

Asunto C-257/20**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

9 de junio de 2020

Órgano jurisdiccional remitente:

Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria)

Fecha de la resolución de remisión:

4 de mayo de 2020

Parte recurrente:

«Viva Telekom Bulgaria» EOOD

Parte recurrida:

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» (Director de la Dirección «Impugnación y práctica en materia fiscal y de seguridad social») — Sofía

Objeto del procedimiento principal

Recurso de casación contra la sentencia del Tribunal de lo Contencioso-Administrativo por la que se desestima el recurso contra la resolución de la inspección fiscal que liquida deudas tributarias por fraude fiscal en relación con un préstamo sin interés concedido a una sociedad mercantil por su único accionista. La controversia entre las partes versa sobre la contabilización del préstamo y la cuestión de su naturaleza, en particular si se trata de pasivos financieros o de un instrumento de recursos propios.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 267 TFUE, relativa a la interpretación de los artículos 5 TUE, apartado 4; 12 TUE, letra b); 49 TFUE y 63 TFUE; 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea; 4,

apartado 1, letra d), de la Directiva 2003/49/CE; 3, letras h) a j); 5, apartado 1, letras a) y b); 7, apartado 1, y 8 de la Directiva 2008/7/CE; 1, apartados 1, letra b), y 3, y el artículo 5 de la Directiva 2011/96/CE.

Cuestiones prejudiciales

- 1 ¿Se oponen el principio de proporcionalidad recogido en los artículos 5, apartado 4, y 12, letra b), del Tratado de la Unión Europea y el derecho a la tutela judicial efectiva, consagrado en el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, a una normativa nacional como la establecida en el artículo 16, apartado 2, punto 3, de la ZKPO (Zakon za korporativnoto podohodno oblagane) (Ley del impuesto sobre sociedades)?
- 2 El pago de intereses en virtud del artículo 4, apartado 1, letra d), de la Directiva 2003/49/CE, ¿constituye una distribución de beneficios a la que se aplica el artículo 5 de la Directiva 2011/96/CE?
- 3 Lo dispuesto en el artículo 1, apartados 1, letra b), y 3, y en el artículo 5 de la Directiva 2011/96/CE, ¿es aplicable a los pagos correspondientes a un préstamo sin interés, comprendido por el artículo 4, apartado 1, letra d), de la Directiva 2003/49/CE, que vence 60 años después de la celebración del contrato?
- 4 Los artículos 49 y 63, apartados 1 y 2, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, el artículo 1, apartados 1, letra b), y 3, y el artículo 5 de la Directiva 2011/96/CE y el artículo 4, apartado 1, letra d), de la Directiva 2003/49/CE, ¿se oponen a una normativa nacional como la establecida en los artículos 195, apartado 1, y 200, apartado 2, de la ZKPO y en el artículo 200a, apartados 1 y 5, punto 4, de la ZKPO (derogado) en las respectivas versiones en vigor entre el 1 de enero de 2011 y el 1 de enero de 2015, así como en el artículo 195, apartados 1, 6, punto 3, y 11, punto 4, de la ZKPO en la versión vigente a partir del 1 de enero de 2015 y a una práctica tributaria conforme a la cual están sujetos a una retención en origen los intereses no pagados, resultantes de un préstamo sin interés, que una sociedad matriz establecida en otro Estado miembro concedió a una sociedad filial residente y que vence 60 años después del 22 de noviembre de 2013?
- 5 El artículo 3, apartado 1, letras h) a j), el artículo 5, apartado 1, letras a) y b), el artículo 7, apartado 1, y el artículo 8 de la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, ¿se oponen a una normativa nacional como la establecida en el artículo 16, apartados 1 y 2, punto 3, y en el artículo 195, apartado 1, de la ZKPO en materia de tributación en origen de rendimientos ficticios por intereses resultantes de un préstamo sin interés concedido a una sociedad residente por una sociedad de otro Estado miembro que es el único accionista de la prestataria?
- 6 La transposición de la Directiva 2003/49/CE en 2011, antes de la expiración del período transitorio previsto en el anexo VI, sección «Fiscalidad», punto 3, del

