



Recopilación de la Jurisprudencia

Asunto C-68/15

X
contra
Ministerraad

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Grondwettelijk Hof)

«Procedimiento prejudicial — Libertad de establecimiento — Directiva sobre sociedades matrices y filiales — Legislación tributaria — Impuesto sobre los beneficios de las sociedades — Distribución de dividendos — Retención en origen — Doble imposición — *Fairness tax*»

Sumario — Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 17 de mayo de 2017

1. *Libre circulación de personas — Libertad de establecimiento — Legislación tributaria — Impuesto sobre los beneficios de las sociedades — Distribución de dividendos — Gravamen de las sociedades residentes y no residentes con un fairness tax al distribuir dividendos no gravados — Procedencia — Requisito — Inexistencia de trato menos favorable de la sociedad no residente en relación con la sociedad residente — Comprobación que incumbe al órgano jurisdiccional nacional*

(Arts. 49 TFUE y 54 TFUE)

2. *Aproximación de las legislaciones — Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes — Directiva 2011/96/UE — Exención en el Estado miembro de la filial de la retención en origen sobre los beneficios distribuidos a la sociedad matriz — Retención en origen — Concepto — Gravamen de las sociedades residentes y no residentes con un fairness tax al distribuir dividendos no gravados — Gravamen de la sociedad distribuidora y no del tenedor de los títulos — Exclusión*

(Directiva 2011/96/UE del Consejo, art. 5)

3. *Aproximación de las legislaciones — Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes — Directiva 2011/96/UE — Prevención de la doble imposición económica — Gravamen de las sociedades residentes y no residentes con un fairness tax al distribuir dividendos no gravados — Gravamen de los beneficios obtenidos por una sociedad matriz de su filial al redistribuir dichos beneficios — Tributación que excede del umbral del 5 % previsto en la Directiva 2011/96/UE en caso de redistribución posterior al año de percepción — Improcedencia*

[Directiva 2011/96/UE del Consejo, art. 4, aps. 1, letra a), y 3]

1. La libertad de establecimiento debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa fiscal de un Estado miembro como la controvertida en el litigio principal, con arreglo a la cual tanto una sociedad no residente que ejerza una actividad económica en dicho Estado miembro por medio

de un establecimiento permanente como una sociedad residente, incluida la filial residente de una sociedad no residente, están sujetas a un impuesto con las características del *fairness tax* cuando dichas sociedades distribuyan dividendos que, a causa de la aplicación de determinadas ventajas fiscales establecidas en el régimen fiscal nacional, no se reflejen en su resultado imponible definitivo, a condición de que el método de determinación de la base imponible de dicho impuesto no lleve, de hecho, a tratar a esa sociedad no residente de manera menos ventajosa que a una sociedad residente, extremo que incumbe verificar al órgano jurisdiccional remitente.

Al proceder a esa verificación, el órgano jurisdiccional remitente deberá tomar en consideración el hecho de que la normativa controvertida en el litigio principal tiene por objeto gravar los beneficios comprendidos en el ámbito de la competencia tributaria belga que han sido distribuidos, pero sobre los que dicho Estado miembro no ha ejercido esa competencia tributaria a causa de la aplicación de determinadas ventajas fiscales establecidas en el régimen fiscal nacional. Por lo tanto, en una situación en la que el método de cálculo de la base imponible de una sociedad no residente diera lugar a que dicha sociedad quedara sujeta al impuesto incluso por beneficios no comprendidos en el ámbito de la competencia fiscal de ese Estado miembro, esa sociedad no residente sufriría un trato menos ventajoso que el dispensado a una sociedad residente.

(véanse los apartados 48 y 61 y el punto 1 del fallo)

2. El artículo 5 de la Directiva 2011/96, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa fiscal de un Estado miembro como la controvertida en el litigio principal, que establece un impuesto con las características del *fairness tax*, al que están sujetas las sociedades no residentes que ejerzan una actividad económica en dicho Estado miembro por medio de un establecimiento permanente y las sociedades residentes, incluida la filial residente de una sociedad no residente, cuando distribuyan dividendos que, a causa de la aplicación de determinadas ventajas fiscales establecidas en el régimen fiscal nacional, no se reflejen en su resultado imponible definitivo.

Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para que un impuesto pueda ser calificado de retención en origen en el sentido del artículo 5 de la Directiva sobre sociedades matrices y filiales deben concurrir tres requisitos acumulativos. Así, en primer lugar, el impuesto debe recaudarse en el Estado en que se repartan los dividendos y su hecho imponible debe ser el pago de dividendos o de cualquier otro rendimiento de los títulos, en segundo lugar, la base imponible de dicho tributo debe ser el rendimiento de los títulos y, en tercer lugar, el sujeto pasivo debe ser el tenedor de tales títulos (véase, por analogía, la sentencia 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, apartado 26 y la jurisprudencia citada).

No obstante, dado que el sujeto pasivo de un impuesto con las características del *fairness tax* no es el tenedor de los títulos, sino la sociedad que distribuye los dividendos, no se cumple el tercer requisito.

(véanse los apartados 63, 65 y 68 y el punto 2 del fallo)

3. El artículo 4, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/96, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, puesto en relación con el apartado 3 de dicho artículo, debe interpretarse en el sentido de que dicha disposición se opone a una normativa fiscal nacional como la controvertida en el litigio principal, en la medida en que esa normativa tiene como consecuencia, en el supuesto de que los beneficios percibidos de su filial por una sociedad matriz sean distribuidos por esa sociedad matriz con posterioridad al ejercicio en el que los percibió, someter esos beneficios a un gravamen que rebasa el límite máximo del 5 % fijado en la referida disposición.

En efecto, en primer lugar, al establecer que el Estado miembro de la sociedad matriz y el Estado miembro del establecimiento permanente «se abstendrán de gravar dichos beneficios», la referida disposición prohíbe que los Estados miembros graven a la sociedad matriz o su establecimiento permanente por los beneficios distribuidos por la filial a su sociedad matriz, 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.

En segundo lugar, como se ha indicado en los apartados 70 y 71 de la presente sentencia, la Directiva sobre sociedades matrices y filiales persigue el objetivo de eliminar la doble imposición en la sociedad matriz de los beneficios distribuidos por una filial a su sociedad matriz. Pues bien, 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 rebasa, de hecho, el límite máximo del 5 % fijado en el artículo 4, apartado 3, de dicha Directiva conllevaría una doble imposición en esa sociedad, prohibida por la citada Directiva.

(véanse los apartados 79, 80 y 82 y el punto 3 del fallo)