejudicial

Se plantea al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

DOCUMENTO DE TRABAJO

«¿Se oponen los artículos 18 TFUE (anteriormente artículo 12 TCE) y 49 TFUE (anteriormente artículo 43 TCE) a una normativa nacional que, como el artículo 30, apartado 1, punto 5, de la Ley n.º 724, de 23 de diciembre de 1994, en su versión, aplicable *ratione temporis*, anterior a las modificaciones introducidas por la Ley n.º 296, de 27 de diciembre de 2006, excluya del régimen dirigido a combatir las prácticas de elusión fiscal de las sociedades pantalla —basado en la fijación de estándares mínimos de ingresos y beneficios, en función del valor de determinados activos empresariales, cuyo incumplimiento constituye un indicio sintomático del carácter no operativo de la sociedad y conlleva la determinación de las rentas imponibles por vía de presunción— únicamente a las sociedades y entidades cuyos valores se negocian en mercados regulados italianos y no excluya de dicho régimen a las sociedades y entidades cuyos valores se negocian en mercados regulados extranjeros ni a las sociedades que, aun cuando sea indirectamente, controlan tales sociedades y entidades cotizadas o son controladas por estas?»

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Artículos 18 TFUE y 49 TFUE y jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a los mismos.

El artículo 18 TFUE consagra el principio de no discriminación, que en materia fiscal entraña para los Estados miembros la obligación de respetar el «trato nacional» de aquellos que ejercen las libertades fundamentales reconocidas en el Tratado (sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de diciembre de 2002, De Groot, C-385/00 EU:C:2002:750, apartado 94). Las normas en materia de igualdad de trato prohíben no solo las discriminaciones manifiestas basadas en el lugar de establecimiento de la sociedad, sino también las discriminaciones encubiertas basadas en criterios distintos (sentencias del Tribunal de Justicia de 5 de febrero de 2014, Hervis Sport, C-385/12, EU:C:2014:47, apartado 30, y de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, apartado 26).

El artículo 49 TFUE consagra el principio de libertad de establecimiento. Las disposiciones del TFUE en materia de libertad de establecimiento prohíben que el Estado miembro de origen impida o dificulte el establecimiento [en otro Estado miembro] de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación (sentencias del Tribunal de Justicia de 16 de abril de 2015, Comisión/Alemania, C-591/13, EU:C:2015:230; apartado 56, y de 26 de mayo de 2011, Comisión/Dinamarca, C-261/11, EU:C:2013:480, apartados 26 y 27). Las personas que disfrutan de la libertad de establecimiento pueden desarrollar las actividades contempladas en el artículo 43 TFUE íntegramente en un Estado distinto del Estado de origen (establecimiento principal), o bien pueden desarrollar sus actividades, ya en el Estado de origen, en el que hayan mantenido el establecimiento principal, ya en un Estado de acogida mediante una organización estable (establecimiento secundario) (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de septiembre de 1988, Daily Mail, C-81/87, EU:C:1988:456, apartados 16 y

DOCUMENTO DE TRABAJO

17). La libertad de establecimiento (establecimiento secundario) también puede ejercitarse mediante la posesión de participaciones societarias (sentencias de 6 de octubre de 2015, Finanzamt Linz, C-66/14, EU:C:2015:661, apartado 26; de 12 de junio de 2014, SCA Group Holding BV, C-39/13 y C-41/13, EU:C:2014:1758, apartados 20 y 45, y de 25 de febrero de 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, apartado 17), así como mediante una sociedad controlada, una sucursal o una agencia (sentencia de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes Overseas Ltd, C-196/04, EU:C:2006:278, apartados 41 y 42).

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

La Legge del 22 dicembre 1994 n.º 724 — Misure di razionalizzazione della finanza pubblica (Ley n.º 724, de 22 de diciembre de 1994, por la que se establecen medidas de racionalización de las finanzas públicas) establece normas dirigidas a combatir la elusión fiscal de las sociedades no operativas. En particular:

El artículo 30, apartado 1, de dicha Ley, en su versión aplicable al presente asunto, disponía: «Salvo prueba en contrario, se considerará que las sociedades anónimas, las sociedades comanditarias por acciones, las sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades colectivas y las sociedades comanditarias simples, así como las sociedades y las entidades de cualquier otro tipo no residentes, que cuenten con establecimiento permanente en el territorio nacional, son sociedades no operativas cuando el importe total de los ingresos, del incremento de las existencias y de los beneficios, excluidos los extraordinarios, que figuren en la cuenta de pérdidas y ganancias, en los casos previstos, sea inferior a [determinados umbrales]».

