

Auto del TJCE de 4 de junio de 2009

Asuntos acumulados C-439/07 y C-499/07

Partes: *Belgische Staat y KBC Bank NV (C-439/07); Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV y Belgische Staat (C-499/07)*

Síntesis:

«Artículo 104, apartado 3, párrafo primero, del Reglamento de Procedimiento – Artículos 43 CE y 56 CE – Directiva 90/435/CEE – Artículo 4, apartado 1 – Normativa nacional destinada a suprimir la doble imposición de los beneficios distribuidos – Deducción del importe de los dividendos percibidos de la base imponible de la sociedad matriz únicamente en la medida en la que ésta haya realizado beneficios imponibles»

1. Comentario y legislación española

Como se trata de una cuestión prejudicial “idéntica a otra sobre la que el Tribunal de Justicia ya ha resuelto” o en la que “la respuesta pueda deducirse claramente de la jurisprudencia”, en virtud del artículo 104, apartado 3, párrafo primero, del Reglamento de Procedimiento, el Tribunal de Justicia, oída la Abogada General Trstenjak, resuelve mediante auto motivado.

De conformidad con lo expuesto en la Sentencia Cobelfret, el artículo 4, apartado 1, primer guión, de la Directiva 90/435 no establece ningún requisito en lo que respecta a la existencia de otros beneficios imponibles para que los dividendos percibidos por la sociedad matriz no sean gravados. Puntualiza el Tribunal que nada en la sistemática ni en la finalidad de la Directiva permite sostener una diferencia significativa entre los términos «abstenerse de gravar» y «eximir del impuesto».

Se deja bien claro que, a la hora de adaptar su Derecho interno a esta Directiva, cuando un Estado miembro ha optado por uno de los sistemas alternativos previstos (exención o imputación), no puede invocar ni los efectos ni las limitaciones que se habrían podido derivar de la aplicación del otro sistema.

La Directiva se opone que los dividendos percibidos por una sociedad matriz se incluyan en su base imponible para deducirlos hasta el 95 % en la medida en que en el período imponible subsista un saldo positivo tras la deducción de los demás beneficios exentos. De admitirse esta medida unilateral restrictiva, la sociedad sólo podría beneficiarse plenamente de la ventaja si no hubiera sufrido un resultado negativo durante el mismo período. Además, dado que la normativa fiscal belga permite el traslado de pérdidas a ejercicios fiscales posteriores, una reducción de las pérdidas a trasladar hasta el importe de los dividendos percibidos, repercute en la base imponible del ejercicio siguiente, haciendo que estos sean gravados indirectamente, cuando la sociedad matriz tenga resultados positivos. Ahora bien, no se obliga a un Estado miembro a permitir necesariamente que el beneficio distribuido a la sociedad matriz establecida en ese Estado por su filial con domicilio social en otro Estado miembro se deduzca íntegramente del importe de los beneficios del período y que la pérdida resultante se traslade a un período impositivo posterior. Corresponde a los Estados miembros determinar las modalidades con arreglo a las cuales se alcanzará el resultado querido por el legislador comunitario, habida cuenta

de las necesidades de sus ordenamientos jurídicos internos y de la facultad prevista en el artículo 4, apartado 2 de la Directiva.

El hecho de aplicar dicho régimen a los dividendos distribuidos tanto por las filiales residentes como por las filiales establecidas en otros Estados miembros, en ningún caso justifica la aplicación de un régimen incompatible con el sistema de prevención de la doble imposición económica. En este punto, conviene recordar la competencia exclusiva de los órganos jurisdiccionales del Estado miembro para tener en cuenta los límites que el legislador nacional haya podido poner a la aplicación del Derecho comunitario a situaciones puramente internas.

Sabido es que la Directiva 90/435 se aplica a las distribuciones de beneficios percibidas por sociedades de un Estado miembro y procedentes de sus filiales con domicilio social en otros Estados miembros; por tanto, no es aplicable cuando el domicilio social de la sociedad que distribuye los dividendos se encuentra en el mismo Estado miembro que el de la sociedad beneficiaria de ellos o cuando la sociedad distribuidora tiene su domicilio social en un Estado tercero.

