

Asunto C-556/20

Petición de decisión prejudicial

Fecha de presentación:

23 de octubre de 2020

Órgano jurisdiccional remitente:

Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia)

Fecha de la resolución de remisión:

23 de octubre de 2020

Partes recurrentes:

Schneider Electric SA y otros

Partes recurridas:

Premier ministre

Ministre de l'Economie, des Finances et de la Relance

[*omissis*]

Habida cuenta del procedimiento siguiente:

[*omissis*] las [*recurrentes*] [*omissis*] solicitan al Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia) que:

1) anule por desviación de poder los comentarios administrativos publicados en la documentación principal el 1 de noviembre de 1995 [*omissis*];

2) anule por desviación de poder los comentarios administrativos [*omissis*] publicados en el *bulletin officiel des impôts* n.º 62 el 30 de marzo de 2001;

[*omissis*]

Las sociedades recurrentes sostienen que los comentarios impugnados reiteran las disposiciones del artículo 223 *sexies* del code général des impôts (Código General Tributario) por las que se establece una retención sobre los rendimientos del

capital mobiliario, las cuales son en sí mismas incompatibles con lo dispuesto en el artículo 4 de la Directiva 90/435/CE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, por cuanto la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario tiene el carácter de una medida fiscal prevista por el Estado miembro de una sociedad matriz que establece la percepción de un impuesto con ocasión de la distribución de dividendos por la sociedad matriz y cuya base imponible está constituida por los importes de los dividendos distribuidos, incluidos los procedentes de filiales no residentes de esa sociedad.

[*omissis*] el ministre de l'économie, des finances et de la relance (Ministro de Economía, Finanzas y Recuperación Económica) solicita que se desestime el recurso [por ser inadmisibile e infundado].

[*omissis*]

[Las recurrentes solicitan que se plantee una cuestión prioritaria de constitucionalidad, en esencia, sobre el principio de igualdad]

[*omissis*]

[*omissis*]

[*omissis*]

[Una de las recurrentes] [*omissis*] sostiene que los comentarios impugnados reiteran las disposiciones del artículo 223 *sexies* del Código General Tributario por las que se establece una retención sobre los rendimientos del capital mobiliario, las cuales son en sí mismas incompatibles con:

- lo dispuesto en el artículo 4 de la Directiva 90/435/CE de 23, de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, por cuanto la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario tiene el carácter de una medida fiscal prevista por el Estado miembro de una sociedad matriz que establece la percepción de un impuesto con ocasión de la distribución de dividendos por la sociedad matriz y cuya base imponible está constituida por los importes de los dividendos distribuidos, incluidos los procedentes de filiales no residentes de esa sociedad;

[*omissis*]

[*omissis*] [*omissis*]

Vistos:

[*omissis*]

- el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea;
- la Directiva 90/435/CE del Consejo, de 23 de julio de 1990;
- la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de febrero de 2009, Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82);
- las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), y de 4 de octubre de 2018, Comisión/Francia (Précompte mobilier) (C-416/17, EU:C:2018:811);
- las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de mayo de 2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379), y AFEP y otros (C-365/16, EU:C:2017:378);

[omissis]

Considerando que:

[omissis] [omissis] [acumulación de los distintos recursos]

Sobre las causas de inadmisión alegadas por el Ministro:

[omissis]

[omissis] [estimación de la causa de inadmisión respecto a una recurrente y desestimación respecto a las demás]

Sobre la interpretación de las disposiciones del artículo 223 *sexies* del Código General Tributario:

6. En su redacción aplicable tanto el 1 de noviembre de 1995 como el 21 de marzo de 2001, el artículo 158 *bis* del Código General Tributario establece que las personas que perciban dividendos distribuidos por sociedades francesas dispondrán por tal motivo de unos rendimientos formados por las cantidades que reciban de la sociedad y por un crédito fiscal consistente en un crédito frente a Hacienda. Por otra parte, el artículo 216 de ese mismo Código establece que «*los ingresos netos procedentes de las participaciones que dan derecho a la aplicación del régimen de las sociedades matrices a que se refiere el artículo 145, obtenidos durante un ejercicio por una sociedad matriz, podrán sustraerse del beneficio neto total de esta [...]*». Además, en virtud del artículo 223 *sexies*, apartado 1, párrafo primero, del citado Código, en la redacción resultante del artículo 98 de la loi du 30 décembre 1991 de finances pour 1992 (Ley de 30 de diciembre de 1991 de presupuestos para 1992): «*[...] cuando los dividendos distribuidos por una sociedad provengan de cantidades en relación con las cuales no haya estado sujeta al impuesto sobre sociedades al tipo general [...], la sociedad estará obligada a practicar una retención igual al crédito previsto en el artículo 158 bis*

