Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 13 de marzo de 2025*

«Procedimiento prejudicial — Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes — Directiva 2011/96/UE — Artículo 1, apartado 4 — Prevención de fraudes y de prácticas abusivas — Artículo 4, apartado 1 — Prohibición de someter a gravamen los beneficios recibidos — Efecto directo — Inclusión del dividendo distribuido por la filial en la base imponible de la sociedad matriz — Deducción del dividendo distribuido por la filial en la base imponible de la sociedad matriz — Limitación de la deducción — Régimen de transferencias intragrupo que permite transferir beneficios obtenidos por determinadas sociedades a otras»

En el asunto C-135/24,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el tribunal de première instance de Liège (Tribunal de Primera Instancia de Lieja, Bélgica), mediante resolución de 29 de enero de 2024, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de febrero de 2024, en el procedimiento entre

John Cockerill SA

y

État belge,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. A. Kumin (Ponente), Presidente de Sala, y la Sra. I. Ziemele y el Sr. S. Gervasoni, Jueces;

Abogado General: Sr. R. Norkus;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de John Cockerill SA, por los Sres. M. Possoz, avocat, y H. Vanhulle, advocaat;

* Lengua de procedimiento: francés.

– en nombre del Gobierno belga, por los Sres. S. Baeyens y P. Cottin y por la Sra. C. Pochet, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. A. Ferrand y W. Roels, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado 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, apartado 4, y 4 de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO 2011, L 345, p. 8), en su versión modificada por la Directiva (UE) 2015/121 del Consejo, de 27 de enero de 2015 (DO 2015, L 21, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva 2011/96»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre John Cockerill SA y el État belge (Estado belga) en relación con la declaración de impuestos de aquel correspondiente al ejercicio fiscal de 2020.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 1 de la Directiva 2011/96 establece:

«1. Cada Estado miembro aplicará la presente Directiva:

a) a las distribuciones de beneficios recibidas por sociedades de dicho Estado miembro y procedentes de sus filiales en otros Estados miembros;

[…]

2. Los Estados miembros no acordarán los beneficios contemplados en la presente Directiva a un arreglo o una serie de arreglos falseados, vistos todos los hechos y circunstancias pertinentes, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúe el objeto o la finalidad de la presente Directiva.

Un arreglo podrá estar constituido por más de una fase o parte.

3. A efectos del apartado 2, un arreglo o una serie de arreglos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica.

4. La presente Directiva no será obstáculo para la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias para la prevención de la evasión fiscal, el fraude fiscal o las prácticas abusivas.»

4 El artículo 4, apartado 1, de esa Directiva dispone:

«Cuando una sociedad matriz o un establecimiento permanente de esta reciban, por la participación de aquella en una sociedad filial, beneficios distribuidos por motivos distintos de la liquidación de la misma, el Estado miembro de la sociedad matriz y el Estado miembro del establecimiento permanente:

a) o bien se abstendrán de gravar dichos beneficios en la medida en que dichos beneficios no sean deducibles por la filial y gravarán dichos beneficios en la medida en que los mismos sean deducibles por la filial;

b) 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 puedan encuadrarse en las definiciones establecidas en el artículo 2 y cumplan los requisitos previstos en el artículo 3, hasta la cuantía máxima del impuesto adeudado.»

Derecho belga

5 El litigio principal se rige por las disposiciones del code des impôts sur les revenus de 1992 (Código de los Impuestos sobre la Renta de 1992), en su versión vigente durante el ejercicio fiscal de 2020 (en lo sucesivo, «CIR 1992»).

6 El artículo 4, apartado 1, de la Directiva 2011/96 se transpuso al Derecho belga mediante los artículos 202 y siguientes del CIR 1992. El legislador belga optó por el método denominado de «inclusión-deducción», según el cual, en esencia, los dividendos distribuidos por una filial se incluyen, primero, en la base imponible de la sociedad matriz y se deducen, después, de dicha base como «renta gravada con carácter definitivo» (en lo sucesivo, «RGD»), si se cumplen los requisitos legales. Si la RGD supera la base imponible de la sociedad, los excedentes de RGD podrán trasladarse a ejercicios posteriores.