Si los dividendos procedentes de una sociedad establecida en un Estado tercero reciben un trato menos favorable que los dividendos procedentes de una sociedad con domicilio social en otro Estado miembro, corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar si puede invocarse el artículo 56 del Tratado CE relativo a la libre circulación de capitales y si este precepto, en su caso, se opone a dicho trato diferenciado. Cuando se trate de participaciones que confieren a su titular una influencia real en las decisiones y actividades de las sociedades afectadas son de aplicación las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento como el artículo 43 del Tratado CE, cuyo objetivo es asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida. En todo caso, por la integración jurídica en la Unión Europea y la existencia de normativa sobre asistencia mutua, el gravamen de actividades económicas con aspectos transfronterizos dentro de la Comunidad no siempre es comparable al de las actividades económicas con países terceros, y es posible que un Estado miembro pueda demostrar que una restricción de los movimientos de capitales, con destino a terceros países o procedentes de ellos, está justificada por una razón determinada.

Finalmente se valora la compatibilidad con el artículo 43 del Tratado CE de la normativa belga, en el caso de preverse una exención íntegra de los beneficios distribuidos cuando dicha sociedad hubiera constituido un establecimiento permanente en el otro Estado miembro. El artículo 43 del Tratado CE deja a los operadores económicos la posibilidad de elegir libremente la forma jurídica apropiada para el ejercicio de sus actividades en otro Estado miembro. Esta libre elección no debe ser limitada por disposiciones fiscales discriminatorias del Estado miembro de acogida, ni tampoco por el Estado miembro de origen. En consecuencia, se reconoce la libertad de los Estados miembros para fijar las condiciones de tributación aplicables a los distintos tipos de establecimientos de las sociedades nacionales que operen en el extranjero, siempre que les otorguen un trato no discriminatorio con respecto a los establecimientos nacionales comparables. Así pues, el trato a dispensar a los beneficios procedentes de entidades constituidas en otro Estado miembro no ha de ser discriminatorio con respecto al trato dado a los beneficios procedentes de entidades nacionales comparables.

En España, la Directiva 90/435/CEE ha desplegado su fuerza incluso antes de su transposición, al permitir la plena eliminación de la doble imposición si se acredita determinada permanencia de la participación. En

su virtud, ya en el pasado se retrotrajeron las actuaciones inspectoras con el fin de que se comprobase la permanencia a efectos de aplicar la deducción resultante, siendo la Directiva de directa aplicación, aunque en ese momento aún no había sido traspuesta al Derecho interno español².

2. Antecedentes

Sentencia de 12 de febrero de 2009, Cobelfret, C-138/07, Rec. p. I-0000, sentencias de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rec. p. I-11673, y *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rec. p. I-11753, sentencia de 20 de mayo de 2008, *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, Rec. p. I-3747, sentencia de 3 de abril de 2008, *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, C-27/07, Rec. p. I-2067, sentencias de 16 de junio de 2005, *Comisión/Italia*, C-456/03, Rec. p. I-5335, de 5 de julio de 2007, *Kofoed*, C-321/05, Rec. p. I-5795, y de 8 de mayo de 2008, *Danske Svineproducenter*, C-491/06, Rec. p. I-3339, sentencia de 17 de octubre de 1996, *Denkavit y otros*, C-283/94, C-291/94 y C-292/94, Rec. p. I-5063, sentencias de 18 de octubre de 1990, *Dzodzi*, C-297/88 y C-197/89, Rec. p. I-3763, sentencia de 25 de junio de 1992, *Federconsorzi*, C-88/91, Rec. p. I-4035, sentencia de 17 de julio de 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95, Rec. p. I-4161, sentencia de 22 de diciembre de 2008, *Les Vergers du Vieux Tauves*, C-48/07, Rec. p. I-0000, sentencias de 23 de febrero de 2006, *van Hiltten-van der Heijden*, C-513/03, Rec. p. I-1957, de 25 de enero de 2007, *Festersen*, C-370/05, Rec. p. I-1129, de 18 de diciembre de 2007, *A*, C-101/05, Rec. I-11531, auto de 23 de abril de 2008, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, C-201/05, Rec. p. I-2875, sentencias de 14 de diciembre de 1995, *Sanz de Lera y otros*, C-163/94, C-165/94 y C-250/94, Rec. p. I-4821, sentencia de 24 de mayo de 2007, *Holböck*, C-157/05, Rec. p. I-4051, sentencia de 26 de junio de 2008, *Burda*, C-284/06, Rec. p. I-4571, sentencias de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia*, 270/83, Rec. p. 273, de 29 de abril de 1999, *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, Rec. p. I-2651 y de 23 de febrero de 2006, *CLT-UFA*, C-253/03, Rec. p. I-1831, sentencia de 18 de julio de 2007, *Oy AA*, C-231/05, Rec. p. I-6373, sentencias de 16 de julio de 1998, *ICI*, C-264/96, Rec. p. I-4695, de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Rec. p. I-7995, de 6 de diciembre de 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, Rec. p. I-10451, y de 15 de mayo de 2008, *Lidl Belgium*, C-414/06, Rec. p. I-3601,

