

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091281

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 16 de noviembre de 2023

Sala 9.^a

Asunto n.º C-318/22

SUMARIO:

Impuestos sobre los beneficios de las sociedades. Régimen fiscal común aplicable a fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones. Escisión parcial. Inexistencia de reducción del capital social. La Administración tributaria consideró que la demandante en el litigio principal no podía acogerse al mecanismo de aplazamiento del pago del impuesto debido a que la escisión parcial no había dado lugar a una reducción del capital social, pues seguía siendo titular de esta última sociedad al 100 %. La Directiva 2009/133, se aplica únicamente a las operaciones de escisión parcial en las que intervengan sociedades de dos o más Estados miembros. De la petición de decisión prejudicial se desprende que el legislador húngaro no distinguió, en las disposiciones adoptadas para la transposición de la Directiva 2009/133, entre el tratamiento fiscal de las operaciones de escisión parcial que se producen en un contexto puramente nacional y el tratamiento fiscal de tales operaciones cuando en ellas intervienen sociedades de Estados miembros diferentes. Al transponer una Directiva, el legislador nacional puede optar por aplicar el mismo trato a las situaciones reguladas por esa Directiva que a las situaciones puramente internas, por lo que el Tribunal de Justicia es competente, sobre la base del art. 267 TFUE, para interpretar las disposiciones de dicha Directiva en un asunto en el que la situación controvertida en el litigio principal es de naturaleza puramente interna. Como ha subrayado la Comisión Europea en sus observaciones escritas, supeditar la aplicabilidad del régimen de neutralidad fiscal previsto en el art. 8.2, de la Directiva 2009/133 a la disminución del porcentaje de participación del socio de la sociedad transmitente en dicha sociedad equivaldría a excluir la aplicación de dicho régimen en el supuesto de que la citada sociedad estuviera participada por un único socio, mientras que la citada Directiva no prevé tal exclusión. En efecto, contrariamente a lo que sostiene el Gobierno húngaro, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 15 de la Directiva 2009/133 y, en particular, del supuesto, contemplado en su art. 15.1 a), de las operaciones que tengan como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal, en el que los Estados miembros pueden negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de esta Directiva o retirar el beneficio de las mismas, supuesto que no es objeto de las cuestiones prejudiciales planteadas al Tribunal de Justicia en el presente asunto, el art.8.2, de esta Directiva no deja a los Estados miembros ningún margen de maniobra en su transposición que les permita supeditar la aplicabilidad del régimen de neutralidad fiscal que establece a requisitos adicionales a los previstos en el capítulo II de dicha Directiva. Esta conclusión no queda desvirtuada por la STJUE de 22 de marzo de 2018 asuntos C-327/16 y C-421/16 (acumulados) (NFJ069858), a la que se refiere el Gobierno húngaro en sus observaciones escritas, en la que el Tribunal de Justicia reconoció que los Estados miembros disponen, dentro del respeto del Derecho de la Unión, de un cierto margen de maniobra en lo que respecta a la adopción de medidas fiscales a efectos de la aplicación del art. 8 de la Directiva 2009/133. La legislación nacional controvertida en esa sentencia no supeditaba la operación de canje de acciones objeto del litigio principal a un requisito adicional para poder acogerse al régimen de neutralidad fiscal previsto por dicha Directiva, sino que, por el contrario, pretendía garantizar la neutralidad fiscal de esa operación, gravando únicamente la plusvalía correspondiente a las recibidas en canje en la fecha de su posterior enajenación. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea es competente, con arreglo al art. 267 TFUE, para interpretar el Derecho de la Unión cuando este no regula directamente la situación en cuestión, pero el legislador nacional ha optado, al transponer al Derecho nacional las disposiciones de una Directiva, por aplicar el mismo trato a situaciones puramente internas que a las que regula la Directiva, como está facultado para hacer. El art. 8.2, de la Directiva 2009/133 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que supedita la aplicación de dicha disposición a requisitos relativos a la disminución de la participación del socio de la sociedad transmitente en dicha sociedad o a la reducción del capital social de esta, que no están previstos en la citada Directiva.