7 El CIR 1992 establece, además, un régimen de «transferencia intragrupo». Ese régimen faculta, bajo ciertos requisitos, a las sociedades belgas beneficiarias a transferir la totalidad o parte de sus beneficios a sociedades del mismo grupo que hayan sufrido pérdidas en el mismo período impositivo. Para la sociedad que efectúa la transferencia, el importe transferido se deducirá de los beneficios del período impositivo (artículo 205/5 del CIR 1992). El importe transferido se incluye en la base imponible de la sociedad beneficiaria de la transferencia (artículo 185, apartado 4, del CIR 1992).

8 En el artículo 207, párrafo octavo, del CIR 1992 se establece una limitación que tiene el siguiente tenor:

«No podrá practicarse ninguna de las deducciones previstas en los artículos 199 a 206, 536 y 543 sobre el importe de la transferencia intragrupo a que se refiere el artículo 185, [apartado 4, párrafo 1], que se incluirá en la base imponible.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

9 John Cockerill es una sociedad residente en Bélgica que está sujeta al impuesto sobre sociedades.

10 Durante el año 2019, percibió dividendos procedentes de su participación en filiales establecidas en Bélgica, en otros Estados miembros de la Unión Europea y en terceros países, una parte de los cuales, por importe de 96 302 105 euros, cumplen, según dicha sociedad, los requisitos para acogerse al régimen RGD. Además, durante ese mismo año, la sociedad se benefició de una transferencia intragrupo de 43 697 824,53 euros, que se añadió a su base imponible.

11 Sin embargo, debido a la limitación de la deducción prevista en el artículo 207, párrafo octavo, del CIR 1992, John Cockerill no pudo deducir de su base imponible todos los dividendos percibidos que cumplían los requisitos para acogerse al régimen RGD. En consecuencia, se le reclamó un importe de 13 057 328,95 euros en concepto de impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio fiscal de 2020. Pues bien, según dicha sociedad, si no hubiera percibido ningún dividendo que cumpliera los requisitos para acogerse al régimen RGD durante el ejercicio de que se trata, su base imponible habría sido negativa, de modo que no habría estado sujeta al impuesto.

12 John Cockerill considera que esta situación, que le ha llevado a estar sujeto al impuesto sobre sociedades, cuando no lo habría estado si no hubiera percibido los dividendos, es contraria a la Directiva 2011/96. En consecuencia, el 20 de abril de 2021, presentó una reclamación ante la Administración tributaria belga con el fin de impugnar la tributación de la que había sido objeto. Al haber sido desestimada dicha reclamación, el 5 de diciembre de 2022, interpuso un recurso por la misma causa ante el tribunal de première instance de Liège (Tribunal de Primera Instancia de Lieja, Bélgica), que es el órgano jurisdiccional remitente.

13 Ante este órgano jurisdiccional, John Cockerill alega que el artículo 207, párrafo octavo, del CIR 1992, al no permitir la deducción de la RGD del año en curso sobre la transferencia intragrupo recibida, le priva de una ventaja fiscal. Aprecia en ello una diferencia de trato contraria a la Directiva 2011/96, cuando se compara la situación de una sociedad que percibe dividendos exentos con arreglo a esa Directiva con la de otra que no los percibe, pese a que ambas se hayan beneficiado de la misma transferencia intragrupo.

14 Por su parte, el Estado belga subraya que la razón de ser del régimen de transferencia intragrupo es garantizar una compensación equitativa entre los beneficios y las pérdidas sufridas en el seno de un grupo de sociedades. Por consiguiente, el artículo 207, párrafo octavo, del CIR 1992 tiene por objeto limitar el interés de una transferencia que vaya más allá de la pérdida fiscal de la sociedad que la recibe y contrarrestar así todo ánimo de abusar de dicho régimen neutralizando las ventajas que se derivarían de una transferencia intragrupo demasiado elevada. En cualquier caso, la RGD que no haya podido deducirse en virtud de esta disposición es trasladable a ejercicios posteriores.

