

Asunto C-287/23**Petición de decisión prejudicial****Fecha de presentación:**

4 de mayo de 2023

Órgano jurisdiccional remitente:

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

Fecha de la resolución de remisión:

2 de mayo de 2023

Parte recurrente en casación:

«Entain Services (Bulgaria)» EOOD

Parte recurrida en casación:

Director na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

Resolución**Sofía, 2 de mayo de 2023**

[Varhoven] administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) de la República de Bulgaria [*omissis*] en el procedimiento contencioso-administrativo n.º 10134/2022

El procedimiento se incoó mediante la interposición por «Entain Services (Bulgaria)» EOOD [*omissis*] de un recurso de casación contra la sentencia n.º 3980/14.06.2022 dictada por el Administrativen sad Sofia-Grad (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía) en el asunto n.º 916/2022, mediante la cual se desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la citada sociedad en el procedimiento contemplado en el artículo 226 del Administrativno protsesualen kodeks (Código de Procedimiento Administrativo búlgaro; en lo sucesivo, «APK»). Dicho recurso contencioso-administrativo se dirigía contra la resolución de la inspección fiscal n.º R-29002917004916-091-001/01.12.2017, corregida por las resoluciones de rectificación

n.º P-29002917210282-003-001/07.12.2017 y
 n.º P-29002917224182-003-002/22.12.2017, de la oficina de recaudación Territorialna direktzia na Natsionalnata agentsia za prihodite Sofía (Dirección Territorial de Sofía de la Agencia Nacional de Recaudación), y confirmada mediante decisión n.º 264/19.02.2018 del Director na Direktzia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Sofía pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Director de la Sección «Impugnación y práctica fiscal y de la seguridad social» de Sofía ante la Administración central de la Agencia Nacional de Recaudación, Bulgaria) en la parte en que se declaró la existencia de otras deudas tributarias por dividendos y patrimonio liquidado de personas jurídicas correspondientes a los períodos fiscales de julio a septiembre de 2012; de julio a septiembre de 2013; del 4 de abril a julio de 2014; de julio a septiembre de 2015, y de abril a junio de 2016, por un importe total de 546 721,82 levas más los intereses devengados por importe de 193 721,82 levas.

La recurrente en casación impugna la sentencia al sostener que en ella se ha aplicado incorrectamente el Derecho material, que ha sido dictada en vulneración sustancial de las normas del procedimiento judicial y, además, está insuficientemente motivada (motivos de casación conforme al artículo 209, punto 3 del APK). Solicita que se anule la sentencia impugnada sobre la base de las detalladas consideraciones que expone en apoyo de los motivos de casación formulados *[omissis]*. Además, solicita la condena en costas de la otra parte.

El recurrido en casación, el Director de la Sección «Impugnación y Práctica Fiscal y de la Seguridad Social» de Sofía, sostiene que el recurso de casación es infundado. Solicita la condena en costas de la otra parte.

El Fiscal de la Varhovna administrativna prokuratura (Fiscalía del Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) sostiene en sus conclusiones que el recurso de casación es infundado.

El órgano jurisdiccional remitente debe resolver el asunto que pende ante él, al que son aplicables las disposiciones del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en su condición de órgano jurisdiccional cuyas decisiones no son susceptibles de ulterior recurso judicial, de modo que debe acudir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea para recabar la interpretación correcta de estas disposiciones, en observancia de la obligación derivada del artículo 267 TFUE.

Partes del procedimiento principal

1.1 Demandante y recurrente en casación: «Entain Services (Bulgaria)» EOOD *[omissis]*, anteriormente denominada «GVC Services (Bulgaria)» EOOD

1.2 Demandado y recurrido en casación: Director na Direktzia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Sofía pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Director de la Sección «Impugnación y Práctica Fiscal y de la Seguridad Social» de Sofía ante la Administración central de la Agencia Nacional de Recaudación, Bulgaria)

1.3 Varhovna administrativna prokuratura (Fiscalía del Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) de Sofía [*omissis*].

Derecho de la Unión

2.1 Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

Artículo 49

En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro. Dicha prohibición se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro.

La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades, tal como se definen en el párrafo segundo del artículo 54, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del capítulo relativo a los capitales.

Artículo 63

1. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

2. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

Artículo 355

[...]