Acta y del Protocolo relativos a las condiciones de adhesión de la República de Bulgaria a la Unión Europea, por el artículo 200, apartado 2, y por el artículo 200a, apartados 1 y 5, punto 4, de la ZKPO, estableciendo a un tipo impositivo del 10 % en lugar del tipo máximo del 5 % previsto en el Acta y el Protocolo relativos a las condiciones de adhesión a la Unión Europea, ¿viola los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima?

Normativa y jurisprudencia del Derecho de la Unión

Tratado de la Unión Europea: Artículos 5, apartado 4; 12, letra b); 19, apartado 1.

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea: Artículos 49 y 54, 56, apartado 1; 63, 65, apartados 1, letra b), y 3.

Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea: Artículo 47, apartado 1.

Protocolo relativo a las condiciones y al procedimiento de admisión de la República de Bulgaria y de Rumanía a la Unión Europea: Artículo 20 y anexo VI, sección 6, punto 3.

Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República de Bulgaria y de Rumanía y a las adaptaciones de los Tratados en los que se fundamenta la Unión Europea: Artículo 23 y anexo VI, sección 6, punto 3.

Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros: Considerandos 1 y 10, artículos 1, apartado 1; 4, apartado 1; y 5.

Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales: Considerandos 6 y 9, artículos 3, letras h) a j); 5, apartado 1, letras a) y b); 7, apartados 1 y 3, y artículo 8, apartado 3.

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: Artículo 1, apartados 1, letra b), 2 y 3, artículos 5 y 9.

Sentencia del Tribunal de Justicia de 5 de febrero de 1991, Trave-Schiffahrtsgesellschaft, C-249/89, EU:C:1991:39.

Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de noviembre de 1999, Henkel Hellas, C-350/98, EU:C:1999:552.

Sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de marzo de 2007, Test Claimants, C-524/04, EU:C:2007:161.

Sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de septiembre de 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559.

Sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de noviembre de 2009, Comisión/Italia, C-540/07, EU:C:2009:717.

Sentencia del Tribunal de Justicia de 16 de junio de 2011, Logstor, C-212/10, EU:C:2011:404.

Sentencia del Tribunal de Justicia de 31 de mayo de 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366.

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (Ley del impuesto sobre sociedades, en lo sucesivo, «ZKPO»)

«Artículo 16. (1) [...] Cuando uno o varios negocios jurídicos, incluidos aquellos entre personas que no estén asociadas entre ellas, se concierten en condiciones que conduzcan al fraude fiscal, la base imponible deberá determinarse con independencia de dichos negocios jurídicos, de sus condiciones específicas o de su forma jurídica; la base imponible será la que resultaría de la realización de un negocio jurídico común de la naturaleza correspondiente, a los precios habituales del mercado y que persiga el mismo resultado económico sin conducir al fraude fiscal.

(2) También tendrán la consideración de fraude fiscal:

[...]

3. la utilización o la concesión de préstamos a un tipo de interés diferente del tipo de interés habitual en el mercado en el momento de la concertación del negocio jurídico, incluidos los casos de préstamos sin interés u otras ayudas financieras gratuitas limitadas en el tiempo, así como la condonación de préstamos o el reembolso por cuenta propia de préstamos no vinculados a la actividad;»

«Artículo 20. El tipo impositivo del impuesto sobre sociedades será del 10 por ciento.»

«Artículo 195. (1) [...] Los rendimientos percibidos por personas jurídicas extranjeras con origen en territorio nacional [...] estarán sujetos a una retención en origen cuyo pago satisface definitivamente la deuda tributaria.

(2) El impuesto a que se refiere el apartado 1 será retenido por las personas jurídicas establecidas en Bulgaria [...] que efectúen los pagos correspondientes a las personas jurídicas extranjeras [...].

[...]