15 Al albergar dudas sobre si la normativa nacional es conforme con la Directiva 2011/96, el tribunal de première instance de Liège (Tribunal de Primera Instancia de Lieja) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Tiene efecto directo el artículo 4 de la Directiva [2011/96] y, en relación con las demás fuentes del Derecho de la Unión, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro:

(i) que establece un régimen de consolidación fiscal (transferencia intragrupo) que permite a los grupos de sociedades transferir, bajo determinados requisitos, la totalidad o parte de los beneficios imponibles obtenidos por ciertas filiales a otras filiales que hayan sufrido pérdidas durante el ejercicio impositivo (transferencia intragrupo), y
(ii) que excluye de esta ventaja a las sociedades en pérdidas, hasta el importe de los dividendos recibidos, que cumplen los requisitos para estar exentas conforme a la normativa del Estado miembro mediante la que se transpone la Directiva [2011/96]?

2) ¿Puede esta normativa quedar comprendida en el ámbito de aplicación del [artículo 1, apartado 4, de la Directiva 2011/96], que especifica que la citada Directiva "no será obstáculo para la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias a fin de evitar fraudes y abusos"?»

Sobre la admisibilidad

16 El Gobierno belga cuestiona la admisibilidad de la presente petición de decisión prejudicial.

17 Para comenzar, sostiene que dicha petición no contiene suficiente información sobre los hechos del litigio principal ni sobre las normas de Derecho interno pertinentes.

18 A continuación, en la medida en que el órgano jurisdiccional remitente se refiere, en su primera cuestión prejudicial, a «sociedades en pérdidas», el Gobierno belga alega que en el presente asunto no se trata en absoluto de pérdidas, ya que los resultados de John Cockerill en el ejercicio fiscal controvertido en el litigio principal son positivos. Por lo tanto, la petición de decisión prejudicial es puramente hipotética.

19 Por último, la Cour de cassation (Tribunal de Casación, Bélgica) ya se ha pronunciado sobre la forma en que debe interpretarse, a la luz de la Directiva 2011/96, la prohibición de deducción establecida en el artículo 207, párrafo octavo, del CIR 1992, de modo que el órgano jurisdiccional remitente dispone, según el Gobierno belga, de toda la información necesaria para apreciar jurídicamente los hechos concretos y para pronunciarse sobre el fondo.

20 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en el marco de la cooperación entre este y los órganos jurisdiccionales nacionales establecida en el artículo 267 TFUE, corresponde exclusivamente al juez nacional, que conoce del litigio y que ha de asumir la responsabilidad de la resolución judicial que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieren a la interpretación o a la apreciación de la validez del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse (sentencia de 28 de noviembre de 2024, ENGIE Deutschland, C-293/23, EU:C:2024:992, apartado 40 y jurisprudencia citada).

21 De lo anterior se infiere que las cuestiones sobre la interpretación o la apreciación de la validez del Derecho de la Unión planteadas por el juez nacional en el marco fáctico y normativo definido bajo su responsabilidad y cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia disfrutan de una presunción de pertinencia. El Tribunal de Justicia solo puede abstenerse de pronunciarse sobre una petición planteada por un órgano jurisdiccional nacional cuando resulte evidente que la interpretación o la apreciación de la validez del Derecho de la Unión solicitada no guarda relación alguna ni con la realidad ni con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de

naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para dar una respuesta útil a las cuestiones que se le hayan planteado (sentencia de 28 de noviembre de 2024, ENGIE Deutschland, C-293/23, EU:C:2024:992, apartado 41 y jurisprudencia citada).