3. Las disposiciones de los Tratados se aplicarán a los territorios europeos cuyas relaciones exteriores asuma un Estado miembro.

2.2. Acta de Adhesión de 1972

Artículo 28

Los actos de las instituciones de la Comunidad relativos a los productos del Anexo II del Tratado CEE y a los productos sometidos en el momento de su importación en la Comunidad a una regulación específica a consecuencia de la aplicación de la política agrícola común, así como los actos en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los

impuestos sobre el volumen de negocios, no serán aplicables a Gibraltar, a menos que el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, disponga otra cosa.

2.3 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 2

A efectos de la presente Directiva, se entenderá por:

- a) «sociedad de un Estado miembro»: toda sociedad que:
 - i) que revista una de las formas enumeradas en la parte A del anexo I,
 - ii) que, con arreglo a la legislación fiscal de un Estado miembro, se considere que tiene su domicilio fiscal en dicho Estado miembro y que, a tenor de un convenio en materia de doble imposición, celebrado con un Estado tercero, no se considera que tiene su domicilio fiscal fuera de la Unión,
 - iii) que, además, esté sujeta, sin posibilidad de opción y sin estar exenta, a uno de los impuestos enumerados en la parte B del anexo I o a cualquier otro impuesto que sustituyere a uno de dichos impuestos.
- b) «establecimiento permanente»: un centro de actividades fijo, situado en un Estado miembro, a través del cual se realice una parte o la totalidad de las actividades empresariales de una sociedad de otro Estado miembro, en la medida en que los beneficios del centro de actividades estén sujetos a imposición en el Estado miembro en el que está situado en virtud de un tratado bilateral en materia fiscal o, en su defecto, en virtud de la legislación nacional.

Derecho búlgaro

3. Zakon za korporativnoto podohodno obligane (Ley del Impuesto sobre Sociedades; en lo sucesivo, «ZKPO»)

Impuesto sobre los dividendos y los rendimientos de una liquidación

Artículo 194 1. Están sujetos a retención en origen los dividendos y los rendimientos de una liquidación que personas jurídicas nacionales repartan a las siguientes personas:

- 1) personas jurídicas extranjeras, con excepción de los casos en que los dividendos sean obtenidos por una persona jurídica extranjera a través de un establecimiento permanente nacional;
- 2) personas jurídicas nacionales que no sean comerciantes, incluidos los municipios.

2. El impuesto con arreglo al apartado 1 es definitivo y será retenido por las personas jurídicas nacionales que repartan dividendos o rendimientos de una liquidación.

3. No se aplicará el apartado 1, si los dividendos y los rendimientos de una liquidación son repartidos a favor de las siguientes personas o entidades:

1) una persona jurídica nacional, que como representante del Estado participe en el capital de una sociedad;

2) un fondo de inversión;

3) [omissis] una persona jurídica extranjera que tenga su residencia fiscal en un Estado miembro de la Unión Europea o en otro Estado parte del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, a excepción de los supuestos de reparto encubierto de beneficios.

4. Hechos y observaciones de Derecho de las partes sobre los hechos probados:

4.1. La sociedad «Bwin.party Services (Bulgaria)» EOOD tiene como socio único a PGB Limited — Gibraltar, de la cual, a su vez, hasta el 1 de febrero de 2016, era propietaria Bwin Digital Entertainment PLC. En esta fecha, el grupo de sociedades de la citada en último lugar fue adquirido por GVC Holding PLC, una sociedad constituida en la Isla de Man que cotiza en bolsa. Mediante acuerdo de PGB Limited — Gibraltar de 8 de noviembre de 2017, «Bwin.party Services (Bulgaria)» EOOD pasó a denominarse «GVC Services (Bulgaria)» EOOD, actualmente denominada «Entain Services (Bulgaria)» EOOD. Esta sociedad presta servicios en el ámbito de la tecnología de la información (servicios de TI).

4.2 Por cada uno de los ejercicios comprendidos entre 2011 y 2016, «Bwin.party Services (Bulgaria)» EOOD distribuyó y abonó dividendos a la sociedad matriz PGB Limited — Gibraltar, sin practicar ni transferir la retención correspondiente de conformidad con el artículo 194 de la ZKPO, pues, a su juicio, ha de considerarse que la sociedad PGB Limited — Gibraltar es una persona jurídica extranjera que tiene su domicilio fiscal en un Estado miembro de la Unión Europea en el sentido del artículo 194, apartado 3, punto 3, de la ZKPO.

