Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 8 de marzo de 2017*

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad directa — Sociedades de diferentes Estados miembros — Régimen fiscal común — Fusión por absorción — Aprobación previa de la Administración tributaria — Directiva 90/434/CEE — Artículo 11, apartado 1, letra a) — Fraude o evasión fiscales — Libertad de establecimiento»

En el asunto C-14/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia), mediante resolución de 30 de diciembre de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 11 de enero de 2016, en el procedimiento entre

Euro Park Service, sucesora legal de la SCI Cairnbulg Nanteuil,

y

Ministre des Finances et des Comptes publics,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Presidenta de Sala, y los Sres. E. Regan, J.-C. Bonichot, C.G. Fernlund (Ponente) y S. Rodin, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 7 de septiembre de 2016;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Euro Park Service, sucesora legal de la SCI Cairnbulg Nanteuil, inicialmente por M[e] N. Boullez, avocat, y posteriormente por M[es] N. Boullez y M. Castro, avocats;

— en nombre del Gobierno francés, inicialmente por el Sr. D. Colas y la Sra. S. Ghiandoni, en calidad de agentes, y posteriormente por el Sr. D. Colas y las Sras. E. de Moustier y S. Ghiandoni, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. W. Roels y L. Pamukcu, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: francés.

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 26 de octubre de 2016;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 49 TFUE y del artículo 11 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 (DO 1990, L 225, p. 1).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Euro Park Service (en lo sucesivo, «Euro Park»), sucesora legal de la SCI Cairnbulg Nanteuil (en lo sucesivo, «Cairnbulg»), y el Ministre des Finances et des Comptes publics (Ministro de Hacienda y Cuentas Públicas, Francia; en lo sucesivo, «Administración tributaria»), en relación con la negativa de éste a reconocer a Cairnbulg el beneficio de la tributación diferida de las plusvalías correspondientes a los activos de dicha sociedad con motivo de una operación de fusión por absorción de esta última por parte de una sociedad establecida en otro Estado miembro, debido a que las sociedades que se fusionaron no habían solicitado la aprobación previa de la Administración tributaria.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 La Directiva 90/434 tiene por objeto, según su primer considerando, garantizar que las operaciones de reestructuración de sociedades de diferentes Estados miembros, como las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones, no se vean obstaculizadas por restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros.

4 A tales efectos, establece un régimen según el cual las referidas operaciones no pueden, por sí mismas, estar sujetas a tributación. Las posibles plusvalías correspondientes a dichas operaciones pueden, en principio, ser gravadas, pero únicamente en el momento en el que efectivamente se produzcan.

5 Los considerandos primero a cuarto y noveno de la Directiva 90/434 están redactados en los siguientes términos:

«Considerando que las fusiones, escisiones, 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 establecimiento y el buen funcionamiento del mercado común; que dichas operaciones no deben verse obstaculizadas por restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros; que, 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 común, aumenten su productividad y refuercen su posición de competitividad en el plano internacional;

Considerando que las disposiciones de orden fiscal penalizan en la actualidad dichas operaciones en relación [con] las de sociedades de un mismo Estado miembro; que es necesario eliminar dicha penalización;

Considerando que no es posible alcanzar dicho objetivo mediante una ampliación a escala comunitaria de los regímenes internos vigentes en los Estados miembros, ya que las diferencias entre dichos regímenes podrían provocar distorsiones; que sólo un régimen fiscal común puede constituir una solución satisfactoria al respecto;

Considerando que el régimen fiscal común debe evitar una imposición con ocasión de una fusión, de una escisión, de una aportación de activos o de un canje de acciones, al tiempo que salvaguarde los intereses financieros del Estado de la sociedad transmitente o dominada;

[…]

Considerando que conviene prever la facultad de los Estados miembros de rechazar el beneficio de la aplicación de la presente Directiva cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones tenga como objetivo el fraude o la evasión fiscal […]».

6 El artículo 4, apartado 1, de dicha Directiva establece lo siguiente:

«La fusión o escisión no implicará gravamen alguno sobre las plusvalías determinadas por la diferencia entre el valor real de los elementos de activo y de pasivo transferidos y su valor fiscal. […]»

7 El artículo 11, apartado 1, letra a), de esa misma Directiva dispone lo siguiente:

«Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los títulos II, III y IV o […] retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones:

a) tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión [fiscales]; el hecho de que una de las operaciones contempladas en el artículo 1 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 como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión [fiscales]».

