

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 18 de octubre de 2012 (\*)

«Procedimiento prejudicial – Admisibilidad – Remisión del Derecho interno al Derecho de la Unión – Directiva 90/435/CEE – Directiva 90/434/CEE – Prevención de la doble imposición económica – Excepción – Liquidación de una filial con motivo de una fusión – Reparto de beneficios – Concepto de “liquidación”»

En el asunto C-371/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el hof van beroep te Gent (Bélgica), mediante resolución de 28 de junio de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de julio de 2011, en el procedimiento entre

**Punch Graphix Prepress Belgium NV**

y

**Belgische Staat,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. J. Malenovský, en funciones de Presidente de la Sala Séptima, y los Sres. T. von Danwitz (Ponente) y D. Šváby, Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Punch Graphix Prepress Belgium NV, por el Sr. J. Dumon, advocaat;
- en nombre del Gobierno belga, por el Sr. J.-C. Halleux y la Sra. M. Jacobs, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. W. Mölls y W. Roels, 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 petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 4, apartado 1, de 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), en su versión modificada por la Directiva 2006/98/CE del Consejo, de 20 de noviembre de 2006 (DO L 363, p. 129) (en lo sucesivo, «Directiva 90/435»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entra la sociedad Punch Graphix Prepress Belgium NV (en lo sucesivo, «Punch Graphix») y Belgische Staat (el Estado belga), en relación con la tributación de los beneficios obtenidos por Punch Graphix con motivo de una fusión por absorción, en la que Strobbe Graphics NV (en lo sucesivo, «Strobbe Graphics»), que pasó a denominarse posteriormente Punch Graphix, absorbió a las sociedades Advantra Belgium NV (en lo sucesivo, «Advantra Belgium») y Strobbe NV (en lo sucesivo, «Strobbe»).

## **Marco jurídico**

### *Normativa de la Unión*

#### Directiva 90/435

3 Según los considerandos primero, tercero y cuarto de la Directiva 90/435:

«Considerando que los grupos de sociedades de Estados miembros diferentes pueden ser necesarios para crear en la Comunidad condiciones análogas a las de un mercado interior y para garantizar así el establecimiento y el buen funcionamiento del mercado común; que no se deben dificultar estas operaciones con restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros; [...]

[...]

Considerando que las actuales disposiciones fiscales por las que se rigen las relaciones entre sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes varían sensiblemente de un Estado miembro a otro y son, por lo general, menos favorables que las que se aplican a las relaciones entre sociedades matrices y filiales de un mismo Estado miembro; que la cooperación entre sociedades de Estados miembros diferentes queda por ello penalizada con relación a la cooperación entre sociedades de un mismo Estado miembro; que es conveniente eliminar dicha penalización mediante el establecimiento de un régimen común, y facilitar de este modo los grupos de sociedades a escala comunitaria;

Considerando que, cuando una sociedad matriz recibe, en calidad de socio de su sociedad filial, beneficios distribuidos, el Estado de la sociedad matriz deberá:

- o bien abstenerse de gravar dichos beneficios;
- o bien gravarlos, autorizando al mismo tiempo a dicha sociedad a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto de la filial correspondiente a dichos beneficios».

4 El artículo 4, apartado 1, de dicha Directiva dispone:

«Cuando una sociedad matriz o un establecimiento permanente de ésta reciban, por la participación de aquélla en una sociedad filial, beneficios distribuidos por motivos distintos de la liquidación de la misma, el Estado de la sociedad matriz y el Estado del establecimiento permanente:

- o bien se abstendrán de gravar dichos beneficios,
- o bien los gravarán, autorizando al mismo tiempo a la sociedad matriz y a su establecimiento permanente a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto relacionado con dichos beneficios y abonado por la filial y toda filial de ulterior nivel, sujeto a la condición de que cada una de las filiales y la filial de ulterior nivel siguiente cumplan los requisitos previstos en los artículos 2 y 3, hasta la cuantía máxima del impuesto adeudado.»

5 La Directiva 90/435 ha sido sustituida por la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO L 345, p. 8).

La Directiva 90/434/CEE

6 Según el primer considerando de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro (DO L 225, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2006/98 (en lo sucesivo, «Directiva 90/434»):

«Considerando que las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones entre sociedades de diferentes Estados miembros pueden ser necesarios para crear en la Comunidad condiciones análogas a las de un mercado interior, y para garantizar así el establecimiento y el buen funcionamiento del mercado común; que dichas operaciones no deben verse obstaculizadas por restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros; [...]».

7 Según el artículo 1, letra a), de esta Directiva:

«Cada Estado miembro aplicará la presente Directiva a los siguientes casos:

a) operaciones de fusión, de escisión, de escisión parcial, de aportación de activos y de canje de acciones en las que intervengan sociedades de dos o más Estados miembros».