y vinculado a estos dividendos. [...] Habrá de practicarse esta retención cualesquiera que fueren los beneficiarios de los dividendos». Por último, con arreglo al artículo 146, apartado 2, del Código General Tributario, antes de su derogación por el artículo 93 de la loi du 30 décembre 2003 de finances pour 2004 (Ley de 30 de diciembre de 2003 de presupuestos para 2004): «*Cuando las distribuciones de dividendos que realice una sociedad matriz den lugar a la práctica de la retención prevista en el artículo 223 sexies, se disminuirá esa retención, en su caso, por el importe de los créditos fiscales vinculados a los ingresos procedentes de participaciones [...], cobrados durante los ejercicios cerrados en los últimos cinco años, como máximo.*»

7. Mediante la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declaró que «los artículos 49 TFUE y 63 TFUE se oponen a una normativa de un Estado miembro cuyo objeto sea eliminar la doble imposición económica de los dividendos [...] que permita que una sociedad matriz impute a la retención que debe practicar, al redistribuir entre sus accionistas los dividendos pagados por sus filiales, el crédito fiscal vinculado a la distribución de tales dividendos si proceden de una filial establecida en ese Estado miembro, pero no otorga esta facultad si los dividendos proceden de una filial establecida en otro Estado miembro, en la medida en que, en este último supuesto, dicha normativa no confier[e] ningún derecho a un crédito fiscal vinculado a la distribución de los referidos dividendos por la filial de que se trate». De ello resulta que la sociedad que percibe los dividendos tiene derecho a un crédito fiscal que permite garantizar un mismo tratamiento fiscal de los dividendos procedentes de sociedades establecidas en Francia y de los procedentes de sociedades establecidas en otro Estado miembro de la Unión Europea.
8. A tenor del artículo 4 de la Directiva 90/435/CE 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 su redacción vigente el 1 de noviembre de 1995 y el 21 de marzo de 2001: «1. *Cuando una sociedad matriz reciba, en calidad de socio de su sociedad filial, beneficios distribuidos por motivos distintos de la liquidación de la misma, el Estado de la sociedad matriz: / - o bien se abstendrá de gravar dichos beneficios; / - o bien los gravará, autorizando al mismo tiempo a dicha sociedad a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto de la filial correspondiente a dichos beneficios y, en su caso, la cuantía de la retención en origen percibida por el Estado miembro de residencia de la filial en aplicación de las disposiciones de excepción previstas en el artículo 5, dentro de los límites del importe del impuesto nacional correspondiente. / 2. No obstante, todo Estado miembro conservará la facultad de prever que los gastos que se refieren a la participación y las minusvalías derivadas de la distribución de los beneficios de la sociedad filial no sean deducibles del beneficio imponible de la sociedad matriz. Si, en dicho caso, los gastos de gestión referidos a la participación quedasen fijados a tanto alzado, la cuantía a tanto alzado no podrá exceder un 5 % de los beneficios distribuidos por la sociedad filial [...]*».