Derecho francés

8 Las disposiciones pertinentes del code général des impôts (Código General Tributario; en lo sucesivo, «CGI») vigente en Francia en el momento en que sucedieron los hechos del litigio principal son las que se reproducen a continuación.

9 El artículo 210 A del CGI dispone lo siguiente:

«1. Las plusvalías netas y las ganancias derivadas de todos los elementos del activo aportados con ocasión de una fusión no estarán sujetas al impuesto de sociedades.

[…]

3. Estas disposiciones se aplicarán siempre y cuando la sociedad absorbente se comprometa, en el acto de fusión, a respetar las siguientes obligaciones:

[…]

b. ocupar la posición de la sociedad absorbida para que se le imputen los resultados que ésta hubiera diferido a efectos de tributación de esta última;

c. calcular las plusvalías materializadas con posterioridad al momento de la transmisión del inmovilizado no amortizable que se le haya aportado, atendiendo al valor por el que estaban contabilizadas, con arreglo a la legislación fiscal, en los libros de la sociedad absorbida;

d. incluir en sus beneficios sujetos a gravamen las plusvalías materializadas al aportar bienes amortizables […]».

10 El artículo 210 B, apartado 3, del CGI establece lo siguiente:

«[…] Se concederá la aprobación cuando, habida cuenta de los datos aportados:

a. la operación esté justificada por un motivo económico, como, por ejemplo, que la sociedad beneficiaria aporte un negocio autónomo o la mejora de las estructuras, o que se produzca una asociación entre las partes;

b. la operación no tenga como objetivo principal o como uno de sus objetivos principales el fraude o la evasión fiscales;

c. la mecánica de la operación permita garantizar el gravamen futuro de las plusvalías que se hayan diferido a efectos fiscales.»

11 Según el órgano jurisdiccional remitente, el artículo 210 C del CGI transpone la Directiva 90/434 en Derecho interno. Este artículo tiene el siguiente tenor:

«1. Lo dispuesto en los artículos 210 A y 210 B se aplicará a las operaciones en las que participen exclusivamente personas jurídicas o entidades sujetas al impuesto de sociedades.

2. Estas disposiciones sólo serán aplicables a las aportaciones realizadas por personas jurídicas francesas a favor de personas jurídicas extranjeras si dichas aportaciones han sido previamente aprobadas en las condiciones previstas en el apartado 3 del artículo 210 B.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

12 El 26 de noviembre de 2004, la sociedad francesa Cairnbulg fue objeto de una operación de disolución sin liquidación realizada por su socio único y en beneficio de éste, la sociedad luxemburguesa Euro Park. En ese momento, Cairnbulg optó, en la declaración de resultados que firmó el 25 de enero de 2005, correspondiente al ejercicio cerrado a 26 de noviembre de 2004, por el régimen especial de fusiones previsto en los artículos 210 A y siguientes del CGI. Por consiguiente, no declaró a efectos del impuesto de sociedades las plusvalías netas y las ganancias derivadas de los activos que había aportado a Euro Park.

13 En escritura pública de 19 de abril de 2005, las aportaciones de Cairnbulg fueron valoradas por su valor neto contable, es decir, en 9 387 700 euros. Ese mismo día, Euro Park cedió dichas aportaciones a la SCI IBC Ferrier por un precio de 15 776 000 euros, esto es, por el valor de mercado que las referidas aportaciones tenían a 26 de noviembre de 2004.

14 A raíz de una inspección fiscal, la Administración tributaria cuestionó que pudiera aplicarse el régimen especial de las fusiones, debido, por una parte, a que Cairnbulg no había solicitado la aprobación ministerial prevista en el artículo 210 C del CGI y, por otra parte, a que, en cualquier caso, no se le habría concedido dicha aprobación, dado que la operación no estaba justificada por un motivo económico sino que tenía como objetivo el fraude o la evasión fiscales. Por consiguiente, se

practicaron a Euro Park, sucesora legal de Cairnbulg, liquidaciones complementarias de la cuota del impuesto y se le impusieron contribuciones adicionales a éste, así como las sanciones previstas por el CGI en caso de incumplimiento deliberado.