PRECEPTOS:

Directiva 2009/133/CE del Consejo (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), arts. 8 y 15.

PONENTE:

Don J.-C. Bonichot.

En el asunto C-318/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital, Hungría), mediante resolución de 27 de abril de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 12 de mayo de 2022, en el procedimiento entre

GE Infrastructure Hungary Holding Kft.

y

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

integrado por la Sra. O. Spineanu-Matei, Presidenta de Sala, y el Sr. J.-C. Bonichot (Ponente) y la Sra. L. S. Rossi, Jueces;

Abogada General: Sra. L. Medina;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de GE Infrastructure Hungary Holding Kft., por los Sres. G. Szimler y Z. Várszegi, ügyvédek;
- en nombre del Gobierno húngaro, por el Sr. M. Z. Fehér y la Sra. K. Szíjjártó, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea por la Sra. A. Armenia y el Sr. B. Béres, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogada General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 1, letra a), y 8, apartado 2, de 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 2009, L 310, p. 34), interpretados a la luz del considerando 2 de dicha Directiva.

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre GE Infrastructure Hungary Holding Kft. (en lo sucesivo, «GE Infrastructure») y la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Recursos de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría) en relación con las consecuencias fiscales, para dicha sociedad, de una operación de escisión parcial con fusión por absorción llevada a cabo en sociedades propiedad esta.

Marco jurídico**Derecho de la Unión**

3. Según el considerando 2 de la Directiva 2009/133:

«Las fusiones, escisiones, escisiones parciales, 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 buen funcionamiento de dicho mercado. Dichas operaciones no deben verse obstaculizadas por restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros. Por consiguiente, es importante establecer para dichas operaciones unas normas fiscales neutras respecto de la competencia, con el fin de permitir que las empresas se adapten a las exigencias del mercado interior, aumenten su productividad y refuercen su posición de competitividad en el plano internacional.»

4. El artículo 1 de dicha Directiva dispone:

«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; [...].»

5. El artículo 2 de la Directiva tiene el siguiente tenor:

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

[...]

c) “escisión parcial”: la operación por la cual una sociedad transfiere a una o varias sociedades ya existentes o nuevas, sin ser disuelta, una o varias ramas de actividad, manteniendo al menos una rama de actividad en la sociedad transmitente, mediante la atribución a sus socios, con arreglo a una norma proporcional, de títulos representativos del capital social de las sociedades beneficiarias de la aportación y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 % del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos títulos deducido de su contabilidad;

[...].»

6. El artículo 8 de la misma Directiva dispone lo siguiente:

«1. La atribución, con motivo de una fusión, de una escisión o de un canje de acciones, de títulos representativos del capital social de la sociedad beneficiaria o dominante a un socio de la sociedad transmitente o dominada, a cambio de títulos representativos del capital social de esta última sociedad, no dará lugar, por sí misma, a la aplicación de impuesto alguno sobre las rentas, los beneficios o las plusvalías de dicho socio.

2. La atribución, con motivo de una escisión parcial, de títulos representativos del capital social de la sociedad beneficiaria a un socio de la sociedad transmitente, no dará lugar, por sí misma, a la aplicación de impuesto alguno sobre las rentas, los beneficios o las plusvalías de dicho socio.

[...]

5. Lo dispuesto en los apartados 2 y 3 únicamente será de aplicación si el socio no atribuye al total agregado de los títulos recibidos y los que posea en la sociedad transmitente, un valor fiscal más elevado que el que tuviesen inmediatamente antes de la escisión parcial los poseídos en la sociedad transmitente.

[...]

7. A efectos del presente artículo, se entiende por “valor fiscal” el valor que se utilizaría como base para calcular los posibles beneficios o pérdidas que se integrarían en la base imponible del impuesto sobre la renta, los beneficios o las plusvalías del socio de la sociedad.

[...].»