8 El artículo 2 de la Directiva 90/434 dispone:

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

a) fusión: la operación por la cual:

– [...]

– una sociedad transfiere, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio activo y pasivo a la sociedad que posee la totalidad de los títulos representativos de su capital social».

9 La Directiva 90/434 ha sido sustituida por la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro (DO L 310, p. 34).

## *Normativa belga*

10 El artículo 671 del Código de sociedades tiene el siguiente tenor:

«La fusión por absorción es la operación por la cual una o varias sociedades transfieren a otra sociedad, como consecuencia de una disolución sin liquidación, la totalidad de su patrimonio, activo y pasivo, en contrapartida de la entrega a los socios de la sociedad o sociedades disueltas de acciones o participaciones en la sociedad absorbente y, en su caso, de una compensación en efectivo que no sobrepase la décima parte del valor nominal de las acciones o participaciones atribuidas o, a falta de un valor nominal, de su valor contable».

11 Los artículos 208 a 210 del Código del impuesto sobre la renta, en su versión de 1992 (en lo sucesivo, «CIR 92») disponen:

### «Artículo 208

Las sociedades en liquidación seguirán estando sujetas al impuesto de sociedades [...]

Sus beneficios comprenderán también las plusvalías materializadas o contabilizadas con ocasión del reparto del patrimonio social.

### Artículo 209

Cuando se proceda al reparto del patrimonio social de una sociedad, como consecuencia de su disolución o por cualquier otro motivo, tendrá la consideración de dividendo repartido el excedente que supongan los importes distribuidos, en efectivo, en valores o en cualquier otra forma, sobre el valor reevaluado del capital desembolsado.

### Artículo 210

1. Los artículos 208 y 209 se aplicarán igualmente:

1. En casos de fusión por absorción, fusión mediante constitución de una nueva sociedad, escisión por absorción, escisión por constitución de nuevas sociedades, escisión mixta o de cualquier operación equiparada a una fusión por absorción;

[...]

2. En los casos mencionados en el apartado 1, el valor real del patrimonio social en la fecha en que se hayan efectuado las operaciones mencionadas se equipará al importe distribuido con ocasión del reparto del patrimonio social.

[...]»

## **El litigio principal y la cuestión principal**

12 En 2001, las sociedades Advantra Belgium, Strobbe y Strobbe Graphics, que tenían su domicilio social en Bélgica, llevaron a cabo una fusión silenciosa. Strobbe Graphics era anteriormente titular del 100 % de las acciones de las otras dos sociedades. La operación consistió en una fusión por absorción en el sentido del artículo 671 del Código de sociedades, en la cual Advantra Belgium y Strobbe se disolvieron sin liquidación previa y todo su patrimonio fue transmitido a la sociedad Strobe Graphics, que posteriormente pasó a ser Punch Graphix.

13 En cuanto sociedad absorbente, Punch Graphix obtuvo una plusvalía de fusión de

10.669.985,69 euros. De dicho importe, un 95 %, es decir, 10.136.486,41 euros, podía deducirse en principio del beneficio imponible, en concepto de «renta gravada con carácter definitivo». Sin embargo, la base imponible de Punch Graphix en el ejercicio fiscal de 2002 ascendió únicamente a 8.206.489,70 euros, de suerte que la diferencia no pudo ser objeto de deducción en el ejercicio de 2002.

14 En su declaración correspondiente al ejercicio fiscal 2003, Punch Graphix no ejerció el derecho a la deducción de la «renta gravada con carácter definitivo» que podía trasladarse a ejercicios posteriores.

15 El 19 de octubre de 2007, Punch Graphix presentó un escrito por el que solicitaba la exención de oficio por doble imposición. A este respecto, alegó que el hecho de limitar la deducción de la «renta gravada con carácter definitivo» a un importe no superior al resultado positivo del ejercicio en que se obtuvo la plusvalía por fusión infringía el artículo 4, apartado 1, de la Directiva 90/435, y solicitó que la «renta gravada con carácter definitivo» de un importe de 911.426,85 euros que no se había utilizado se imputara al ejercicio contable de 2002, pertinente para el ejercicio fiscal de 2003.

16 Dicha solicitud de exención de oficio fue desestimada mediante resolución de la administración tributaria de 8 de mayo de 2008.

17 Mediante escrito de 5 de agosto de 2008, Punch Graphix interpuso un recurso ante el rechtbank van eerste aanleg te Brugge.