15 Euro Park solicitó al tribunal administratif de Paris (Tribunal Contencioso-Administrativo de París, Francia) que le eximiera de dichos impuestos y sanciones. Al desestimar dicho tribunal la demanda de Euro Park, esta sociedad recurrió ante la cour administrative d'appel de Paris (Tribunal de Apelación de París, Francia), que confirmó la desestimación.

16 Euro Park interpuso entonces recurso de casación ante el Conseil d'État (Consejo de Estado, Francia), alegando que, al someter al procedimiento de aprobación previa únicamente las aportaciones realizadas a favor de personas jurídicas no residentes, excluyendo las realizadas a favor de personas jurídicas residentes, el artículo 210 C, apartado 2, del CGI establecía una restricción injustificada al artículo 49 TFUE y, por tanto, al principio de la libertad de establecimiento.

17 En estas circunstancias, el Conseil d'État (Consejo de Estado) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) Cuando una legislación nacional de un Estado miembro utiliza en Derecho interno la facultad otorgada por el artículo 11, apartado 1, de la Directiva 90/434, ¿pueden someterse a control las actuaciones realizadas en el ejercicio de dicha facultad, a la luz del Derecho primario de la Unión?

2) En caso de que se responda afirmativamente a la primera cuestión, ¿deben interpretarse las disposiciones del artículo 49 TFUE en el sentido de que se oponen a una legislación nacional que, con la finalidad de luchar contra el fraude o la evasión fiscales, supedite el beneficio del régimen fiscal común aplicable a las fusiones y operaciones asimiladas a un procedimiento de aprobación previa únicamente en lo que respecta a las aportaciones realizadas a favor de personas jurídicas extranjeras, excluyendo las aportaciones realizadas a favor de personas jurídicas de Derecho nacional?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

18 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el Derecho de la Unión permite examinar la compatibilidad de una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal a la luz del Derecho primario, cuando dicha normativa ha sido adoptada para transponer en Derecho interno la facultad que brinda el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434.

19 Según reiterada jurisprudencia, toda medida nacional adoptada en un ámbito que haya sido armonizado con carácter exhaustivo en el Derecho de la Unión debe apreciarse a la luz de las disposiciones de la medida de armonización y no de las del Derecho primario (sentencia de 12 de noviembre de 2015, Visnapuu, C-198/14, EU:C:2015:751, apartado 40 y jurisprudencia citada).

20 Por consiguiente, es preciso determinar si el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434 lleva a cabo tal armonización.

21 En el presente asunto, basta con hacer constar que del tenor de dicha disposición se desprende claramente que no es así.

22 En efecto, ante todo, como se deduce de su tenor, la referida disposición únicamente reconoce a los Estados miembros la facultad de no aplicar en todo o en parte las disposiciones de dicha Directiva o de denegar el disfrute de las mismas cuando una operación comprendida dentro de su ámbito de aplicación, como una operación de fusión entre sociedades de diferentes Estados miembros (operación de fusión transfronteriza), tenga como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscales (véase en este sentido la sentencia de 17 de julio de 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, apartado 38).

23 Luego, en el marco de esta reserva de competencia, esa misma disposición autoriza a los Estados miembros a establecer una presunción de fraude o de evasión fiscales cuando la operación de fusión no se efectúe por motivos económicos válidos (véase en este sentido la sentencia de 17 de julio de 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, apartado 39).

24 Por último, en cuanto al ejercicio de tal facultad y a la aplicación de dicha presunción, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, a falta de disposiciones de Derecho de la Unión más precisas a este respecto, corresponde a los Estados miembros establecer, respetando el principio de proporcionalidad, las normas necesarias al objeto de aplicar el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434 (véase en este sentido la sentencia de 17 de julio de 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, apartado 43).

25 En estas circunstancias, procede señalar que la referida disposición no tiene por objeto, por lo que respecta a las medidas relativas a la lucha contra el fraude y la evasión fiscales, llevar a cabo una armonización exhaustiva en Derecho de la Unión.

