

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ067536

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 7 de septiembre de 2017

Sala 6.^a

Asunto n.º C-6/16

SUMARIO:

Libertad de establecimiento. Impuestos sobre los beneficios de las sociedades. Exención del reparto de dividendos matriz-filial. El art. 1.2 de la Directiva 90/435/CEE del Consejo (Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes), en la redacción dada por la Directiva 2003/123/CE del Consejo, y el art. 49 TFUE, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a normativas tributarias nacionales que, como la controvertida, supediten la concesión de la ventaja tributaria establecida en el art. 5.1 de la misma Directiva -exención de retención en origen de los beneficios distribuidos por filiales residentes a matrices no residentes cuando dichas matrices estén controladas directa o indirectamente por una o varias personas residentes en Estados terceros- a que las matrices acrediten que la cadena de participaciones no tiene por objetivo principal o uno de sus objetivos principales acogerse a la exención. Y es que, al establecerlo así, sin que la Administración Tributaria esté obligada a aportar al menos un principio de prueba o indicio del fraude o abuso, la normativa controvertida establece una presunción general de fraude o abuso, en detrimento del objetivo perseguido por la Directiva 90/435, que es el de evitar la doble imposición de los beneficios distribuidos por filiales a sus matrices.

PRECEPTOS:

Directiva 90/435/CEE del Consejo (Régimen fiscal común aplicable a sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes), arts. 1 y 5.

Tratado de 25 de marzo de 1957 (Funcionamiento de la UE), arts. 49 y 63.

PONENTE:

Don C.G. Fernlund.

En el asunto C-6/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia), mediante resolución de 30 de diciembre de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de enero de 2016, en el procedimiento seguido entre

Eqiom SAS, anteriormente Holcim France SAS,

Enka SA

y

Ministre des Finances et des Comptes publics (Ministro de Hacienda y Cuentas Públicas),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. E. Regan, Presidente de Sala, y los Sres. A. Arabadjiev y C.G. Fernlund (Ponente),
Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sra. V. Giacobbo-Peyronnel, administradora;
habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 30 de noviembre de 2016;
consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Eqiom SAS y Enka SA, por el Sr. R. Alberti, avocat;
- en nombre del Gobierno francés, por el Sr. D. Colas y la Sra. S. Ghiandoni, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno danés, por el Sr. C. Thorning y la Sra. M. Wolff, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. T. Henze y R. Kanitz, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. A. Rubio González y la Sra. V. Ester Casas, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. E. De Bonis, avvocato dello Stato;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. W. Roels y L. Pamukcu, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 19 de enero de 2017;
dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación de los artículos 49 TFUE y 63 TFUE y del artículo 1, apartado 2, 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 (DO 1990, L 225, p. 6), en la redacción que dio a dicha Directiva la Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003 (DO 2004, L 7, p. 41) (en lo sucesivo, «Directiva 90/435»).

2. Esta petición se presentó en el marco de un litigio seguido entre Eqiom SAS (anteriormente Holcim France SAS), como sucesora procesal de Euro Stockage, y Enka SA, por una parte, y la Administración Tributaria francesa, por otra, en relación con la negativa de ésta a eximir de retención en origen los dividendos distribuidos por Euro Stockage a su matriz, Enka.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. Los considerandos tercero y quinto de la Directiva 90/435 están formulados como sigue:

«Considerando que las actuales disposiciones fiscales por las que se rigen las relaciones entre sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes varían sensiblemente de un Estado miembro a otro y son, por lo general, menos favorables que las que se aplican a las relaciones entre sociedades matrices y filiales de un mismo Estado miembro; que la cooperación entre sociedades de Estados miembros diferentes queda por ello penalizada con relación a la cooperación entre sociedades de un mismo Estado miembro; que es conveniente eliminar dicha penalización mediante el establecimiento de un régimen común, y facilitar de este modo los grupos de sociedades a escala comunitaria;

[...]

Considerando que para garantizar la neutralidad fiscal es conveniente, por otra parte, eximir de retención en origen, salvo en determinados casos particulares, a los beneficios que una sociedad filial distribuye a su sociedad matriz; [...]