18 Mediante resolución de 28 de octubre de 2009, el rechtbank van eerste aanleg te Brugge desestimó el recurso. Si bien el citado órgano jurisdiccional aceptó la tesis de Punch Graphix según la cual la normativa belga en materia de «renta gravada con carácter definitivo», en la medida en que no permite trasladar a ejercicios posteriores el importe de la deducción por la «renta gravada con carácter definitivo» no utilizada, resulta en principio contraria al artículo 4, apartado 1, de la Directiva 90/435/CEE, desestimó la pretensión de Punch Graphix, por considerar que la plusvalía por fusión controvertida en el presente asunto quedaba comprendida en la excepción contemplada en la citada disposición, por tratarse de un supuesto de «liquidación» de sociedades filiales.

19 Punch Graphix interpuso un recurso de apelación contra la citada resolución ante el hof van Beroep te Gent.

20 Según el órgano jurisdiccional remitente, la administración tributaria reconoce que el régimen belga de deducción de la «renta gravada con carácter definitivo» es contrario al artículo 4, apartado 1, de la Directiva 90/435, al no permitir el traslado a ejercicios contables posteriores del importe de la deducción de la «renta gravada con carácter definitivo» que no ha podido utilizarse por no ser el beneficio imponible suficiente. Asimismo, declara que el debate que enfrenta a las partes ante él versa sobre la cuestión de si la fusión controvertida debe considerarse una «liquidación», en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la Directiva 90/435.

21 El órgano jurisdiccional remitente considera que la cuestión central en el presente asunto es si las autoridades fiscales nacionales pueden definir el ámbito de aplicación del artículo 4, apartado 1, de la Directiva 90/435, y más precisamente de las excepciones que en él se prevén, remitiéndose a una disposición de Derecho interno y más concretamente a una disposición que establece una asimilación, e incluso una ficción, dando así una definición propia a una disposición de Derecho de la Unión. En efecto, según dicho órgano, al asimilar, por aplicación de los artículos 208 y 210 del CIR 92, una fusión por absorción a una liquidación de la filial, el régimen belga consigue evitar que se aplique a dicha transacción la norma prevista en el artículo 4, apartado 1,

de la Directiva 90/435.

22 En estas circunstancias, el hof van beroep te Gent decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Puede la administración tributaria nacional excluir la aplicación del artículo 4, apartado 1, de la Directiva 90/435, en virtud de la disposición de dicho artículo que lo declara no aplicable en caso de liquidación de la sociedad filial, invocando una disposición de Derecho interno (en el presente asunto, el artículo 210 del [CIR 92]) que equipara la fusión por absorción, en la que en realidad no se procede a la liquidación de la sociedad filial, a una fusión en la que sí se liquida la sociedad filial?»

### **Sobre la admisibilidad de la petición de remisión**

23 El Gobierno alemán cuestiona la admisibilidad de la remisión prejudicial, al sostener que la transacción de la que se trata en el asunto principal constituye una situación puramente interna en la que únicamente intervienen sociedades belgas y, por lo tanto, no regulada por la Directiva 90/435, ya que ésta se aplica únicamente a la cooperación entre sociedades de Estados miembros diferentes.

24 Según dicho Gobierno, tampoco cabe considerar admisible la remisión prejudicial atendiendo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a las remisiones que el Derecho nacional efectúe a las disposiciones del Derecho de la Unión para regular situaciones internas. En efecto, por una parte, el órgano jurisdiccional remitente no menciona en absoluto una remisión del Derecho belga a la Directiva 90/435. Por otra, la Directiva 90/435 no pretende regular las consecuencias fiscales de una fusión, cuestión regulada exclusivamente por la Directiva 90/434. Por lo tanto, a su juicio, la norma establecida en el artículo 4, apartado 1, de la Directiva 90/435 no puede extenderse, en virtud de una remisión efectuada por el Derecho nacional, a una situación jurídica que no está contemplada por dicha disposición, sino regulada, en el Derecho de la Unión, por la Directiva 90/434.

25 Ciertamente, consta que el litigio principal versa sobre una disposición de Derecho interno que se aplica en un contexto puramente nacional, mientras que la Directiva 90/435 se aplica a las distribuciones de beneficios percibidas por sociedades de un Estado miembro y procedentes de sus filiales en otros Estados miembros (véase la sentencia de 12 de febrero de 2009, Cobelfret, C-138/07, Rec. p. I-731, apartado 20).

26 Sin embargo, en primer lugar, de la petición de remisión resulta que las dos partes en litigio parten de la premisa que el Derecho interno belga remite, por lo que se refiere al régimen de la «renta gravada con carácter definitivo», a la Directiva 90/435, y así lo ha confirmado, además, el Gobierno belga en sus observaciones escritas presentadas al Tribunal de Justicia. Por otra parte, la existencia de esa remisión del Derecho belga a la Directiva 90/435, así como la admisibilidad de una petición de decisión prejudicial basada en dicha remisión, ya han sido reconocidas por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en último lugar en el auto de 4 de junio de 2009, KBC Bank y Beleggen, Risicokapitaal, Beheer (C-439/07 y C-499/07, Rec. p. I-4409, apartados 58 y 59).