El órgano jurisdiccional remitente expone que el citado artículo 30 regula las «sociedades instrumentales», también denominadas «sociedades no operativas», que son aquellas que no desarrollan una actividad empresarial efectiva, en la medida en que han sido constituidas con el objetivo de eludir las obligaciones fiscales. La norma establece un «test de operatividad» para identificar a las sociedades instrumentales, que se basa en diversos indicadores de ingresos mínimos, de modo que si una sociedad no alcanza el umbral mínimo de tales indicadores se considera «no operativa» y, por tanto, se presume que sus rentas imponibles corresponden a un importe calculado de forma inductiva, esto es, sobre la base de presunciones, prescindiendo de datos contables. El «test de operatividad» se basa en la constatación de que las sociedades, que desarrollan una actividad mercantil efectiva, alcanzan de forma continuada un umbral mínimo de ingresos. Por otro lado, el artículo 30, apartado 1, permite al sujeto pasivo probar que la sociedad no persigue la elusión fiscal.

La norma examinada refleja la tendencia del ordenamiento jurídico italiano a circunscribir la utilización de estructuras societarias al desarrollo de actividades empresariales efectivas.

DOCUMENTO DE TRABAJO

Sin embargo, el propio apartado 1 del artículo 30 excluye a algunas categorías de sujetos pasivos del ámbito de aplicación de la normativa que acaba de exponerse.

En particular, la versión del [apartado] 1 aplicable al período fiscal en cuestión (ejercicio 2005, anterior a la entrada en vigor de la Ley n.º 296 de 2006) preveía la exclusión de varias categorías de sujetos pasivos, entre las cuales se encontraban «las sociedades y entidades cuyos valores se negocian en mercados regulados italianos».

En la versión actualmente en vigor del artículo 30, apartado 1, resultante de las modificaciones introducidas por el artículo 1, apartado 109, letra d), de la legge 27 dicembre 2006 n.º 296 — Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2007) [Ley n.º 296, de 27 de diciembre de 2006, por la que se establecen disposiciones para la elaboración del presupuesto anual y plurianual del Estado (Ley Presupuestaria de 2007)], la categoría de las sociedades cotizadas arriba indicada se amplió para englobar a «las sociedades y entidades que controlan sociedades y entidades cuyos valores se negocian en mercados regulados italianos y extranjeros, así como tales sociedades y entidades cotizadas y las sociedades controladas por estas, aun cuando sea indirectamente».

El órgano jurisdiccional remitente explica que, en ambas versiones del artículo 30, apartado 1, la exclusión de las sociedades cotizadas (únicamente en mercados regulados italianos o en mercados regulados italianos y extranjeros) del régimen de las sociedades instrumentales está justificada porque dichas sociedades están sujetas al control de los organismos públicos encargados de proteger a los inversores y garantizar la eficiencia del mercado.

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

1 En el ejercicio fiscal 2005, la sociedad Borgo Supermercati s.r.l., controlada por una sociedad que cotiza en la bolsa alemana, era la única titular de la totalidad del capital social de la sociedad Mika s.r.l. La Agenzia delle Entrate (Agencia Tributaria) emitió un acto de liquidación provisional frente a la sociedad Borgo Supermercati s.r.l., mediante el cual determinó una renta imponible mínima de dicha sociedad a efectos del pago del impuesto sobre sociedades superior a la declarada por la propia Borgo Supermercati s.r.l.

2 La sociedad Borgo Supermercati s.r.l. interpuso recurso ante la Commissione tributaria provinciale di Genova (Comisión Tributaria Provincial de Génova, órgano jurisdiccional de primera instancia competente en materia tributaria) contra el acto adoptado por la Agencia Tributaria. El recurso fue desestimado en su integridad.

3 Borgo Supermercati s.r.l. impugnó la sentencia dictada en primera instancia ante la Commissione tributaria regionale della Liguria (órgano jurisdiccional de segunda instancia en materia tributaria). El recurso de apelación interpuesto por

DOCUMENTO DE TRABAJO

Borgo Supermercati s.r.l. fue estimado en parte. Según la sentencia dictada en segunda instancia, la versión del artículo 30 aplicable al período fiscal considerado era la anterior a las modificaciones introducidas por la Ley n.º 296 de 2006, que únicamente excluía del ámbito de aplicación del régimen de las sociedades instrumentales a las sociedades cotizadas en los mercados italianos. No obstante, el órgano jurisdiccional de segunda instancia consideró que, en virtud del principio de racionalidad, también debe excluirse del ámbito de aplicación del régimen de las sociedades instrumentales a Borgo Supermercati s.r.l., en la medida en que su capital está en manos de una sociedad cotizada en la bolsa alemana. Igualmente en virtud del principio de racionalidad, el importe de las rentas imponibles de la sociedad recurrente se redujo respecto a las rentas determinadas en la liquidación provisional, de modo que en aplicación del criterio de la «participation exemption» (régimen de exención del 95 %), previsto en el artículo 89 del Decreto del Presidente de la República n.º 917, de 22 de diciembre de 1986, se dedujo de la renta imponible de Borgo Supermercati s.r.l. un porcentaje de los dividendos procedentes de las participaciones en poder de esta última.

