

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086186

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 12 de mayo de 2022

Sala 2.^a

Asunto n.º C-556/20

SUMARIO:

Impuestos sobre los beneficios de las sociedades. Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales. Prevención de la doble imposición económica de los dividendos. Conforme al art. 4.1 de la Directiva 90/435 cuando una sociedad matriz reciba, por su participación en una sociedad filial, beneficios distribuidos, el Estado miembro de la sociedad matriz deberá, bien abstenerse de gravar dichos beneficios, bien autorizar a esta sociedad matriz a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto correspondiente a esos beneficios pagado por la filial y, en su caso, la cuantía de la retención en la fuente percibida por el Estado miembro de residencia de la filial, hasta la cuantía máxima del impuesto nacional. Todo Estado miembro, conforme a dicho precepto conserva la facultad de prever que los gastos que se refieren a la participación en la sociedad filial no sean deducibles del beneficio imponible de la sociedad matriz, indicándose que 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. El Tribunal de Justicia ha considerado que 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 art. 4.3 de dicha Directiva conllevaría una doble imposición en esa sociedad, prohibida por la citada Directiva [Vid., STJUE de 17 de mayo de 2017, C-68/15 (NFJ066589)]. La Directiva 90/435 pretende evitar la doble imposición de estos beneficios en términos económicos, es decir, evitar que los beneficios distribuidos sean gravados una primera vez en la filial y una segunda vez en la sociedad matriz, prohibición en la que también queda comprendida una normativa nacional que, aun cuando no grave los dividendos percibidos por la sociedad matriz como tales, puede dar lugar a que la sociedad matriz vea gravados indirectamente dichos dividendos [Vid., STJUE de 19 de diciembre de 2019, C-389/18 (NFJ075720)]. De ello se sigue que la tributación en la sociedad matriz de los beneficios percibidos de su filial en el Estado miembro de dicha sociedad matriz en el momento de su redistribución, que tendría como efecto someter dichos beneficios a un gravamen que excede del límite del 5 % conllevaría una doble imposición en el nivel de la mencionada sociedad contraria a la citada Directiva. De la petición de decisión prejudicial se desprende que el ingreso a cuenta respecto de los rendimientos de capital mobiliario, tal como preceptuaba la normativa nacional a la que se refiere el litigio principal, debía practicarse en caso de una distribución de beneficios que diera lugar al reconocimiento de un crédito fiscal, si dichos beneficios no habían soportado el impuesto sobre sociedades al tipo general en la sociedad matriz. Este Tribunal de Justicia ya ha declarado que, en lo atinente a los dividendos percibidos de las filiales residentes en un Estado miembro distinto del Estado miembro en cuestión, un efecto de la aplicación del ingreso a cuenta era disminuir la masa de los dividendos distribuibles, y que la sociedad matriz que percibía tales dividendos podía, bien distribuir los dividendos amputados en la cuantía del ingreso a cuenta y cuya masa era menor que al redistribuirse los dividendos percibidos de filiales residentes en Francia, o bien recurrir a sus reservas para obtener una cantidad equivalente a la suma que debía pagarse en concepto de ingreso a cuenta respecto de los rendimientos de capital mobiliario y aumentar así la masa de los dividendos distribuidos [Vid., STJUE de 15 de septiembre de 2011, asunto C-310/09 (NFJ044040)]. En esta sentencia el Tribunal de Justicia declaró que los arts.49 y 63 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro cuyo objeto sea eliminar la doble imposición económica de los dividendos como la controvertida en el asunto principal, que permita que una sociedad matriz impute al ingreso a cuenta 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 residente en otro Estado miembro, en la medida en que, en este último supuesto, dicha normativa no confiera ningún derecho a un crédito fiscal vinculado a la distribución de los referidos dividendos por la filial de que se trate. El Tribunal concluye que el art. 4.1. de la Directiva 90/435 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional con arreglo a la cual una sociedad matriz que redistribuya entre sus accionistas beneficios que ha percibido de sus filiales debe practicar un ingreso a cuenta, con el consiguiente reconocimiento de un crédito fiscal, cuando esos beneficios no hayan soportado el impuesto sobre sociedades al tipo general, siempre que las cantidades adeudadas en dicho concepto de ingreso a cuenta traspasen el límite máximo del 5 % previsto en el art. 4.2

de la citada Directiva y tal normativa no está comprendida entre las disposiciones a las que se refiere el art. 7.2 de dicha Directiva.

PRECEPTOS:

Directiva 90/435/CEE del Consejo (Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes), arts. 1, 4, 5, 6 y 7.

Directiva 2011/96/UE del Consejo (Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes), art. 4.

PONENTE:

Don I. Ziemele.

En el asunto C-556/20,

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 23 de octubre de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el mismo día, en el procedimiento entre

Schneider Electric SE,

Axa SA,

BNP Paribas SA,

Engie SA,

Orange SA,

L'Air Liquide, société anonyme pour l'étude et l'exploitation des procédés Georges Claude,

y

Premier ministre,

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

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. A. Arabadjiev, Presidente de la Sala Primera, en funciones de Presidente de la Sala Segunda, y la Sra. I. Ziemele (Ponente) y los Sres. T. von Danwitz, P. G. Xuereb y A. Kumin, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. C. Di Bella, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 8 de septiembre de 2021;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de Schneider Electric SE, Axa SA, Engie SA y Orange SA, por la Sra. S. Dardour-Attali, el Sr. B. Boutemy y las Sras. S Espasa-Mattei, C. Smits y C. Vannini, avocats;