26 Por consiguiente, debe responderse a la primera cuestión prejudicial planteada que, en la medida en que el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434 no lleva a cabo una armonización exhaustiva, el Derecho de la Unión permite examinar la compatibilidad de una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal a la luz del Derecho primario, cuando dicha normativa ha sido adoptada para transponer en Derecho interno la facultad que brinda la referida disposición.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

27 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que, en el caso de una operación de fusión transfronteriza, supedita la concesión de las ventajas fiscales aplicables a tal operación en virtud de la Directiva 90/434 —en el presente asunto, la tributación diferida de las plusvalías correspondientes a los bienes aportados por una sociedad francesa a una sociedad establecida en otro Estado miembro— a un procedimiento de aprobación previa en el marco del cual, para obtener dicha aprobación, el contribuyente debe acreditar que la operación en cuestión está justificada por un motivo económico, que no tiene como objetivo principal o como uno de sus objetivos principales el fraude o la evasión fiscales y que su mecánica permite garantizar el gravamen futuro de las plusvalías que se hayan diferido a efectos fiscales, mientras que, en el caso de una operación de fusión interna, el diferimiento se admite sin que el contribuyente esté sujeto a tal procedimiento.

28 A este respecto, debe recordarse que el Tribunal de Justicia ya ha precisado que las operaciones de fusión transfronterizas constituyen modalidades particulares de ejercicio de la libertad de establecimiento, importantes para el buen funcionamiento del mercado interior, y que entran, por tanto, dentro del ámbito de las actividades económicas respecto de las cuales los Estados miembros están obligados a respetar dicha libertad (véase en este sentido la sentencia de 13 de diciembre de 2005, SEVIC Systems, C-411/03, EU:C:2005:762, apartado 19).

29 Para que esta modalidad particular de ejercicio de la libertad de establecimiento no se vea obstaculizada por restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros, la Directiva 90/434, como se desprende de sus considerandos primero a quinto, establece un régimen fiscal común, ofreciendo ventajas fiscales como la tributación diferida de las plusvalías correspondientes a los bienes aportados con motivo de una operación de este tipo.

30 En este contexto, el Tribunal de Justicia ha precisado ya que los Estados miembros deben conceder tales ventajas fiscales a las operaciones comprendidas en el ámbito de aplicación de la referida Directiva, a menos que estas operaciones tengan como objetivo principal o como uno de sus objetivos principales el fraude o la evasión fiscales, en el sentido del artículo 11, apartado 1, letra a), de la mencionada Directiva (sentencia de 11 de diciembre de 2008, A.T., C-285/07, EU:C:2008:705, apartado 30).

31 En la medida en que el órgano jurisdiccional remitente y el Gobierno francés han señalado que la normativa controvertida tiene por objeto garantizar, en Derecho interno, la transposición de la Directiva 90/434 y, más concretamente, la de su artículo 11, apartado 1, letra a), debe determinarse ante todo, por tanto, si la adopción de una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal puede basarse en dicha disposición y, a este respecto, si la referida Directiva se opone o no a tal normativa.

Sobre el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434

32 Con arreglo a la normativa controvertida en el litigio principal, el beneficio de la tributación diferida de las plusvalías correspondientes a las aportaciones de bienes por parte de una sociedad francesa a una sociedad establecida en otro Estado miembro se somete a un procedimiento previo en el cual, con el fin de obtener dicho beneficio, el contribuyente debe acreditar que se cumplen tres requisitos, concretamente, i) que la operación en cuestión está justificada por un motivo económico, ii) que no tiene como objetivo principal o como uno de sus objetivos principales el fraude o la evasión fiscales y iii) que la mecánica de la operación permite garantizar el gravamen futuro de las plusvalías que se hayan diferido a efectos fiscales.

33 Se plantea entonces la cuestión de si el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434 se opone a la adopción de tal normativa.

– Sobre la existencia del procedimiento previo

34 Por lo que respecta a la existencia de un procedimiento previo, debe recordarse que la Directiva 90/434 no contiene ningún requisito procedimental que los Estados miembros estén obligados a respetar para conceder las ventajas fiscales previstas por dicha Directiva.

35 Aun suponiendo que dicha Directiva permita a los Estados miembros establecer tal requisito, el que establece la normativa controvertida en el litigio principal no es compatible con la referida Directiva.