4.3 Las autoridades tributarias rechazaron la alegación de la sociedad según la cual es aplicable el artículo 194, apartado 3, punto 3, de la ZKPO y, por tanto, los dividendos distribuidos a la sociedad matriz están exentos de retención en origen, invocando para ello la Directiva 2011/96, dado que esta no es aplicable ni a Gibraltar ni a las sociedades constituidas en Gibraltar.

4.4 En cuanto atañe al estatuto especial de Gibraltar, en la tramitación originaria del litigio ante el Administrativen sad Sofia-grad se planteó una petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea que contenía dos cuestiones:

1. ¿Debe interpretarse el artículo 2, letra a), inciso i), en relación con el anexo I, parte A, letra ab), de la Directiva 2011/96/UE, en el sentido de que el concepto de «las sociedades constituidas de conformidad con el Derecho del Reino Unido» comprende también las sociedades constituidas en Gibraltar?

2. ¿Debe interpretarse el artículo 2, letra a), inciso iii), en relación con el anexo I, parte B, de la Directiva 2011/96/UE, en el sentido de que el concepto de «corporation tax en el Reino Unido» comprende también el impuesto sobre sociedades a pagar en Gibraltar?

4.5 Mediante sentencia de 2 de abril de 2020 en el asunto C-458/18, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea resolvió lo siguiente:

El artículo 2, letra a), incisos i) y iii), 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 relación con el anexo I, parte A, letra ab), y parte B, último guion, de la misma Directiva, debe interpretarse en el sentido de que los conceptos de «sociedades constituidas de conformidad con el Derecho del Reino Unido» y «corporation tax en el Reino Unido», que figuran en dichas disposiciones, no se refieren a las sociedades constituidas en Gibraltar y sujetas en ese territorio al impuesto sobre sociedades.

4.6 Sentencia dictada en primera instancia

A juicio del Administrativen sad Sofia-grad, no se cumplían los requisitos para la exención de la retención en la fuente contemplados en el artículo 194, apartado 3, punto 3, de la ZKPO, pues la beneficiaria de los dividendos, la sociedad matriz, una persona jurídica establecida en Gibraltar, no es una persona jurídica con domicilio fiscal en un Estado miembro de la Unión Europea o en otro Estado parte del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo. De conformidad con el artículo 194, apartado 1, punto 1, de la ZKPO, están sujetos a imposición los dividendos que las personas jurídicas repartan a una persona que, según conste en los certificados presentados, esté establecida en Gibraltar.

En opinión del órgano jurisdiccional de primera instancia, el artículo 194, apartado 3, punto 3, de la ZKPO no constituye una disposición discriminatoria respecto a las sociedades constituidas en Gibraltar. Considera que dicha disposición tampoco es aplicada de forma desproporcionada por los órganos jurisdiccionales y las autoridades tributarias en Bulgaria.

4.7 «Entain Services (Bulgaria)» EOOD alega que la sentencia dictada en primera instancia no tuvo en cuenta las inequívocas observaciones formuladas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia dictada en el asunto C-458/18 (apartado 41), en relación con la interpretación del Derecho de la Unión, a saber, que la inaplicabilidad de la Directiva 2011/96 a las sociedades constituidas en Gibraltar no significa que los dividendos distribuidos a estas sociedades en Gibraltar estén sujetos a la retención en origen. A su juicio, se indicó al órgano jurisdiccional nacional que debía examinar si la tributación de los

dividendos distribuidos a la sociedad matriz, constituida en Gibraltar, constituye una restricción a la libertad de establecimiento o a la libre circulación de capitales, garantizadas mediante los artículos 49 TFUE y 63 TFUE, respectivamente, y que, de ser tal el caso, si tal restricción está justificada.

5. Jurisprudencia

5.1 La cuestión de si la retención en origen de los dividendos distribuidos a una sociedad matriz constituida en Gibraltar es compatible con el Derecho de la Unión no ha sido elucidada todavía por los órganos jurisdiccionales nacionales.