3. Cuestiones planteadas

El Tribunal de Apelación de Bruselas planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. «¿Debe interpretarse la Directiva [90/435], en particular su artículo 4, apartado 1, primer guión, en el sentido de que se opone a que un Estado miembro aplique la exención de los dividendos, percibidos por una sociedad de dicho Estado de su filial domiciliada en otro Estado miembro, por motivos distintos de la liquidación de la misma, incluyéndolos primeramente en su integridad en la base imponible para deducirlos posteriormente a razón del 95% de la base imponible, si bien

- 2 Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (Vocalía 2.ª), de 16 de marzo de 2006, NFJ023443. La deducción que fue establecida en el Convenio entre España y el Reino Unido para evitar la doble imposición respecto a la figura «Advance Corporation Tax» existente anteriormente en el Reino Unido resulta inaplicable una vez que dicha figura ha desaparecido. El Convenio permite a la perceptora del dividendo repartido por una filial residente en el Reino Unido aplicar la misma deducción que si ambos fueran residentes en España, es decir, se remite a la normativa interna española.

limita esta deducción a la cuantía del beneficio del período imponible en el que se haya efectuado la distribución de beneficios (tras la deducción de determinados componentes mencionados en la ley) (artículo 205, apartado 2, del WIB [1992], en relación con el artículo 77 del KB/WIB [1992]), puesto que tal limitación en la deducción de dividendos tiene como consecuencia que la sociedad matriz, en un período imponible posterior, será gravada por los dividendos si no ha obtenido beneficios imposables, o si éstos han sido insuficientes, durante el período imponible en el que se han percibido los dividendos, o al menos que la pérdidas de ese período imponible sean compensadas con dividendos que, en virtud del artículo 4, apartado 1, primer guión, en relación con el artículo 4, apartado 2, de la citada Directiva, deben quedar desgravados a razón del 95 %, y que dichas pérdidas, en consecuencia, ya no puedan trasladarse a un período imponible posterior por la cuantía del importe de los dividendos percibidos?