7. El artículo 15 de la Directiva 2009/133 establece lo siguiente:

«1. Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los artículos 4 a 14 o [retirar] total o parcialmente el beneficio de las mismas cuando una de las operaciones contempladas en el artículo 1:

a) tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que las operaciones no se efectúen 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 como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal;

[...]».

Derecho húngaro

8. A tenor del artículo 3:45, apartado 1, de la a Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (Ley n.º V de 2013, por la que se establece el Código Civil):

«Una persona jurídica podrá escindirse en varias personas jurídicas mediante escisión total o escisión parcial. En caso de escisión total, la persona jurídica deja de existir y su patrimonio se transmite a las personas jurídicas surgidas de la escisión total en calidad de sucesores legales. En caso de escisión parcial, la persona jurídica sigue existiendo, pero una parte de su patrimonio se transmite a la persona jurídica resultante de la escisión en calidad de sucesor legal.»

9. El artículo 3:45, apartado 2, letra b), de la Ley n.º V de 2013, por la que se establece el Código Civil, dispone lo siguiente:

«Una persona jurídica también podrá escindirse mediante una escisión total o parcial de tal manera que las ramas escindidas sean absorbidas, junto con la parte de los activos de la persona jurídica que les corresponda, por personas jurídicas distintas ya existentes (escisión con fusión por absorción) en calidad de sucesores legales.»

10. A tenor del artículo 1, apartado 5, de la a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (Ley LXXXI de 1996, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre los Dividendos), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, la «LIS»):

«La presente Ley se interpretará teniendo en cuenta las disposiciones de la Ley de Contabilidad y de conformidad con las mismas. Las excepciones a las disposiciones de la Ley de Contabilidad destinadas a garantizar el respeto del principio de imagen fiel no podrán tener como resultado la modificación de la cuota tributaria adeudada.»

11. El artículo 4, apartado 23/a, de la LIS tiene el siguiente tenor:

«Transformación preferente: una transformación (incluida, en lo sucesivo, una fusión o escisión) en la que solo participen, como predecesor legal y como sucesor legal, las sociedades mencionadas en el apartado 32/a, si

a) mediante la operación jurídica, el socio o accionista del predecesor legal adquiere, en el marco de la transformación, fusión o escisión, una participación en el sucesor legal y una compensación en dinero que no exceda del 10 % del valor nominal del conjunto de la participación adquirida (o a falta de valor nominal, del valor determinado en proporción al capital social),

b) en caso de escisión, los socios o accionistas del predecesor legal adquieren una participación proporcional -en relación con los demás- en el sucesor legal,

c) la sociedad unipersonal es absorbida por su socio o accionista único,

siempre que la transformación se base en causas económicas y comerciales reales, debiendo el sujeto pasivo demostrar la existencia de tales causas económicas y comerciales reales.»

12. El artículo 7, apartado 1, letra dz), de dicha Ley establece que el resultado antes de impuestos se reducirá en «la plusvalía generada durante el ejercicio fiscal en el momento de la venta de la participación notificada o de su baja en cuentas como aportación no dineraria (reducida, en ambos casos, del gasto contabilizado como consecuencia de la baja en cuentas del fondo de comercio), siempre que el sujeto pasivo (incluido su predecesor legal) haya mantenido la participación de forma continuada como activo durante al menos un año antes de su venta (la baja en cuentas debida a una transformación, una fusión o una escisión no constituye una interrupción de la continuidad de la participación), y cualquier pérdida de valor revertida sobre la participación notificada durante el ejercicio fiscal».

13. El artículo 7, apartado 1, letra gy), punto 1, de dicha Ley dispone que el resultado antes de impuestos, para el socio (accionista, titular de una participación), se reducirá en «la parte que exceda del valor contable del valor de inversión, en el sentido del apartado 10, de la participación menos los ingresos contabilizados durante el

ejercicio fiscal como consecuencia de la baja en cuenta (baja parcial) de una participación -incluido un crédito frente a la sociedad predecesora basado en una aportación en especie, pero sin incluir la disminución de una participación en una sociedad extranjera controlada-, si la inversión indicativa en fondos propios ha desaparecido o se ha reducido como consecuencia de una disolución sin sucesión legal, de una reducción del capital social mediante desinversión o de una transformación preferente, sin perjuicio de lo dispuesto en el punto 2.»