– en nombre de L'Air Liquide, société anonyme pour l'étude y l'exploitation des procédés Georges Claude, por los Sres. A. Madec y G. Blanluet, avocats;

– en nombre del Gobierno francés, por el Sr. E. Toutain y las Sras. E. de Moustier y A.-L. Desjonquères, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. A. Armenia y el Sr. V. Uher, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 14 de octubre de 2021;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 4 y 7, 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).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre, por una parte, Schneider Electric SE, Axa SA, BNP Paribas SA, Engie SA, Orange SA y L'Air Liquide, société anonyme pour l'étude et l'exploitation des procédés Georges Claude (en lo sucesivo, «L'Air Liquide»), y por otra, el Premier ministre (Primer Ministro, Francia) y el ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance (ministro de Economía, Hacienda y Recuperación, Francia), en relación con un recurso dirigido a obtener la anulación de los comentarios administrativos relativos al ingreso a cuenta respecto de los rendimientos de capital mobiliario del artículo 223 *sexies* del code général des impôts (Código General Tributario; en lo sucesivo «CGI»).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. El tercer considerando de la Directiva expone:

«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».

4. El artículo 1, apartado 1, de esta Directiva tenía la siguiente redacción:

«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 [matrices] en otros Estados miembros».

5. El artículo 4, apartados 1 y 2, de la mencionada Directiva establecía:

«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.»

6. El artículo 5, apartado 1, de la misma Directiva disponía:

«Los beneficios distribuidos por una sociedad filial a su sociedad matriz quedarán exentos de la retención en origen, al menos cuando la segunda tenga una participación de un 25 % como mínimo en el capital de la filial.»

7. El artículo 6 de la Directiva 90/435 establecía:

«El Estado miembro del que dependa la sociedad matriz no podrá percibir una retención en origen sobre los beneficios que dicha sociedad reciba de su filial.»

8. A tenor del artículo 7 de esta Directiva:

«1. La expresión “retención en origen” utilizada en la presente Directiva no comprenderá el pago anticipado o previo (descuento previo) del impuesto de sociedades al Estado miembro en el que esté situada la filial, efectuado en relación con la distribución de beneficios a la sociedad matriz.

2. 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.»

9. La Directiva 90/435 fue derogada por 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 (DO 2011, L 345, p. 8), que entró en vigor el 18 de enero de 2012. Sin embargo, habida cuenta de la fecha de los hechos del litigio principal, la Directiva 90/435 es aplicable a estos *ratione temporis*.

10. El artículo 4, apartados 1 y 3, de la Directiva 2011/96 establece:

«1. Cuando una sociedad matriz o un establecimiento permanente de esta reciban, por la participación de aquella en una sociedad filial, beneficios distribuidos por motivos distintos de la liquidación de la misma, el Estado miembro de la sociedad matriz y el Estado miembro del establecimiento permanente:

a) o bien se abstendrán de gravar dichos beneficios;

b) o bien los gravarán, autorizando al mismo tiempo a la sociedad matriz y a su establecimiento permanente a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto relacionado con dichos beneficios y abonado por la filial y toda filial de ulterior nivel, sujeto a la condición de que cada una de las filiales y la filial de ulterior nivel siguiente puedan encuadrarse en las definiciones establecidas en el artículo 2 y cumplan los requisitos previstos en el artículo 3, hasta la cuantía máxima del impuesto adeudado.

[...]

3. 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.»

Derecho francés

Disposiciones relativas al crédito fiscal y al ingreso a cuenta

11. El artículo 158 *bis* del CGI establecía que las personas perceptoras de dividendos distribuidos por sociedades francesas disponían por ello de una renta constituida por las cantidades recibidas de la sociedad y un crédito tributario representado por un crédito reconocido frente al Tesoro Público. Este crédito tributario era igual a la mitad de las cantidades efectivamente pagadas por la sociedad.

12. A tenor del artículo 223 *sexies*, apartado 1, párrafo primero, de dicho Código:

«[...] 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 un ingreso a cuenta igual al importe del crédito previsto en el artículo 158 *bis* y ligado a dicha distribución. Este ingreso a cuenta deberá practicarse cualesquiera que sean los beneficiarios de las distribuciones.»

13. Los artículos 158 *bis* y 223 *sexies* del CGI fueron derogados con efectos de 1 de enero de 2005 para los rendimientos distribuidos o percibidos y los créditos de impuesto utilizables, respectivamente.

Disposiciones relativas al régimen de las sociedades matrices

14. El artículo 145 del CGI tenía el siguiente tenor:

«1. El régimen fiscal de las sociedades matrices, tal como se regula en los artículos 146 y 216, será aplicable a las sociedades y demás entidades sujetas al impuesto sobre sociedades al tipo general que posean participaciones que cumplan las siguientes condiciones:

[...]

b. [...] los títulos de participación deberán representar, como mínimo, el 10 % del capital de la sociedad emisora

[...]».

15. El artículo 146, apartado 2, de la CGI disponía que:

«Cuando las distribuciones que realice una sociedad matriz den lugar a la práctica del ingreso a cuenta previsto en el artículo 223 *sexies*, ese ingreso a cuenta se reducirá, en su caso, en el importe de los créditos de impuesto vinculados a los ingresos procedentes de participaciones [...], cobrados durante los ejercicios cerrados en los últimos cinco años, como máximo.»

16. A tenor del artículo 216 del CGI:

«El producto neto de las participaciones mencionadas en el artículo 145, que dan derecho a la aplicación del régimen de las sociedades matrices, obtenido durante un ejercicio por una sociedad matriz, podrá sustraerse del beneficio neto total de esta [...]».