2. 2) Si la citada Directiva [90/435] debe interpretarse en el sentido de que la normativa belga es contraria al artículo 4, apartado 1, primer guión, de la Directiva, en relación con los dividendos recibidos por la sociedad matriz belga de una sociedad filial establecida en la Unión Europea, ¿debe afirmarse que la citada disposición de la Directiva se opone también a la aplicación de la normativa belga a los dividendos recibidos por una sociedad matriz belga de una sociedad filial belga cuando, como en el caso de autos, el legislador belga, a la hora de adaptar el Derecho belga a la Directiva, ha decidido tratar las situaciones puramente internas del mismo modo que las situaciones reguladas por la Directiva y, en consecuencia, también ha adaptado la legislación belga a la Directiva en relación con las situaciones puramente internas?
3. 3) Si la citada Directiva [90/435] debe interpretarse en el sentido de que la normativa belga es contraria al artículo 4, apartado 1, primer guión, de la Directiva, por lo que respecta a los dividendos recibidos por una sociedad matriz belga de una sociedad filial establecida en la Unión Europea, y, al extender esta interpretación, conforme a la sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de julio de 1997, Leur-Bloem [C-28/95, Rec. p. I-4161], a los dividendos procedentes de una sociedad filial domiciliada en Bélgica, ¿resulta contrario al artículo 56 CE, apartado 1, el hecho de que Bélgica siga aplicando sin modificaciones la normativa litigiosa a los dividendos procedentes de empresas filiales domiciliadas en terceros países, puesto que estos últimos dividendos son tratados de una forma menos ventajosa que los dividendos nacionales y los procedentes de la Unión Europea?
4. 4) ¿Se opone el artículo 43 CE a un régimen legal de un Estado miembro en virtud del cual, a efectos de la liquidación del impuesto sobre sociedades, la exención de los dividendos recibidos por una sociedad de su filial, establecida en otro Estado miembro, en un período imponible, está limitada en el primer Estado miembro al importe del beneficio del período imponible en el cual se ha efectuado el reparto de beneficios (previa deducción de determinados componentes enunciados en disposiciones legales), mientras que la exención total de los beneficios distribuidos sería posible si dicha sociedad constituyera un establecimiento permanente en el otro Estado miembro?»

El Tribunal de Primera Instancia de Brujas planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. « ¿Debe interpretarse la Directiva [90/435], en particular su artículo 4, apartado 1, en el sentido de que se opone al hecho de que un Estado miembro aplique la exención de los beneficios distribuidos que una sociedad de ese Estado recibió de una filial establecida en otro Estado miembro, por motivos distintos de la liquidación de la filial, de tal forma que, en primer lugar, incluya íntegramente en la base imponible los beneficios distribuidos, para después deducirlos de la base imponible a razón del 95 %, pero limite esta deducción al importe de los beneficios del período impositivo

en el que se haya realizado la distribución de los beneficios (tras la deducción de determinados elementos enumerados en la ley) (artículo 205, apartado 2, del WIB 1992, en relación con el artículo 77 del KB/WIB 1992), lo que tiene como consecuencia que no se produce una pérdida trasladable en caso de que los beneficios del período impositivo sean inferiores al importe de los beneficios distribuidos mencionados?

2. En caso afirmativo, ¿debe interpretarse la Directiva [90/435], en particular su artículo 4, apartado 1, en el sentido de que obliga a que dicho Estado miembro permita que el beneficio distribuido que una sociedad de ese Estado recibe de una filial establecida en otro Estado miembro se deduzca íntegramente del importe de los beneficios del período impositivo y que la pérdida resultante de éste se traslade a un período impositivo posterior?
3. Si la citada Directiva [90/435] debe interpretarse en el sentido de que la normativa belga es contraria a su artículo 4, apartado 1, respecto a los beneficios distribuidos recibidos por la sociedad matriz belga de una filial establecida en la Unión Europea, ¿ha de considerarse que la mencionada disposición de la Directiva también se opone a la aplicación de la normativa belga a los beneficios distribuidos recibidos por una sociedad matriz belga de una filial belga cuando, como en el presente caso, el legislador belga, al adaptar el Derecho belga a la Directiva, decidió tratar las situaciones puramente internas del mismo modo que las situaciones reguladas por la Directiva y, por tanto, también adaptó la normativa belga a la Directiva respecto a las situaciones puramente internas?
4. ¿Se opone el artículo 43 CE a una normativa legal de un Estado miembro según la cual, respecto a las liquidaciones tributarias del impuesto sobre sociedades, la exención de los beneficios distribuidos recibidos por una sociedad en un período impositivo de una filial establecida en otro Estado miembro se limita en el primer Estado miembro al importe de los beneficios del período impositivo en el que se haya realizado la distribución de beneficios (tras la deducción de determinados elementos enumerados en la ley), mientras que sería posible una exención íntegra de los beneficios distribuidos si dicha sociedad hubiera constituido un establecimiento permanente en otro Estado miembro?»