5.2 Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Auto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de octubre de 2017, C-192/16, Fisher, apartado 26: «En tercer lugar, al igual que el artículo 56 TFUE, del que se trataba en el litigio que dio lugar a la sentencia de 13 de junio de 2017, The Gibraltar Betting and Gaming Association (C-591/15, EU:C:2017:449), los artículos 49 TFUE y 63 TFUE son aplicables al territorio de Gibraltar en virtud del artículo 355 TFUE, apartado 3, ya que la exclusión del territorio de Gibraltar de la aplicabilidad de los actos de la Unión en determinados ámbitos del Derecho, contemplada en el Acta de adhesión de 1972, no afecta ni a la libertad de establecimiento ni a la libre circulación de capitales, consagradas en los artículos 49 TFUE y 63 TFUE.»

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de junio de 2017, C-591/15, The Gibraltar Betting and Gaming Association, apartado 30: «No obstante lo dispuesto en el artículo 355 TFUE, punto 3, Gibraltar está excluido, de conformidad con el Acta de adhesión de 1972, de la aplicabilidad de los actos de la Unión en determinados ámbitos del Derecho de la Unión, exclusión que se introdujo en consideración a su situación jurídica especial y sobre todo al estatuto de puerto franco de dicho territorio (véase, a este respecto, la sentencia de 21 de julio de 2005, Comisión/Reino Unido, C-349/03, EU:C:2005:488, apartado 41). Sin embargo, dicha exclusión no afecta a la libre prestación de servicios, regulada en el 56 TFUE.»

Apartado 31: «De cuanto antecede resulta que, en virtud del artículo 355 TFUE, punto 3, el artículo 56 TFUE es aplicable a Gibraltar.»

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de octubre de 2014, Blanco y Fabretti, C-344/13 y C-367/13, apartado 40: «En el marco de un asunto sometido al Tribunal de Justicia al amparo del artículo 267 TFUE, la cuestión de qué objetivos persigue efectivamente la normativa nacional es competencia del órgano jurisdiccional remitente. Además, también incumbe al órgano jurisdiccional remitente, teniendo en cuenta las indicaciones proporcionadas por el Tribunal de Justicia, comprobar si las restricciones impuestas por el Estado miembro de que se trate cumplen los requisitos que se derivan de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en relación con su proporcionalidad (véase, en este

sentido, la sentencia Pflieger y otros, EU:C:2014:281, apartados 47 y 48 y la jurisprudencia citada).»

6. Fundamentación de la necesidad de la remisión prejudicial

6.1. En sus conclusiones presentadas el 24 de octubre de 2019 en el asunto C-458/18 (puntos 51 a 53), el Abogado General G. Hogan subraya que la adopción de disposiciones legislativas nacionales que prevean la aplicación de una retención en origen a los dividendos de todas las sociedades constituidas en Gibraltar, sin respaldarla en ninguna razón específica, constituye una restricción discriminatoria de la libertad de establecimiento garantizada por el artículo 49 TFUE. Ya en la introducción de las conclusiones (punto 3), el Abogado General G. Hogan señala lo siguiente: «[...] si el Tribunal de Justicia comparte mi interpretación del concepto de “sociedad de un Estado miembro” a efectos de esta Directiva, entiendo que no le será posible eludir el debate en torno a la libertad de establecimiento. En efecto, el Derecho de la Unión no prohíbe la imposición de los pagos de dividendos cuando la operación no está comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva 2011/96, a no ser que la disposición adoptada al efecto por el Estado miembro en cuestión sea de por sí contraria a la libertad de circulación garantizada por el Tratado.»

En los puntos 56 a 66 de las conclusiones se exponen las posibles razones que pueden justificar la introducción de restricciones por un Estado miembro, a saber, únicamente razones de orden público y de seguridad y salud públicas, y se concluye que una exclusión general del grupo de las personas exentas conforme a un criterio territorial (por ejemplo, en relación con Gibraltar) constituye una vulneración de las libertades garantizadas por los artículos 49 TFUE y 63 TFUE.

Esta parte de las conclusiones del Abogado General no la abordó el Tribunal de Justicia en la sentencia que dictó en el asunto C-458/18, por lo que no queda clara la opinión del juez de la Unión sobre las cuestiones suscitadas, que resultan esenciales para la resolución del litigio principal.