14. El artículo 8, apartado 1, letra m), punto mb), de la misma Ley prevé que el resultado antes de impuestos se incrementará con «la pérdida o amortización (teniendo también en cuenta el gasto contabilizado a raíz de la reducción del fondo de comercio) contabilizada como consecuencia de una pérdida de valor, de una pérdida por el tipo de cambio o de la disminución de una participación por cualquier concepto (con exclusión de la contabilización de una transformación, una fusión o una escisión) contabilizada con cargo al sujeto pasivo, en relación con la participación declarada, como gasto del ejercicio fiscal.»

15. El artículo 31, apartado 1, letra a), de la LIS dispone:

«La presente Ley tiene por objeto garantizar el cumplimiento de los siguientes actos del Derecho de la Unión:

a) la [Directiva 2009/133]
[...].»

16. A tenor del artículo 84, apartado 2, de la a számvitelről szóló 2000 évi C. törvény (Ley nº C de 2000, de Contabilidad):

«Deberá contabilizarse como ingreso o plusvalía derivado de las participaciones:

[...]

d) respecto del titular de la participación (socio) en la sociedad transformada, fusionada o escindida, la diferencia entre el valor registrado (valor contable) de la participación a largo plazo suprimida (acciones, participaciones sociales u otras participaciones) en la sociedad transmitente y el valor de inversión -de un importe igual al importe de los fondos propios del último balance de la sociedad correspondiente a la participación desaparecida, predecesora legal- de la participación en la sociedad creada por transformación, fusión o escisión, al día siguiente de la fecha de transformación, si el valor de la participación adquirida es superior (en caso de escisión, para el cálculo de la diferencia se tendrá en cuenta el importe de los fondos propios de la sociedad escindida según el último balance).

[...].»

17. El artículo 85, apartado 1, letra d), de esta Ley dispone lo siguiente:

«Deberán considerarse gastos o amortizaciones resultantes de participaciones:

[...]

d) respecto del titular de la participación (socio) en la sociedad transformada, fusionada o escindida, la diferencia entre el valor registrado (valor contable) de la participación a largo plazo suprimida (acciones, participaciones sociales u otras participaciones) en la sociedad predecesora y el valor de inversión -por un importe igual al importe de los fondos propios en el último balance de la sociedad correspondiente a la participación desaparecida, predecesora legal- de la participación en la sociedad creada por transformación, fusión o escisión, el día siguiente a la fecha de la transformación, si el valor de la participación adquirida es inferior (en caso de escisión, para el cálculo de la diferencia se tendrá en cuenta el importe de los fondos propios de la sociedad escindida según el último balance).»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

18. El 30 de septiembre de 2009, GE Infrastructure, la demandante en el litigio principal, adquirió una participación del 100 % de GE Hungary Kft. El valor nominal de las participaciones sociales de las que era titular ascendía a 100 000 000 de forintos húngaros (HUF) (aproximadamente 260 000 euros). El 7 de julio de 2016, GE Hungary creó la sociedad GE Aviation Hungary Holding (en lo sucesivo, «GE Aviation»), en la que participaba al 100 % y el valor nominal de sus participaciones sociales ascendía a 3 500 000 HUF (aproximadamente 9 100 euros).

19. El 31 de mayo de 2017, en el contexto de la reorganización global del grupo al que pertenecen, estas tres sociedades celebraron un acuerdo de escisión con fusión por absorción, con efectos a partir del 30 de

septiembre de 2017. En este contexto, las ramas de actividad «energías renovables» y «aviación» de GE Hungary se escindieron de esta para ser absorbidas por GE Aviation. El valor de mercado de las ramas de actividad así aportadas ascendía a 397 025 000 HUF (aproximadamente 1 032 000 euros). Esta operación se tradujo, en particular, en la adquisición por GE Infrastructure de una participación en GE Aviation correspondiente al valor de las ramas de actividad absorbidas.

