

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 20 mayo 2010

Asunto: C-352/08

Partes: *Modehuis A. Zwijnenburg BV y Staatssecretaris van Financiën*

Síntesis:

«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, párrafo primero, letra a) – Aplicabilidad a los impuestos sobre transmisiones de bienes».

1. Comentario

El asunto gira en torno a una solicitud de devolución del Impuesto sobre transmisiones de bienes, formulada sobre la base de una exención prevista por la ley en caso de fusiones de empresas. Aunque a primera vista parezca ciertamente sorprendente, el Tribunal resuelve la petición de decisión prejudicial sobre 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.

Sabido es que esta Directiva se limita a eliminar algunas desventajas fiscales que afectan a la reestructuración transfronteriza de empresas. De entrada, el elemento internacional está ausente en el caso que nos ocupa, pues se trata de los miembros de una familia holandesa con un par de bienes inmuebles en Holanda. Ahora bien, el legislador neerlandés, al adaptar el Derecho interno a lo dispuesto en la Directiva 90/434, decidió aplicar el tratamiento fiscal previsto por esta Directiva también a situaciones puramente internas, de forma que las reestructuraciones nacionales y transfronterizas quedaran sometidas al mismo régimen fiscal que las fusiones.

Entiende, en tales casos, el Tribunal de Justicia, cuando se pretende evitar la aparición de discriminaciones en contra de los propios nacionales o de eventuales distorsiones de la competencia, que 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 aplicarse⁴.

El hecho de poder aplicar la Directiva, desde la perspectiva territorial, a situaciones puramente internas, no puede llevar a la laxitud también en su alcance material. Claro está que la Directiva 90/434 no implica una completa armonización de los impuestos y tributos que pueden devengarse con ocasión de una fusión o de una operación similar entre sociedades de Estados miembros diferentes. Los únicos impuestos que pueden acogerse a las ventajas establecidas por la Directiva 90/434 y, consiguientemente, entrar en el

⁴ Cfr. las sentencias de 17 de julio de 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95, Rec. p. I-4161, apartado 32, y de 15 de enero de 2002, *Andersen og Jensen*, C-43/00, Rec. p. I-379, apartado 18).

ámbito de aplicación de la excepción prevista por el artículo 11, apartado 1, letra a), de la misma son los expresamente contemplados por ella.

Como ya señaló la Abogado General Sra. J. Kokott en sus conclusiones: si el principal objetivo de la operación de fusión es eludir un impuesto sobre transmisiones, el interés financiero del Estado miembro de que se trate se limita precisamente al cobro de este impuesto sobre transmisiones y, por tanto, no está incluido en el ámbito de aplicación de dicha Directiva. Ésta es inevitablemente una consecuencia típica del estado actual del Derecho de la Unión, ya que la materia de los impuestos directos no está incluida, como tal, en su ámbito de competencia.

2. Antecedentes

Con objeto de concluir una transmisión progresiva de la empresa de padre a hijo ya iniciada en diciembre de 1990, se decidió que Zwijnenburg aportaría su negocio de moda y el inmueble sito en Tolstraat 19 a cambio de acciones en Beheer. Conforme al artículo 14, apartado 1, de la Ley de 1969 relativa al impuesto de sociedades, esta fusión de empresas estaba exenta de impuestos.

En una fase posterior, Zwijnenburg debía adquirir las demás acciones de Beheer, que pertenecían a los padres y que incluían una opción de compra. Esta operación quedaría exenta de Impuesto del transmisiones por aplicación del artículo 15, apartado 1, letra h), de la Ley de 1970, relativa al impuesto sobre transmisiones, en relación con el artículo 5a, apartado 1, del Decreto de aplicación de esta Ley.

Tal y como preveía la Ley holandesa, Zwijnenburg solicitó a la administración tributaria que confirmase que la fusión de empresas proyectada entre Zwijnenburg y Beheer y la posterior adquisición de acciones de Beheer por Zwijnenburg podían realizarse libres de impuestos, y en particular sin tener que abonar el impuesto sobre transmisiones. El inspector de la agencia tributaria desestimó esta solicitud por entender que la fusión de empresas proyectada estaba incluida en el ámbito de aplicación del artículo 14, apartado 4, de la ley de 1969 relativa al Impuesto de sociedades en la medida en que tenía fundamentalmente por objeto eludir o diferir la tributación. Este mismo inspector, presentada una reclamación, confirmó su decisión. Posteriormente el recurso en apelación se declaró infundado y finalmente se insterpuso recurso de casación.

3. Cuestiones planteadas

El Hoge Raad der Nederlanden decidió plantear la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434 [...] en el sentido de que cabe denegar al sujeto pasivo las ventajas reguladas en dicha Directiva en el supuesto de que un conjunto de actos jurídicos tenga por objeto evitar el devengo de un impuesto distinto de aquéllos a los que se refieren las ventajas que establece dicha Directiva?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Primera) 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 las ventajas que establece no pueden denegarse al sujeto pasivo que proyecta, mediante un montaje jurídico que incluye una fusión de empresas, evitar el pago de un impuesto como el controvertido en el procedimiento principal, en concreto, el impuesto sobre transmisiones, dado que este impuesto no está incluido en el ámbito de aplicación de la citada Directiva.

5. Fundamentos de la sentencia

“[...] la determinación de las operaciones que pueden acogerse a las ventajas establecidas por la Directiva 90/434 no depende de consideraciones financieras, económicas o fiscales. En cambio, los motivos de la operación proyectada vuelven a tener importancia al hacer uso de la facultad conferida por el artículo 11, apartado 1, de dicha Directiva” (apartado 42).

“Así, con arreglo al 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 a retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de canje de acciones tenga, en particular, como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal. Esta misma disposición precisa, entre otras cosas, que el hecho de que la operación 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 tal objetivo (sentencias, antes citadas, *Leur-Bloem*, apartados 38 y 39, y *Kofoed*, apartado 37)” (apartado 43).

“Al mencionar, por lo que se refiere a los motivos económicos válidos, la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, que, de concurrir, desvirtúan la presunción de fraude o de evasión fiscal, la citada disposición se circunscribe claramente a la materia de fusiones de sociedades y de las demás operaciones de reorganización de sociedades y se aplica únicamente a los impuestos devengados con ocasión de estas operaciones” (apartado 47).

“En cambio, no existe indicio alguno en dicha Directiva que permita afirmar que ésta quiso extender las ventajas a otros impuestos, como el controvertido en el asunto principal, que constituye un impuesto recaudado con ocasión de la adquisición de un inmueble sito en el Estado miembro de que se trate” (apartado 52).

“En estas circunstancias, las ventajas establecidas por la Directiva 90/434 no pueden denegarse invocando su artículo 11, apartado 1, letra a), para compensar el no pago de un impuesto, como el controvertido en el procedimiento principal, cuya base impositiva y tipo difieren necesariamente de los aplicables a las fusiones y a las demás operaciones de reorganización de sociedades” (apartado 54).