22 En el presente asunto, la petición de decisión prejudicial contiene indicaciones relativas al marco fáctico y normativo del litigio principal que, si bien son limitadas, son suficientes para permitir comprender el alcance de las cuestiones planteadas y su pertinencia para la resolución de este asunto, así como para permitir al Tribunal de Justicia dar respuestas útiles, ofreciendo al mismo tiempo a los Gobiernos de los Estados miembros y a los demás interesados la posibilidad de presentar observaciones conforme al artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

23 Por lo que respecta, más concretamente, a la primera cuestión prejudicial, no corresponde al Tribunal de Justicia verificar la exactitud de la premisa fáctica en la que se basa dicha cuestión y, en cualquier caso, la referida cuestión no parece manifiestamente hipotética, habida cuenta del objeto del litigio principal, tal como lo describe el órgano jurisdiccional remitente.

24 Por último, la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial no puede cuestionarse a la luz de una eventual jurisprudencia pertinente de la Cour de cassation (Tribunal de Casación). Aun suponiendo que exista una norma de Derecho nacional en virtud de la cual las valoraciones jurídicas efectuadas por este último órgano jurisdiccional vinculan al órgano jurisdiccional remitente, tal norma jurídica no puede privar a este de la facultad de someter al Tribunal de Justicia cuestiones de interpretación del Derecho de la Unión al que se refieran tales valoraciones. En efecto, el órgano jurisdiccional nacional, si considera que la valoración jurídica efectuada por el órgano de rango superior podría llevarle a dictar una sentencia contraria al Derecho de la Unión, debe tener la libertad de someter al Tribunal de Justicia las cuestiones que le preocupan (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de enero de 2013, Križan y otros, C-416/10, EU:C:2013:8, apartado 68 y jurisprudencia citada).

25 De ello se infiere que la petición de decisión prejudicial es admisible.

Sobre las cuestiones prejudiciales

26 Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 4, apartado 1, de la Directiva 2011/96 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que prevé que los dividendos percibidos por una sociedad matriz de su filial deben, en un primer momento, incluirse en la base imponible de la primera, antes de poder ser objeto, en un segundo momento, de una deducción, sin que esta sea aplicable al importe de una transferencia intragrupo incluida en la base imponible, y, en caso afirmativo, si el artículo 1, apartado 4, de dicha Directiva autoriza, no obstante, una normativa de esa índole.

27 El artículo 4, apartado 1, de la Directiva 2011/96 establece que, cuando una sociedad matriz o un establecimiento permanente de esta reciban, por la participación de aquella en una sociedad filial, beneficios distribuidos por motivos distintos de la liquidación de la misma, el Estado miembro de la sociedad matriz y el Estado miembro del establecimiento permanente «o bien se abstendrán de gravar dichos beneficios en la medida en que dichos beneficios no sean deducibles por la filial […]», «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 puedan encuadrarse en las definiciones establecidas en el artículo 2 [de esta Directiva] y cumplan los requisitos previstos en el artículo 3 [de esta], hasta la cuantía máxima del impuesto adeudado».

28 En consecuencia, la Directiva 2011/96 permite expresamente a los Estados miembros elegir entre el método de exención y el método de imputación, previstos respectivamente en las letras a) y b) del artículo 4, apartado 1, de esta (véase, por analogía, la sentencia de 20 de octubre de 2022, Allianz Benelux, C-295/21, EU:C:2022:812, apartado 30 y jurisprudencia citada).

29 Según los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia, el Reino de Bélgica optó por el método de exención previsto en el artículo 4, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/96. Por lo tanto, debe responderse a las cuestiones prejudiciales planteadas exclusivamente a la luz de esta disposición.

30 La obligación prevista en el artículo 4, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/96 no prevé ningún requisito y se establece con la única salvedad de los apartados 2 a 5 del mismo artículo y del artículo 1, apartados 2 a 4, de esta Directiva (véase, por analogía, la sentencia de 19 de diciembre de 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, apartado 33 y jurisprudencia citada).