4 La Agencia Tributaria impugnó la sentencia de la Commissione tributaria regionale della Liguria. Contship Italia s.p.a., que entretanto había absorbido a Borgo Supermercati s.r.l., presentó un escrito de contestación y de adhesión al recurso.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

5 La Agencia Tributaria, recurrente principal, impugna exclusivamente la reducción del importe de las rentas imponibles de Borgo Supermercati s.r.l.

6 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente considera que procede examinar con carácter prioritario los motivos invocados en la adhesión al recurso de Contship Italia s.p.a., en la medida en que, antes de examinar el recurso principal, ha de apreciarse la cuestión de la aplicabilidad de la normativa de las sociedades instrumentales a la situación de Borgo Supermercati s.r.l.

7 En apoyo de su adhesión al recurso, Contship Italia s.p.a. invoca ocho motivos, de los que solo los cuatro primeros están directamente vinculados a la cuestión prejudicial.

8 El primer motivo versa sobre la infracción del artículo 30 de la Ley n.º 724 de 1994, cuya versión resultante de las modificaciones introducidas por la Ley n.º 296 de 2006 debe aplicarse, a su juicio, «sin solución de continuidad» con la versión anterior de dicho artículo. Según la parte recurrente en adhesión, la exclusión del régimen de las sociedades instrumentales debía aplicarse a las sociedades cotizadas en los mercados regulados de la Unión Europea antes incluso de la introducción de las modificaciones al artículo 30 mediante la Ley n.º 296 de 2006, porque en caso contrario se estaría produciendo una discriminación en

DOCUMENTO DE TRABAJO

materia de libertad de establecimiento, libertad económica y libertad de empresa en el marco de la Unión.

9 El segundo motivo también versa sobre la infracción del artículo 30 de la Ley n.º 724 de 1994. Contship Italia s.p.a. censura que la sentencia impugnada ha realizado una nueva determinación por vía inductiva de las rentas imponibles, contradiciendo su propia motivación, según la cual las rentas imponibles de la sociedad Borgo Supermercati s.r.l. estaban sujetas al régimen de «participation exemption».

10 En relación a estos dos primeros motivos invocados en el escrito de contestación, la parte recurrente en adhesión sostiene que resulta necesario realizar «una interpretación coherente con el contexto normativo» del artículo 30, según la cual las sociedades cotizadas en la bolsa alemana, como la sociedad que en 2005 ejercía el control en exclusiva sobre Borgo Supermercati s.r.l., también deben equipararse a las sociedades cotizadas en los mercados financieros italianos en virtud de la versión del artículo 30 anterior a las modificaciones introducidas por la Ley n.º 296 de 2006. A tal respecto, Contship Italia s.p.a. sostiene que la Ley n.º 296 de 2006, al ampliar la categoría de personas excluidas y englobar a «las sociedades y entidades que controlan sociedades y entidades cuyos valores se negocian en mercados regulados italianos y extranjeros, así como tales sociedades y entidades cotizadas y las sociedades controladas por estas, aun cuando sea indirectamente», se ha limitado a incorporar un principio que ya estaba presente en el ordenamiento jurídico de la Unión Europea. A su juicio, de interpretarse de forma distinta la versión del artículo 30 anterior a las modificaciones introducidas por la Ley n.º 296 de 2006, se violarían los principios del ordenamiento jurídico de la Unión, en la medida en que se produciría una discriminación por razón de la nacionalidad de la sociedad matriz y una vulneración de la libertad de establecimiento y de iniciativa económica. Sobre la base de las consideraciones expuestas, la recurrente en adhesión solicita con carácter subsidiario que se plantee esta cuestión al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

11 El tercer motivo versa sobre la infracción del artículo 30 de la Ley n.º 724 de 1994, en relación con los artículos 85 y 87 del decreto del Presidente della Repubblica del 22 dicembre 1986, n.º 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi) (Decreto n.º 917 del Presidente de la República, de 22 de diciembre de 1986, por el que se aprueba el Texto Único del Impuesto sobre la Renta). El motivo hace referencia en particular a la cuestión de si a los «holding puros», esto es, a las sociedades que, como Borgo Supermercati s.r.l., no desarrollan actividades económicas de producción o de intercambio, sino que tienen exclusivamente por objeto desempeñar funciones de coordinación y de dirección de sus sociedades participadas, se les aplican las disposiciones contra las prácticas de elusión fiscal contenidas en el artículo 30.