Litigio principal y cuestión prejudicial

17. Schneider Electric, Axa, Engie y Orange (en lo sucesivo, conjuntamente, «Schneider Electric y otros»), así como BNP Paribas y L'Air Liquide interpusieron ante el Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia) un recurso por el que solicitaban la anulación de los comentarios administrativos relativos al artículo 223 *sexies* del CGI, publicados el 1 de noviembre de 1995 en la documentación de base con las referencias 4 J 1321 y 4 J 1322, y de los comentarios administrativos que figuran en la Instrucción 4 J-1-01 de 21 de marzo de 2001, publicados en el *bulletin officiel des impôts* n.º 62 de 30 de marzo de 2001.

18. Las demandantes en el litigio principal consideran que los comentarios impugnados son reiterativos de las disposiciones que instituyeron el ingreso a cuenta respecto de los rendimientos de capital mobiliario del artículo 223 *sexies* del CGI, que a su vez son incompatibles con lo dispuesto en el artículo 4 de la Directiva 90/435, toda vez que el ingreso a cuenta respecto de los rendimientos de capital mobiliario tiene el carácter de una medida fiscal prevista por el Estado miembro de una sociedad matriz que establece la percepción del 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 dicha sociedad.

19. De la petición de decisión prejudicial se desprende que las disposiciones del artículo 223 *sexies* del CGI, tal como han sido interpretadas por los comentarios impugnados, se aplicaron a Schneider Electric y otros y a L'Air Liquide para los ejercicios 2000 a 2004, según los casos, en razón de la distribución de cantidades procedentes de beneficios que habían percibido de filiales residentes en Francia, en otros Estados miembros o en Estados terceros, y que las mencionadas sociedades impugnaron los impuestos pagados por la totalidad de su importe.

20. En consecuencia, el órgano jurisdiccional remitente consideró que Schneider Electric y otros y L'Air Liquide justificaron un interés en ejercitar la acción contra los comentarios impugnados. En cambio, el órgano jurisdiccional remitente entiende que BNP Paribas no justificó un interés personal que le confiriera legitimación activa a este respecto, ya que esta sociedad no manifestó ni que se le hubieran aplicado las disposiciones del artículo 223 *sexies* del CGI tal como han sido interpretadas por dichos comentarios ni que se la hubiera excluido de una ventaja que pudieran invocar las personas a las que concierne dicha interpretación.

21. El órgano jurisdiccional remitente indica que, por lo que respecta al tratamiento fiscal de los beneficios comprendidos en el ámbito de aplicación de la Directiva 90/435, el legislador francés optó, en los artículos 145 y 216 del CGI, por el sistema de exención, previsto en el artículo 4, apartado 1, primer guion, de esa Directiva, sin perjuicio de la imposición de una parte alícuota de los gastos y cargas, fijada a tanto alzado en el 5 %, que representa

los gastos y cargas soportados por la sociedad matriz correspondientes a su participación en la filial que ha distribuido esos beneficios, de conformidad con el artículo 4, apartado 2, de la citada Directiva. Dichos beneficios quedan por tanto exentos en un 95 %.

22. El órgano jurisdiccional remitente señala que solo el pagador de los dividendos redistribuidos está sujeto al ingreso a cuenta respecto de los rendimientos de capital mobiliario previsto en el artículo 223 *sexies* del CGI y que, por consiguiente, a la vista de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, dicho ingreso a cuenta no tiene el carácter de una retención en origen en el sentido de los artículos 5, 6 y 7, apartado 1, de la Directiva 90/435, extremo que ha sido admitido por las partes. En cambio, dicho ingreso a cuenta respecto de los rendimientos de capital mobiliario puede estar comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 4, apartado 1, primer guion, de la Directiva 90/435.

23. No obstante, teniendo en cuenta que el ingreso a cuenta respecto de los rendimientos de capital mobiliario previsto en el artículo 223 *sexies* del CGI era uno de los componentes de un mecanismo para suprimir la doble imposición económica de los rendimientos distribuidos, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si el artículo 7, apartado 2, de la Directiva 90/435 no estará haciendo referencia a tal ingreso a cuenta. En efecto, este debía practicarse en caso de distribución de beneficios que dieran lugar a la atribución de un crédito fiscal, a saber, un crédito de impuesto, cuando estos beneficios no hubieran soportado el impuesto sobre sociedades al tipo general, y tenía por objeto impedir que el crédito de impuesto que llevan aparejado dichos rendimientos perdiera su justificación derivada de la carga fiscal soportada por la sociedad distribuidora por los beneficios de los que proceden y, de este modo, evitar que la atribución de tal crédito de impuesto constituyera una «bonificación» para el beneficiario de los dividendos.

24. Dado que, conforme a la sentencia de 15 de septiembre de 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), la sociedad que percibe los dividendos tiene derecho a un crédito de impuesto por el que se garantiza un mismo trato fiscal para los dividendos procedentes de sociedades residentes en Francia y los procedentes de sociedades residentes en otro Estado miembro, imputable al ingreso a cuenta respecto de los rendimientos de capital mobiliario previsto en el artículo 223 *sexies* del CGI, la aplicación de dicho ingreso a cuenta no parece, según el órgano jurisdiccional remitente, que vaya a obstaculizar el objetivo perseguido por la Directiva 90/435.

25. En tales circunstancias, el Conseil d'État (Consejo de Estado) acordó suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se opone lo dispuesto en el artículo 4 de la Directiva [90/435], a la luz, en particular, de su artículo 7, apartado 2, a una disposición, como la del artículo 223 *sexies* del [CGI], 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 percibió de filiales establecidas en otro Estado miembro de la Unión Europea?»