31 En consecuencia, los Estados miembros no están facultados para someter el disfrute de la ventaja derivada del artículo 4, apartado 1, letra a), de la referida Directiva a requisitos distintos de los previstos por esta (véase, por analogía, la sentencia de 19 de diciembre de 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, apartado 34 y jurisprudencia citada).

32 En este contexto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la Directiva 2011/96 tiene como finalidad garantizar la neutralidad, en el plano fiscal, de la distribución de beneficios por una sociedad filial situada en un Estado miembro a su sociedad matriz establecida en otro Estado miembro (véase, por analogía, la sentencia de 19 de diciembre de 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, apartado 35 y jurisprudencia citada).

33 Para cumplir con el objetivo de la neutralidad, en el plano fiscal, de la distribución de beneficios por una sociedad filial situada en un Estado miembro a su sociedad matriz establecida en otro Estado miembro, la Directiva 2011/96 pretende evitar, en particular mediante la norma prevista en su artículo 4, apartado 1, letra a), la doble imposición de estos beneficios en términos económicos, es decir, evitar que los beneficios distribuidos sean gravados una primera vez por lo que respecta a la filial y una segunda vez por lo que respecta a la sociedad matriz (véase, por analogía, la sentencia de 19 de diciembre de 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, apartado 36 y jurisprudencia citada).

34 Así, el artículo 4, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/96 prohíbe a los Estados miembros gravar a la sociedad matriz por los beneficios distribuidos por su filial, sin distinguir en función de que el hecho imponible en el que se base la tributación de la sociedad matriz sea la recepción de esos beneficios o su redistribución. Dentro de tal prohibición también está comprendida una normativa nacional que, aun cuando no grave los dividendos percibidos por la sociedad matriz como tales, pueda dar lugar a que la sociedad matriz vea gravados indirectamente dichos dividendos (véase, por analogía, la sentencia de 19 de diciembre de 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, apartado 37 y jurisprudencia citada).

35 En efecto, tal normativa no es compatible ni con el tenor ni con los objetivos y el sistema de la Directiva 2011/96, dado que no permite lograr plenamente el objetivo de evitar la doble imposición económica que se pretende alcanzar mediante la regla establecida en el artículo 4, apartado 1, letra a), de dicha Directiva (véase, por analogía, la sentencia de 19 de diciembre de 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, apartado 38 y jurisprudencia citada).

36 En el presente asunto, como se desprende del apartado 6 de la presente sentencia, el artículo 4, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/96 se transpuso al Derecho belga mediante los artículos 202 y siguientes del CIR 1992. En esencia, estas disposiciones prevén un método conocido como «inclusión-deducción», en virtud del cual, en un primer momento, los dividendos percibidos por la sociedad matriz se incluirán en su base imponible y, en un segundo momento, esos dividendos se deducirán de esa base, como RGD, en la medida en que sigan existiendo beneficios sujetos al impuesto en la sociedad matriz tras la deducción de las pérdidas y de los demás beneficios exentos. Si la RGD es superior a la base imponible de la sociedad de que se trate, los excedentes podrán trasladarse a ejercicios posteriores.

37 De la resolución de remisión se desprende asimismo que el régimen de «transferencia intragrupo» permite, bajo determinados requisitos, a las sociedades belgas beneficiarias transferir la totalidad o parte de sus beneficios a sociedades del mismo grupo que hayan sufrido pérdidas durante el mismo período impositivo, integrándose el importe transferido en la base imponible de la sociedad beneficiaria de la transferencia.

38 Dicho esto, el artículo 207, párrafo octavo, del CIR 1992 establece que no podrá practicarse ninguna deducción, incluida la deducción de la RGD, sobre el importe de la transferencia intragrupo que se incluya en la base imponible de la sociedad beneficiaria de dicha transferencia.