27 En segundo lugar, según jurisprudencia reiterada, cuando una normativa nacional se atiene, para resolver una situación puramente interna, a las soluciones aplicadas en el Derecho de la Unión, corresponde únicamente al órgano jurisdiccional nacional, en el marco del reparto de las funciones jurisdiccionales entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia previsto en el artículo 267 TFUE, 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 ese Derecho (auto KBC Bank y Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, antes

citado, apartado 59 y jurisprudencia que allí se cita).

28 Por consiguiente, no cabe cuestionar la admisibilidad de la petición de remisión partiendo de la hipótesis de que el artículo 4, apartado 1, de la Directiva 90/435 no contempla *ratione materiae* una situación como la controvertida en el litigio principal, que, en principio, estaría regulada exclusivamente por la Directiva 90/434.

29 De cuanto antecede resulta que procede responder a la cuestión prejudicial.

### **Sobre la cuestión prejudicial**

30 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si es preciso interpretar el concepto de «liquidación» que figura en el artículo 4, apartado 1, de la Directiva 90/435 en el sentido de que la disolución de una sociedad en el marco de una fusión por absorción debe considerarse una liquidación de las que allí se contemplan.

31 Esta cuestión tiene como contexto la asimilación, efectuada por la normativa belga, de tal operación a la liquidación de una filial. Así, según el Belgische Staat, la norma general establecida en el artículo 4, apartado 1, de la Directiva 90/435, a saber, la obligación de evitar la doble imposición económica de los beneficios distribuidos, no es aplicable como consecuencia de la excepción relativa a los beneficios distribuidos con motivo de la liquidación de la filial.

32 Para responder a esta cuestión, procede hacer constar que la Directiva 90/435 no define el concepto de «liquidación».

33 Ahora bien, el artículo 2, letra a), tercer guión, de la Directiva 90/434 define la «fusión» como «la operación por la cual [...] una sociedad transfiere, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio activo y pasivo a la sociedad que posee la totalidad de los títulos representativos de su capital social».

34 Es cierto que esta definición de «fusión» figura en la Directiva 90/434 y no en la Directiva 90/435. Sin embargo, esta circunstancia no impide que se tome en consideración tal definición a efectos de interpretar el concepto de «liquidación» en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la Directiva 90/435.

35 En efecto, es preciso recordar que la propuesta relativa a la Directiva 90/435 fue presentada por la Comisión Europea el mismo día que la relativa a la Directiva 90/434, que esas dos Directivas fueron adoptadas el mismo día por el Consejo de la Unión Europea y que, además, estaban destinadas a ser objeto de una transposición simultánea. Además, desde el punto de vista material, ambas Directivas tienen por objetivo común, como se desprende de su primer considerando, abolir las restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros que pudieran afectar a las operaciones a que se refieren esas Directivas, a saber, en el caso de la Directiva 90/435, la cooperación entre sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, y, por lo que atañe a la Directiva 90/434, las fusiones, las escisiones y las aportaciones de activos realizados entre sociedades de Estados miembros diferentes. Por consiguiente, con arreglo al plan del legislador, estas Directivas, que regulan diferentes formas de cooperación transnacional entre las sociedades, constituyen un todo, en la medida en que se completan mutuamente.

36 Por lo tanto, la citada definición del concepto de «fusión», que figura en el artículo 2, letra a), tercer guión, de la Directiva 90/434, también es pertinente para interpretar el concepto de «liquidación», en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la Directiva 90/435, de modo que la disolución de una sociedad en el marco de una fusión por absorción no puede considerarse una

«liquidación», en el sentido de esta última disposición.

37 Habida cuenta de lo antedicho, procede responder a la cuestión planteada que el concepto de «liquidación» que figura en el artículo 4, apartado 1, de la Directiva 90/435 debe interpretarse en el sentido de que la disolución de una sociedad en el marco de una fusión por absorción no puede considerarse una liquidación de las que allí se contemplan.

### **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 Séptima) declara:

**El concepto de «liquidación» que figura en el artículo 4, apartado 1, de 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, en su versión modificada por la Directiva 2006/98/CE del Consejo, de 20 de noviembre de 2006, debe interpretarse en el sentido de que la disolución de una sociedad en el marco de una fusión por absorción no puede considerarse una liquidación de las que allí se contemplan.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: neerlandés.