(6) No estarán sujetos a la retención en origen:

[...]

3. ([...] en vigor desde el 1 de enero de 2015) Los rendimientos obtenidos con intereses [...] en las condiciones previstas en los apartados 7 a 12;

[...]

(7) ([...] en vigor desde el 1 de enero de 2015) Los rendimientos por intereses [...] no están sujetos a la retención en origen si a la vez se cumplen los siguientes requisitos:

[...]

(11) ([...] en vigor desde el 1 de enero de 2015) Los apartados 7, 8, 9 y 10 no se aplicarán a:

1. Rendimientos que constituyan una distribución de beneficios o un reembolso de capital;

[...]

4. Los rendimientos procedentes de créditos que no contengan disposiciones sobre la devolución del principal o cuya devolución se produzca más de 50 años después de la fecha de emisión;

[...]

7. Los rendimientos procedentes de negocios jurídicos cuyo móvil principal o uno de cuyos móviles principales sea el fraude fiscal o la evasión fiscal.»

«Artículo 199. (1) La base imponible para determinar la cuota del impuesto que será retenido en origen a partir de los rendimientos conforme al artículo 195, apartado 1, será el importe bruto de dichos rendimientos [...].»

«Artículo 200. [...]

(2) ([...] en vigor desde el 1 de enero de 2011) El tipo impositivo del impuesto sobre los rendimientos previstos en el artículo 195 será del 10 por ciento, salvo en los casos previstos en el artículo 200a.»

«Artículo 200. [...]

(2) ([...] en vigor desde el 1 de enero de 2015) El tipo impositivo del impuesto sobre los rendimientos previstos en el artículo 195 será del 10 por ciento.»

«Artículo 200a. ([...] en vigor desde el 1 de enero de 2011, modificado y complementado [...] en vigor desde el 1 de enero de 2014) (1) El tipo impositivo

del impuesto sobre los rendimientos por intereses [...] será del 5 por ciento, si a la vez se cumplen los siguientes requisitos:

[...]

(5) Las disposiciones de los apartados 1 a 4 no se aplicarán a:

1. Rendimientos que constituyan una distribución de beneficios o un reembolso de capital;
2. Rendimientos procedentes de créditos que comprendan un derecho a participar en los beneficios del deudor;
3. Rendimientos procedentes de créditos que autoricen al acreedor a cambiar su derecho a intereses por un derecho a participar en los beneficios del deudor;
4. Rendimientos procedentes de créditos que no contengan disposiciones sobre la devolución del principal o cuya devolución se produzca más de 50 años después de la fecha de emisión; [...]

«Artículo 200a. ([...] derogado [...] con efectos a partir del 1 de enero de 2015)».

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 7 El 22 de noviembre de 2013, la compañía «Viva Telekom Bulgaria» EAD (prestataria) y su accionista único, la compañía «InterV Investment» S.a.r.l., persona jurídica domiciliada en Luxemburgo (prestamista), celebraron un acuerdo relativo a un préstamo por importe de 145 700 910,32 euros (284 966 211 Leva), que entró en vigor ese mismo día. En el acuerdo se preveía que la prestataria destinaría el importe correspondiente a la amortización de deudas y préstamos, impuestos y gastos resultantes de negocios jurídicos.
- 8 Se preveía un préstamo sin interés y que devengara 60 años después de la efectividad del acuerdo. Las partes contratantes convinieron la posibilidad de suprimir la obligación de la prestataria de devolver el préstamo en caso de que la prestamista tomara la decisión de aportar el importe adeudado del préstamo al capital de la sociedad prestataria en concepto de aportación en especie, previéndose un procedimiento regulador de tal supuesto. La [prestamista] debería declarar su intención de aportar el préstamo en especie al capital remitiendo a la [prestataria] una comunicación acerca de la aportación en especie. Correspondería a esta última decidir sobre la presentación de la solicitud en el registro mercantil y sobre la contratación de peritos para tasar el valor del préstamo. Debe aportar documentos que acrediten que el préstamo se ha contabilizado como crédito de la prestamista y como deuda de la prestataria. Una vez realizada la tasación, la prestamista, que actúa como accionista único de la prestataria, debe acordar la ampliación del capital inscrito de la prestataria emitiendo nuevas acciones, conforme a la tasación, contabilizar como capital la totalidad de la emisión de nuevas acciones y modificar el contrato social de la sociedad prestataria. Dichos