20. Al término de la operación, el capital social de GE Aviation había aumentado hasta alcanzar 25 000 000 HUF (aproximadamente 65 000 euros) y GE Infrastructure poseía una participación directa del 99,6 % en dicho capital. El 0,4 % restante pertenecía indirectamente a GE Infrastructure, a través de la sociedad intermediaria GE Hungary, que a su vez estaba participada al 100 % por GE Infrastructure.

21. GE Infrastructure indica que los activos transferidos a GE Aviation fueron contabilizados por esta al valor neto contable que figuraba en las cuentas de GE Hungary, es decir, 83 474 000 HUF (aproximadamente 217 000 euros). Este valor era netamente inferior al valor de mercado de esos activos, que ascendía a 397 025 000 HUF (aproximadamente 1 032 000 euros), como se indica en el apartado 19 de la presente sentencia. Según GE Infrastructure, la operación, que tenía como objetivo principal preparar la eventual venta de las ramas de actividad de que se trata, tuvo, por tanto, una incidencia negativa, en forma de pérdida, en su balance.

22. Por su parte, el capital social de GE Hungary permaneció inalterado en 100 000 000 HUF (aproximadamente 260 000 euros), y el impacto de 83 474 000 HUF (aproximadamente 217 000 euros) de la escisión parcial solo se repercutió en los fondos propios de esta sociedad, mediante una reducción de sus beneficios no distribuidos.

23. Según GE Infrastructure, la cesión de las ramas de actividad influyó, no obstante, en el valor real de su participación en GE Hungary. La demandante en el litigio principal estima la disminución de este valor en 397 025 000 HUF (aproximadamente 1 032 000 euros), correspondiente al valor de las ramas de actividad registradas en sus libros contables, mientras que las ramas adquiridas por GE Aviation solo se contabilizaron por un importe de 83 474 000 HUF (aproximadamente 217 000 euros), correspondiente al valor contable de dichos activos en el momento de su transmisión. En conjunto, la demandante en el litigio principal estima que el valor contable combinado de GE Aviation y de GE Hungary era inferior en más de 313 000 000 HUF (aproximadamente 813 800 euros) al valor contable de GE Hungary antes de la operación.

24. Por su parte, la Administración tributaria consideró que la operación había generado unos ingresos o plusvalías imponibles de 83 331 000 HUF (aproximadamente 217 000 euros) a cargo de GE Infrastructure (correspondientes al valor contable de la participación del 99,6 % que GE Infrastructure poseía de GE Aviation), y que la demandante en el litigio principal no podía acogerse al mecanismo de aplazamiento del pago del impuesto previsto en el artículo 7, apartado 1, letra gy), de la LIS debido a que la escisión parcial no había dado lugar a una reducción del capital social de GE Hungary y a que GE Infrastructure seguía siendo titular de esta última sociedad al 100 %.

25. Esta controversia dio lugar a un litigio ante el Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital, Hungría), el órgano jurisdiccional remitente. Dicho órgano jurisdiccional considera que, para resolver el litigio, le corresponde determinar si el artículo 7, apartado 1, letra gy), de la LIS, tal como ha sido interpretada por la Administración tributaria, es conforme con las disposiciones de la Directiva 2009/133, a la que se refiere dicha Ley.

26. En estas circunstancias, el Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Debe interpretarse la Directiva [2009/133] en el sentido de que es conforme con su considerando 2 y con su artículo 1, letra a), una normativa (o disposición) nacional, o la interpretación y aplicación en la práctica de dicha normativa (o disposición), en cuya virtud la Directiva no se refiere a las transformaciones intraestatales, sino únicamente a las transformaciones internacionales y transfronterizas, dándose la circunstancia de que las disposiciones de la Directiva se transpusieron mediante la [LIS] de tal modo que, si bien el Derecho comunitario no regula directamente dicha cuestión, el legislador nacional estableció en el artículo 31, apartado 1, letra a), de la citada Ley que esta tiene por finalidad adecuarse a los actos del Derecho de la Unión, entre ellos a la Directiva?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 8, apartado 2, de la Directiva [2009/133] en el sentido de que es conforme con ese precepto una normativa (o disposición) nacional, o la interpretación y aplicación en la práctica de dicha normativa (o disposición), en cuya virtud, en el marco de una escisión parcial de empresas residentes en un mismo Estado miembro, el socio de la sociedad transmitente está obligado a disminuir el valor nominal de su participación

