

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 18 de octubre de 2012 (*)

«Aproximación de las legislaciones – Directiva 90/434/CEE – Régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de distintos Estados miembros – Artículo 11, apartado 1, letra a) – Legislación nacional que supedita la concesión de ventajas fiscales a la obtención de una autorización – Solicitud de autorización que ha de presentarse al menos 30 días antes de la realización de la operación prevista»

En el asunto C-603/10,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Upravno sodišče Republike Slovenije (Eslovenia), mediante resolución de 8 de diciembre de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de diciembre de 2010, en el procedimiento entre

Pelati d.o.o.

y

Republika Slovenija,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. E. Levits, en funciones de Presidente de la Sala Quinta, y los Sres. J-J. Kasel (Ponente) y M. Safjan, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Cruz Villalón;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Pelati d.o.o., por el Sr. A. Jarkovič, odvetnik;
- en nombre del Gobierno esloveno, por la Sra. V. Klemenc, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Lyal y M. Žebre, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

Sentencia

1 La presente petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al

régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros (DO L 225, p. 1).

2 Dicha petición se suscitó en el marco de un litigio entre Pelati d.o.o. (en lo sucesivo, «Pelati») y la Republika Slovenija respecto a la desestimación, por parte de la administración fiscal de ésta, de una solicitud de concesión de ventajas fiscales con ocasión de una escisión de empresa.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, incluido en el título V de ésta, titulado «Disposiciones finales», es del siguiente tenor en su versión aplicable al litigio principal:

«Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los títulos II, III y IV o [...] retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones:

a) tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que una de las operaciones contempladas en el artículo 1 no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal».

Normativa nacional

4 A tenor del artículo 47 de la Ley del impuesto sobre sociedades (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, Uradni list RS, nº 17/05; en lo sucesivo, «ZDDPO-1»), «los derechos a que se refieren los artículos 41 a 47 [de la presente Ley] se reconocerán a la sociedad transmitente, a la sociedad beneficiaria y al socio de la sociedad transmitente sobre la base de una autorización emitida por la administración fiscal, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en los artículos 41 a 47».

5 El procedimiento de imposición en caso de fusión o escisión de sociedades es el previsto en la Ley relativa al procedimiento fiscal (Zakon o davnem postopku, Uradni list RS, nº 25/05; en lo sucesivo, «ZDavP-1»).

6 En virtud del artículo 345, apartado 2, del ZDavP-1, el sujeto pasivo habrá de presentar la declaración fiscal a la administración fiscal a más tardar en un plazo de 60 días después de la inscripción de la escisión en el registro de sociedades mercantiles de la autoridad competente.

7 El artículo 363 del ZDavP-1 dispone:

«(1) La autorización prevista en el artículo 47 del ZDDPO-1 habrá de emitirse para cada operación individual.

(2) La sociedad transmitente [...] o la sociedad beneficiaria [...] deberán presentar la solicitud de autorización con una antelación de al menos 30 días respecto de la fecha prevista para la operación a que se refiere el artículo 41 del ZDDPO-1.

[...]

(5) La administración fiscal resolverá sobre la solicitud en un plazo máximo de 30 días a partir

de la recepción de ésta [...]».

8 La obligación de autorización previa por parte de la administración fiscal, prevista en el artículo 47 del ZDDPO-1, en relación con el artículo 363 del ZDavP-1, fue suprimida con la entrada en vigor, el 1 de enero de 2007, de una nueva versión de las leyes del impuesto sobre sociedades y del procedimiento fiscal (Uradni list RS, nº 117/06), que introdujeron un procedimiento simplificado de notificación conforme al cual la inobservancia de los requisitos procedimentales por parte del sujeto pasivo ya no implica automáticamente la pérdida de los derechos conferidos por la Directiva 90/434.

Litigio principal y cuestión prejudicial

9 Mediante documento notarial de 30 de junio de 2005, Pelati adoptó un proyecto de escisión que preveía la transmisión de una parte de su empresa a una nueva sociedad. El 27 de septiembre de 2005, Pelati presentó ante la autoridad competente del registro de sociedades mercantiles una solicitud de inscripción de las modificaciones relativas a sus estatutos. Dichas modificaciones fueron inscritas mediante resolución de 12 de octubre de 2005. El 21 de octubre de 2005, Pelati presentó una solicitud de beneficios fiscales correspondientes a la escisión efectuada.

10 La administración fiscal apreció que la transformación de la sociedad se produjo en el momento de la inscripción de las modificaciones estatutarias en el registro de sociedades mercantiles. Por consiguiente, desestimó la solicitud de Pelati debido a que no se había presentado dentro del plazo establecido en el artículo 363 del ZDavP-1, es decir, al menos 30 días antes de que se llevara a cabo la transformación prevista.

