

**Asunto C-135/24**

**Petición de decisión prejudicial**

**Fecha de presentación:**

20 de febrero de 2024

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Tribunal de première instance de Liège (Tribunal de Primera Instancia de Lieja, Bélgica)

**Fecha de la resolución de remisión:**

29 de enero de 2024

**Parte recurrente:**

John Cockerill SA

**Parte recurrida:**

État belge (Estado belga)

---

**Tribunal de première instance de Liège**

— **Sección de Lieja**

**Resolución**

Asuntos civiles

**Sala de lo Tributario**

**En el litigio entre:**

**JOHN COCKERILL SA**, [omissis]

**Parte recurrente** [omissis],

contra:

**ESTADO BELGA** [omissis]

**Parte recurrida** [omissis]

**I. PROCEDIMIENTO**

[omissis]

[Indicaciones procesales]

Oídas las partes [omissis] en la vista de 18 de diciembre de 2023 [omissis].

**II. HECHOS Y OBJETO DEL LITIGIO**

1.

El litigio tiene por objeto la siguiente cuota tributaria:

Ejercicio impositivo	Referencia del expediente	Naturaleza del impuesto	Fecha de la liquidación
2020	815319915	Impuesto sobre sociedades	01/02/2021

2.

La recurrente (en lo sucesivo, «John Cockerill») es una sociedad residente en Bélgica y sujeta al impuesto sobre sociedades en Bélgica.

3.

En el ejercicio impositivo 2020 tributó sobre la base de los datos recogidos en su declaración.

4.

El 20 de abril de 2021, interpuso un recurso contencioso-administrativo contra la liquidación tributaria que se practicó contra ella sobre esa base.

John Cockerill considera que el hecho de no haber podido deducir, en virtud del artículo 207, párrafo 8, del Code des Impôts sur les Revenus (Código de los Impuestos sobre la Renta; en lo sucesivo, «CIR 92»), en su versión aplicable al ejercicio en cuestión, todas sus «rentas gravadas definitivamente» (en lo sucesivo, «RGD») del año en curso de una transferencia intragrupo de la que fue beneficiaria —transferencia que, en su opinión, cumplía todos los requisitos del artículo 205/5 del CIR 92 y había sido objeto asimismo del convenio de transferencia intragrupo previsto en el Arrêté royal d'exécution del CIR 92 (Real Decreto de Desarrollo del CIR 1992)— constituye una vulneración 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 lo sucesivo, «Directiva Matriz-Filial» o «Directiva»), que, sin embargo, el legislador belga debería haber respetado.

5.

En concreto, durante el año 2019, John Cockerill percibió dividendos por un importe total de 102 786 997,32 euros.

[*omissis*]

John Cockerill estima que esos dividendos, hasta un importe de 96 302 105,00 euros, cumplen los requisitos para acogerse al régimen de las rentas gravadas con carácter definitivo (en lo sucesivo, «RGD») con arreglo a los artículos 202 y 203 CIR 92.

6.

Además, durante ese mismo año, John Cockerill se benefició de una transferencia intragrupo de 43 697 824,53 euros (en lo sucesivo, «transferencia»).

Dicha transferencia procede de [*omissis*] [tres] sociedades [residentes en Bélgica.] [*omissis*]

7.

John Cockerill estima que dicha transferencia cumple todos los requisitos [*omissis*] [para acogerse al régimen fiscal de las transferencias intragrupo].

El importe de esa transferencia se sumó a la base imponible del impuesto sobre sociedades de John Cockerill correspondiente al ejercicio controvertido. Sin embargo, John Cockerill no pudo deducir de esa base imponible las RGD del año en curso.

8.

John Cockerill considera que esta situación, que le ha llevado a tener que pagar el impuesto sobre sociedades cuando no habría estado obligada a abonarlo si no hubiera percibido los dividendos, es contraria a la Directiva [Matriz-Filial] [*omissis*].

9.

John Cockerill impugnó esta situación presentando una reclamación el 20 de abril de 2021. Esta última fue objeto de una resolución denegatoria de 16 de septiembre de 2022. Como consecuencia de ello, John Cockerill interpuso el presente recurso [*omissis*] el 5 de diciembre de 2022.

### **III. PRETENSIONES**

10.

Con carácter principal, John Cockerill solicita reducir la liquidación controvertida en la medida en que no pudo deducir las RGD del año en curso de la transferencia, en contra de lo dispuesto en la Directiva.

