

**Downloaded via the EU tax law app / web**

Edición provisional

**SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)**

de 17 de mayo de 2017 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y a las filiales de Estados miembros diferentes — Directiva 2011/96/UE — Prevención de la doble imposición — Contribución adicional del 3 % al impuesto sobre sociedades»

En el asunto C-365/16,

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 27 de junio de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de julio de 2016, en el procedimiento entre

**Association française des entreprises privées (AFEP),**

**Axa SA,**

**Compagnie générale des établissements Michelin SCA,**

**Danone SA,**

**ENGIE SA,** anteriormente GDF Suez,

**Eutelsat Communications SA,**

**LVMH Moët Hennessy-Louis Vuitton SE,**

**Orange SA,**

**Sanofi SA,**

**Suez Environnement Company SA,**

**Technip SA,**

**Total SA,**

**Vivendi SA,**

**Eurazeo SA,**

**Safran SA,**

**Scor SE,**

**Unibail-Rodamco SE,**

## **Zodiac Aerospace SA**

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, los Sres. E. Regan, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev y C.G. Fernlund (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. E. Tanchev;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de la Association française des entreprises privées (AFEP), Axa SA, Compagnie générale des établissements Michelin SCA, Danone SA, ENGIE SA, Eutelsat Communications SA, LVMH Moët Hennessy?Louis Vuitton SE, Orange SA, Sanofi SA, Suez Environnement Company SA, Technip SA, Total SA, Vivendi SA, Eurazeo SA, Safran SA, Scor SE, Unibail?Rodamco SE y Zodiac Aerospace SA, por los Sres. G. Blanluet, N. de Boynes y S. Austray, avocats;
- en nombre del Gobierno francés, por el Sr. D. Colas y la Sra. S. Ghiandoni, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno belga, por las Sras. C. Pochet y M. Jacobs, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. N. Gossement y el Sr. 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 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 (DO 2011, L 345, p. 8), en su versión modificada por la Directiva 2014/86/UE del Consejo, de 8 de julio de 2014 (DO 2014, L 219, p. 40) (en lo sucesivo, «Directiva sobre sociedades matrices y filiales»).

2 Esta petición se ha presentado 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 Ministro 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.

## **Marco jurídico**

### *Derecho de la Unión*

3 Con arreglo al considerando 3 de la Directiva sobre sociedades matrices y filiales, el objetivo de esta Directiva es eximir de retención en origen los dividendos y otros beneficios distribuidos por filiales a sus sociedades matrices y eliminar la doble imposición de esas rentas en la sociedad matriz.

4 Los considerandos 7 y 9 de esta Directiva señalan lo siguiente:

«(7) Cuando una sociedad matriz recibe, en calidad de socio de su sociedad filial, beneficios distribuidos, el Estado miembro de la sociedad matriz debe o bien abstenerse de gravar dichos beneficios, o bien gravarlos, autorizando al mismo tiempo a dicha sociedad a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto de la filial correspondiente a dichos beneficios.

[...]

(9) El pago de beneficios distribuidos a un establecimiento permanente de una sociedad matriz y la percepción de dichos beneficios por este establecimiento deben dar lugar al mismo trato que rige entre una sociedad filial y su sociedad matriz. Aquí debe incluirse el caso de que una sociedad matriz y su sociedad filial estén situadas en el mismo Estado miembro y el establecimiento permanente esté situado en otro. Por otra parte, resulta que los casos en que el establecimiento permanente y la sociedad filial se sitúan en el mismo Estado miembro pueden, sin perjuicio de la aplicación de los principios del Tratado, tratarse con arreglo a la legislación nacional del Estado miembro afectado.»

5 El artículo 4, apartados 1 y 3, de la mencionada Directiva establece lo siguiente:

«1. Cuando una sociedad matriz o un establecimiento permanente de ésta reciban, por la participación de aquélla 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:

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.

[...]

3. Todo Estado miembro conservará 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.

Si, en dicho caso, los gastos de gestión referidos a la participación quedasen fijados a tanto alzado, la cuantía a tanto alzado no podrá exceder un 5 % de los beneficios distribuidos por la sociedad filial.»

6 El artículo 5 de la Directiva sobre sociedades matrices y filiales establece que:

«Los beneficios distribuidos por una sociedad filial a su sociedad matriz quedarán exentos de la retención en origen.»

#### *Derecho francés*

7 Se desprende de los autos remitidos al Tribunal de Justicia que, en lo que atañe al tratamiento fiscal de los beneficios comprendidos en el ámbito de aplicación de la Directiva sobre sociedades matrices y filiales, la República Francesa optó por un sistema de exención de éstos, sin perjuicio de la tributación de la parte proporcional de gastos y cargas, establecida a tanto alzado en el 5 %, que representan los gastos y las cargas soportados por la sociedad matriz en relación con su participación en la filial que distribuyó esos beneficios. Por ello, los mencionados beneficios quedan exentos en un 95 %.