9. Estas disposiciones, tal como han sido aclaradas por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en particular mediante la sentencia de 25 de septiembre de 2003, *Océ van der Grinten* (C-58/01, EU:C:2003:495), pretenden evitar que los beneficios distribuidos por una sociedad filial no residente a una sociedad matriz residente sean gravados una primera vez por lo que respecta a la filial en su Estado de residencia y una segunda vez por lo que respecta a la sociedad matriz en su Estado de residencia. A tal efecto, dejan a los Estados miembros la posibilidad de elegir entre dos sistemas, el sistema de exención y el sistema de imputación. No obstante, los Estados miembros conservan la facultad de prever que los gastos que se refieren a la participación y las minusvalías derivadas de la distribución de los beneficios de la sociedad filial no sean deducibles del beneficio imponible de la sociedad matriz. De dicha disposición se desprende asimismo que si, en ese caso, los gastos de gestión referidos a la participación se fijan a tanto alzado, dicho importe no puede exceder del 5 % de los beneficios distribuidos por la sociedad filial.
10. La elección entre el sistema de exención y el sistema de imputación no conduce necesariamente al mismo resultado por lo que respecta a la sociedad beneficiaria de los dividendos. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en particular de su sentencia de 12 de febrero de 2009, *Cobelfret* (C-138/07, EU:C:2009:82), resulta que un Estado miembro que ha optado, al adaptar su Derecho interno a la Directiva, por uno de los sistemas alternativos previstos por esta no puede invocar ni los efectos ni las limitaciones que se habrían podido derivar de la aplicación del otro sistema. Los artículos 145 y 216 del Código General Tributario, por lo que se refiere al tratamiento fiscal de los beneficios comprendidos en el ámbito de aplicación de la Directiva sobre sociedades matrices y filiales, han optado por un sistema de exención, sin perjuicio de la tributación de la parte proporcional de gastos y cargas, establecida a tanto alzado en el 5 %, que representan los gastos y las cargas soportados por la sociedad matriz en relación con su participación en la filial que distribuyó esos beneficios. Por ello, los mencionados beneficios quedan exentos en un 95 %.
11. También resulta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en particular de sus sentencias de 17 de mayo de 2017, *X* (C-68/15, EU:C:2017:379), y de 17 de mayo de 2017, *AFEP y otros* (C-365/16, EU:C:2017:378), que, a efectos de los artículos 5 y 6 y del artículo 7, apartado 1, de la Directiva 90/435/CE del Consejo, de 23 de julio de 1990, una retención en origen es un gravamen cuyo hecho imponible es el pago de dividendos o de cualquier otro rendimiento de los títulos, cuya base imponible es el rendimiento de los títulos y cuyo sujeto pasivo es el tenedor de tales títulos. Por lo tanto, y tal como admiten las partes, la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario, a la que únicamente está sujeto el autor de una redistribución, no tiene carácter de retención en origen. En cambio, de estas mismas sentencias se desprende que, al establecer que el Estado miembro de la sociedad matriz «*se abstendrá de gravar dichos beneficios*», el artículo 4 de la Directiva 90/435/CE del Consejo, de 23 de julio de 1990, prohíbe que los Estados miembros graven a la sociedad matriz por los beneficios distribuidos por su filial, sin distinguir en

función de que el hecho imponible en el que se base la tributación de la sociedad matriz sea la recepción de esos beneficios o su redistribución. De ello se deduce que la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario a que se refiere el artículo 223 *sexies* del Código General Tributario puede estar comprendida en el ámbito de aplicación de las citadas disposiciones.

12. Un gravamen de esos beneficios en la sociedad matriz por parte del Estado miembro de la sociedad matriz en el momento de redistribuirlos que tenga como consecuencia someter tales beneficios a un gravamen que rebase, de hecho, el límite máximo del 5 % fijado en el artículo 4, apartado 2, de la Directiva conllevaría una doble imposición en esa sociedad, prohibida por dicha Directiva. En las sentencias antes citadas, el Tribunal de Justicia dedujo que lo dispuesto en el artículo 4, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, que reproduce el tenor de las disposiciones que figuran en el artículo 4, apartado 1, primer guion, de la Directiva 90/435/CE del Consejo, de 23 de julio de 1990, debe interpretarse en el sentido de que se opone *«a una medida fiscal prevista por el Estado miembro de una sociedad matriz, como la controvertida en el litigio principal, que prevé la percepción de un impuesto con ocasión de la distribución de dividendos por la sociedad matriz y cuya base imponible está constituida por los importes de los dividendos distribuidos, incluidos los procedentes de filiales no residentes de esa sociedad»*.
13. Sin embargo, en virtud del artículo 7, apartado 2, de la Directiva 90/435/CE del Consejo, de 23 de julio de 1990: *«la presente Directiva no afectará a la aplicación de las disposiciones nacionales o a las incluidas en convenios, cuyo objetivo sea suprimir o atenuar la doble imposición económica de los dividendos, en particular las disposiciones relativas al pago de créditos fiscales a los beneficiarios de dividendos.»* De estas disposiciones, aclaradas por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en particular, por las sentencias de 25 de septiembre de 2003, Océ van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495), y de 24 de junio de 2010, P. Ferrero e C. y General Beverage Europe (C-338/08 y C-339/08, EU:C:2010:364), resulta que un gravamen únicamente está comprendido en el ámbito de aplicación de estas disposiciones si, por una parte, se aplica en virtud de disposiciones cuyo objetivo sea suprimir o atenuar la doble imposición económica de los dividendos y, por otra parte, su aplicación no puede obstaculizar la consecución del objetivo perseguido por la Directiva.
14. La retención sobre los rendimientos del capital mobiliario, tal como resultaba del artículo 223 *sexies* del Código General Tributario, antes de su supresión por la Ley de 30 de diciembre de 2003 de presupuestos para 2004, es de aplicación en caso de que se realice una distribución de beneficios que dé lugar a un crédito fiscal cuando esos beneficios no hayan sido gravados al tipo ordinario del impuesto sobre sociedades. Esta tributación es, en este sentido, uno de los elementos constitutivos de un mecanismo de eliminación de la doble imposición