4. De conformidad con el artículo 1 de la Directiva 90/435:

«1. Cada Estado miembro aplicará la presente Directiva:

- a las distribuciones de beneficios recibidas por sociedades de dicho Estado y procedentes de sus filiales en otros Estados miembros;
- a las distribuciones de beneficios efectuadas por sociedades de dicho Estado a sus sociedades filiales en otros Estados miembros.

[...]

2. La presente Directiva no será obstáculo para la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias a fin de evitar fraudes y abusos.»

5. El artículo 5, apartado 1, de la misma Directiva establece lo siguiente:

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

Derecho francés

6. En la versión aplicable en la fecha de los hechos del asunto principal, el Code général des impôts francés (Ley General Tributaria; en lo sucesivo, «CGI») dispone lo siguiente en su artículo 119 bis, apartado 2, párrafo primero:

«A las rentas a que se refieren los artículos 108 a 117 bis se les aplicará la retención en origen cuyo tipo se fija en el artículo 187-1 cuando las perciban personas que no tengan su domicilio fiscal o su sede en Francia. Las modalidades y requisitos de la aplicación de este precepto se establecerán mediante decreto.»

7. El artículo 119 ter del CGI establece lo siguiente:

«1. No se aplicará la retención en origen establecida en el artículo 119 bis, apartado 2, a los dividendos que reciban personas jurídicas en las que concurren los requisitos enumerados en el apartado 2 del presente artículo de sociedades u organismos sujetos al tipo general del Impuesto sobre Sociedades.

2. Para acogerse a la exención establecida en el apartado 1, la persona jurídica en cuestión deberá acreditar al deudor o pagador de las rentas que es la beneficiaria efectiva de los dividendos y que cumple los requisitos siguientes:

a) Tener su lugar de administración efectiva en un Estado miembro de la Comunidad Europea y no tener la residencia fiscal, a efectos de un convenio de doble imposición celebrado con un Estado tercero, fuera de la Comunidad.

b) Revestir una de las formas jurídicas enumeradas en una orden ministerial del Ministerio de Economía, de conformidad con el anexo de la [Directiva 90/435].

c) Haber sido ininterrumpidamente titular desde hace al menos dos años de al menos el 25 % del capital de la persona jurídica que distribuya los dividendos, o en su defecto comprometerse a mantener ininterrumpidamente dicha participación durante un plazo mínimo de dos años y nombrar a efectos de los impuestos sobre el volumen de negocios un representante que, en caso de incumplirse dicho compromiso, sea responsable del pago de la retención en origen a que se refiere el apartado 1.

El porcentaje de participación establecido en el párrafo anterior será del 20 % en el caso de los dividendos distribuidos entre el 1 de enero de 2005 y el 31 de diciembre de 2006, del 15 % en el caso de los dividendos distribuidos entre el 1 de enero de 2007 y el 31 de diciembre de 2008 y del 10 % en el caso de los dividendos distribuidos desde el 1 de enero de 2009.

d) Ser contribuyente del Impuesto sobre Sociedades en el Estado miembro en que se encuentre su lugar de administración efectiva, sin que le quepa opción al respecto y sin que exista exención.

[...]

2 bis. Lo preceptuado en el apartado 1 será también de aplicación a los dividendos distribuidos a establecimientos permanentes de personas jurídicas que cumplan los requisitos fijados en el apartado 2 cuando dichos establecimientos estén situados en Francia u otro Estado miembro de la Comunidad Europea.

3. Lo preceptuado en el apartado 1 no será de aplicación cuando los dividendos los perciba una persona jurídica controlada directa o indirectamente por una o varias personas residentes en Estados terceros, salvo cuando dicha persona jurídica acredite que la cadena de participaciones no tiene por objetivo principal o uno de sus objetivos principales acogerse a lo preceptuado en el apartado 1.

[...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

8. La sociedad Eqiom (anteriormente Holcim France), sucesora procesal de Euro Stockage, es francesa y es filial de la luxemburguesa Enka, que por tanto es titular del 100 % de su capital. A su vez, más del 99 % del capital de Enka pertenece a la sociedad chipriota Waverley Star Investments Ltd, que, por su parte, es íntegramente propiedad de Campsores Holding SA, sociedad domiciliada en Suiza.