39 John Cockerill sostiene, en esencia, que la aplicación de la prohibición establecida en el artículo 207, párrafo octavo, del CIR 1992 da lugar a una tributación indirecta de los dividendos que ha percibido, aunque estos cumplan los requisitos para quedar exentos conforme al artículo 4, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/96.

40 A este respecto, por lo que se refiere a la existencia de una eventual imposición indirecta de los dividendos, a la que, como se ha recordado en el apartado 34 de la presente sentencia, se opone dicho artículo 4, apartado 1, letra a), procede comparar una situación como la controvertida en el litigio principal, en la que una sociedad matriz como John Cockerill tuvo que respetar, al efectuar la deducción fiscal, la prohibición establecida en el artículo 207, párrafo octavo, del CIR 1992, con el supuesto en el que el Estado miembro de que se trata hubiese establecido un método de exención simple que previese excluir los dividendos de la base imponible de dicha sociedad (véase, por analogía, la sentencia de 20 de octubre de 2022, Allianz Benelux, C-295/21, EU:C:2022:812, apartados 42 a 44).

41 Pues bien, como alega la Comisión Europea en sus observaciones escritas, parece que la combinación del régimen belga de la RGD, tal como estaba vigente en el ejercicio fiscal objeto del litigio principal, con el régimen de transferencia intragrupo tiene como efecto que la percepción de dividendos que deben quedar exentos en virtud del artículo 4, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/96 pueda dar lugar a una tributación más gravosa de la sociedad matriz que ha recibido una transferencia intragrupo que aquella a la que habría estado sujeta si no hubiera recibido tales dividendos o si dichos dividendos se hubieran excluido pura y simplemente de su base imponible.

42 De ser así, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, la percepción de los dividendos no sería fiscalmente neutra para la sociedad matriz, contrariamente al objetivo perseguido por el artículo 4, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/96 (véase, por analogía, la sentencia de 19 de diciembre de 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, apartado 46).

43 En este contexto, carece de pertinencia que el régimen de transferencia intragrupo sea un mecanismo voluntario regulado por el Derecho nacional o que la RGD que no haya podido utilizarse para un año determinado pueda trasladarse al año siguiente.

44 En efecto, por un lado, el modo en que el legislador belga aplica el régimen de exención previsto en el artículo 4, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/96 implica necesariamente una interacción entre los dividendos y los demás elementos de la base imponible, como la transferencia intragrupo. Los efectos de tal interacción deben ajustarse, en todo caso, a la Directiva 2011/96 (véase, por analogía, la sentencia de 19 de diciembre de 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, apartado 49).

45 Por otro lado, si bien es cierto que la RGD que no haya podido utilizarse para un año determinado, en aplicación de la prohibición de deducción establecida en el artículo 207, párrafo octavo, del CIR 1992, puede trasladarse al ejercicio fiscal siguiente, no lo es menos que la percepción de dividendos, en el marco de la aplicación de un régimen fiscal como el controvertido en el litigio principal, puede, en algunas situaciones, conllevar una mayor tributación de la sociedad matriz que si tales dividendos hubieran estado excluidos de su base impositiva. Puesto que puede verse afectada la carga fiscal de la sociedad matriz, procede considerar que, por este motivo, esta última sufre indirectamente una tributación sobre los dividendos percibidos de su filial (véase, por analogía, la sentencia de 19 de diciembre de 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, apartado 53).

46 Por lo que respecta a la cuestión de si tal régimen fiscal puede, no obstante, autorizarse en virtud del artículo 1, apartado 4, de la Directiva 2011/96, procede recordar que, en virtud de esta disposición, esta Directiva no será obstáculo para la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias para la prevención de la evasión fiscal, el fraude fiscal o las prácticas abusivas.