36 A falta de normativa de la Unión en la materia, las disposiciones procesales dirigidas a garantizar la salvaguardia de los derechos que los contribuyentes deducen del Derecho de la Unión se determinan por el ordenamiento jurídico de cada Estado miembro en virtud del principio de autonomía de procedimiento de los Estados miembros, a condición, sin embargo, de que esta regulación no sea menos favorable que la aplicable a situaciones similares de carácter interno (principio de equivalencia) y de que no haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad) (sentencia de 18 de octubre de 2012, Pelati, C-603/10, EU:C:2012:639, apartado 23 y jurisprudencia citada).

37 Por lo que respecta a este último principio, debe recordarse que cada caso en el que se plantee la cuestión de si una disposición procesal nacional hace prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos que el ordenamiento jurídico de la Unión confiere a los particulares debe examinarse teniendo en cuenta, en su caso, los principios sobre los que se basa el sistema jurisdiccional nacional de que se trate, entre los cuales figura el principio de seguridad jurídica (véanse en este sentido las sentencias de 27 de junio de 2013, Agrokonsulting, C-93/12, EU:C:2013:432, apartado 48, y de 6 de octubre de 2015, Târşia, C-69/14, EU:C:2015:662, apartado 36).

38 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha precisado ya que la exigencia de seguridad jurídica se impone con especial rigor cuando se trata de una normativa de la Unión que pueda implicar consecuencias financieras, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que se les imponen (véanse en este sentido las sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121, apartado 72, y de 9 de julio de 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, apartado 34).

39 En el presente asunto, por lo que respecta al principio de equivalencia, el Gobierno francés ha señalado en la vista que el procedimiento previo previsto por la normativa controvertida en el litigio principal sólo se aplica, en principio, en el caso de las operaciones de fusión transfronteriza. Sin embargo, el Tribunal de Justicia no dispone de los datos necesarios relativos a las normas procesales aplicables a las operaciones de fusión interna para apreciar si aquellas operaciones son tratadas de forma menos favorable que éstas. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente, comparando las normas procesales aplicables a las operaciones de fusión transfronteriza y a las internas, respectivamente, verificar la conformidad de esta normativa con dicho principio.

40 En cuanto al principio de efectividad, el cumplimiento de la exigencia de seguridad jurídica requiere que las normas procesales de aplicación de la Directiva 90/434, y, más concretamente, de su artículo 11, apartado 1, letra a), sean suficientemente precisas, claras y previsibles para permitir a los contribuyentes conocer con exactitud sus derechos a fin de garantizarles que estarán en condiciones de beneficiarse de ventajas fiscales en virtud de dicha Directiva y de hacerlas valer, en su caso, ante los órganos jurisdiccionales nacionales (véanse en este sentido las sentencias de 28 de febrero de 1991, Comisión/Alemania, C-131/88, EU:C:1991:87, apartado 6; de 10 de marzo de 2009, Heinrich, C-345/06, EU:C:2009:140, apartados 44 y 45; de 15 de julio de 2010, Comisión/Reino Unido, C-582/08, EU:C:2010:429, apartados 49 y 50, y de 18 de octubre de 2012, Pelati, C-603/10, EU:C:2012:639, apartado 36 y jurisprudencia citada).

41 Pues bien, en el presente asunto, debe señalarse que la normativa controvertida en el litigio principal no precisa las normas de desarrollo del procedimiento previo de que se trata. En la vista, a la vez que confirmaba que efectivamente así era, el Gobierno francés, refiriéndose a la práctica seguida por la Administración tributaria, aportó algunas precisiones en relación con tales normas. A este respecto, el referido Gobierno indicó que, si bien dicha normativa establece tres requisitos para obtener la aprobación previa, según la práctica seguida por la Administración tributaria, para conceder la aprobación basta con que se cumpla únicamente el requisito de la existencia de un motivo económico. Además, el citado Gobierno precisó que, con arreglo a esa misma práctica, el procedimiento de aprobación previa tampoco suspende la operación de fusión transfronteriza. Así, dicha operación puede efectuarse antes de obtener el visto bueno de la Administración tributaria, siempre que se haya presentado una solicitud de aprobación antes de realizarla.