en la sociedad transmitente (capital suscrito de la sociedad transmitente) con el fin de disminuir en sus libros contables el valor de su participación (de sus participaciones sociales) en la sociedad transmitente, siendo así que la Administración tributaria exige esta disminución del valor contable como requisito previo para obtener el tratamiento fiscal previsto en el artículo 8, apartado 2, de la Directiva, incluso en una situación en que la escisión parcial conlleve pérdidas para el socio de la sociedad transmitente?

3) ¿Debe interpretarse el artículo 8, apartado 2, de la Directiva [2009/133] en el sentido de que es conforme con ese precepto una normativa (o disposición) nacional, o la interpretación y aplicación en la práctica de dicha normativa (o disposición), en cuya virtud el tratamiento fiscal a efectos del impuesto sobre sociedades previsto en dicho precepto no resulta aplicable a una escisión parcial en el supuesto de que la sociedad transmitente afectada sea una sociedad mercantil unipersonal, es decir, en caso de que, a resultas de la escisión parcial, el fundador de la sociedad transmitente mantenga invariadamente en propiedad su participación del 100 % en dicha sociedad o de que el capital suscrito de la sociedad mercantil transmitente no sufra ninguna variación?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

27. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 1, letra a), de la Directiva 2009/133, en relación con su considerando 2, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que el legislador nacional trate de la misma manera las operaciones puramente internas y las operaciones en las que intervienen sociedades de diferentes Estados miembros, en un supuesto en el que el legislador no ha establecido ninguna distinción entre estas dos categorías de operaciones en las disposiciones adoptadas para la transposición de dicha Directiva.

28. La respuesta a esta cuestión requiere determinar previamente si el Tribunal de Justicia es competente para interpretar una Directiva, sobre la base del artículo 267 TFUE, en un caso en el que esta no regula directamente la situación de que se trata, pero el legislador nacional ha optado, al incorporar al Derecho nacional las disposiciones de esa Directiva, por tratar de la misma manera las situaciones puramente internas y las que están comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva.

29. Por lo tanto, para dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente, procede reformular la primera cuestión prejudicial en el sentido de que, mediante ella, dicho órgano jurisdiccional pregunta, en esencia, si, al transponer una Directiva, el legislador nacional puede optar por aplicar a las situaciones reguladas por esa Directiva el mismo trato que a las situaciones puramente internas y si el Tribunal de Justicia es competente para interpretar las disposiciones de dicha Directiva sobre la base del artículo 267 TFUE en un asunto en el que la situación controvertida en el litigio principal es de carácter puramente interno.

30. A este respecto, debe tenerse en cuenta que el legislador nacional puede aplicar las soluciones adoptadas por el Derecho de la Unión a situaciones puramente internas. En tales supuestos, existe un interés manifiesto, desde el punto de vista de ese Derecho, 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 aplicarse (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de octubre de 1990, Dzodzi, C-297/88 y C-197/89, EU:C:1990:360, apartado 37, y de 17 de julio de 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, apartado 32).

31. Por otra parte, procede recordar que, en el marco del reparto de funciones entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia previsto por el artículo 267 TFUE, solo el juez nacional es competente para determinar el alcance exacto de la remisión efectuada, en su caso, por el Derecho nacional al Derecho de la Unión. En efecto, corresponde al Derecho interno y, por consiguiente, a la competencia exclusiva de los órganos jurisdiccionales del Estado miembro de que se trate tomar en consideración los límites que el legislador nacional haya podido poner a la aplicación del Derecho de la Unión a situaciones puramente internas (sentencias de 18 de octubre de 1990, Dzodzi, C-297/88 y C-197/89, EU:C:1990:360, apartados 41 y 42, y de 17 de julio de 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, apartado 33).