9. Durante 2005 y 2006 Euro Stockage abonó dividendos a su matriz (Enka). Tras la inspección contable de que fue objeto, la Administración Tributaria francesa aplicó a Euro Stockage la retención en origen que se establece en el artículo 119 bis, apartado 2, del CGI.

10. Por ello, ambas sociedades solicitaron acogerse, en virtud del artículo 119 ter del CGI, a la exención de la retención en origen. No obstante, la Administración Tributaria francesa denegó la solicitud, citando el artículo 119 ter, apartado 3, del CGI, que establece que no se aplicará la exoneración cuando los dividendos los perciba una persona jurídica controlada directa o indirectamente por una o varias personas residentes en Estados que no sean miembros de la Unión Europea, salvo cuando dicha persona jurídica acredite que la cadena de participaciones no tiene por objetivo principal o uno de los objetivos principales acogerse a la exención.

11. Ambas sociedades entablaron ante el tribunal administratif de Montreuil (Tribunal Contencioso-Administrativo de Montreuil, Francia) un recurso mediante el que solicitaban que se declarase la exención de la retención en origen en cuestión. Tras la desestimación de sus recursos mediante resolución de 28 de abril de 2011, interpusieron recurso de apelación contra dicha resolución ante la cour administrative d'appel de Versailles (Tribunal de Apelación Contencioso-Administrativo de Versailles, Francia), órgano que a su vez desestimó la apelación.

12. Por ello, las mismas sociedades presentaron recurso de casación ante el Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia), alegando que la normativa tributaria en cuestión resulta incompatible con el Derecho primario de la Unión y la Directiva 90/435.

13. Así las cosas, el Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) Cuando en una normativa nacional de un Estado miembro se haga uso en Derecho interno de la facultad prevista en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 90/435, ¿procede efectuar un control de los actos o acuerdos adoptados para el ejercicio de esta facultad a la luz del Derecho primario de la Unión Europea?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 1, apartado 2, de la misma Directiva, que concede a los Estados miembros un amplio margen de apreciación para determinar qué disposiciones son “necesarias a fin de evitar fraudes y abusos”, en el sentido de que se opone a que un Estado miembro adopte una medida destinada a excluir de la exención los dividendos distribuidos a una persona jurídica controlada directa o indirectamente por una o varias personas residentes en Estados que no son miembros de la Unión, salvo que dicha persona jurídica acredite que la cadena de participaciones no tiene como objetivo principal o como uno de sus objetivos principales beneficiarse de la exención?

3) a) En el supuesto de que la compatibilidad con el Derecho de la Unión de la medida “antiabuso” mencionada anteriormente deba evaluarse también a la luz de las disposiciones del Tratado, ¿procede examinar

dicha compatibilidad, teniendo en cuenta el objetivo de la normativa de que se trata, a la luz del artículo 49 TFUE, aun cuando la sociedad beneficiaria de la distribución de los dividendos esté controlada directa o indirectamente, en virtud de una cadena de participaciones que tenga entre sus objetivos principales el beneficiarse de la exención, por una o varias personas residentes en Estados terceros que no pueden acogerse a la libertad de establecimiento?

b) En caso de respuesta negativa a la cuestión anterior, ¿debe apreciarse esta compatibilidad a la luz del artículo 63 TFUE?

4) ¿Deben interpretarse las disposiciones citadas en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que prive de la exención de la retención en origen a los dividendos pagados por una sociedad de un Estado miembro a una sociedad establecida en otro Estado miembro cuando el beneficiario de tales dividendos sea una persona jurídica controlada directa o indirectamente por una o varias personas residentes en Estados que no son miembros de la Unión Europea, a menos que ésta acredite que la cadena de participaciones no tiene como objetivo principal o como uno de sus objetivos principales beneficiarse de la exención?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

14. Mediante sus cuestiones prejudiciales, que resulta oportuno analizar conjuntamente, el tribunal remitente pregunta en esencia si el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 90/435 y el artículo 49 TFUE o el artículo 63 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a normativas tributarias nacionales que, como la controvertida en el litigio principal, supediten la concesión de la ventaja tributaria establecida en el artículo 5, apartado 1, de la misma Directiva -es decir, la exención de retención en origen de los beneficios distribuidos por filiales residentes a matrices no residentes cuando dichas matrices estén controladas directa o indirectamente por una o varias personas residentes en Estados terceros- a que las matrices acrediten que la cadena de participaciones no tiene por objetivo principal o uno de sus objetivos principales acogerse a la exención.