Con carácter subsidiario, John Cockerill solicita que se plantee una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia [omissis], con, en su caso, el siguiente tenor:

*«¿Debe interpretarse el artículo 4 de la Directiva 2011/96/UE, en relación con las demás fuentes del Derecho de la Unión, en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro (i) que establece un régimen de consolidación fiscal 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), pero (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/UE?»*

11.

El Estado belga considera que el recurso es admisible, pero infundado, y solicita la confirmación de la liquidación impugnada.

#### **IV. ADMISIBILIDAD**

12.

[omissis] El recurso es admisible [omissis].

#### **V. ANÁLISIS**

##### **Primer motivo con carácter principal:**

##### **(i) Directiva Matriz-Filial y su transposición**

13.

El artículo 4 de la Directiva dispone que *«cuando una sociedad matriz [...] [reciba], 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 [...] [se abstendrá] de gravar dichos beneficios»*.

Por tanto, la Directiva prevé una exención de los dividendos abonados por una filial a su sociedad matriz, siempre que se cumplan los requisitos previstos en la Directiva.

14.

En cuanto al efecto directo de la Directiva, el Tribunal de Justicia [*omissis*] ya ha precisado, en relación con el artículo 4 de la Directiva 90/435, lo siguiente:

*«61. A este respecto, resulta de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia que la facultad de los Estados miembros de elegir entre una multiplicidad de medios posibles para conseguir el resultado prescrito por una Directiva no excluye la posibilidad, para los particulares, de alegar ante los órganos jurisdiccionales nacionales los derechos cuyo contenido puede determinarse con suficiente precisión basándose únicamente en las disposiciones de la Directiva (véanse, en particular, las sentencias Francovich y otros, antes citada, apartado 17, y de 17 de julio de 2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, aún no publicada en la Recopilación, apartado 30) [...]».*<sup>1</sup>

15.

La Directiva fue transpuesta al Derecho interno belga utilizando el método de inclusión y deducción (artículos 202 y siguientes del CIR 92). Este método establece, en resumen, que los dividendos distribuidos por la filial se incluyan, en un primer momento, en la base imponible de la sociedad matriz y posteriormente se deduzcan de la base imponible, si se cumplen los requisitos legales. Si las RGD superan la base imponible de la sociedad, el exceso de RGD podrá trasladarse a ejercicios posteriores (artículo 205, apartado 3, del CIR 92).

**(ii) Régimen belga de transferencias intragrupo**

16.

[*omissis*]<sup>2</sup> [*omissis*] El régimen de transferencias intragrupo [, en su versión aplicable al presente asunto,<sup>3</sup>] entró en vigor el 1 de enero de 2019 [*omissis*].

El régimen de transferencias intragrupo faculta, bajo ciertos requisitos muy estrictos, 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.

Al nivel de la sociedad que efectúa la transferencia, el importe transferido es deducible del impuesto sobre sociedades (artículo 205/5 del CIR 92).

<sup>1</sup> Sentencia de 12 de febrero de 2009, Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82).

<sup>2</sup> [*omissis*]

<sup>3</sup> M.B., 10 de agosto de 2018, p. 62656.

Al nivel de la sociedad beneficiaria de la transferencia, el importe transferido se incluye en la base imponible. Las pérdidas del año en curso pueden utilizarse para reducir su base imponible.

**(iii) Régimen de las RGD y la consolidación fiscal parcial belga**

17.

En virtud [del artículo 207, párrafo 8, del CIR 92, en su versión aplicable en el momento de los hechos] [omissis], las RGD del año en curso no pueden imputarse a la transferencia intragrupo recibida [omissis].

En efecto, [omissis] [esta disposición] establecía que «no podrá practicarse ninguna de las deducciones previstas en los artículos [202 y 203 del CIR] 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».

Esta prohibición se recoge en la actualidad en el artículo 206/3, apartado 1, párrafo 1, octavo guion, del CIR 92.

Dado que, con arreglo al artículo 207, párrafo 8, del CIR 92, no puede practicarse ninguna deducción (incluidas las RGD) sobre el importe de la transferencia intragrupo, ese importe constituye, por tanto, una «base imponible mínima».

En concreto, John Cockerill subraya que su base imponible del ejercicio impositivo 2020 asciende a 44 142 423,75 euros [omissis], es decir, un importe igual a la transferencia, incrementado en el importe correspondiente [a una parte de los] gastos de vehículo [omissis] (444 599,22 euros), a [la que] se aplica asimismo el límite de deducción de las RGD (artículo 207, apartado 7, del CIR en su redacción aplicable en el momento de los hechos).