6.2 La disposición del artículo 194, apartado 3, punto 3, de la ZKPO, según la cual los dividendos distribuidos a una sociedad establecida en un Estado miembro de la Unión Europea están exentos de la retención en origen, fue adoptada en virtud de un proyecto de ley del Ministerski savet (Consejo de Ministros, Bulgaria) de modificación de la Zakon za schetovodstvoto (Ley sobre la Contabilidad), en cuyo artículo 6 de las disposiciones transitorias y finales se proponía una modificación del artículo 194 de la ZKPO, se publicó en el Darzhaven vestnik (Boletín Oficial) n.º 69 de 2008 y está en vigor desde el 1 de enero de 2009.

Las modificaciones de la ZKPO propuestas por el Consejo de Ministros se introdujeron de resultas de un procedimiento de infracción (asunto 2007/4333) incoado por la Comisión Europea contra Bulgaria por vulneración de los artículos 56 y 43 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (nota de prensa de la

Comisión IP/08/712 de mayo de 2008). A juicio de la Comisión Europea, la diferencia en la imposición de los dividendos abonados a sociedades establecidas en el territorio nacional y a las empresas establecidas en los Estados miembros constituyen una restricción a la libre circulación de capitales.

Según la exposición de motivos del proyecto de ley, mediante las modificaciones de la ZKPO se introduce un régimen fiscal uniforme para la exención de la tributación de los dividendos de las sociedades establecidas en el territorio nacional y de las empresas establecidas en los Estados miembros. La exposición de motivos incluye a todas las empresas establecidas en Estados miembros, sin invocar razones específicas de interés público que justifiquen la necesidad de excluir a determinadas empresas de la Unión Europea (como, por ejemplo, las sociedades establecidas en Gibraltar) del régimen de exención de la tributación de los dividendos.

6.3. El órgano jurisdiccional remitente examina el litigio en su condición de instancia cuyas decisiones no son susceptibles de ulterior recurso judicial. Por ello, este órgano jurisdiccional considera que, a la vista de las ambigüedades y dificultades relativas a la interpretación de las disposiciones de Derecho de la Unión pertinentes, se ve obligado a hacer uso del procedimiento de cooperación y a plantear cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia, con el fin de evitar una aplicación errónea de disposiciones de Derecho de la Unión y que se adopten resoluciones judiciales contradictorias.

7. Cuestiones prejudiciales

7.1. ¿Constituyen una normativa y una práctica interpretativa nacionales conforme a las cuales los dividendos distribuidos a sociedades establecidas en Gibraltar se gravan en la fuente (mientras que los dividendos distribuidos a sociedades establecidas en Bulgaria o en otros Estados miembros quedan exentos de la retención en origen, sin que estas sociedades deban cumplir requisito alguno) una restricción discriminatoria de la libertad de establecimiento garantizada por el Derecho de la Unión en virtud del artículo 49 TFUE, y de la libre circulación de capitales garantizada por el Derecho de la Unión en virtud del artículo 63 TFUE?

7.2 En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿es compatible esta restricción discriminatoria con el Derecho de la Unión si el legislador, al adoptar la normativa nacional pertinente, no adujo razón alguna de orden público o de seguridad y salud públicas que justificasen la necesidad de introducir tales restricciones en relación con las sociedades establecidas en Gibraltar?

Por estos motivos, el Varhoven Administrativen sad, al amparo del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea [*omissis*], ha resuelto

PLANTEAR:

[*omissis*] las cuestiones prejudiciales siguientes al Tribunal de Justicia de la Unión Europea:

1. ¿Constituyen una normativa y una interpretación jurídica nacionales conforme a las cuales los dividendos pagados a sociedades establecidas en Gibraltar se gravan en la fuente (mientras que los dividendos pagados a sociedades establecidas en Bulgaria o en otros Estados miembros quedan exentos de la retención en la fuente, sin que estas sociedades deban cumplir requisito alguno) una restricción discriminatoria de la libertad de establecimiento garantizada por el Derecho de la Unión en virtud del artículo 49 TFUE y de la libre circulación de capitales garantizada por el Derecho de la Unión en virtud del artículo 63 TFUE?

2. En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿es compatible con el Derecho de la Unión tal restricción discriminatoria si el legislador, al adoptar la normativa nacional pertinente, no expuso razón alguna de orden público o de seguridad y salud públicas que justificasen la necesidad de introducir esas restricciones respecto de las sociedades establecidas en Gibraltar?

[*omissis*]