

Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 17 de mayo de 2017

Asunto: C-365/16

Partes: *Association française des entreprises privées (AFEP) y otros/ Ministre des Finances et des Comptes publics*

Síntesis:

Procedimiento prejudicial — Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y a las filiales de Estados miembros diferentes — Directiva 2011/96/UE — Concepto de retención en origen del art.5 de la Directiva Matriz-Filial--Eliminación de la doble imposición: límites derivados del art.4 de la Directiva Matriz-Filial — Contribución adicional del 3 % al impuesto sobre sociedades

1. Antecedentes y cuestión prejudicial planteada

Esta sentencia del TJUE tiene por objeto una cuestión prejudicial planteada sobre la interpretación del artículo 4, apartado 1, letra a), y del artículo 5 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 2014/86/UE del Consejo, de 8 de julio de 2014 (en lo sucesivo, «Directiva sobre sociedades matrices y filiales»).

Se trata de una cuestión prejudicial presentada en el marco de un litigio entre la *Association française des entreprises privées* (AFEP) y 17 empresas (en lo sucesivo, «AFEP y otros») y el *Ministre des Finances et des Comptes publics* (Ministro de Economía y Hacienda, Francia) respecto a un recurso dirigido a la anulación de una doctrina administrativa relativa a la contribución adicional al impuesto sobre sociedades a la que está sujeta una sociedad matriz residente con motivo de la distribución de beneficios, incluidos los percibidos de sus filiales no residentes.

En concreto, la AFEP y otros interpusieron ante el Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia) un recurso dirigido a la anulación de la doctrina administrativa, concretamente del apartado 70 de la instruction BOI-IS-AUT-30-20160302 (*Bulletin officiel des finances publiques-impôts*, de 2 de marzo de 2016), relativa a la contribución adicional al impuesto sobre sociedades por los importes distribuidos (en lo sucesivo, «contribución adicional») prevista en el artículo 235 *ter* ZCA del Código de impuestos francés o CGI. En apoyo de su recurso, la AFEP y otros plantearon una cuestión prioritaria de constitucionalidad sobre la base del artículo 61-1 de la Constitución, alegando igualmente que la contribución adicional es, con carácter principal, contraria al artículo 4, apartado 1, de la Directiva sobre sociedades matrices y filiales y, con carácter subsidiario, al artículo 5 de la mencionada Directiva.

El Ministro de Economía y Hacienda, por su parte, argumentó que los motivos planteados por la AFEP y otros carecían de fundamento.

Sin embargo, el Consejo de Estado francés consideró que la interpretación de las disposiciones controvertidas del Derecho de la Unión es determinante para su resolución sobre la remisión de la cuestión prioritaria de constitucionalidad

al *Conseil Constitutionnel* (Consejo Constitucional, Francia)¹. Así, por una parte, el Consejo de Estado precisa que están sujetos a la contribución adicional al impuesto sobre sociedades las sociedades u organismos que hayan percibido ingresos procedentes de participaciones en sus filiales cuando procedan a la redistribución de dichos ingresos. Además, puso de relieve cómo las modalidades de recaudación y de reclamación aplicables a esta contribución adicional y las previstas para el impuesto sobre sociedades son idénticas. Sin embargo, el Consejo de Estado indicó que el hecho imponible de la mencionada contribución adicional es diferente al del impuesto sobre sociedades, dado que la contribución no se aplica en el momento de la percepción de los dividendos, sino en el momento de su redistribución por la sociedad que los ha percibido. El Consejo de Estado también advierte que la base imponible de esta contribución adicional, que toma en consideración, en particular, los beneficios distribuidos procedentes de beneficios destinados a reservas, es diferente de la del impuesto sobre sociedades. En estas circunstancias, la cuestión de si la contribución adicional constituye una tributación sobre los beneficios contraria al artículo 4, apartado 1, letra a), de la Directiva sobre sociedades matrices y filiales plantea, a su juicio, una gran dificultad.

Por otra parte, el Consejo de Estado puso de relieve que, habida cuenta de que el hecho imponible de esta contribución adicional es el pago de dividendos, que su base imponible está constituida por el importe de los dividendos abonados, que el sujeto pasivo es la sociedad que distribuye los dividendos y que no se prevé un crédito fiscal a favor del accionista, la mencionada contribución adicional no parece presentar, a la vista de los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 26 de junio de 2008, Burda (C-284/06, EU:C:2008:365), las características de una retención en origen. Sin embargo, a la vista de la sentencia de 4 de octubre de 2001, Athinaiki Zythopoiia (C-294/99, EU:C:2001:505), el órgano jurisdiccional remitente se plantea la cuestión de si, en el supuesto de que la contribución adicional no constituyese una tributación prohibida por el artículo 4, apartado 1, letra a), de esta Directiva, no podría ser considerada una «retención en origen», de la que deben quedar exentos los beneficios distribuidos con arreglo al artículo 5 de la mencionada Directiva.