11 Pelati interpuso una reclamación contra dicha resolución desestimatoria aduciendo que la administración fiscal ni siquiera había examinado si se cumplían los requisitos de fondo para acogerse a las ventajas fiscales con arreglo al ZDDPO-1. Esta reclamación fue igualmente desestimada debido a que el plazo de 30 días era imperativo, de modo que la solicitud de Pelati era inadmisibile por haber sido presentada con carácter extemporáneo.

12 Pelati interpuso un recurso de anulación contra esta resolución ante el Upravno sodišče Republike Slovenije (Tribunal de lo contencioso administrativo de la República de Eslovenia). Aduce que la caducidad que se le opone como sanción por la inobservancia del plazo de 30 días establecido por el artículo 363, apartado 2, del ZDavP-1 es contraria a la Directiva 90/334. A su entender, además, la observancia de este plazo no depende enteramente de la sociedad sujeta a imposición, puesto que la fecha de la inscripción de la modificación estatutaria en el registro de sociedades mercantiles por parte de la autoridad competente es la que determina la fecha de expiración de dicho plazo.

13 El órgano jurisdiccional remitente subraya, en primer lugar, que el ZDDPO-1 se encarga de transponer al ordenamiento jurídico esloveno las disposiciones de la Directiva 90/434. Seguidamente, constata que, si bien la solicitud que permite acogerse a las ventajas fiscales debe presentarse, en virtud del artículo 363, apartado 2, del ZDavP-1, al menos 30 días antes de la operación prevista, esta Ley no precisa en qué momento se considera que dicha operación ha sido realizada. A este respecto, el tribunal nacional recuerda que la administración fiscal se basa en el artículo 533 de la Ley de sociedades mercantiles (Zakon o gospodarskih družbah, Uradni list RS nº 30/1993, en la versión aplicable a los hechos), en virtud de la cual la autoridad competente habrá de inscribir de forma simultánea en el registro de sociedades mercantiles la escisión y la constitución de la nueva sociedad. El órgano jurisdiccional remitente deduce de ello que la fecha de la operación corresponde a la de la inscripción de las modificaciones estatutarias en el registro. Por último, el órgano jurisdiccional remitente considera que la Directiva 90/434 no ofrece ninguna

base que permita denegar las ventajas fiscales a una sociedad sujeta al impuesto sin que se haya examinado si ésta cumple o no los requisitos que justifican la concesión de tales ventajas.

14 En este contexto, el Upravno sodišče Republike Slovenije decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse lo dispuesto en el artículo 11 de la [Directiva 90/434] en el sentido de que se opone a una normativa nacional con arreglo a la cual la República de Eslovenia supedita la ventaja fiscal a favor de una sociedad mercantil que pretende llevar a cabo una división (escisión de una parte de la sociedad y creación de una nueva sociedad) a que solicite dentro de plazo la autorización para acogerse a los beneficios fiscales en caso de escisión si se cumplen los requisitos establecidos, y con arreglo a la cual el sujeto pasivo del impuesto pierde automáticamente las ventajas fiscales una vez transcurrido el plazo?»

Sobre la cuestión prejudicial

Observaciones preliminares

15 De forma preliminar, procede recordar que, en virtud del artículo 267 TFUE, el Tribunal de Justicia es competente para pronunciarse con carácter prejudicial sobre la interpretación de dicho Tratado y sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones de la Unión.

16 Consta que el litigio principal versa sobre una disposición de Derecho nacional que se aplica en un contexto puramente interno.

17 No obstante, según se desprende de la resolución de remisión, el legislador esloveno, al transponer las disposiciones de la Directiva 90/434 al ordenamiento jurídico nacional, decidió aplicar igualmente el tratamiento fiscal previsto por esta Directiva a las situaciones puramente internas, de modo que las reestructuraciones nacionales y transfronterizas están sometidas a un mismo régimen fiscal.

18 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando una normativa nacional se atiene, para resolver una situación interna, a las soluciones aplicadas en Derecho de la Unión con objeto, especialmente, de evitar la aparición de discriminaciones en contra de los propios nacionales o de eventuales distorsiones de la competencia, existe un interés manifiesto de la Unión en que, con el fin de evitar futuras divergencias de interpretación, las disposiciones o los conceptos tomados del Derecho de la Unión reciban una interpretación uniforme, cualesquiera que sean las condiciones en que tengan que aplicarse (véanse las sentencias de 17 de julio de 1997, Leur-Bloem, C-28/95, Rec. p. I-4161, apartado 32; de 15 de enero de 2002, Andersen og Jensen, C-43/00, Rec. p. I-379, apartado 18, y de 20 de mayo de 2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, Rec. p. I-4303, apartado 33).