Aplicabilidad de las disposiciones del Tratado

15. Dado que las cuestiones prejudiciales planteadas se refieren tanto a disposiciones de la Directiva 90/435 como a disposiciones del Tratado y dado que, según reiterada jurisprudencia, toda medida nacional adoptada en un ámbito que haya sido armonizado con carácter exhaustivo en el Derecho de la Unión debe apreciarse a la luz de las disposiciones de la medida de armonización y no de las del Derecho primario (sentencia de 8 de marzo de 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, apartado 19 y jurisprudencia citada), es necesario con carácter previo dilucidar si el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 90/435 realiza dicha armonización.

16. Resulta oportuno señalar al respecto que del tenor de la disposición se desprende claramente que no es tal el caso.

17. El artículo 1, apartado 2, de la Directiva 90/435 exclusivamente reconoce a los Estados miembros la facultad de aplicar disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias a fin de evitar fraudes y abusos. De ahí se deduce que, por tanto, dichas disposiciones pueden apreciarse a la luz del Derecho primario de la Unión.

18. Como consecuencia de lo anterior, las normativas nacionales que, como la controvertida en el litigio principal, se adopten para aplicar el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 90/435, pueden apreciarse no sólo a la luz de las disposiciones de la propia Directiva sino también a la luz de las disposiciones relevantes del Derecho primario.
Artículo 1, apartado 2, de la Directiva 90/435

19. Procede precisar con carácter previo que es pacífico que las sociedades controvertidas del litigio principal están comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva 90/435 y que los beneficios distribuidos en el litigio principal lo están en el del artículo 5, apartado 1, de la misma Directiva.

20. Según indica su tercer considerando, la Directiva 90/435 tiene por objeto eliminar, mediante el establecimiento de un régimen fiscal común, toda penalización de la cooperación entre sociedades de distintos Estados miembros en relación con la cooperación entre sociedades de un mismo Estado miembro, para facilitar de este modo los grupos de sociedades a escala de la Unión. De este modo, la Directiva 90/435 tiende a garantizar la

neutralidad, en el plano fiscal, del abono de beneficios por sociedades filiales situadas en Estados miembros a sus sociedades matrices establecidas en otros Estados miembros (sentencia de 8 de marzo de 2017, Wereldhave Belgium y otros, C-448/15, EU:C:2017:180, apartado 25 y jurisprudencia citada).

21. Con ese fin, el quinto considerando de la misma Directiva dispone que, para garantizar la neutralidad fiscal, es conveniente eximir de retención en origen los beneficios que las sociedades filiales distribuyan a sus matrices.

22. Sobre esta base, y con el fin de evitar la doble imposición, el artículo 5, apartado 1, de la misma Directiva sienta el principio de prohibición de retenciones en origen sobre los beneficios distribuidos por filiales domiciliadas en Estados miembros a sus sociedades matrices domiciliadas en otros Estados miembros (véanse, en ese sentido, las sentencias de 17 de octubre de 1996, Denkavit y otros, C-283/94, C-291/94 y C-292/94, EU:C:1996:387, apartado 22, y de 25 de septiembre de 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, apartado 83).

23. Al prohibir a los Estados miembros que procedan a una retención en origen de los beneficios distribuidos por filiales residentes a sus matrices no residentes, el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435 limita la competencia de los Estados miembros en cuanto a la tributación de los beneficios distribuidos por las sociedades establecidas en su territorio entre las sociedades establecidas en otro Estado miembro (véase, en ese sentido, la sentencia de 1 de octubre de 2009, Gaz de France - Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, apartado 38).

24. Por consiguiente, los Estados miembros no pueden instaurar unilateralmente medidas restrictivas y supeditar el derecho a acogerse a la exención de retención en origen que se establece en dicho artículo 5, apartado 1, a distintos requisitos (véase, en ese sentido, el auto de 4 de junio de 2009, KBC Bank y Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 y C-499/07, EU:C:2009:339, apartado 38 y jurisprudencia citada).

25. No obstante, el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 90/435 establece que la Directiva no será obstáculo para la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias a fin de evitar fraudes y abusos.