12 El cuarto motivo hace referencia a la disposición del artículo 30, apartado 1, que permite al sujeto pasivo probar que la sociedad no persigue un objetivo de elusión fiscal. A tal respecto, la recurrente en adhesión alega que no se ha examinado un

DOCUMENTO DE TRABAJO

hecho decisivo para la resolución del litigio, en la medida en que no se ha tenido en cuenta la prueba contraria aportada por ella, relativa a una situación objetiva de carácter extraordinario, que impidió la obtención de ingresos, lo cual excluye la aplicabilidad del régimen de las sociedades instrumentales.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

13 El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la compatibilidad del artículo 30, apartado 1, en su versión aplicable al período fiscal examinado (esto es, la versión anterior a las modificaciones introducidas por la Ley n.º 296 de 2006), con la prohibición de discriminación consagrada en el artículo 18 TFUE y con el principio de libertad de establecimiento previsto en el artículo 49 TFUE. Estas dudas no pueden disiparse con una interpretación conforme al Derecho de la Unión de la norma nacional por tres motivos. En primer lugar, la norma en cuestión contiene una formulación rígida, que solo excluye expresamente del régimen de las sociedades instrumentales a las sociedades cotizadas en mercados italianos, por lo que no concurren los requisitos establecidos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia para realizar una interpretación conforme (véanse las sentencias del Tribunal de Justicia, de 9 de marzo de 1978, Simmenthal, C-106/77, EU:C:1978:49, y de 19 de junio de 1990, Factortame, C-213/89, EU:C:1990:257).

14 En segundo lugar, no es posible realizar una interpretación conforme, al no desprenderse de forma evidente una solución unívoca al problema de la compatibilidad del artículo 30, apartado 1, en la versión aplicable al período fiscal considerado, con los artículos 18 TFUE y 49 TFUE, por lo que concurren los requisitos establecidos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia para plantear una petición de decisión prejudicial (sentencias del Tribunal de Justicia de 6 de octubre de 1982, Cilfit, C-283/81, EU:C:1982:335, apartado 16; de 16 de julio de 1992, Meilicke, C-83/91, EU:C:1992:332, apartados 23 a 25; de 27 de marzo de 1980, Denkavit, C-61/79, EU:C:1980:100, apartados 15 y 16; de 12 de febrero de 2008, Kempter, C-2/06, EU:C:2008:78, apartado 42, y de 21 de julio de 2011, Kelly, C-104/10, EU:C:2011:506, apartados 60 a 64).

15 En tercer lugar, únicamente la versión del artículo 30, modificada por la Ley n.º 296 de 2006, engloba en las sociedades excluidas del régimen de las sociedades instrumentales a las sociedades que controlan sociedades cotizadas y a las sociedades controladas por dichas sociedades cotizadas. También en este caso la rígida formulación de la versión anterior del artículo 30, que únicamente excluye de manera expresa del régimen de las sociedades instrumentales a las sociedades cotizadas en mercados italianos, impide al órgano jurisdiccional remitente extender tal exclusión a las sociedades que controlan sociedades cotizadas o a las sociedades controladas por dichas sociedades cotizadas, puesto que en el ordenamiento jurídico italiano las sociedades mantienen su personalidad jurídica autónoma aunque estén vinculadas mediante una relación de control.

DOCUMENTO DE TRABAJO

16 Según el órgano jurisdiccional remitente, la versión del artículo 30 anterior a las modificaciones introducidas por la Ley n.º 296 de 2006 parece no ser compatible con la libertad de establecimiento, pues no comprende entre las personas excluidas del régimen de sociedades instrumentales ni a las sociedades cotizadas en mercados regulados distintos de los italianos ni a las sociedades que controlan a las sociedades cotizadas ni tampoco a las sociedades controladas por las sociedades cotizadas. Esta disposición podría disuadir a las sociedades no incluidas en la citada versión del artículo 30 de ejercer su libertad de establecimiento en Italia por medio del control de sociedades establecidas en dicho país. El principio de libertad de establecimiento prohíbe que el Estado miembro de origen obstaculice, haga menos atractivo o someta de cualquier otro modo a restricciones el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación [sentencias del Tribunal de Justicia, de 16 de julio de 1998, Imperial Chemical Industries plc (ICI), C-264/96, EU:C: 1998:370, apartados 20 y 21; de 15 de mayo de 1997, Futura, C-250/95, EU:C:1997:239, apartado 19, y de 12 de septiembre de 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd, apartado 42].

17 El órgano jurisdiccional remitente subraya además la eficacia directa del artículo 49 TFUE, que reconoce y garantiza la libertad de establecimiento (sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de junio de 1974, Reyners, C-2/74, apartados 15 a 17).

DOCUMENTO DE TRABAJO