El impuesto sobre sociedades devengado sobre esa cantidad asciende a 13 057 328,95 euros.

Si John Cockerill no hubiera percibido ningún dividendo durante el ejercicio controvertido, su base imponible habría sido negativa (concretamente, — 4 854 452,59 euros). No se habría devengado ningún importe en concepto de impuesto sobre sociedades en el ejercicio controvertido.

**(iv) Resumen de las alegaciones de las partes**

18.

John Cockerill señala que el régimen de transferencias intragrupo previsto en el Derecho belga no permite deducir las RGD del año en curso de la transferencia intragrupo recibida. John Cockerill alega que, de este modo, se le priva de una «ventaja fiscal». Aprecia en ello una diferencia de trato contraria a la Directiva, cuando se compara la situación de una sociedad que percibe dividendos exentos

con arreglo a la Directiva con la de otra que no los percibe (pese a que ambas se hayan beneficiado de la misma transferencia intragrupo).

John Cockerill considera asimismo que denegar una ventaja fiscal prevista en el Derecho interno belga a una sociedad que ha percibido dividendos exentos equivale a gravar los dividendos, infringiendo de ese modo la Directiva.

Por último, según John Cockerill, el mero hecho de que las RGD que no pudieron imputarse a la transferencia intragrupo recibida puedan trasladarse a ejercicios posteriores no permite subsanar la incompatibilidad del régimen con la Directiva. Gravar los dividendos para conceder a continuación una deducción que puede trasladarse a ejercicios posteriores no equivale a eximir pura y simplemente dichos dividendos. Además, a su juicio, la prohibición de deducir las RGD del año en curso de la transferencia intragrupo recibida no constituye una norma contra las prácticas abusivas.

19.

El Estado belga recuerda, por su parte, que, conforme al régimen aplicable, los dividendos «RGD» que no hayan podido deducirse en virtud del artículo 207, párrafo 8, del CIR 92 pueden trasladarse a ejercicios posteriores.

El Estado belga señala, además, que la Directiva Matriz-Filial «no será obstáculo para la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias a fin de evitar fraudes y abusos» (artículo 1 [, apartado 2] de la Directiva).

Por lo tanto, según el Estado belga, si bien es cierto que, a raíz de la supresión del tercer apartado del artículo 205/5 del CIR 92, no se prohíbe ya a las sociedades que sean parte de un convenio intragrupo transferir un importe superior a lo que exige la simple compensación de la pérdida de la sociedad que recibe la transferencia, esa transferencia superior a la referida pérdida quedará neutralizada en virtud de la aplicación del artículo 207, párrafo 8, del CIR 92.

En opinión del Estado belga, esta última disposición pretende limitar de ese modo el interés de realizar una transferencia que sea superior a la pérdida fiscal de la sociedad que la recibe. La voluntad inicial del legislador de limitar tales transferencias intragrupo se mantiene, por tanto, inalterada.

Habida cuenta de la razón de ser del régimen de transferencias intragrupo, que consiste en garantizar una compensación equitativa entre los beneficios y las pérdidas que se registran en el seno de un grupo de sociedades, el artículo 207, párrafo 8, del CIR 92 constituye una disposición «limitativa» que persigue atajar cualquier intento de hacer un uso abusivo del régimen de transferencias intragrupo, neutralizando las ventajas que se derivarían de una transferencia intragrupo excesivamente elevada, y evitar el falseamiento de las condiciones de competencia en el mercado interior.

Por último, el Estado belga insiste, por una parte, en el carácter voluntario y libre del régimen intragrupo y, por otra parte, establece un paralelismo con el régimen de las ventajas anómalas y a título gratuito. Según el Estado belga, la aplicación del artículo 207, párrafo 8, del CIR 92 es inseparable del régimen de transferencia intragrupo.

### Análisis del órgano jurisdiccional remitente

20.

El órgano jurisdiccional remitente observa que el Tribunal de Justicia [omissis] ha reconocido el efecto directo del artículo 4, apartado 1, de la Directiva Matriz-Filial.<sup>4</sup>

21.