42 Ahora bien, a este respecto debe hacerse constar, como ha señalado el Abogado General en los puntos 30 a 34 y 57 de sus conclusiones, que las disposiciones de la normativa controvertida en el litigio principal no se ajustan a la práctica seguida por la Administración tributaria, lo cual puede generar incertidumbre acerca de las normas de desarrollo del artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434. Por tanto, esas normas de desarrollo no parecen suficientemente precisas, claras y

previsibles para permitir a los contribuyentes conocer exactamente sus derechos, máxime cuando, al menos algunas de ellas, siguen pudiendo ser modificadas según el criterio de la Administración tributaria.

43 Por otra parte, el Gobierno francés ha señalado en la vista que una decisión denegatoria se motivaba siempre, pero precisó que el transcurso de un plazo de cuatro meses sin respuesta por parte de dicha Administración a la solicitud equivalía a una decisión denegatoria tácita que, en este contexto, sólo se motiva si el contribuyente así lo solicita.

44 Pues bien, debe declararse que tal norma no cumple tampoco la exigencia de seguridad jurídica.

45 En efecto, para que el contribuyente pueda conocer con exactitud el alcance de los derechos y de las obligaciones que se derivan para él de la Directiva 90/434 y adoptar las medidas oportunas en consecuencia (véanse en este sentido las sentencias de 10 de marzo de 2009, Heinrich, C-345/06, EU:C:2009:140, apartados 44 y 45, y de 15 de julio de 2010, Comisión/Reino Unido, C-582/08, EU:C:2010:429, apartados 49 y 50), una resolución de la Administración tributaria que deniegue a ese contribuyente el beneficio de una ventaja fiscal con arreglo a dicha Directiva debe estar siempre motivada para que éste pueda verificar el carácter fundado de las razones que han hecho que la referida Administración no le conceda la ventaja prevista en esa Directiva y, en su caso, hacer valer su derecho ante los órganos jurisdiccionales competentes.

46 En estas circunstancias, ha de concluirse que las disposiciones procesales controvertidas en el asunto principal no cumplen la exigencia de seguridad jurídica y que, por tanto, dicha normativa vulnera el principio de efectividad.

– Sobre los requisitos exigidos para obtener las ventajas fiscales previstas en la Directiva 90/434

47 Por lo que respecta a los requisitos exigidos en dicha normativa, debe recordarse que el Tribunal de Justicia ha declarado en numerosas ocasiones que el régimen fiscal común establecido por la Directiva 90/434, que engloba diversas ventajas fiscales, se aplica indistintamente a todas las operaciones comprendidas en el ámbito de aplicación de esta última, abstracción hecha de sus motivos, ya sean éstos financieros, económicos o puramente fiscales (sentencia de 20 de mayo de 2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, apartado 41 y jurisprudencia citada).

48 Asimismo, el Tribunal de Justicia ha precisado que, en virtud del 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 retirar el beneficio de las mismas sólo excepcionalmente y en casos particulares (sentencia de 20 de mayo de 2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, apartado 45 y jurisprudencia citada).

49 Dado que dicha disposición establece una excepción a la regla general contenida en la Directiva 90/434, esto es, el beneficio del régimen fiscal común aplicable a las operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación de esa misma Directiva, la referida disposición debe interpretarse de forma restrictiva (véase en este sentido la sentencia de 20 de mayo de 2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, apartado 46).

50 Pues bien, en primer lugar, es preciso señalar que, en el presente asunto, mientras que la Directiva 90/434 establece el principio de la tributación diferida de las plusvalías correspondientes a los bienes aportados y sólo permite denegar ese beneficio con una condición, esto es, únicamente cuando la operación contemplada tenga como objetivo el fraude o la evasión fiscales (véase en este sentido la sentencia de 17 de julio de 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, apartado 45), la normativa controvertida en el asunto principal impide con carácter general reconocer dicho beneficio, salvo que el contribuyente cumpla antes los requisitos, formal y material, que establece dicha normativa.

51 En segundo lugar, en la medida en que la referida normativa supedita la concesión de dicho beneficio a los tres requisitos a los que se ha hecho referencia en el apartado 32 de la presente sentencia, amplía —como ha señalado el Abogado General en los puntos 34 a 36 de sus conclusiones— el ámbito de aplicación de la reserva de competencia de los Estados miembros, a la que se ha hecho referencia en los apartados 22 y 23 de la presente sentencia, más allá de lo que se establece en el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434.