Sobre la solicitud de reapertura de la fase oral del procedimiento

26. Tras la lectura de las conclusiones de la Abogada General, Schneider Electric y otros y L'Air Liquide solicitaron, mediante escritos presentados en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 22 de octubre de 2021, que se ordenara la reapertura de la fase oral del procedimiento, con arreglo al artículo 83 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia.

27. En apoyo de su solicitud, Schneider Electric y otros y L'Air Liquide alegan, en primer término, que ciertas consideraciones relativas al mecanismo del crédito fiscal y el ingreso a cuenta, en las que se basan las conclusiones de la Abogada General, son erróneas.

28. A continuación, Schneider Electric y otros alegan que no hubo respuesta a algunos de los argumentos que formularon, y cuestionan igualmente el ejemplo numérico que figura en el punto 47 de las conclusiones de la Abogada General.

29. Por último, L'Air Liquide aduce que ciertos argumentos expuestos en las conclusiones de la Abogada General son contradictorios y contrarios, incluso, al tenor del artículo 7, apartado 2, de la Directiva 90/435 y a los trabajos preparatorios de dicha disposición.

30. A este respecto, procede recordar que, en virtud del artículo 252 TFUE, párrafo segundo, el Abogado General presenta públicamente, con toda imparcialidad e independencia, conclusiones motivadas sobre los asuntos

que, de conformidad con el Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, requieran su intervención. El Tribunal de Justicia no está vinculado por estas conclusiones ni por la motivación que el Abogado General desarrolla para llegar a las mismas (sentencia de 16 de diciembre de 2020, Consejo y otros/K. Chrysostomides & Co. y otros, C-597/18 P, C-598/18 P, C-603/18 P y C-604/18 P, EU:C:2020:1028, apartado 58 y jurisprudencia citada).

31. Además, ni el Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ni el Reglamento de Procedimiento prevén la posibilidad de que los interesados mencionados en el artículo 23 de ese Estatuto formulen observaciones en respuesta a las conclusiones presentadas por el Abogado General (sentencia de 16 de noviembre de 2021, Prokuratura Rejonowa w Mińsku Mazowieckim y otros, C-748/19 a C-754/19, EU:C:2021:931, apartado 30 y jurisprudencia citada).

32. Por consiguiente, el hecho de que una parte interesada mencionada en el artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea no esté de acuerdo con las conclusiones del Abogado General no constituye en sí mismo un motivo que justifique la reapertura de la fase oral, sin importar cuáles sean las cuestiones que examine en sus conclusiones (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de noviembre de 2021, Prokuratura Rejonowa w Mińsku Mazowieckim y otros, C-748/19 a C-754/19, EU:C:2021:931, apartado 31 y jurisprudencia citada).

33. Es cierto que el Tribunal de Justicia puede ordenar, en cualquier momento, tras oír al Abogado General, la reapertura de la fase oral del procedimiento, conforme al artículo 83 de su Reglamento de Procedimiento, en particular si estima que la información de que dispone es insuficiente o cuando una parte haya invocado ante él, tras el cierre de esta fase, un hecho nuevo que pueda influir decisivamente en su resolución, o también cuando el asunto deba resolverse basándose en un argumento que no haya sido debatido entre las partes o los interesados mencionados en el artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

34. No obstante, en este caso el Tribunal de Justicia hace constar que dispone de todos los elementos necesarios para pronunciarse y que el presente asunto no debe resolverse basándose en algún argumento que no haya sido debatido en las fases escrita y oral del procedimiento. Por añadidura, la solicitud de reapertura de la fase oral del procedimiento no contiene ningún hecho nuevo que pueda influir decisivamente en la resolución que el Tribunal de Justicia debe adoptar en este asunto.

35. Por lo expuesto, el Tribunal de Justicia, oída la Abogada General, considera que no ha lugar a ordenar la reapertura de la fase oral del procedimiento.

Sobre la cuestión prejudicial

36. Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 4, apartado 1, de la Directiva 90/435 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional con arreglo a la cual una sociedad matriz que redistribuya entre sus accionistas beneficios que ha percibido de sus filiales debe practicar un ingreso a cuenta, con el consiguiente reconocimiento de un crédito fiscal, cuando esos beneficios no hayan soportado el impuesto sobre sociedades al tipo general, y, en su caso, si la referida normativa está comprendida entre las disposiciones a las que se refiere el artículo 7, apartado 2, de dicha Directiva.

Sobre la interpretación del artículo 4, apartado 1, de la Directiva 90/435

37. Con carácter preliminar, debe observarse que, con arreglo al artículo 4, apartado 1, de la Directiva 90/435, cuando una sociedad matriz reciba, por su participación en una sociedad filial, beneficios distribuidos, el Estado miembro de la sociedad matriz deberá, bien abstenerse de gravar dichos beneficios, bien autorizar a esta sociedad matriz a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto correspondiente a esos beneficios pagado por la filial y, en su caso, la cuantía de la retención en la fuente percibida por el Estado miembro de residencia de la filial, hasta la cuantía máxima del impuesto nacional.

38. La Directiva 90/435 deja expresamente a los Estados miembros la elección entre el sistema de exención y el sistema de imputación, previstos respectivamente en los guiones primero y segundo del artículo 4, apartado 1, de esta (sentencia de 19 de diciembre de 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, apartado 31).

39. Según las indicaciones que figuran en la petición de decisión prejudicial, mencionadas en el apartado 21 de la presente sentencia, el legislador francés optó, en los artículos 145 y 216 del CGI, por el sistema de exención, previsto en el artículo 4, apartado 1, primer guion, de la Directiva 90/435. Se ha de responder a la cuestión planteada, por tanto, a la luz de esta disposición.