26. Tal como indicó la Abogado General en los puntos 24 y 25 de sus conclusiones, si bien el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 90/435 refleja el principio general del Derecho de la Unión de que nadie puede invocar de forma abusiva o fraudulenta derechos establecidos por el sistema jurídico de la Unión, dicha disposición debe, por ser una excepción a las normas tributarias fijadas por dicha Directiva, interpretarse restrictivamente (véase, en ese sentido, la sentencia de 25 de septiembre de 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, apartado 86).

27. Así pues, la facultad otorgada a los Estados miembros por el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 90/435 para que apliquen en el ámbito regulado por la misma disposiciones nacionales o convencionales para evitar fraudes y abusos no puede ser objeto de una interpretación que vaya más allá de sus propios términos (véase, en ese sentido, la sentencia de 25 de septiembre de 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, apartado 86).

28. Procede señalar al respecto que según el tenor de dicha disposición se permite exclusivamente la aplicación de las disposiciones nacionales o convencionales que con ese fin sean «necesarias».

29. Por tanto, se plantea la cuestión de si normativas tributarias nacionales como la controvertida en el litigio principal cumplen ese requisito de necesidad.

30. Procede recordar en ese contexto que, para poder considerar que una normativa nacional tiene por finalidad evitar fraudes y abusos, su fin específico debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, cuyo fin sea acogerse indebidamente a una ventaja tributaria (véanse, en ese sentido, las sentencias de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury

Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, apartado 55, y de 5 de julio de 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, apartado 40).

31. Así pues, no pueden justificarse mediante una presunción general de fraude y abuso ni medidas fiscales que vayan en detrimento de los objetivos de las directivas ni medidas fiscales que vayan en detrimento de libertades fundamentales garantizadas por el Tratado (sentencias de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, C-478/98, EU:C:2000:497, apartado 45 y jurisprudencia citada, y de 5 de julio de 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, apartado 38).

32. Para comprobar si una operación persigue un objetivo fraudulento o abusivo, las autoridades nacionales competentes no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder a un examen individual del conjunto de la operación de que se trate. El establecimiento de una medida fiscal de alcance general que prive automáticamente de la ventaja tributaria a determinadas categorías de contribuyentes, sin que la Administración Tributaria esté obligada a aportar al menos un principio de prueba o indicio del fraude o abuso, excedería de lo necesario para evitar dichos fraude o abuso (véase, en ese sentido, la sentencia de 8 de marzo de 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, apartados 55 y 56).

33. Conviene en el presente asunto observar que el objetivo específico de la normativa controvertida en el asunto litigio principal no es privar de una ventaja tributaria a los montajes puramente artificiales cuyo fin sea acogerse a esa ventaja, sino que contempla, en general, cualquier situación en la que una matriz controlada directa o indirectamente por personas residentes en Estados terceros tenga su sede, sea cual fuere el motivo, fuera de Francia.

34. Ahora bien, tal como señaló la Abogado General en los puntos 27 y 28 de sus conclusiones, el mero hecho de que determinadas sociedades establecidas en la Unión estén controladas directa o indirectamente por personas residentes en Estados terceros no supone por sí solo que exista un montaje puramente artificial, carente de realidad económica, creado exclusivamente con el fin de acogerse indebidamente a una ventaja tributaria.

35. Por otra parte, procede precisar que tales sociedades estarán sujetas, de todos modos, a la normativa tributaria del Estado miembro en cuyo territorio estén establecidas (véase, en ese sentido, la sentencia de 12 de diciembre de 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, EU:C:2002:749, apartado 37 y jurisprudencia citada).

36. Por lo tanto, al supeditar la exención de retención en origen de los beneficios distribuidos por filiales residentes a sus matrices no residentes a que las matrices acrediten que la cadena de participaciones no tiene por objetivo principal o uno de sus objetivos principales acogerse a la exención, sin que la Administración Tributaria esté obligada a aportar al menos un principio de prueba o indicio del fraude o abuso, la normativa controvertida establece una presunción general de fraude o abuso y va en detrimento del objetivo perseguido por la Directiva 90/435, que es el de evitar la doble imposición de los beneficios distribuidos por filiales a sus matrices.