acuerdos deberán inscribirse en el registro mercantil. Hasta que se dictó la resolución de la inspección fiscal que se menciona a continuación, no se había tramitado el procedimiento de aportación del crédito resultante del préstamo como aportación de capital.

- 9 El 14 de febrero de 2014, la prestataria fue cancelada en el registro mercantil; como su causahabiente se inscribió la sociedad «Viva Telekom Bulgaria» EOOD, cuyo único accionista era «InterV Investment» S.a.r.l.
- 10 Mediante una resolución de la inspección fiscal de 16 de octubre de 2017, relativa al período del 14 de febrero de 2014 al 31 de marzo de 2015, la Teritorialna direktsia Sofia na Natsionalnata agentsia za prihodite (Dirección Territorial de la Agencia Nacional de Recaudación de Sofía), con base en el artículo 16, apartado 2, punto 3, y el artículo 195 de la ZKPO, liquidó una retención en origen por importe de 1 831 926,74 leva más 544 079,86 leva de intereses respecto de los rendimientos por intereses percibidos por la persona extranjera «InterV Investment» S.a.r.l. La Administración tributaria consideró que en el marco del cumplimiento del contrato de préstamo antes descrito se había producido un fraude fiscal, en la medida en que la prestataria no había pagado cuotas de amortización ni intereses.
- 11 La reclamación presentada durante el procedimiento administrativo contra la resolución de la inspección fiscal fue desestimada. Mediante sentencia de 29 de marzo de 2019, el Administrativen sad Sofia grad (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía) desestimó también el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución de la reclamación, basándose en que el préstamo concedido es parte del patrimonio de la prestataria y no fondos propios, así como que la prestataria disfrutó de una ventaja económica debido a la falta de pago de los intereses del préstamo, mientras que hubo una pérdida económica para la prestamista debido a la pérdida de esos intereses. Dicho órgano jurisdiccional desestimó la alegación de la recurrente, según la cual, al haber registrado la prestataria durante el período de dos años inspeccionado como resultado financiero una pérdida, no estaba obligada a liquidar una retención en origen. Al no haber convertido el préstamo en capital conforme a lo previsto en el acuerdo de préstamo, dicho órgano jurisdiccional consideró que las autoridades tributarias actuaron conforme a Derecho cuando, en virtud del artículo 16, apartado 2, punto 3, de la ZKPO, determinaron el tipo de interés habitual del mercado y fijaron el importe de la retención en origen adeudada por la demandante en virtud del artículo 195 de la ZKPO.
- 12 La demandante interpuso un recurso contra la sentencia del Administrativen sad ante el órgano jurisdiccional remitente.

Principales alegaciones de las partes en el litigio principal

- 13 La recurrente aduce que la retención en origen fue liquidada sobre rendimientos de intereses ficticios, sin tener en cuenta los móviles económicos acreditados

durante el procedimiento para la concesión del préstamo sin interés. Expuso que la prestamista era la única accionista en el momento de la concesión del préstamo, mientras que la prestataria no disponía de ningún medio para el pago de los intereses del préstamo. En su opinión, el artículo 16, apartado 2, punto 3, de la ZKPO es contrario a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la medida en que no permite a las partes de un contrato de préstamo demostrar que existen razones económicas admitidas para la concesión de un préstamo sin interés.

