

STJCE del TJCE de 22 de diciembre de 2008

Asunto: C 48/07

Partes: *État belge – Service public fédéral Finances y Les Vergers du Vieux Tauves SA.*

Síntesis: Impuestos sobre sociedades – Directiva 90/435/CEE – Condición de sociedad matriz – Participación en el capital – Posesión de participaciones en usufructo – Medidas para la eliminación de la doble imposición económica sobre dividendos – No discriminación de dividendos comunitarios

1. Comentario y legislación española

En este asunto el TJCE analiza si el concepto de participación en el capital de una sociedad de un Estado miembro, en el sentido del artículo 3 de la Directiva 90/435, engloba, o no, la posesión de participaciones en usufructo.

Antes de examinar los fundamentos del TJCE acerca de la cuestión planteada, debemos destacar que se trataba de un asunto limitado a una situación estrictamente interna, sin que exista ningún elemento comunitario, por lo que el Gobierno belga argumentó la incompetencia del TJCE para conocer y enjuiciar el asunto.

Sin embargo, el TJCE se considera competente, siguiendo jurisprudencia reiterada (entre otras la fijada en la Sentencia Leur-Bloem de 17 de julio de 1997, C-28/95), ya que, si bien los hechos se sitúan fuera del ámbito de aplicación del Derecho comunitario, las disposiciones nacionales controvertidas implementaban la Directiva 90/435/CE al tomar como base esta normativa para extender el régimen fiscal que prevén más allá de su ámbito de aplicación (las operaciones de distribuciones de dividendos intracomunitarias).

En relación con la cuestión principal, el TJCE no considera que la usufructuaria de las participaciones de una sociedad sea considerada como matriz de otra por poseer el usufructo sobre las mismas, y por lo tanto no se encuentra cubierta por el régimen fiscal establecido en la Directiva 90/435. Los principales argumentos empleados por el TJCE para llegar a esta conclusión son los siguientes, a saber:

- El TJCE examina cual es la relación jurídica que establece el artículo 3 de la Directiva 90/435 entre la matriz y la filial, señalando que el tenor literal de este precepto no contempla la situación en la que la sociedad matriz transfiere a un tercero –un usufructuario– una relación jurídica en virtud de la cual también tal tercero podría ser considerado sociedad matriz. Sobre esta base, el TJCE declara que el concepto de participación en el capital no engloba el usufructo que una sociedad posea sobre partes del capital de otra sociedad.

- Dicha conclusión se ve reforzada, según el TJCE siguiendo las conclusiones de la Abogado General, que postula una interpretación sistemática de la Directiva 90/435 en el sentido de que un usufructuario no es socio, y que por no tener dicha condición las medidas para evitar un doble aprovechamiento de las deducciones fiscales podría verse comprometidas si se le otorgará la deducción al usufructuario. Ello acontece en particular para coordinar la aplicación de la provisión de cartera y la deducción por doble imposición económica sobre dividendos, lo cual puede hacerse si es la misma entidad (matriz/socio) la que obtiene los dividendos y las disminuciones de valor de la participación tras tal distribución de beneficios.

No obstante lo anterior, el TJCE, aplicó la libre circulación de capitales al caso de autos, lo cual le condujo a declarar que si bien el usufructo no se encuentra englobado en el concepto de socio contenido en el artículo 3 de la Directiva 90/435, si un Estado miembro, mediante su legislación interna, exime de imposición a los dividendos que una sociedad residente percibe como usufructuario de otra sociedad residente, deberá aplicar el mismo trato fiscal a los dividendos procedentes de una sociedad no residente. Es decir, el TJCE vuelve a aplicar el principio de no discriminación recogido en la libre circulación de capitales para exigir el mismo trato fiscal por el Estado de residencia del perceptor a los dividendos nacionales y a los comunitarios.

2. Antecedentes

Los principales antecedentes del caso son los siguientes:

Un sociedad belga (VVT) adquirió el usufructo temporal de los títulos de otra sociedad belga (NARDA), manteniendo la nuda propiedad otra sociedad belga (BEP). NARDA acordó repartir dividendos a sus socios, y de acuerdo con la legislación civil belga, resulta que dichos dividendos, con cargo a los beneficios distribuidos correspondieron a VVT. Esta sociedad procedió a imputar en su Base Imponible dichos dividendos, procediendo, asimismo, a aplicar la deducción por doble imposición.

La Administración tributaria belga entendió que dicha deducción no le correspondía a VVT, por lo que reclamó el pago del impuesto correspondiente a dichos dividendos, al considerar que, según la legislación belga, dicha deducción corresponde a quien posee las participaciones en plena propiedad, y no al usufructuario.

3. Cuestiones planteadas.

La cour d'appel de Liège, planteó la siguiente cuestión prejudicial:

La Ley de 28 de diciembre de 1992, por la que se modifican los términos del artículo 202 del [CIR] 1992 en atención a la Directiva 90/435/CEE, que exige que el receptor de los dividendos posea una participación en el capital de la sociedad que los haya distribuido, ¿es compatible con las disposiciones de la citada Directiva relativas a la participación en el capital y, en concreto, con sus artículos 3, 4 y 5, en la medida en que no recoge expresamente la necesidad de ostentar la plena propiedad de la

participación y autoriza, en consecuencia, de forma implícita, según la interpretación propuesta por la parte recurrida, que la mera posesión de un derecho de usufructo sobre los títulos representativos del capital baste para acogerse a un régimen de exención del impuesto sobre los dividendos?

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) declara:

El concepto de participación en el capital de una sociedad de otro Estado miembro, en el sentido del artículo 3 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, no engloba la posesión de participaciones en usufructo.

No obstante, en virtud de las libertades de circulación garantizadas por el Tratado CE, aplicables a las situaciones transfronterizas, cuando un Estado miembro, a fin de evitar la doble imposición de los dividendos, exime de impuesto tanto a los dividendos que una sociedad residente percibe de otra sociedad residente en la que posee participaciones en plena propiedad como a los dividendos que una sociedad residente percibe de otra sociedad residente en la que posee participaciones en usufructo, dicho Estado deberá aplicar, a efectos de la exención de los dividendos, el mismo tratamiento a los dividendos procedentes de una sociedad establecida en otro Estado miembro percibidos por una sociedad residente que posee participaciones en plena propiedad y a los dividendos de ese tipo percibidos por una sociedad residente que posee participaciones en usufructo.