37. Esa interpretación no se ve desvirtuada por el hecho de que la matriz esté controlada directa o indirectamente por una o varias personas residentes en Estados terceros. Baste observar al respecto que de ninguna disposición de la Directiva 90/435 se desprende que el origen de los accionistas de las sociedades establecidas en la Unión influya en el derecho de dichas sociedades a invocar las ventajas tributarias establecidas por la Directiva.

38. Habida cuenta de los razonamientos anteriores, procede declarar que el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 90/435 debe interpretarse en el sentido de que se opone a normativas tributarias nacionales que, como la controvertida en el litigio principal, supediten la concesión de la ventaja tributaria establecida en el artículo 5, apartado 1, de la misma Directiva -es decir, la exención de retención en origen de los beneficios distribuidos por filiales residentes a matrices no residentes cuando dichas matrices estén controladas directa o indirectamente por una o varias personas residentes en Estados terceros- a que las matrices acrediten que la cadena de participaciones no tiene por objetivo principal o uno de sus objetivos principales acogerse a la exención.

Determinación de la libertad aplicable

39. Es jurisprudencia del Tribunal de Justicia que la cuestión del trato fiscal de los dividendos puede estar comprendida en el ámbito de aplicación tanto de la libertad de establecimiento como en el de la libre circulación de capitales (sentencia de 15 de septiembre de 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, apartado 30 y jurisprudencia citada).

40. En cuanto a la cuestión de si una normativa nacional se inscribe en el ámbito de una u otra de las libertades de circulación, procede tomar en consideración el objeto de la legislación de que se trate (sentencia de 15 de septiembre de 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, apartado 31 y jurisprudencia citada).

41. A ese respecto, el Tribunal de Justicia ya consideró en su día que una normativa nacional destinada a aplicarse únicamente a las participaciones que permitan ejercer una influencia efectiva en las decisiones de una sociedad y a determinar las actividades de ésta está comprendida en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento. En cambio, las disposiciones nacionales aplicables a participaciones adquiridas con el único objetivo de realizar una inversión de capital sin intención de influir en la gestión y el control de la empresa deben examinarse exclusivamente en relación con la libre circulación de capitales (sentencia de 15 de septiembre de 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, apartado 32 y jurisprudencia citada).

42. En el presente asunto, la resolución de remisión indica que la normativa tributaria controvertida en el litigio principal era de aplicación durante los años 2005 y 2006 a las sociedades que fueran titulares de al menos el 20 % del capital de sus filiales. En cambio, la resolución no recoge información sobre el objeto de dicha normativa.

43. Tal como mencionó la Abogado General en el punto 42 de sus conclusiones, una participación de esas características no permite presumir necesariamente que su titular ejerza una influencia efectiva en las decisiones de la sociedad que distribuye los dividendos (véase, en ese sentido, la sentencia de 13 de abril de 2000, *Baars*, C-251/98, EU:C:2000:205, apartado 20).

44. En tales circunstancias, procede tener en cuenta los elementos fácticos del caso concreto para determinar si la situación contemplada en el litigio principal está comprendida en el ámbito de aplicación de una u otra de dichas disposiciones (véase, en ese sentido, la sentencia de 13 de noviembre de 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, apartados 93 y 94).

45. Por lo que se refiere a los hechos controvertidos en el litigio principal, en los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia consta que en aquel momento *Enka* era titular de todo el capital de su filial francesa, *Euro Stockage*.

46. Por consiguiente, se ha de observar que una participación de esas características confería a *Enka* una influencia efectiva en las decisiones de *Euro Stockage*, la cual le permitía determinar las actividades de ésta. Por tanto, las disposiciones nacionales aplicables a dichas participaciones deberán analizarse a la luz de la libertad de establecimiento.

47. Resulta conveniente precisar en ese contexto que, a diferencia de lo que alega el Gobierno francés, el hecho de que una matriz residente en un Estado miembro que no sea la República Francesa esté controlada directa o indirectamente por una o varias personas residentes en Estados terceros no priva a dicha sociedad del derecho a invocar la libertad de establecimiento.