- 14 La recurrente se apoya en los motivos expuestos en los apartados 11 a 14 de la sentencia del asunto C-249/89, en los que el Tribunal de Justicia declaró que la concesión de un préstamo sin interés se considera una aportación de capital a efectos de la Directiva 2008/7, en la medida en que implica un aumento del patrimonio social de la sociedad beneficiaria e incrementa el valor de las participaciones sociales de esta. La sociedad beneficiaria ahorra gastos en intereses; ello resulta en un incremento del valor de las participaciones sociales.
- 15 Con carácter subsidiario, la recurrente alega que el préstamo en cuestión es una aportación de capital en el sentido del artículo 3, letras h) a j), de la Directiva 2008/7 y que no está sujeto a ningún impuesto indirecto, con arreglo al artículo 5 de la misma Directiva.
- 16 En opinión del recurrido, si bien no se admiten las restricciones a la libre circulación de capitales y pagos, el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), establece que esto se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital. Se apoya en el apartado 81 de la sentencia en el asunto C-524/04, según el cual el hecho de que una sociedad residente haya obtenido un préstamo de una sociedad no residente en condiciones que no se corresponden con lo que se habría acordado en condiciones de libre competencia permite al Estado miembro de residencia de la sociedad prestataria determinar si la transacción de que se trata constituye, total o parcialmente, un montaje puramente artificial cuyo objetivo es eludir la aplicación de la legislación tributaria de dicho Estado miembro.
- 17 El recurrido invoca asimismo la sentencia dictada en el asunto C-382/16, en la que el Tribunal de Justicia considera que es admisible una normativa nacional en cuya virtud las rentas de una sociedad residente de un Estado miembro, que ha concedido a una sociedad establecida en otro Estado miembro, a la que está vinculada por una relación de interdependencia, ventajas en condiciones que difieren de las que habrían convenido, en circunstancias idénticas o similares, terceros independientes entre sí, deberán calcularse como si hubieran sido aplicables las condiciones convenidas entre dichos terceros.

Breve exposición de los motivos de la petición de decisión prejudicial

Acerca de la primera cuestión prejudicial

- 18 El artículo 16, apartado 2, punto 3, de la ZKPO establece una presunción *iuris et de iure* de fraude fiscal cuando se concede un préstamo sin interés entre personas asociadas o independientes entre sí, sin permitir al prestamista ni al prestatario desvirtuar la presunción de existencia de fraude fiscal. El Tribunal de Justicia expuso en el apartado 73 de la sentencia en el asunto C-524/04 que la mera circunstancia de que una sociedad residente obtenga un préstamo de una sociedad vinculada establecida en otro Estado miembro no puede servir de base a una presunción general de prácticas abusivas y justificar una medida que vaya en detrimento del ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado. Entre personas no asociadas, la concesión de un préstamo sin interés puede llevar a presumir de forma fundada la intención de fraude fiscal. En el caso de personas asociadas que son partes contratantes de un contrato de préstamo sin interés, cabe imaginar razones económicas relacionadas con los intereses del grupo empresarial como motivos que justifican la celebración de un contrato de préstamo sin interés. La aplicación del artículo 16, apartado 2, punto 3, de la ZKPO excluye la pertinencia jurídica de las pruebas de la existencia de motivos económicos o comerciales que justifiquen la concesión de un préstamo sin interés. La presunción *iuris et de iure* reviste la misma importancia procesal en el caso de préstamos sin interés concertados entre personas independientes unas de otras.