Además, varias sentencias del Tribunal de Justicia [omissis]<sup>5 6</sup> han examinado cuestiones similares y, en particular, una sentencia de 19 de diciembre de 2019,<sup>7</sup> en la que se recordó que la Directiva:

<sup>4</sup> Este efecto directo se ha recordado, en particular, en la decisión anticipada n.º 2019.0935 de 19 de noviembre de 2019

<sup>5</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de febrero de 2009, C-138/07, que declara:

*«El artículo 4, apartado 1, primer guion, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, que prevé que los dividendos percibidos por una sociedad matriz se incluyan en la base imponible de esta para deducirlos a continuación hasta el 95 % en la medida en que, en el período imponible en cuestión, subsista un saldo positivo de beneficios tras la deducción de los demás beneficios exentos. El artículo 4, apartado 1, primer guion, de la Directiva 90/435 es incondicional y suficientemente preciso para que pueda invocarse ante los órganos jurisdiccionales nacionales.»*

<sup>6</sup> La sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de octubre de 2017 (C-39/16, EU:C:2017:813) declara, en su apartado 52:

*Por otra parte, es preciso señalar que la regla establecida en el artículo 4, apartado 2, de la Directiva 90/435 privaría de efecto útil a la que figura en el apartado 1 de ese artículo si la regla se interpretara en el sentido de que permite a los Estados miembros oponerse a la deducción del beneficio imponible de una sociedad matriz de todos los gastos de intereses por préstamos hasta el importe correspondiente a los dividendos, que disfrutan de una exención fiscal, percibidos en virtud de una participación en el capital de una sociedad filial, sin que la falta de deducibilidad esté limitada a los gastos por intereses correspondientes a la financiación de esa participación y de la que resultan esos dividendos. En efecto, esa lectura supondría permitir a dichos Estados miembros aumentar indirectamente la renta de una sociedad matriz sujeta a tributación, afectando así a la neutralidad, en el plano fiscal, de la distribución de los dividendos abonados por una sociedad filial situada en un Estado miembro a su sociedad matriz establecida en otro Estado miembro.*

*«prohíbe que los Estados miembros graven a la sociedad matriz por los beneficios distribuidos por su filial [...] y que dentro de tal prohibición también está comprendida una normativa nacional que, aun cuando no grave los dividendos percibidos por la sociedad matriz como tales, puede dar lugar a que la sociedad matriz vea gravados indirectamente dichos dividendos».*

No obstante, el Estado belga considera que esta jurisprudencia no es extrapolable, en particular porque, a su juicio, la Directiva protege únicamente a la sociedad matriz que se beneficia de los dividendos y que, en el régimen del Derecho belga aplicable a los hechos, el beneficiario que recibe la transferencia no es el contribuyente favorecido.

Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente observa que, en cualquier caso, en el presente asunto el análisis de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia [*omissis*] suscita una dificultad de interpretación del Derecho de la Unión.<sup>8</sup>

[Formulación de la cuestión prejudicial recogida en la parte dispositiva] [*omissis*]

### **POR LOS MOTIVOS EXPUESTOS,**

**El Tribunal de première instance de Liège, pronunciándose en procedimiento contradictorio;** [indicaciones procesales]

[*omissis*]

Decide que procede plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las cuestiones prejudiciales siguientes:

- ¿Tiene efecto directo el artículo 4 de la Directiva 2011/96/UE 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:

<sup>7</sup> La sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de diciembre de 2019, C-389/18, señala, en su apartado 45: «*Resulta así que la combinación del régimen de los RGD aplicable a los dividendos percibidos y del orden de las deducciones establecido por la normativa nacional, así como de la limitación en el tiempo de la posibilidad de utilizar la DCR, puede hacer que la percepción de los dividendos conlleve, para la sociedad matriz, la pérdida de otra ventaja fiscal establecida por la legislación nacional, y, en consecuencia, una tributación mayor de la referida sociedad que aquella a la que habría estado sujeta si no hubiese percibido dividendos de su filial no residente o si, como indica el órgano jurisdiccional remitente, los dividendos se hubieran excluido pura y simplemente de la base imponible de la sociedad matriz.*»

<sup>8</sup> Véase asimismo la respuesta del Ministre des finances (Ministro de Hacienda) a la pregunta parlamentaria n.º 1301 del Sr. Peter De Roover de 11 de enero de 2023, que puede consultarse en [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be)

- (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 imposables 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/UE?
- ¿Puede esta normativa quedar comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2011/96/UE, 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»[?] [*omissis*]

[Indicaciones procesales y firmas]

[*omissis*]