48. Y es que el Tribunal de Justicia tiene ya declarado que de ninguna disposición del Derecho de la Unión se deduce que el origen de los accionistas, personas físicas o jurídicas, de las sociedades residentes en la Unión repercute en el derecho mencionado, ya que la condición de sociedad de la Unión se basa, en virtud del artículo 54 TFUE, en el lugar donde se encuentre su domicilio social y en el ordenamiento jurídico con arreglo al cual esté constituida, no en la nacionalidad de sus accionistas (sentencia de 1 de abril de 2014, *Felixstowe Dock and Railway Company* y otros, C-80/12, EU:C:2014:200, apartado 40).

49. En el asunto principal ha quedado acreditado que la matriz de que se trata es una sociedad establecida en la Unión. En consecuencia, dicha sociedad puede invocar la libertad de establecimiento.

50. Este juicio no se ve cuestionado por los razonamientos recogidos en los apartados 99 y 100 de la sentencia de 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161), puesto que, a diferencia de la situación controvertida en el asunto que dio lugar a esa sentencia, en el asunto principal sí existe una relación de control entre la matriz y su filial.

51. Habida cuenta de lo anterior, las cuestiones prejudiciales planteadas deben contestarse a la luz de la libertad de establecimiento.

Libertad de establecimiento

52. La libertad de establecimiento que el artículo 49 TFUE garantiza a los nacionales de la Unión implica que se les reconozca el acceso a las actividades por cuenta propia y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas, en las mismas condiciones que las fijadas por la legislación del Estado miembro de establecimiento para sus propios nacionales. Comprende, conforme al artículo 54 TFUE, para las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y que tengan su domicilio estatutario, su administración central o su centro de actividad principal en el interior de la Unión, el derecho de ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de filiales, sucursales o agencias (sentencia de 17 de julio de 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, apartado 17 y jurisprudencia citada).

53. Por lo que respecta al trato dispensado en el Estado miembro de acogida, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia indica que el artículo 49 TFUE, párrafo primero, segunda frase, deja expresamente a los operadores económicos la posibilidad de elegir libremente la forma jurídica apropiada para el ejercicio de sus actividades en otro Estado miembro y que esta libre elección no debe ser limitada por disposiciones fiscales discriminatorias (sentencia de 17 de mayo de 2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, apartado 40 y jurisprudencia citada).

54. Por otra parte, deben considerarse restricciones a la libertad de establecimiento todas las medidas que prohíban, obstaculicen o hagan menos atractivo el ejercicio de dicha libertad (sentencia de 8 de marzo de 2017, *Euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, apartado 59 y jurisprudencia citada).

55. En los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia consta que es exclusivamente en el caso de que las filiales residentes distribuyan beneficios a sus matrices, no residentes y controladas directa o indirectamente por una o varias personas residentes en Estados terceros cuando el acceso a la exención de retención en origen se supedita a que dicha matrices acrediten que la cadena de participaciones no tiene por objetivo principal o uno de sus objetivos principales acogerse a la exención. En cambio, en el caso de distribución de beneficios por parte de las mismas filiales a matrices residentes, controladas asimismo directa o indirectamente por una o varias personas residentes en Estados terceros, dichas matrices pueden acogerse a la exención sin que ello esté supeditado al mismo requisito.

56. Esa diferencia de trato puede disuadir a una matriz no residente de ejercer en Francia una actividad mediante el establecimiento de una filial en ese Estado miembro y, en consecuencia, constituye una restricción a la libertad de establecimiento.

57. Sólo puede admitirse tal restricción si afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o resulta justificada por razones imperiosas de interés general reconocidas por el Derecho de la Unión. En tal caso, es preciso además que la restricción sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo (sentencia de 17 de diciembre de 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, apartados 26 y 29 y jurisprudencia citada).

58. Por lo que se refiere a si son comparables las situaciones de las sociedades residentes y las sociedades no residentes que perciben dividendos de filiales residentes, resulta oportuno precisar que, tal como se ha mencionado en el apartado 22 de la presente sentencia, la exención de retención en origen de los beneficios distribuidos por las filiales a sus matrices tiene por objeto evitar la doble imposición o la imposición en cadena de dichos beneficios.