Acerca de las cuestiones prejudiciales segunda a cuarta

- 19 A tenor del artículo 4, apartado 1, letra d), de la Directiva 2003/49, el Estado miembro de origen no estará obligado a garantizar las ventajas de la Directiva en caso de «los pagos procedentes de créditos que no contengan disposiciones sobre la devolución del principal o cuya devolución sea devengable más de 50 años después de la fecha de emisión». El devengo del préstamo se produce 60 años después de la efectividad del acuerdo y está comprendido por el ámbito de aplicación del artículo 4, apartado 1, letra d), de la Directiva 2003/49.
- 20 El Derecho nacional fue adaptado a dicha Directiva mediante una reforma de la ZKPO, que entró en vigor el 1 de enero de 2011 y que modificó el artículo 200, apartado 1, de la ZKPO. Según la nueva redacción de dicha disposición, el tipo impositivo de los rendimientos a que se refiere el artículo 195 es del 10 %, quedando excluidos los casos contemplados en el artículo 200a. La misma reforma legal introdujo un nuevo artículo 200a, cuyo apartado 3 dispone que los apartados 1 y 2 no se aplicarán a los rendimientos procedentes de créditos que no contengan disposiciones sobre la devolución del principal o cuya devolución se produzca más de 50 años después de la fecha de emisión. El artículo 200a, apartado 3, de la ZKPO recoge en sus puntos 1 a 3 los supuestos de hecho contemplados en el artículo 4, apartado 1, letras a) a c), de la Directiva 2003/49. Posteriormente, en el año 2014, en virtud del artículo 16, apartados 1 y 2, punto 3,

- el artículo 195, apartado 1, el artículo 200, apartado 2, y el artículo 200a, apartados 1 y 5, punto 4, de la ZKPO, se implantó una retención en origen consistente en el 10 % sobre los rendimientos de una sociedad extranjera establecida en otro Estado miembro, percibidos de una persona residente asociada con aquella, procedentes de créditos que no contengan disposiciones sobre la devolución del principal o cuya devolución se produzca más de 50 años después de la fecha de emisión.
- 21 Con efectos a partir del 1 de enero de 2015 entró en vigor una nueva reforma de la ZKPO, por la que se derogó el artículo 200a y se modificó el artículo 200, apartado 2, fijando un tipo impositivo del 10 % sobre los rendimientos contemplados en el artículo 195. También se modificó el apartado 6 del artículo 195 añadiendo un nuevo punto 3, según el cual los intereses no estarán sujetos a retención en origen cuando se cumplan las condiciones previstas en los nuevos apartados 7 a 12. El apartado 7 enumera las condiciones en las que los rendimientos por intereses no están sujetos a retención en origen. Del apartado 11, punto 4, resulta que el apartado 7 no se aplica a los rendimientos procedentes de créditos que no contengan disposiciones sobre la devolución del principal o cuya devolución se produzca más de 50 años después de la fecha de emisión. En el apartado 11, puntos 1 a 3, se enumeran los demás supuestos contemplados en el artículo 4 de la Directiva 2003/49. Posteriormente, en el año 2015, en virtud del artículo 195, apartados 1 y 6, punto 3, y el apartado 11, punto 4, así como el artículo 200, apartado 2, de la ZKPO, se implantó una retención en origen consistente en el 10 % sobre los rendimientos de una sociedad extranjera establecida en otro Estado miembro, percibidos de una persona residente asociada con aquella, procedentes de créditos que no contengan disposiciones sobre la devolución del principal o cuya devolución se produzca más de 50 años después de la fecha de emisión.
- 22 En virtud del artículo 1, apartado 1, letra b), de la Directiva 2011/96, cada Estado miembro aplicará dicha Directiva a las distribuciones de beneficios efectuadas por sociedades de cada Estado miembro a sus sociedades filiales en otros Estados miembros. A tenor del artículo 1, apartado 2, los Estados miembros no acordarán los beneficios contemplados en la Directiva a un arreglo falseado cuando se haya establecido que uno de sus propósitos principales es la obtención de una ventaja fiscal. Con arreglo al artículo 1, apartado 3, de la Directiva 2011/96, a efectos del apartado 2, un arreglo se considerará falseado en la medida en que no se haya establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica. Conforme al artículo 5 de la Directiva 2011/96 los beneficios distribuidos por una sociedad filial a su sociedad matriz están exentos de la retención en origen.
- 23 En el apartado 89 de la sentencia del asunto C-524/04, el Tribunal de Justicia resolvió que el Estado miembro de residencia de la sociedad que abona los intereses de un préstamo a la sociedad matriz establecida en otro Estado miembro puede tratar los intereses pagados por la filial residente como una distribución de beneficios.