32. En virtud del artículo 1, letra a), de la Directiva 2009/133, esta se aplica únicamente a las operaciones de escisión parcial en las que intervengan sociedades de dos o más Estados miembros.

33. Sin embargo, de la petición de decisión prejudicial se desprende que el legislador húngaro no distinguió, en las disposiciones adoptadas para la transposición de la Directiva 2009/133, entre el tratamiento fiscal de las

operaciones de escisión parcial que se producen en un contexto puramente nacional y el tratamiento fiscal de tales operaciones cuando en ellas intervienen sociedades de Estados miembros diferentes. El órgano jurisdiccional remitente considera que, al actuar de este modo, el legislador amplió el régimen previsto por la citada Directiva a las operaciones puramente internas, como, por otra parte, confirmó el Gobierno húngaro en sus observaciones escritas.

34. De lo anterior resulta que, al transponer una Directiva, el legislador nacional puede optar por aplicar el mismo trato a las situaciones reguladas por esa Directiva que a las situaciones puramente internas, por lo que el Tribunal de Justicia es competente, sobre la base del artículo 267 TFUE, para interpretar las disposiciones de dicha Directiva en un asunto en el que la situación controvertida en el litigio principal es de naturaleza puramente interna.

Cuestiones prejudiciales segunda y tercera

35. Mediante sus cuestiones prejudiciales segunda y tercera, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, al Tribunal de Justicia, si el artículo 8, apartado 2, de la Directiva 2009/133 debe interpretarse en el sentido de que permite supeditar la aplicación del régimen de neutralidad fiscal previsto por dicha Directiva en caso de escisión parcial a requisitos relativos a la disminución de la participación del socio de la sociedad transmitente en dicha sociedad o a la reducción del capital social de esta.

36. En virtud del artículo 2, letra c), de la Directiva 2009/133, constituye una escisión parcial la operación por la cual una sociedad transfiere, sin ser disuelta, una o más ramas de actividad a una o varias sociedades ya existentes o nuevas, dejando al menos una rama de actividad en la sociedad transmitente, a cambio de la atribución a sus socios, a prorrata, de títulos representativos del capital social de las sociedades beneficiarias de la aportación y, en su caso, de una compensación en dinero.

37. Por su parte, el artículo 8, apartado 2, de dicha Directiva establece que la atribución, con motivo de una escisión parcial, de títulos representativos del capital social de la sociedad beneficiaria a un socio de la sociedad transmitente no dará lugar, por sí misma, a la aplicación de impuesto alguno sobre las rentas, los beneficios o las plusvalías de dicho socio.

38. Ni estas disposiciones ni las demás disposiciones de la Directiva 2009/133 supeditan la aplicación del régimen de neutralidad fiscal previsto en el artículo 8, apartado 2, de dicha Directiva a la disminución del valor nominal o del porcentaje de participación del socio de la sociedad transmitente en esta última sociedad, ni al requisito de que la operación de escisión parcial dé lugar a una reducción del capital social de esta y no a una reducción de sus reservas.

39. El artículo 8, apartado 5, de la Directiva 2009/133 únicamente obliga al socio de la sociedad transmitente, para poder acogerse al artículo 8, apartado 2, de dicha Directiva, a no atribuir a la suma de los títulos recibidos y de los títulos poseídos en la sociedad transmitente un valor fiscal superior al valor que los títulos poseídos en el capital de la sociedad transmitente tenían inmediatamente antes de la escisión parcial, lo que corresponde comprobar, en su caso, al órgano jurisdiccional remitente.

40. Procede señalar, en particular, que, a diferencia del artículo 8, apartado 1, de la Directiva 2009/133, que se refiere a las operaciones de fusión, de escisión y de canje de acciones, los artículos 2, letra c), y 8, apartado 2, de esta Directiva, que se refieren específicamente a las operaciones de escisión parcial, solo se refieren a la atribución al socio de la sociedad transmitente de títulos representativos del capital social de la sociedad beneficiaria de la transmisión, correspondiente a los elementos de activo y pasivo transferidos. En cambio, esas disposiciones no mencionan las consecuencias de dicha operación sobre la participación del socio en la sociedad transmitente o sobre el capital social de la sociedad transmitente.