40. A este respecto, procede tener en cuenta tanto el tenor del artículo 4, apartado 1, primer guion, de la Directiva 90/435 como los objetivos y el sistema de esta (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de marzo de 2017, Wereldhave Belgium y otros, C-448/15, EU:C:2017:180, apartado 24 y jurisprudencia citada).

41. En primer lugar, es preciso señalar que el tenor del artículo 4, apartado 1, primer guion, de la Directiva 90/435 es sustancialmente idéntico al del artículo 4, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/96, respecto del cual el Tribunal de Justicia ha declarado que, al establecer que el Estado miembro de la sociedad matriz y el Estado miembro de su 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 y percibidos por 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 (sentencia de 17 de mayo de 2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, apartado 79).

42. Por lo que respecta, en segundo lugar, al contexto en el que se inscribe el artículo 4, apartado 1, primer guion, de la Directiva 90/435, conviene señalar que, en virtud del artículo 4, apartado 2, de la misma Directiva, todo Estado miembro conserva la facultad de prever que los gastos que se refieren a la participación en la sociedad filial no sean deducibles del beneficio imponible de la sociedad matriz, indicándose que 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.

43. En tercer lugar, el Tribunal de Justicia ha considerado que la constatación expuesta en el apartado 41 de la presente sentencia resultaba confirmada por el objetivo de la Directiva 2011/96, a saber, eliminar la doble imposición en la sociedad matriz de los beneficios distribuidos por una filial y percibidos por 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 (sentencia de 17 de mayo de 2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, apartado 80).

44. La Directiva 90/435 también persigue el referido objetivo. Como se infiere en particular de su tercer considerando, esta Directiva tiene por objeto eliminar, mediante el establecimiento de un régimen fiscal común, toda penalización de la cooperación entre sociedades de Estados miembros diferentes con relación a la cooperación entre sociedades de un mismo Estado miembro y facilitar de este modo los grupos de sociedades a escala de la Unión. De este modo, la citada Directiva tiende a garantizar la neutralidad, en el plano fiscal, del abono de beneficios por una sociedad filial situada en un Estado miembro a su sociedad matriz establecida en otro Estado miembro (sentencia de 19 de diciembre de 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, apartado 35 y jurisprudencia citada).

45. Para cumplir en el plano fiscal con dicho objetivo de neutralidad, la Directiva 90/435 pretende evitar, en particular mediante la regla establecida en su artículo 4, apartado 1, primer guion, la doble imposición de estos beneficios en términos económicos, es decir, evitar que los beneficios distribuidos sean gravados una primera vez en la filial y una segunda vez en la sociedad matriz (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de diciembre de 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, apartado 36 y jurisprudencia citada).

46. Por consiguiente, al revestir el artículo 4, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/96 un alcance sustancialmente idéntico al que poseía el artículo 4, apartado 1, primer guion, de la Directiva 90/435 y al perseguir ambas Directivas los mismos objetivos, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la primera disposición es también aplicable a la segunda [véase, en este sentido, la sentencia de 2 de abril de 2020, GVC Services (Bulgaria), C-458/18, EU:C:2020:266, apartado 34].

47. Además, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en primer término, la aplicación del artículo 4, apartado 1, primer guion, de la Directiva 90/435 no está subordinada a un impuesto concreto y, en segundo término, esta disposición pretende, pues, evitar que los Estados miembros adopten medidas fiscales que resulten en una doble imposición de los beneficios distribuidos por la filial y percibidos por la sociedad matriz en sede de esta última (véase, por analogía, la sentencia de 17 de mayo de 2017, AFEP y otros, C-365/16, EU:C:2017:378, apartado 33).

48. Finalmente, dentro de la prohibición del artículo 4, apartado 1, primer guion, de la Directiva 90/435 también está comprendida una normativa nacional que, aun cuando no grave los dividendos percibidos por la sociedad matriz como tales, puede dar lugar a que la sociedad matriz vea gravados indirectamente dichos

dividendos (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de diciembre de 2019, *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, apartado 37 y jurisprudencia citada).

49. De ello se sigue que la tributación en la sociedad matriz de los beneficios percibidos de su filial en el Estado miembro de dicha sociedad matriz en el momento de su redistribución, que tendría como efecto someter dichos beneficios a un gravamen que excede del límite del 5 % previsto en el artículo 4, apartado 2, de la Directiva 90/435, conllevaría una doble imposición en el nivel de la mencionada sociedad contraria a la citada Directiva (véase, por analogía, la sentencia de 17 de mayo de 2017, *AFEP* y otros, C-365/16, EU:C:2017:378, apartado 32).

50. Como ha quedado dicho en el apartado 23 de la presente sentencia, de la petición de decisión prejudicial se desprende que el ingreso a cuenta respecto de los rendimientos de capital mobiliario, tal como preceptuaba el artículo 223 *sexies* del CGI, debía practicarse en caso de una distribución de beneficios que diera lugar al reconocimiento de un crédito fiscal, si dichos beneficios no habían soportado el impuesto sobre sociedades al tipo general en la sociedad matriz.