- 24 El Tribunal de Justicia precisó, en el apartado 54 de la sentencia del asunto C-382/16, que cuando el desarrollo de las actividades de una filial depende de una aportación de capital adicional, debido a que no dispone de fondos propios suficientes, motivos comerciales pueden justificar la movilización de fondos por la sociedad matriz, en condiciones que son inhabituales entre terceros.

Acerca de la quinta cuestión prejudicial

- 25 A tenor del artículo 3, letras h) e i), de la Directiva 2008/7, tendrán la consideración de aportaciones de capital: «el incremento del patrimonio social de una sociedad de capital, por medio de prestaciones efectuadas por un socio, que no suponga un aumento del capital social, pero que dé lugar a una modificación de los derechos sociales o pueda aumentar el valor de las partes sociales»; «el préstamo que contrate una sociedad de capital, si el acreedor tuviere derecho a una cuota-parte de los beneficios de la sociedad»; «el préstamo que contrate una sociedad de capital con un socio, con el cónyuge o con un hijo de un socio, así como el contratado con un tercero, cuando esté garantizado por un socio, a condición de que el préstamo cumpla la misma función que un aumento del capital social». Con arreglo al artículo 5, apartado 1, letras a) y b), de la misma Directiva, los Estados miembros no someterán a las sociedades de capital a ninguna forma de imposición indirecta en lo que respecta a «aportaciones de capital» y «préstamos o prestaciones efectuadas en el ámbito de aportaciones de capital».
- 26 En el apartado 15 de la sentencia del asunto C-249/89, el Tribunal de Justicia declaró que la concesión de un préstamo sin interés a una sociedad por parte de uno de sus socios constituye una operación como una aportación de capital que puede ser gravada con arreglo al artículo 4, apartado 2, letra b), de la Directiva 69/335, sustituido por la Directiva 2008/7. Según la tabla de correspondencias, esta última disposición se corresponde con el artículo 3, letras g) a j), de la Directiva 2008/7. En el apartado [12] de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia precisó que la concesión de un préstamo sin interés permite a la sociedad disponer de capitales sin tener que soportar su coste y en el apartado 14 que la concesión de un préstamo sin interés permite a la sociedad disponer de capital sin tener que soportar su coste, de modo que, por consiguiente, debe ser contemplada como capaz de incrementar el valor de las partes sociales de la sociedad.
- 27 A la luz de la sentencia citada, el préstamo sin interés concedido a la recurrente se ajusta a la definición de aportación de capital en el sentido del artículo 3, apartado 1, letras h) a j), de la Directiva 2008/7.
- 28 En el apartado 20 de la sentencia de 11 de noviembre de 1999, en el asunto C-350/98, se especificó que la calificación de un impuesto, tasa, derecho o exacción corresponde efectuarla al Tribunal de Justicia en función de las características objetivas del tributo, con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho nacional.

Acerca de la sexta cuestión prejudicial

- 29 A tenor del Protocolo relativo a las condiciones y al procedimiento de admisión de la República de Bulgaria en la Unión Europea y del Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República de Bulgaria, esta está autorizada a no aplicar lo dispuesto en el artículo 1 de la Directiva 2003/49 hasta el 31 de diciembre de 2014. Durante dicho período transitorio, el tipo impositivo sobre los pagos de intereses o cánones efectuados a una sociedad asociada de otro Estado miembro o a un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad asociada de un Estado miembro no deberá superar el 10 % hasta el 31 de diciembre de 2010 ni el 5 % durante los años siguientes hasta el 31 de diciembre de 2014.

La normativa señalada, de los artículos 200, apartado 2, y 200a, apartados 1 y 5, punto 4, de la ZKPO, que era aplicable en el año 2014, está en contradicción con el régimen del tipo impositivo máximo del 5 % previsto en el anexo VI, sección 6, apartado 3, del citado Protocolo y en el anexo VI, sección 6, punto 3, de dicho Acta.