47 A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, para poder considerar que una normativa nacional tiene por finalidad evitar fraudes y prácticas abusivas, su objeto específico debe ser impedir comportamientos consistentes en crear arreglos puramente artificiales, carentes de realidad económica, cuyo fin sea acogerse indebidamente a una ventaja fiscal. En cambio, no pueden justificarse mediante una presunción general de fraude y prácticas abusivas medidas fiscales que vayan en detrimento de los objetivos de una directiva (véase, en este sentido, el auto de 14 de junio de 2018, GS, C-440/17, EU:C:2018:437, apartados 43 y 44 y jurisprudencia citada).

48 Pues bien, en el presente asunto, nada indica que la prohibición de deducción establecida en el artículo 207, párrafo octavo, del CIR 1992 tenga por objeto específico excluir de una ventaja fiscal los arreglos puramente artificiales cuyo fin sea acogerse indebidamente a ella. Por el contrario, esta disposición muestra que excluye de manera general la imputación de la RGD a la transferencia intragrupo, al margen de la existencia de una práctica fiscal abusiva.

49 Por lo tanto, el artículo 1, apartado 4, de la Directiva 2011/96 no autoriza a un Estado Miembro a aplicar una disposición nacional como la del artículo 207, párrafo octavo, del CIR 1992, puesto que excede de lo necesario para prevenir la evasión fiscal, el fraude fiscal o las prácticas abusivas.

50 En la medida en que, en sus observaciones escritas, el Gobierno belga se refiere, además, al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2011/96, procede recordar que, en virtud de esta disposición, los Estados miembros no acordarán los beneficios contemplados en esa Directiva a un arreglo o una serie de arreglos falseados, vistos todos los hechos y circunstancias pertinentes, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúe el objeto o la finalidad de la referida Directiva.

51 A este respecto, basta con señalar que, en el presente asunto, el Gobierno belga no afirma que la operación por la que John Cockerill percibió dividendos que podían quedar exentos con arreglo al artículo 4, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/96 estuviera incluida en un arreglo de esa índole. Por otra parte, de ningún elemento de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que así fuera.

52 Por último, si, tras haber llevado a cabo la comparación mencionada en el apartado 40 de la presente sentencia, el órgano jurisdiccional remitente llegara a la conclusión de que, en el presente asunto, la percepción de dividendos por John Cockerill no era fiscalmente neutra, procede señalar, por lo que respecta a las consecuencias que deben extraerse de tal conclusión, que, por un lado, en virtud del principio de primacía, el juez nacional encargado de aplicar, en el ámbito de su competencia, las disposiciones del Derecho de la Unión tendrá la obligación de garantizar la plena eficacia de tales disposiciones, dejando inaplicada si fuera necesario, y por su propia iniciativa, cualquier disposición contraria de la legislación nacional, aun posterior, sin que deba solicitar o esperar su previa eliminación por vía legislativa o mediante cualquier otro procedimiento constitucional (sentencia de 24 de junio de 2019, Popławski, C-573/17, EU:C:2019:530, apartado 58 y jurisprudencia citada).

53 Por otro lado, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el artículo 4, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/96 tiene efecto directo (véase, por analogía, la sentencia de 12 de febrero de 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, apartados 63 a 65).

54 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que los artículos 1, apartado 4, y 4, apartado 1, de la Directiva 2011/96 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro que establece que los dividendos percibidos por una sociedad matriz de su filial deben, en un primer momento, incluirse en la base imponible de la primera, antes de poder ser objeto, en un segundo momento, de una deducción, sin que esta sea aplicable al importe de una transferencia intragrupo incluida en la base imponible.

Costas

55 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 Sexta) declara:

Los artículos 1, apartado 4, y 4, apartado 1, de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2015/121 del Consejo, de 27 de enero de 2015,

deben interpretarse en el sentido de que

se oponen a una normativa de un Estado miembro que establece que los dividendos percibidos por una sociedad matriz de su filial deben, en un primer momento, incluirse en la base imponible de la primera, antes de poder ser objeto, en un segundo momento, de una deducción, sin que esta sea aplicable al importe de una transferencia intragrupo incluida en la base imponible.

Firmas