4. Fallo

1. El artículo 4, apartado 1, primer guión, 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, debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro que, a efectos de la exención de los dividendos percibidos por una sociedad matriz establecida en dicho Estado de una filial cuyo domicilio fiscal se encuentra en otro Estado miembro, prevé que los dividendos referidos se incluyan en la base imponible de la sociedad matriz para deducirlos, a continuación, hasta el 95% en la medida en que, en el período imponible en cuestión, subsista un saldo positivo de beneficios tras la deducción de los demás beneficios exentos, y que tiene como consecuencia que:

- a sociedad matriz, en un período imponible posterior, sea gravada por los dividendos si no ha obtenido beneficios imponibles, o si éstos han sido insuficientes, durante el período imponible en el que se distribuyeron los dividendos,

O que

- las pérdidas de ese período imponible sean compensadas con dividendos y no puedan trasladarse a un período imponible posterior por la cuantía del importe de dichos dividendos.
2. El artículo 4, apartado 1, primer guión, de la Directiva 90/435, en relación con el apartado 2 del mismo artículo, debe interpretarse en el sentido de que no obliga a un Estado miembro a permitir necesariamente que el beneficio distribuido a la sociedad matriz establecida en ese Estado por su filial con domicilio social en otro Estado miembro se deduzca íntegramente del importe de los beneficios del período de imposición de la sociedad matriz y que la pérdida resultante de éste se traslade a un período impositivo posterior. Corresponde a los Estados miembros determinar, habida cuenta de las necesidades de sus ordenamientos jurídicos internos y de la facultad prevista en el antedicho artículo 4, apartado 2, las modalidades con arreglo a las cuales se alcanzará el resultado prescrito en el apartado 1, primer guión, del mismo artículo. No obstante, cuando un Estado miembro ha optado por el sistema de exención previsto en el artículo 4, apartado 1, primer guión, de la Directiva 90/435 y la normativa de dicho Estado miembro permite, en principio, el traslado de las pérdidas a ejercicios fiscales posteriores, la referida disposición se opone a una normativa de un Estado miembro que tenga como efecto la reducción de las pérdidas de la sociedad matriz que puedan beneficiarse de dicho traslado hasta el importe de los dividendos percibidos.
 3. 3) Cuando una normativa nacional se atiene, para resolver una situación puramente interna, a las soluciones aplicadas en Derecho comunitario, compete 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 234 CE, apreciar el alcance exacto de esa remisión al Derecho comunitario, dado que corresponde al Derecho del Estado miembro de que se trate y, por consiguiente, a la competencia exclusiva de los órganos jurisdiccionales de éste, tener en cuenta los límites que el legislador nacional haya podido poner a la aplicación del Derecho comunitario a situaciones puramente internas.
 4. 4) Si, en virtud de la normativa nacional de un Estado miembro, los dividendos procedentes de una sociedad establecida en un Estado tercero reciben un trato menos favorable que los dividendos procedentes de una sociedad con domicilio social en el antedicho Estado miembro, corresponde al órgano jurisdiccional nacional verificar, a la luz tanto del objeto de la normativa nacional como de los hechos del asunto del que conoce, si el artículo 56 CE es aplicable y si, en su caso, se opone al trato diferenciado anteriormente referido.
 5. 5) El artículo 43 CE no se opone a una normativa legal de un Estado miembro que prevé que una sociedad matriz establecida en un Estado miembro que recibe beneficios distribuidos por su filial cuyo domicilio social se encuentra en otro Estado miembro únicamente puede deducir éstos de su renta imponible hasta el límite del importe del beneficio del período imponible en el cual se haya realizado la distribución de beneficios, mientras que sería posible una exención íntegra de los beneficios distribuidos si dicha sociedad hubiera constituido un establecimiento permanente en el otro Estado miembro, a condición de que el trato dispensado a los beneficios procedentes de entidades constituidas en otro Estado miembro no sea discriminatorio con respecto al trato dado a los beneficios procedentes de entidades nacionales comparables.