41. Además, como ha subrayado la Comisión Europea en sus observaciones escritas, supeditar la aplicabilidad del régimen de neutralidad fiscal previsto en el artículo 8, apartado 2, de la Directiva 2009/133 a la disminución del porcentaje de participación del socio de la sociedad transmitente en dicha sociedad equivaldría a excluir la aplicación de dicho régimen en el supuesto de que la citada sociedad estuviera participada por un único socio, mientras que la citada Directiva no prevé tal exclusión.

42. De lo anterior resulta que el régimen de neutralidad fiscal, que debe ser aplicable a toda operación de escisión parcial contemplada por las disposiciones de la Directiva 2009/133, no puede supeditarse a un requisito no previsto por dicha Directiva, como la disminución del porcentaje de participación del socio de la sociedad transmitente en dicha sociedad o la reducción del capital social de esta.

43. En efecto, contrariamente a lo que sostiene el Gobierno húngaro, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 15 de la Directiva 2009/133 y, en particular, del supuesto, contemplado en su artículo 15, apartado 1, letra a), de las operaciones que tengan como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal, en el que los Estados miembros pueden negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de esta Directiva o retirar el beneficio de las mismas, supuesto que no es objeto de las cuestiones prejudiciales planteadas al Tribunal de Justicia en el presente asunto, el artículo 8, apartado 2, de esta Directiva no deja a los Estados miembros ningún margen de maniobra en su transposición que les permita supeditar la aplicabilidad del régimen de neutralidad fiscal que establece a requisitos adicionales a los previstos en el capítulo II de dicha Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de diciembre de 2008, A.T., C-285/07, EU:C2008:705, apartado 26).

44. Esta conclusión no queda desvirtuada por la sentencia de 22 de marzo de 2018, Jacob y Lassus (C-327/16 y C-421/16, EU:C:2018:210), a la que se refiere el Gobierno húngaro en sus observaciones escritas, en la que el Tribunal de Justicia reconoció que los Estados miembros disponen, dentro del respeto del Derecho de la Unión, de un cierto margen de maniobra en lo que respecta a la adopción de medidas fiscales a efectos de la aplicación del artículo 8 de la Directiva 2009/133. En efecto, basta con señalar que la legislación nacional controvertida en esa sentencia no supeditaba la operación de canje de acciones objeto del litigio principal a un requisito adicional para poder acogerse al régimen de neutralidad fiscal previsto por dicha Directiva, sino que, por el contrario, pretendía garantizar la neutralidad fiscal de esa operación, gravando únicamente la plusvalía correspondiente a las recibidas en canje en la fecha de su posterior enajenación.

45. Por consiguiente, procede responder a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera que el artículo 8, apartado 2, de la Directiva 2009/133 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que supedita la aplicación de dicha disposición a requisitos relativos a la disminución de la participación del socio de la sociedad transmitente en dicha sociedad o a la reducción del capital social de esta, que no están previstos en la citada Directiva.

Costas

46. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este 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 Novena) declara:

1) El Tribunal de Justicia de la Unión Europea es competente, con arreglo al artículo 267 TFUE, para interpretar el Derecho de la Unión cuando este no regula directamente la situación en cuestión, pero el legislador nacional ha optado, al transponer al Derecho nacional las disposiciones de una Directiva, por aplicar el mismo trato a situaciones puramente internas que a las que regula la Directiva, como está facultado para hacer.

2) El artículo 8, apartado 2, de 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,

debe interpretarse en el sentido de que

se opone a una normativa nacional que supedita la aplicación de dicha disposición a requisitos relativos a la disminución de la participación del socio de la sociedad transmitente en dicha sociedad o a la reducción del capital social de esta, que no están previstos en la citada Directiva.

Firmas

* Lengua de procedimiento: húngaro.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.