51. Pues bien, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, en lo atinente a los dividendos percibidos de las filiales residentes en un Estado miembro distinto del Estado miembro en cuestión, un efecto de la aplicación del ingreso a cuenta era disminuir la masa de los dividendos distribuibles, y que la sociedad matriz que percibía tales dividendos podía, bien distribuir los dividendos amputados en la cuantía del ingreso a cuenta y cuya masa era menor que al redistribuirse los dividendos percibidos de filiales residentes en Francia, o bien recurrir a sus reservas para obtener una cantidad equivalente a la suma que debía pagarse en concepto de ingreso a cuenta respecto de los rendimientos de capital mobiliario y aumentar así la masa de los dividendos distribuidos (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de septiembre de 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, apartados 49 y 50).

52. Como se deduce de la documentación que obra en poder del Tribunal de Justicia, conforme al artículo 223 *sexies* del CGI, ese ingreso a cuenta correspondía al crédito fiscal ligado a los dividendos distribuidos por la sociedad matriz a sus accionistas, el cual era, conforme al artículo 158 *bis* del CGI, igual a la mitad de los importes efectivamente pagados por dicha sociedad.

53. Así pues, la aplicación del referido ingreso a cuenta producía el efecto de someter los beneficios percibidos por una sociedad matriz de sus filiales residentes en un Estado miembro distinto del Estado en cuestión a un gravamen, en el momento de la redistribución de aquellos, que traspasaba el límite máximo del 5 % previsto en el artículo 4, apartado 2, de la Directiva 90/435 y era contrario a esta Directiva.

54. Tal conclusión no queda desvirtuada por la circunstancia de que, como indica el órgano jurisdiccional remitente, las sociedades que hayan percibido dividendos de una filial residente en un Estado miembro distinto del Estado en cuestión tengan derecho, en virtud de los artículos 49 TFUE y 63 TFUE tal como han sido interpretados por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 15 de septiembre de 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), a un crédito fiscal que les confiera el mismo trato fiscal que el de una sociedad que percibe dividendos de una filial residente en Francia.

55. Es verdad que la interpretación que el Tribunal de Justicia, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 267 TFUE, realiza de una norma del Derecho de la Unión aclara y precisa el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma que ha sido interpretada puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, si además se reúnen los requisitos que permiten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma [sentencia de 14 de mayo de 2020, *B* y otros (*Consolidación fiscal vertical y horizontal*), C-749/18, EU:C:2020:370, apartado 60 y jurisprudencia citada].

56. En su sentencia de 15 de septiembre de 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), el Tribunal de Justicia declaró que los artículos 49 TFUE y 63 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro cuyo objeto sea eliminar la doble imposición económica de los dividendos como la controvertida en el asunto principal, que permita que una sociedad matriz impute al ingreso a cuenta 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 residente en otro Estado miembro, en la medida en que, en este último supuesto, dicha normativa no confiera ningún derecho a un crédito fiscal vinculado a la distribución de los referidos dividendos por la filial de que se trate.

57. Si bien el órgano jurisdiccional remitente indica que, a raíz del pronunciamiento de la sentencia de 15 de septiembre de 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), una sociedad que haya percibido dividendos de una filial residente en un Estado miembro distinto del Estado en cuestión tiene derecho a un crédito de impuesto que le confiera el mismo trato fiscal que el de una sociedad perceptora de dividendos de una filial residente en Francia, consta sin embargo que no se ha adoptado ninguna medida de naturaleza legislativa o reglamentaria con el fin de especificar los requisitos para la concesión de tal crédito de impuesto. El órgano jurisdiccional remitente tampoco acredita el régimen aplicado para el cálculo de dicho crédito de impuesto por los órganos jurisdiccionales nacionales.

58. Según jurisprudencia reiterada, el derecho a obtener la devolución de los impuestos percibidos en un Estado miembro infringiendo las normas del Derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión, tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia (sentencia de 15 de septiembre de 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, apartado 71 y jurisprudencia citada).

59. Se impone advertir, no obstante, que el crédito de impuesto dirigido a subsanar la incompatibilidad de la normativa nacional con los artículos 49 TFUE y 63 TFUE, tal como establecieron, y este extremo fue aducido por *Schneider Electric* y otros en la vista celebrada ante el Tribunal de Justicia, los órganos jurisdiccionales nacionales varios años después de la derogación del sistema relativo al crédito fiscal y al ingreso a cuenta, no puede paliar los efectos de esa normativa que son incompatibles con la Directiva 90/435.

60. En primer término, la posibilidad de disfrutar de tal crédito de impuesto está sujeta, en particular, al requisito de que los contribuyentes hayan iniciado los procedimientos administrativos y judiciales pertinentes y estén en condiciones de aportar las pruebas que las autoridades tributarias consideren necesarias para apreciar si concurren los requisitos de una ventaja fiscal prevista por la normativa de que se trate y, en consecuencia, si procede o no conceder dicha ventaja [sentencia de 4 de octubre de 2018, *Comisión/Francia* (Retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario), C-416/17, EU:C:2018:811, apartado 58].

61. Pues bien, debe recordarse que los Estados miembros no tienen derecho a someter el disfrute de la ventaja derivada del artículo 4, apartado 1, primer guion, de la Directiva 90/435 a otros requisitos distintos de los previstos por dicha Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de diciembre de 2019, *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, apartado 34 y jurisprudencia citada).

62. A continuación, como señala la Comisión Europea, tal consideración del crédito de impuesto conduce, en esencia, a aplicar a los dividendos percibidos de filiales residentes en un Estado miembro distinto del Estado en cuestión un método de imputación.

63. A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la elección entre el sistema de exención y el sistema de imputación no conduce necesariamente al mismo resultado para la sociedad beneficiaria de los dividendos, y 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. (sentencia de 12 de febrero de 2009, *Cobelfret* C-138/07, EU:C:2009:82, apartados 48 y 50).