19 Procede añadir que corresponde únicamente al órgano jurisdiccional nacional apreciar el alcance exacto de esa remisión al Derecho de la Unión, puesto que la competencia del Tribunal de Justicia se limita únicamente al examen de las disposiciones de este Derecho (véanse las sentencias, antes citadas, Leur-Bloem, apartado 33, y Modehuis A. Zwijnenburg, apartado 34).

20 De las anteriores consideraciones resulta que el Tribunal de Justicia es competente para interpretar las disposiciones de la Directiva 90/434, aunque éstas no regulen directamente la situación controvertida en el litigio principal y, por consiguiente, para responder a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente.

Sobre el fondo

21 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal, que supedita la concesión de las ventajas fiscales aplicables a una operación de escisión al requisito de que la solicitud correspondiente a esa operación se presente dentro de un plazo determinado, cuyo punto de partida es desconocido para el sujeto pasivo y después de cuya expiración este último pierde el derecho a esas ventajas fiscales sin que se haya examinado si dicho sujeto pasivo cumple o no los requisitos que justifican la concesión de tales ventajas.

22 Tal como señalaron tanto la demandante en el asunto principal como el Gobierno esloveno y la Comisión Europea, que presentaron observaciones escritas ante el Tribunal de Justicia, la Directiva 90/434 no contiene ninguna disposición relativa a las modalidades de procedimiento que los Estados miembros han de seguir para conceder las ventajas fiscales previstas en dicha Directiva.

23 Ahora bien, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, a falta de normativa de la Unión en la materia, las modalidades procesales dirigidas a garantizar la salvaguardia de los derechos que los justiciables deducen del Derecho de la Unión se determinan por el ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro en virtud del principio de autonomía de procedimiento de los Estados miembros, a condición, sin embargo, de que esta regulación no sea menos favorable que la aplicable a situaciones similares de carácter interno (principio de equivalencia) y de que no haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad) (véanse, en particular, las sentencias de 19 de septiembre de 2006, *i-21 Germany* y *Arcor*, C-392/04 y C-422/04, Rec. p. I-8559, apartado 57, y de 30 de junio de 2011, *Meilicke* y otros, C-262/09, Rec. p. I-5669, apartado 55).

24 En cuanto al principio de equivalencia, procede señalar que, en el caso de autos, el Tribunal de Justicia no dispone de ningún elemento que pueda suscitar dudas sobre la conformidad de una normativa como la controvertida en el litigio principal con ese principio.

25 Sin embargo, es preciso comprobar si dicha normativa responde a las exigencias del principio de efectividad, que debe considerarse vulnerado cuando el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión resulta imposible o excesivamente difícil.

26 En lo que atañe a los derechos conferidos por la Directiva 90/434, procede recordar que el régimen fiscal común establecido por esta Directiva, que comprende diferentes ventajas fiscales, se aplica indistintamente a todas las operaciones de fusión, de escisión, de aportación de activos y de canje de acciones, abstracción hecha de sus motivos, ya sean éstos financieros, económicos o puramente fiscales (sentencias, antes citadas, *Leur-Bloem*, apartado 36, y *Modehuis A. Zwijnenburg*, apartado 41).

27 En virtud del artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, los Estados miembros pueden negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de esta Directiva o retirar el beneficio de las mismas sólo excepcionalmente y en casos particulares (sentencias de 5 de julio de 2007, *Kofoed*, C-321/01, Rec. p. I-5795, apartado 37, y *Modehuis A. Zwijnenburg*, antes citada, apartado 45), a saber, cuando la operación de reestructuración prevista tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal.

28 En el presente caso, de la documentación obrante en autos se desprende que el sujeto

pasivo, conforme al artículo 47 del ZDDPO-1, en relación con el artículo 363, apartado 2, del ZDavP-1, debe presentar su solicitud para acogerse a las ventajas fiscales previstas por la Directiva 90/434, so pena de perder los derechos conferidos por ésta, al menos 30 días antes de la operación de reestructuración prevista.

29 Por consiguiente, debe comprobarse si ese plazo de 30 días responde a las exigencias del principio de efectividad tanto en lo que atañe a su duración como respecto a su punto de partida.