A la vista de todas las dudas suscitadas, el Consejo de Estado francés decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las **cuestiones prejudiciales** siguientes:

- 1) *¿Se opone el artículo 4 de la Directiva sobre sociedades matrices y filiales, en particular su apartado 1, letra a), a un impuesto como el establecido por el artículo 235 ter ZCA del CGI, que se recauda con ocasión de la distribución de beneficios por una sociedad sujeta al impuesto sobre sociedades en Francia y cuya base imponible está formada por los importes distribuidos?*
- 2) *En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿debe considerarse que un impuesto como el establecido en el artículo 235 ter ZCA del CGI constituye una “retención en origen” de la que los beneficios distribuidos por una filial deben quedar exentos con arreglo al artículo 5 de esa Directiva?*

2. Comentario

En primer lugar, el TJUE se refirió a la primera cuestión prejudicial planteada que versa sobre si el artículo 4, apartado 1, letra a), de la Directiva sobre sociedades matrices y filiales debe interpretarse en el sentido de que se opone a una medida fiscal prevista por el Estado miembro de una sociedad matriz, como la controvertida en el litigio principal, que establece la percepción de un impuesto con ocasión de la distribución de dividendos por la sociedad matriz y cuya

1. El *Conseil Constitutionnel* de Francia declaró en dos ocasiones (sentencias de 30 de septiembre de 2016 y de 6 octubre de 2017) que el impuesto del 3% sobre las distribuciones de beneficios resultaba contraria a la Constitución francesa al vulnerar el principio de igualdad considerando los supuestos sujetos y las exenciones establecidas por el legislador nacional (algunas de ellas motivadas por la propia sentencia del TJUE de 17 de mayo de 2017).

base imponible está constituida por los importes de los dividendos distribuidos, incluidos los procedentes de filiales no residentes de esa sociedad.

El Tribunal de Justicia consideró que del considerando 3 de la Directiva sobre sociedades matrices y filiales se deduce que ésta persigue el objetivo de eliminar la doble imposición de los beneficios distribuidos por una filial a su sociedad matriz en sede de la sociedad matriz. Y a tal efecto el artículo 4, apartado 1, de la Directiva sobre sociedades matrices y filiales deja a los Estados miembros la opción entre dos sistemas, a saber, el sistema de exención y el de imputación. Por tanto, con arreglo a los considerandos 7 y 9 de la Directiva Matriz-Filial, el art.4 de la misma precisa que, cuando una sociedad matriz o un establecimiento permanente de ésta reciban, por la participación de aquella en una sociedad filial, beneficios distribuidos por motivos distintos de la liquidación de la misma, el Estado de la sociedad matriz y el Estado del establecimiento permanente, o bien se abstendrán de gravar dichos beneficios 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, o bien los gravarán, permitiendo al mismo tiempo a la sociedad matriz y a su establecimiento permanente 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 (STJUE de 17 de mayo 2017, X, C-68/15, apartado 71, sobre el *fairness tax belga*).

No obstante, el Tribunal de Justicia puso de manifiesto cómo el apartado 3 del mencionado artículo 4 de la Directiva Matriz-Filial establece que los Estados miembros conservan la facultad de prever que los gastos que se refieren a la participación y las minusvalías derivadas de la distribución de los beneficios de la sociedad filial no sean deducibles del beneficio imponible de la sociedad matriz. La referida prevé igualmente que si los gastos de gestión referidos a la participación se fijan a tanto alzado, dicho importe no podrá exceder del 5 % de los beneficios distribuidos por la sociedad filial. Así las cosas, resulta claro que el artículo 4 de la Directiva Matriz-Filial pretende evitar que los beneficios distribuidos a una sociedad matriz residente por una filial no residente sean gravados, en un primer momento, en sede de la filial en su Estado de residencia y, posteriormente, en el nivel de la sociedad matriz, en su Estado de residencia.

Una vez fijada la finalidad del art.4 de la Directiva Matriz-Filial, el TJUE entró a analizar las demás cuestiones planteadas en la primera cuestión prejudicial, no sin antes señalar que, por una parte, la República Francesa había optado por eximir los beneficios procedentes de una filial no residente de una sociedad matriz residente por importe del 95 %. Y, por otra parte, que, en la medida en que la base imponible de la contribución adicional al impuesto sobre sociedades está constituida por los dividendos distribuidos por una sociedad matriz, esta base puede incluir también beneficios procedentes de filiales de dicha sociedad matriz que residen en otros Estados miembros, lo que supone someter esos beneficios a una tributación que excede el límite del 5 % previsto en el artículo 4, apartado 3, de la Directiva sobre sociedades matrices y filiales.

Una vez fijado el marco fiscal controvertido y sus efectos el TJUE entró a analizar la cuestión de si dicha tributación de los beneficios mencionados resulta o no contraria a la Directiva sobre sociedades matrices y filiales.