52 En tercer lugar, como ha hecho constar el Abogado General en el punto 36 de sus conclusiones, en contra de lo alegado por el Gobierno francés, el tercer requisito que establece la normativa controvertida en el litigio principal, esto es, que la mecánica de la operación permita garantizar el gravamen futuro de las plusvalías que se hayan diferido a efectos fiscales —requisito que, por lo demás, no se establece en la Directiva 90/434—, no puede justificarse por la lucha contra el fraude o la evasión fiscales, puesto que este objetivo ya está cubierto expresamente por el segundo requisito establecido en dicha normativa.

53 En cuarto lugar, en cuanto a la presunción de fraude y de evasión fiscales que establece el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, debe recordarse que esta disposición sólo permite a los Estados miembros establecer una presunción de fraude o de evasión fiscales en el supuesto de que la operación contemplada tenga como único objetivo obtener una ventaja fiscal y, por tanto, no se efectúe por motivos económicos válidos (véanse en este sentido las sentencias de 17 de julio de 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, apartado 45, y de 10 de noviembre de 2011, Foggia — Sociedade Gestora de Participações Sociais, C-126/10, EU:C:2011:718, apartado 36).

54 En quinto lugar, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, al transponer el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, los Estados miembros no pueden recurrir a una presunción general de fraude o evasión fiscales.

55 En efecto, el Tribunal de Justicia ya ha puntualizado, a este respecto, que, para comprobar si la operación de que se trata persigue un objetivo de fraude o evasión fiscales, las autoridades nacionales competentes no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder, caso por caso, a un examen global de dicha operación, dado que el establecimiento de una norma de alcance general que prive automáticamente de la ventaja fiscal a determinadas categorías de operaciones, sin tener en cuenta si se han producido o no efectivamente el fraude o la evasión fiscales, excedería de lo necesario para evitar dicho fraude o evasión fiscales e iría en detrimento del objetivo perseguido por la referida Directiva (sentencia de 10 de noviembre de 2011, Foggia — Sociedade Gestora de Participações Sociais, C-126/10, EU:C:2011:718, apartado 37).

56 Pues bien, en la medida en que la normativa controvertida en el asunto principal exige de forma sistemática e incondicional, para conceder el beneficio de la tributación diferida de las plusvalías en virtud de la Directiva 90/434, que el contribuyente acredite que la operación en cuestión está justificada por un motivo económico y que no tiene como objetivo principal o como uno de sus objetivos principales el fraude o la evasión fiscales, sin que la Administración tributaria esté obligada a aportar al menos un principio de prueba de la falta de motivos económicos válidos o de indicios de fraude o evasión fiscales, esta normativa establece una presunción general de fraude o evasión fiscales.

57 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede declarar que el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434 debe interpretarse en el sentido de que se opone a la adopción de una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal.

Sobre el artículo 49 TFUE

58 Según jurisprudencia reiterada, el artículo 49 TFUE impone la supresión de las restricciones a la libertad de establecimiento. Si bien las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libertad de establecimiento tienen por objeto, según su tenor, asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, también se oponen a que el Estado de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación (sentencia de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, apartado 35 y jurisprudencia citada).

59 Deben considerarse restricciones a la libertad de establecimiento todas las medidas que prohíban, obstaculicen o hagan menos atractivo el ejercicio de dicha libertad (sentencia de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, apartado 36 y jurisprudencia citada).

60 Debe hacerse constar que, en el asunto principal, la concesión del beneficio de la tributación diferida de las plusvalías correspondientes a los bienes aportados por una sociedad francesa a una sociedad establecida en otro Estado miembro sólo se supedita a los requisitos que se establecen en la normativa controvertida en el caso de las operaciones de fusión transfronteriza.

61 Como reconoce el Gobierno francés, esta normativa trata de forma diferente las operaciones de fusión transfronteriza y las operaciones de fusión interna.

62 Tal diferencia puede disuadirles de ejercer su libertad de establecimiento y, por tanto, constituye una restricción a dicha libertad.

63 Sólo puede admitirse tal restricción si está justificada por razones imperiosas de interés general admitidas en Derecho de la Unión. En tal caso será preciso, además, que esa razón sea adecuada para garantizar la realización del objetivo de que se trate y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo (sentencia de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, apartado 42 y jurisprudencia citada).