30 En cuanto a la duración del plazo, el Tribunal de Justicia ya ha reconocido, en el marco del análisis del principio de tutela judicial efectiva de los derechos concedidos a los justiciables por el Derecho de la Unión, la compatibilidad con éste de la fijación de plazos razonables de carácter preclusivo para recurrir, en interés de la seguridad jurídica, que protege tanto al contribuyente como a la administración interesados. En efecto, tales plazos no hacen prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (sentencias de 10 de julio de 1997, Palmisani, C-261/95, Rec. p. I-4025, apartado 28, y de 17 de noviembre de 1998, Aprile, C-228/96, Rec. p. I-7141, apartado 19). En este contexto, el Tribunal de Justicia ha declarado asimismo que un plazo de 60 días para ejercitar la acción no es, en sí mismo, criticable (sentencias de 14 de diciembre de 1995, Peterbroeck, C-312/93, Rec. p. I-4599, apartado 16, y de 6 de octubre de 2009, Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08, Rec. p. I-9579, apartado 43).

31 Por lo demás, el Tribunal de Justicia ha declarado que esta jurisprudencia también es aplicable cuando se trata de apreciar las modalidades de devolución de tributos nacionales percibidos indebidamente (sentencia Meilicke y otros, antes citada, apartados 55 a 58). Lo mismo ha de entenderse cuando se trata de apreciar el respeto del principio de efectividad en cuanto a la fijación de un plazo para la presentación de una solicitud dirigida a obtener ventajas fiscales.

32 En consecuencia, no queda de manifiesto que una normativa nacional que únicamente concede las ventajas fiscales previstas por la Directiva 90/434 si la correspondiente solicitud se presenta con una antelación de al menos 30 días respecto de la operación de reestructuración prevista haga prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos al sujeto pasivo por el Derecho de la Unión.

33 Por lo tanto, si bien un plazo de caducidad como el controvertido en el procedimiento principal no es en sí mismo contrario al principio de efectividad, no cabe excluir que, en las circunstancias particulares del litigio de que conoce el órgano jurisdiccional remitente, las modalidades de aplicación de dicho plazo puedan significar una violación del referido principio.

34 En efecto, por lo que respecta al punto de partida del plazo de 30 días previsto en el artículo 363, apartado 2, del ZDavP-1, de la resolución de remisión se desprende que dicho plazo se calcula hacia atrás a partir del día en que se realiza la operación de reestructuración, teniendo en cuenta que la fecha en la que ésta se considera efectuada es la de la inscripción de la operación en el registro de sociedades mercantiles por parte de la autoridad competente.

35 Por consiguiente, en tal situación, el período durante el que transcurre el plazo de 30 días no depende del sujeto pasivo, dado que este último no tiene la posibilidad de conocer con exactitud ni el punto de partida de ese plazo ni su término, es decir, el día de la inscripción de la operación de reestructuración prevista en el registro de sociedades mercantiles.

36 Pues bien, debe recordarse que los objetivos perseguidos por la Directiva 90/434 deben realizarse en Derecho nacional con respeto a las exigencias de seguridad jurídica. Con este fin, los Estados miembros tienen la obligación de establecer un régimen de plazos suficientemente preciso, claro y previsible para permitir que los particulares conozcan sus derechos y obligaciones

[véase, por analogía, la sentencia de 28 de enero de 2010, Uniplex (UK), C-406/08, Rec. p. I-817, apartado 39 y la jurisprudencia citada]. Corresponde al juez nacional comprobar si se respetan esas exigencias.

37 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal, que supedita la concesión de las ventajas fiscales aplicables a una operación de escisión conforme a las disposiciones de esta Directiva al requisito de que la solicitud correspondiente a esa operación se presente dentro de un plazo determinado. No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si las modalidades de aplicación de dicho plazo, y más concretamente la determinación del punto de partida de éste, son suficientemente precisas, claras y previsibles para permitir que los sujetos pasivos conozcan sus derechos y garantizar que puedan beneficiarse de las ventajas fiscales previstas en las disposiciones de esta Directiva.

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 Quinta) declara:

El artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal, que supedita la concesión de las ventajas fiscales aplicables a una operación de escisión conforme a las disposiciones de esta Directiva al requisito de que la solicitud correspondiente a esa operación se presente dentro de un plazo determinado. No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si las modalidades de aplicación de dicho plazo, y más concretamente la determinación del punto de partida de éste, son suficientemente precisas, claras y previsibles para permitir que los sujetos pasivos conozcan sus derechos y garantizar que puedan beneficiarse de las ventajas fiscales previstas en las disposiciones de esta Directiva.

Firmas

* Lengua de procedimiento: esloveno.