Los Gobiernos francés y belga argumentaron que los beneficios redistribuidos por una sociedad matriz a sus accionistas no están comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 4, apartado 1, letra a), de la Directiva sobre sociedades matrices y filiales, ya que esta disposición se aplica únicamente cuando una sociedad matriz percibe beneficios distribuidos por su filial.

Sin embargo, el TJUE rechazó esta interpretación ya que no resulta amparada ni por la redacción de esta disposición, ni por el contexto o finalidad de la misma.

El TJUE trajo a colación la doctrina establecida en la sentencia sobre una medida similar adoptada por el legislador belga (STJUE de 17 de mayo 2017, X, C-68/15, apartado 71, sobre el *fairness tax* belga)². De acuerdo con esta doctrina resulta, por una parte, que, al prever que el Estado miembro de la sociedad matriz y el Estado miembro del establecimiento permanente «se abstendrán de gravar dichos beneficios», el art.4 de la Directiva Matriz-Filial prohíbe a los Estados miembros gravar a la sociedad matriz o a su establecimiento permanente por los beneficios distribuidos por la filial a su sociedad matriz, sin distinguir que la tributación de la sociedad matriz tenga como hecho imponible la percepción de esos beneficios o su redistribución. Y, por otra parte, puesto que la Directiva sobre sociedades matrices y filiales persigue, conforme a su considerando 3, el objetivo de eliminar la doble imposición de los beneficios distribuidos por una filial a su sociedad matriz en el nivel de la sociedad matriz, gravar esos beneficios por parte del Estado miembro de la sociedad matriz en sede de esta sociedad en el momento de la redistribución de estos últimos, que tendría como efecto someter dichos beneficios a un gravamen que excede del límite del 5 % previsto en el artículo 4, apartado 3, de esta Directiva, conllevaría una doble imposición en el nivel de la mencionada sociedad contraria a dicha Directiva.

El TJUE añadió a este respecto que poco importa que la medida fiscal nacional se califique o no de impuesto sobre sociedades, toda vez que la aplicación del artículo 4, apartado 1, letra a), de la Directiva Matriz-Filial no está subordinada a un impuesto concreto, en la medida en que tal disposición prevé que el Estado miembro de la sociedad matriz se abstendrá de gravar los beneficios distribuidos por su filial no residente. Dicha disposición pretende por tanto evitar que los Estados miembros adopten medidas fiscales que resulten en una doble imposición de los mencionados beneficios en sede de las sociedades matrices. El Tribunal de Justicia se apresuró a conciliar esta posición con lo previamente declarado en el apartado 105 de la sentencia de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), dado que, en el mencionado apartado, el Tribunal de Justicia se refirió únicamente a la conformidad con la Directiva sobre sociedades matrices y filiales de determinadas modalidades de cálculo del importe del pago a cuenta del impuesto sobre sociedades cuando una sociedad matriz residente redistribuye dividendos percibidos de una filial no residente, y no a la conformidad con dicha Directiva de la exigencia, en semejante caso, de ese impuesto.

A la vista de todo lo razonado, el TJUE respondió a la primera cuestión prejudicial que el artículo 4, apartado 1, letra a), de la Directiva Matriz-Filial debía interpretarse en el sentido de que se opone a una medida fiscal establecida por el Estado miembro de una sociedad matriz, como la controvertida en el litigio principal, que prevé la percepción de un impuesto con ocasión de la distribución de dividendos por la sociedad matriz y cuya base imponible está constituida por los importes de los dividendos distribuidos, incluidos los procedentes de filiales no residentes de esta sociedad.

El Tribunal de Justicia finalmente consideró que habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procedía responder a la segunda cuestión planteada por el Consejo de Estado francés.

3. Fallo

Finalmente, y sobre la base de lo anteriormente expuesto, el Tribunal de Justicia declaró que:

- La sentencia del TJUE sobre el *“fairness tax”* establecido por Bélgica presenta diferencias relevantes con el caso francés; en particular, en el caso belga también se cuestionó tal gravamen desde la perspectiva de la libertad de establecimiento y el TJUE se opuso a una diferente configuración de la base imponible de un EP y una entidad residente a estos efectos. Las dos sentencias confirman la jurisprudencia precedente sobre el concepto de retención en la fuente del art.5 de la Directiva Matriz-Filial, y aclaran los límites derivados del artículo 4 de la misma allí donde los Estados miembros han optado por el método de exención, de manera que los Estados miembros de las matrices que reciben dividendos cubiertos por el régimen de la Directiva no pueden crear tributos que graven a estas entidades respecto de los dividendos exentos.

“El artículo 4, apartado 1, letra a), 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 2014/86/UE del Consejo, de 8 de julio de 2014, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una medida fiscal establecida por el Estado miembro de una sociedad matriz, como la controvertida en el litigio principal, que prevé la percepción de un impuesto con ocasión de la distribución de dividendos por la sociedad matriz y cuya base imponible está constituida por los importes de los dividendos distribuidos, incluidos los procedentes de filiales no residentes de esta sociedad”.

■