

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Aurora Ribes Ribes

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante
Miembro de AEDAF

Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 18 de octubre de 2012

Asunto: C-371/11.

Partes: *Punch Graphix Prepress Belgium NV y Belgische Staat.*

Síntesis:

“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’ ”.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El asunto cuyo estudio nos ocupa enfrenta a la sociedad Punch Graphix, de una parte, y al Estado belga, de otra parte, en relación con la tributación de los beneficios obtenidos por la primera a resultas de una operación de fusión por absorción. En particular, las sociedades Advantra Belgium y Strobbe, domiciliadas en Bélgica, fueron absorbidas en 2001 por Strobbe Graphics, domiciliada también en territorio belga y que ya ostentaba con anterioridad la titularidad del 100% de las acciones de las otras dos sociedades.

En este sentido, Advantra Belgium y Strobbe se disolvieron sin liquidación previa, transmitiéndose todo su patrimonio a Strobe Graphics, que pasó entonces a denominarse Punch Graphix. De la plusvalía derivada de la operación, la sociedad absorbente podía deducirse -en dicho ejercicio o en ejercicios posteriores- un 95% en concepto de “renta gravada con carácter definitivo”; no obstante, al no obtener en 2002 una base imponible superior a aquella cantidad, la diferencia no pudo ser objeto de deducción durante el mismo.

Ya en 2007 la sociedad Punch Graphix presentó un escrito en el que solicitaba la exención de oficio por doble imposición, alegando que el hecho de que la deducción se limitara a un importe no superior

al resultado positivo del ejercicio en que se obtuvo la ganancia patrimonial violaba el artículo 4.1 de la Directiva 90/435. Por tal motivo, solicitaba que “la renta gravada con carácter definitivo” que no se había utilizado se imputara al ejercicio contable de 2002, con relevancia fiscal en 2013.

Ante la desestimación de tal solicitud, Punch Graphix interpuso el oportuno recurso judicial. En esta primera instancia, el órgano jurisdiccional admite la incompatibilidad de la normativa belga en materia de “renta gravada con carácter definitivo” con la Directiva citada, dado que no posibilita el traslado a ejercicios posteriores del importe de la deducción, pero desestima la pretensión de la demandante al entender que la plusvalía de que se trata queda cubierta por la excepción prevista en dicha disposición europea, al constituir un supuesto de liquidación de sociedades filiales.

Idénticas consideraciones efectúa el órgano jurisdiccional *ad quem*, ante el que la sociedad interpone recurso de apelación, enfatizando que el *quid* de la cuestión estriba en discernir si la fusión controvertida debe o no considerarse una liquidación, a los efectos del artículo 4.1 de la Directiva 90/435.

De acuerdo con ello, el Tribunal interno decide suspender el procedimiento y elevar 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 (...) 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?”.

2. Fundamentos de derecho y comentario

La petición de decisión prejudicial tiene, pues, por objeto, la interpretación del artículo 4, apartado 1, de la Directiva 90/435/CEE (sustituida por la Directiva 2011/96/UE), que dispone lo siguiente: “Cuando una sociedad matriz o un establecimiento permanente de ésta reciban, por la participación de aquella 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”.

En concreto, el órgano jurisdiccional remitente considera que la cuestión nuclear radica en esclarecer si las autoridades fiscales nacionales pueden definir el ámbito de aplicación del artículo 4.1 de la Directiva 90/435 y, específicamente, el de las excepciones que éste alberga, por la vía de remitirse a una disposición de Derecho interno que establece una equiparación entre la fusión por absorción y la liquidación de la filial; de manera que el régimen belga consigue evitar que se aplique a dicha transacción la norma contenida en el artículo 4.1 de la citada Directiva.

En efecto, la fusión por absorción se define en el artículo 671 del Código de sociedades belga, de acuerdo con el cual: “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”. Igualmente, tras señalarse en el artículo 208 del Código belga del Impuesto sobre la renta que las sociedades en liquidación seguirán estando sujetas al Impuesto de sociedades y que sus beneficios abarcarán también las plusvalías materializadas o contabilizadas con ocasión del reparto del patrimonio social; el artículo 210 del mismo cuerpo legal establece que las previsiones del artículo 208 se aplicarán asimismo en los 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”.

Partiendo de estas premisas, el Gobierno alemán -que presentó observaciones en la causa- cuestiona la admisibilidad de la remisión judicial, al estimar, entre otras razones, que nos encontramos ante una situación puramente doméstica en la que únicamente intervienen sociedades belgas; por lo que la Directiva 90/435 no sería aplicable, en el bien entendido de que ésta se proyecta únicamente sobre la cooperación entre sociedades de Estados miembros diferentes. Si bien no cabe negar esta última afirmación, el Tribunal europeo acepta la petición de remisión sobre la base de que las dos partes en litigio asumen que el Derecho belga remite, por lo que respecta a la “renta gravada con carácter definitivo” a la normativa europea (Directiva 90/435).

Centrándonos en el razonamiento del Tribunal de Justicia, éste pone de manifiesto la ausencia en la Directiva 90/435 de una definición del término “liquidación”. Y es aquí, precisamente, donde se residencia la discusión, ante la asimilación efectuada por la normativa belga entre la fusión por absorción y la liquidación de la filial; lo que a su vez se traduce en la práctica en la inaplicación de la norma general del artículo 4.1 de la Directiva 90/435 -la obligación de evitar la doble imposición económica de los beneficios distribuidos-, como consecuencia de la excepción relativa a los beneficios distribuidos con ocasión de la liquidación de la filial.

La solución diseñada por el Alto Tribunal consiste en extrapolar la definición de fusión recogida en la Directiva 90/434, a efectos de la interpretación de dicho término en el sentido del artículo 4.1 de la Directiva 90/435. En apoyo de dicha extrapolación el Tribunal de Luxemburgo argumenta el carácter complementario que entre sí encierran las Directivas citadas, recordando su simultánea presentación por la Comisión europea, así como su aprobación en la misma fecha por el Consejo. Esta concepción de ambos instrumentos europeos como un todo se evidencia especialmente si tenemos en cuenta su común objetivo, cual es la supresión de las restricciones o desventajas que las disposiciones de los Estados miembros pudieran suponer respecto a las operaciones a las que se refieren estas Directivas.

Al amparo de este razonamiento, el Tribunal concluye, pues, que la definición de fusión alojada en el artículo 2, letra a), de la Directiva 90/434, resulta pertinente para interpretar el concepto de liquidación, en el sentido del artículo 4.1 de la Directiva 90/435.

3. Fallo

Llegados a este punto y, a la vista del *dictum* del artículo 2 de la Directiva 90/434 (sustituida por la Directiva 2009/133/CE), según el cual: “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”; el Tribunal de Justicia declara que la disolución de una sociedad en el marco de una fusión por absorción no puede considerarse una liquidación, en el sentido del artículo 4.1 de la Directiva 90/435.