64. Por último, como admitió el Gobierno francés en la vista, aun teniendo en cuenta el crédito fiscal, podía seguir aplicándose la técnica del ingreso a cuenta, en particular si el tipo impositivo establecido en un Estado miembro distinto de Francia era inferior al impuesto francés.

65. Por consiguiente, el artículo 4, apartado 1, primer guion, de la Directiva 90/435 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional con arreglo a la cual una sociedad matriz que redistribuya entre sus accionistas beneficios que ha percibido de sus filiales debe practicar un ingreso a cuenta, con el consiguiente reconocimiento de un crédito fiscal, cuando esos beneficios no hayan soportado el impuesto sobre sociedades al tipo general, siempre que las cantidades adeudadas en dicho concepto de ingreso a cuenta traspasen el límite máximo del 5 % previsto en el artículo 4, apartado 2, de la citada Directiva.

Sobre la interpretación del artículo 7, apartado 2, de la Directiva 90/435

66. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta, con todo, si una normativa nacional con arreglo a la cual una sociedad matriz que redistribuya entre sus accionistas beneficios que ha percibido de sus filiales debe practicar una retención, con el consiguiente reconocimiento de un crédito fiscal, cuando esos beneficios no hayan soportado

el impuesto sobre sociedades al tipo general, está comprendida entre las disposiciones a las que se refiere el artículo 7, apartado 2, de la Directiva 90/435.

67. Para responder a esta cuestión, procede comenzar señalando que del tenor del artículo 7, apartado 2, de la Directiva 90/435 se deduce que el ámbito de aplicación de esta disposición no se limita a las retenciones en la fuente mencionadas en el artículo 5, apartado 1, y en el artículo 6 de dicha Directiva. En efecto, a diferencia del artículo 7, apartado 1, de esa Directiva, que se refiere expresamente a las retenciones en la fuente, el artículo 7, apartado 2, de la misma Directiva establece únicamente que esta 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.

68. A este respecto, el Gobierno francés alega que los trabajos preparatorios de la Directiva 90/435 revelan que las disposiciones del artículo 7 de esta Directiva, que no figuraban en la propuesta inicial de Directiva presentada por la Comisión, fueron añadidas en ese borrador de texto en el curso de la negociación de este entre los Estados miembros, a iniciativa del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, con el fin de que abarcara también el impuesto anticipado sobre sociedades (*advance corporation tax*) y los instrumentos convencionales vinculados. El Gobierno francés añade que esta propuesta de artículo 7 fue respaldada por la delegación francesa, y que se redactó dicho artículo de manera que mencionara expresamente el «descuento previo». De la continuación de los trabajos preparatorios se colige que, con la adopción del artículo 7 de la Directiva 90/435, la voluntad del legislador de la Unión fue excluir del ámbito de aplicación de esta, en particular, los mecanismos franceses de ingreso a cuenta y crédito fiscal.

69. Pues bien, conviene recordar, por un lado, que las intenciones que los Estados miembros manifiestan en el seno del Consejo de la Unión Europea carecen de valor jurídico cuando no se plasman en las disposiciones legales. En efecto, estas últimas van destinadas a los justiciables, quienes han de poder confiar en su contenido, con arreglo a las exigencias del principio de seguridad jurídica (sentencia de 1 de octubre de 2009, *Gaz de France — Berliner Investissement*, C-247/08, EU:C:2009:600, apartado 39).

70. Por otro lado, consta que el término «descuento previo» no se utiliza en el artículo 7, apartado 2, de la Directiva 90/435, mientras que el artículo 7, apartado 1, de esta indica que la expresión «retención en origen» utilizada en la presente Directiva no comprende el pago anticipado o previo (descuento previo) del impuesto sobre sociedades al Estado miembro en el que esté situada la filial, efectuado en relación con la distribución de beneficios a la sociedad matriz. Pues bien, el ingreso a cuenta de que se trata en el asunto principal no conlleva una imposición en favor del Estado miembro en el que está situada la filial, sino que consiste en un pago en favor del Estado miembro en el que está situada la sociedad matriz, a cargo de esta última sociedad. Por lo tanto, del tenor del artículo 7 de la Directiva 90/435 no resulta que un ingreso a cuenta como el controvertido en el asunto principal esté excluido del ámbito de aplicación de esta Directiva.

71. A continuación, por lo que respecta al contexto en el que se inscribe el artículo 7, apartado 2, de la Directiva 90/435, no cabe excluir que los supuestos contemplados en el artículo 7, apartado 1, se tengan en cuenta a la hora de determinar el alcance de la primera disposición. No obstante, la ubicación de dicho apartado 2 en el artículo 7, en relación con el apartado 1 del mismo artículo, tampoco sugiere que el ámbito de aplicación del artículo 7, apartado 2, de la referida Directiva esté limitado exclusivamente a los impuestos recaudados en el Estado en el que está situada la filial pagadora de los dividendos.

72. A este respecto, es cierto que el Tribunal de Justicia ha declarado que el artículo 7, apartado 2, de la misma Directiva debe ser objeto de interpretación estricta, en cuanto constituye una excepción al principio general de prohibición de la retención en origen sobre los beneficios distribuidos, enunciado en el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435 (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 45).

73. No obstante, en la medida en que los asuntos que dieron lugar a 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), al igual que el que dio lugar a la sentencia de 25 de septiembre de 2003, *Océ van der Grinten* (C-58/01, EU:C:2003:495), al que hace referencia la primera sentencia, tenían por objeto la aplicación del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435, dichas sentencias no permiten colegir que contengan un pronunciamiento del Tribunal de Justicia sobre la imposibilidad de invocar el artículo 7, apartado 2, de esta Directiva frente a otras formas de imposición que no tengan las características de la retención en la fuente, en particular en tanto que excepción a lo dispuesto en el artículo 4 de la citada Directiva.