59. Si bien es cierto que el Tribunal de Justicia ha considerado, en lo que atañe a las medidas previstas por un Estado miembro a fin de evitar o atenuar la tributación en cadena o la doble imposición de los beneficios distribuidos por una sociedad residente, que los accionistas beneficiarios residentes no se encuentran necesariamente en una situación comparable a la de los accionistas beneficiarios residentes en otro Estado miembro, también lo es que el Tribunal de Justicia ha precisado asimismo que, desde el momento en que un Estado miembro ejercita su competencia tributaria no sólo sobre la renta de los accionistas residentes sino también sobre la de los accionistas no residentes, por los dividendos que perciben de una sociedad residente, la situación de los mencionados accionistas no residentes se asemeja a la de los accionistas residentes (sentencia de 14 de diciembre de 2006, *Denkavit Internationaal y Denkavit France*, C-170/05, EU:C:2006:783, apartados 34 y 35 y jurisprudencia citada).

60. En el asunto principal, dado que la República Francesa ha optado por ejercitar su competencia tributaria sobre los beneficios distribuidos por filiales residentes a matrices no residentes, procede considerar que dichas matrices no residentes se hallan en una situación comparación a la de las matrices residentes.

61. Por lo que atañe a la justificación y proporcionalidad de la restricción, la República Francesa alega que está justificada tanto por el objetivo de luchar contra el fraude y la evasión fiscales como por el objetivo de salvaguardar el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

62. Concretamente, el Estado miembro sostiene que la normativa nacional que es controvertida en el litigio principal tiene por objeto evitar la práctica denominada «treaty shopping», que consiste en elaborar montajes mediante los que, según afirma, sociedades establecidas en Estados terceros eluden la aplicación del tipo de retención a los dividendos de origen nacional establecido por el Derecho francés o por el convenio celebrado entre el Estado tercero en cuestión y la República Francesa, con el fin de que queden sujetos a un tipo de imposición menor establecido por el convenio celebrado entre otro Estado miembro y ese mismo Estado tercero, gracias a la exención de retención en origen que entre Estados miembros establece la Directiva 90/435.

63. Resulta oportuno señalar al respecto, por un lado, que el objetivo de luchar contra el fraude y la evasión fiscales y el de salvaguardar el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros están relacionados (sentencia de 17 de diciembre de 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, apartado 47 y jurisprudencia citada) y, por otro, que ambos constituyen razones imperiosas de interés general que pueden justificar restricciones al ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por el Tratado (sentencia de 8 de marzo de 2017, *Euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, apartado 65 y jurisprudencia citada).

64. Ello no obstante, se ha de observar que el objetivo de luchar contra el fraude y la evasión fiscales, ya se invoque al amparo del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 90/435 o como justificación de una restricción al Derecho primario, tiene un mismo alcance. Por consiguiente, los razonamientos mencionados en los apartados 30 a 36 de la presente sentencia son asimismo de aplicación por lo que atañe a esta otra libertad.

65. Por lo tanto el objetivo de luchar contra el fraude y la evasión fiscales que invoca la República Francesa en el asunto principal no justifica las restricciones a la libertad de establecimiento.

66. Habida cuenta de todos los razonamientos anteriores, se ha de contestar a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 90/435, por un lado, y el artículo 49 TFUE, por otro, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a normativas tributarias nacionales que, como la controvertida en el litigio principal, supediten la concesión de la ventaja tributaria establecida en el artículo 5, apartado 1, de la misma Directiva -es decir, la exención de retención en origen de los beneficios distribuidos por filiales residentes a matrices

no residentes cuando dichas matrices estén controladas directa o indirectamente por una o varias personas residentes en Estados terceros- a que las matrices acrediten que la cadena de participaciones no tiene por objetivo principal o uno de sus objetivos principales acogerse a la exención.

Costas

67. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de 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 Sexta) declara:

El artículo 1, apartado 2, 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, en la redacción que dio a dicha Directiva la Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003, por un lado, y el artículo 49 TFUE, por otro, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a normativas tributarias nacionales que, como la controvertida en el litigio principal, supediten la concesión de la ventaja tributaria establecida en el artículo 5, apartado 1, de la misma Directiva -es decir, la exención de retención en origen de los beneficios distribuidos por filiales residentes a matrices no residentes cuando dichas matrices estén controladas directa o indirectamente por una o varias personas residentes en Estados terceros- a que las matrices acrediten que la cadena de participaciones no tiene por objetivo principal o uno de sus objetivos principales acogerse a la exención.

Firmas

* Lengua de procedimiento: francés.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.