económica de los rendimientos distribuidos, que tiene por objeto impedir que el crédito fiscal vinculado a esos rendimientos carezca de justificación a la luz de la carga fiscal soportada por la sociedad distribuidora por los beneficios a partir de los cuales se efectuó la distribución y, de este modo, evitar que el reconocimiento de ese crédito fiscal constituya un efecto de ganancia inesperada para el beneficiario de los dividendos. Habida cuenta, en particular, del derecho al crédito fiscal imputable a la retención del que goza toda sociedad que percibe dividendos en las condiciones y por los motivos recordados en el apartado 7 anterior, la aplicación de dicha retención no parece tener por efecto obstaculizar el objetivo perseguido por la Directiva.

15. La interpretación de las disposiciones nacionales y la apreciación de su compatibilidad con la Directiva de 23 de julio de 1990 dependen de la respuesta a la cuestión de si lo dispuesto en el artículo 4 de la Directiva, a la luz, en particular, del artículo 7, apartado 2, de esta misma Directiva, se opone a una disposición, como la del artículo 223 *sexies* del Código General Tributario, que, para la correcta aplicación de un mecanismo destinado a eliminar la doble imposición económica de los dividendos, establece una tributación con ocasión de la redistribución por una sociedad matriz de beneficios que le hayan sido distribuidos por filiales establecidas en otro Estado miembro de la Unión Europea.
16. Esta cuestión presenta una seria dificultad de interpretación del Derecho de la Unión Europea.

Sobre la cuestión prioritaria de constitucionalidad:

[*omissis*]

[*omissis*] [No procede plantear una cuestión ante el Conseil constitutionnel (Consejo Constitucional, Francia)].

Sobre los demás motivos de los recursos:

19. En primer lugar, dado que la cuestión enunciada en el apartado 15 presenta, como se ha dicho anteriormente, una seria dificultad de interpretación del Derecho de la Unión, procede, con arreglo al artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

[*omissis*]

[*omissis*] [*omissis*]

22. De lo anterior resulta que procede suspender el procedimiento sobre las pretensiones de los recursos hasta que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se haya pronunciado sobre la antedicha cuestión prejudicial.

[*omissis*]

DECIDE:

[*omissis*]

Punto 2: Remitir la siguiente cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea: ¿se opone lo dispuesto en el artículo 4 de la Directiva 90/435/CE, de 23 de julio de 1990, a la luz, en particular, del artículo 7, apartado 2, de esta misma Directiva, a una disposición, como la del artículo 223 *sexies* del code général des impôts (Código General Tributario), que, para la correcta aplicación de un mecanismo destinado a suprimir la doble imposición económica de los dividendos, establece una tributación con ocasión de la redistribución por una sociedad matriz de beneficios que le hayan sido distribuidos por filiales establecidas en otro Estado miembro de la Unión Europea?

[*omissis*]

[*omissis*]

[*omissis*]

[*omissis*]

[*omissis*] [firmas]