8 El artículo 235 *ter* ZCA del code général des impôts (Código General Tributario; en lo sucesivo, «CGI») dispone:

«I. Las sociedades u organismos franceses o extranjeros que sean sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades en Francia, excepto las instituciones de inversión colectiva mencionadas en el número II del artículo L. 214-1 del código monetario y financiero y aquellas que correspondan a la definición de microempresas y pequeñas y medianas empresas recogida en el anexo I del Reglamento (UE) n.º 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado, están sujetos a una contribución adicional a este impuesto por los importes que distribuyan, en el sentido de los artículos 109 a 117 del presente código.

La contribución ascenderá al 3 % de los importes distribuidos [...]

[...]»

#### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

9 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 instrucción 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 CGI.

10 En apoyo de su recurso, la AFEP y otros han planteado una cuestión prioritaria de constitucionalidad sobre la base del artículo 61 <sup>1</sup> de la Constitución. Alegan también 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.

11 El Ministro de Economía y Hacienda alega que los motivos planteados por la AFEP y otros carecen de fundamento.

12 El órgano jurisdiccional remitente considera 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). Por una parte, dicho órgano jurisdiccional 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, las modalidades de recaudación y de reclamación aplicables a esta contribución adicional y las previstas para el impuesto sobre sociedades son idénticas.

13 En cambio, según el órgano jurisdiccional remitente, 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.

14 El órgano jurisdiccional remitente señala también 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, según el mencionado órgano jurisdiccional, una gran dificultad.

15 Por otra parte, el mencionado órgano jurisdiccional indica 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, *Athinaïki Zythopoïia* (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.

16 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) ¿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?»

### **Sobre la solicitud de apertura de la fase oral**

17 Mediante escrito de 31 de marzo de 2017, el Gobierno francés solicitó la apertura de la fase oral basándose, esencialmente, en la falta de debate sobre la aplicación, al presente asunto, de las soluciones propuestas por la Abogado General Kokott en sus conclusiones presentadas en el asunto X (C-68/15, EU:C:2016:886).

18 A este respecto, el artículo 83 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia prevé que éste podrá ordenar en todo momento, tras oír al Abogado General, la apertura o la reapertura de la fase oral del procedimiento, en particular si estima que la información de que dispone es insuficiente o cuando una parte haya invocado ante él, tras el cierre de esta fase, un hecho nuevo que pueda influir decisivamente en su resolución, o también cuando el asunto deba resolverse basándose en un argumento que no fue debatido entre las partes.

19 En el presente asunto, el Tribunal de Justicia considera, tras oír al Abogado General, que dispone de todos los elementos necesarios para pronunciarse sobre el presente litigio. Por ello, no procede ordenar la apertura de la fase oral del procedimiento.

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

#### *Sobre la primera cuestión prejudicial*

20 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, 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 base imponible está constituida por los importes de los dividendos distribuidos, incluidos los procedentes de filiales no residentes de esa sociedad.

21 Se desprende del considerando 3 de la Directiva sobre sociedades matrices y filiales que esta Directiva 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.

22 Para ello, 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. En efecto, con arreglo a los considerandos 7 y 9 de esta Directiva, dicha disposición precisa que, cuando una sociedad matriz o un establecimiento permanente de ésta reciban, por la participación de aquélla 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 (sentencia de este mismo día, X, C-68/15, apartado 71 y jurisprudencia citada).

23 Sin embargo, el apartado 3 del mencionado artículo 4 dispone 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. Se desprende también de esta disposición que si, en ese caso, 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.

24 Así, el artículo 4 de esta Directiva 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.

25 En el presente asunto, procede precisar, por una parte, que, como ya se mencionó en el apartado 7 de la presente sentencia, la República Francesa optó por eximir los beneficios procedentes de una filial no residente de una sociedad matriz residente por importe del 95 %.

26 Por otra parte, procede destacar 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.

27 Se plantea, por tanto, la cuestión de si dicha tributación de los beneficios mencionados es contraria a la Directiva sobre sociedades matrices y filiales.

28 Según los Gobiernos francés y belga, 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.

29 Esta interpretación no puede aceptarse.

30 Como se desprende de la sentencia de este mismo día, X (C-68/15, apartado 78), procede señalar que esta interpretación no resulta ni de la redacción de esta disposición, ni del contexto o finalidad de la misma.

31 El Tribunal de Justicia precisó, en los apartados 79 y 80 de esta sentencia X, 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», la citada disposición 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.

32 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.

33 En este contexto, conviene destacar, además, que poco importa que la medida fiscal nacional se califique o no de impuesto sobre sociedades. A este respecto, basta con declarar que la aplicación del artículo 4, apartado 1, letra a), de la Directiva sobre sociedades matrices y filiales no está subordinada a un impuesto concreto. En efecto, esta 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.

34 Esta afirmación no queda desvirtuada por 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.

35 A la vista de lo anterior, procede responder a la primera cuestión prejudicial que 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 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.

#### *Sobre la segunda cuestión prejudicial*

36 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a la segunda cuestión.

#### **Costas**

37 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:

**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.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: francés.