64 Según el Gobierno francés, la restricción controvertida en el litigio principal se justifica por la razón imperiosa de interés general de la lucha contra el fraude o la evasión fiscales y por la de salvaguardar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

65 A este respecto, debe señalarse que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que constituyen razones imperiosas de interés general que pueden justificar una restricción al ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por el Tratado tanto la lucha contra el fraude o la evasión fiscales como la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros (sentencia de 5 de julio de 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, apartados 36 y 37 y jurisprudencia citada).

66 Pues bien, en cuanto a este último objetivo, debe señalarse, como hace el Abogado General en el punto 39 de sus conclusiones, que ya está garantizado por la propia Directiva 90/434.

67 En efecto, como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, de los considerandos cuarto y sexto de dicha Directiva resulta que ésta únicamente establece un régimen de tributación diferida de las plusvalías correspondientes a los bienes aportados, el cual, al evitar que la aportación de la actividad dé lugar por sí misma a una imposición, salvaguarda los intereses financieros del Estado de la sociedad transmitente al asegurar la tributación de estas plusvalías en el momento de su realización efectiva (sentencia de 19 de diciembre de 2012, 3D I, C-207/11, EU:C:2012:818, apartado 28).

68 Por consiguiente, el referido objetivo no puede justificar, en el asunto principal, una restricción a la libertad de establecimiento.

69 Por lo que respecta a la razón imperiosa de interés general de la lucha contra el fraude o la evasión fiscales, basta con hacer constar, como hace el Abogado General en los puntos 72 y 73 de sus conclusiones, que este objetivo tiene el mismo alcance cuando se invoca en aplicación del artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434 o como justificación de una restricción en el ámbito del Derecho primario. Por tanto, las consideraciones expuestas en los apartados 54 a 56 de la presente sentencia, relativas a la proporcionalidad de la normativa controvertida en el asunto principal y referidas a dicha disposición, se aplican también al examen de la proporcionalidad de la citada normativa en relación con la libertad de establecimiento. De ello se deduce que una normativa tributaria como la controvertida en el litigio principal, que establece una presunción general de fraude o evasión fiscales, va más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo y, en consecuencia, no puede justificar una restricción a la citada libertad.

70 Por cuanto antecede, ha de responderse a la segunda cuestión prejudicial planteada que el artículo 49 TFUE y el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que, en el caso de una operación de fusión transfronteriza, supedita la concesión de las ventajas fiscales aplicables a tal operación en virtud de dicha Directiva —en el presente asunto, la tributación diferida de las plusvalías correspondientes a los bienes aportados por una sociedad francesa a una sociedad establecida en otro Estado miembro— a un procedimiento de aprobación previa en el marco del cual, para obtener dicha aprobación, el contribuyente debe acreditar que la operación en cuestión está justificada por un motivo económico, que no tiene como objetivo principal o como uno de sus objetivos principales el fraude o la evasión fiscales y que su mecánica permite garantizar el gravamen futuro de las plusvalías que se hayan diferido a efectos fiscales, mientras que, en el caso de una operación de fusión interna, el diferimiento se admite sin que el contribuyente esté sujeto a tal procedimiento.

Costas

71 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste 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 Primera) declara:

1) **En la medida en que 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, no lleva a cabo una armonización exhaustiva, el Derecho de la Unión permite examinar la compatibilidad de una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal a la luz del Derecho primario, cuando dicha normativa ha sido adoptada para transponer en Derecho interno la facultad que brinda la referida disposición.**

2) **El artículo 49 TFUE y el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que, en el caso de una operación de fusión transfronteriza, supedita la concesión de las ventajas fiscales aplicables a tal operación en virtud de dicha Directiva —en el presente asunto, la tributación diferida de las plusvalías correspondientes a los bienes aportados por una sociedad francesa a una sociedad establecida en otro Estado miembro— a un procedimiento de aprobación previa en el marco del cual, para obtener dicha aprobación, el contribuyente debe acreditar que la operación en cuestión está justificada por un motivo económico, que no tiene como objetivo principal o como uno de sus objetivos principales el fraude o la evasión fiscales y que su mecánica**

permite garantizar el gravamen futuro de las plusvalías que se hayan diferido a efectos fiscales, mientras que, en el caso de una operación de fusión interna, el diferimiento se admite sin que el contribuyente esté sujeto a tal procedimiento.

Firmas