74. Por consiguiente, a efectos de determinar si una normativa nacional con arreglo a la cual una sociedad matriz que redistribuya entre sus accionistas beneficios que ha percibido de sus filiales debe practicar un ingreso a cuenta, con el consiguiente reconocimiento de un crédito fiscal, cuando esos beneficios no hayan soportado el impuesto sobre sociedades al tipo general, está comprendida entre 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», es preciso atender, finalmente, al objetivo del artículo 7, apartado 2, de la Directiva 90/435 y al de esta última considerada globalmente.

75. A este respecto, es jurisprudencia del Tribunal de Justicia que el artículo 7, apartado 2, de la Directiva 90/435 permite únicamente preservar la aplicación de regímenes nacionales o convencionales específicos, siempre que estos concuerden con la finalidad de la citada Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de septiembre de 2003, *Océ van der Grinten*, C-58/01, EU:C:2003:495, apartado 102) y tengan por objeto únicamente suprimir o atenuar la doble imposición económica de los dividendos (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de abril de 2008, *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, C-27/07, EU:C:2008:195, apartado 49).

76. Habida cuenta de este objetivo, solo podría considerarse que una exacción fiscal está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 7, apartado 2, de la Directiva 90/435 si la aplicación de dicho gravamen no anula los efectos de las disposiciones nacionales o convencionales dirigidas a suprimir o atenuar la doble imposición económica de los dividendos (véase, en este sentido, 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 46).

77. En particular, el gravamen fiscal de que se trata no debe apreciarse aisladamente, sino conjuntamente con otros elementos del mecanismo objeto de las disposiciones nacionales o convencionales dirigidas a suprimir o atenuar la doble imposición económica de los dividendos, elementos que guardan una relación directa con el gravamen instaurado (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de septiembre de 2003, *Océ van der Grinten*, C-58/01, EU:C:2003:495, apartados 87 y 88).

78. En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente señala que el ingreso a cuenta respecto de los rendimientos de capital mobiliario, tal como lo regulaba el artículo 223 *sexies* del CGI, era uno de los elementos constitutivos de un mecanismo de supresión de la doble imposición económica de los rendimientos distribuidos que tenía por objeto impedir que, en caso de distribución de beneficios que dan lugar a la atribución de un crédito fiscal, cuando dichos beneficios no hayan soportado el impuesto sobre sociedades al tipo general, el crédito de impuesto al que se destinan dichos rendimientos careciera de justificación a la luz de la carga fiscal soportada por la sociedad que los distribuye por los beneficios de los que proceden, así como evitar de este modo que la atribución del referido crédito de impuesto constituyera una «bonificación» para el beneficiario de las distribuciones.

79. En efecto, como resultaba del artículo 158 *bis* del CGI, una sociedad matriz que percibía dividendos de una filial residente gozaba, debido a tales dividendos, de un crédito fiscal igual a la mitad de las cantidades pagadas en concepto de dividendos por esa filial residente. En cambio, no se concedía tal crédito fiscal por los dividendos que distribuía una filial no residente (sentencia de 15 de septiembre de 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, apartado 42).

80. De este modo, el Tribunal de Justicia ha declarado que, por lo que respecta a los dividendos percibidos de las filiales residentes, cuando se distribuían, el crédito fiscal se imputaba al ingreso a cuenta que debía practicarse, sin que este último disminuyera la masa distribuable de los dividendos. En cambio, en lo tocante a los dividendos percibidos de filiales no residentes, en la medida en que la sociedad matriz no disfrutaba de crédito fiscal alguno sobre tales dividendos, un efecto de la aplicación del ingreso a cuenta era disminuir la masa de los dividendos distribuibles (sentencia de 15 de septiembre de 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, apartado 49).

81. Por consiguiente, es incontrovertible que el ingreso a cuenta previsto en el artículo 223 *sexies* del CGI se instauró en relación directa con el crédito fiscal abonado a los beneficiarios de los dividendos distribuidos por las sociedades residentes y que tal imposición se inscribía, pues, en el marco de las disposiciones nacionales dirigidas a suprimir o atenuar la doble imposición económica de los dividendos pagados por sociedades residentes a beneficiarios residentes.

82. No obstante, si bien estas disposiciones tenían por objeto evitar la doble imposición económica de los dividendos a nivel nacional, la aplicación del referido ingreso a cuenta podía tener como efecto, como se ha recordado en el apartado 53 de la presente sentencia, someter los beneficios percibidos por una sociedad matriz de sus filiales residentes en un Estado miembro distinto del Estado en cuestión a una doble imposición económica en el momento en que fueran redistribuidos.

83. Pues bien, en primer lugar, si, como se ha recordado en el apartado 76 de la presente sentencia, no puede estar comprendido en el artículo 7, apartado 2, de la Directiva 90/435 un gravamen que elimine la eficacia de las disposiciones nacionales dirigidas a suprimir o atenuar la doble imposición económica de los dividendos, no puede estar comprendido *a fortiori* en esa disposición un gravamen cuya aplicación llevaría aparejada tal doble imposición.

84. En segundo lugar, como se ha observado en los apartados 44 y 45 de la presente sentencia, la Directiva 90/435 pretende eliminar toda penalización de la cooperación entre sociedades de Estados miembros diferentes con relación a la cooperación entre sociedades de un mismo Estado miembro y evitar una doble imposición económica de los beneficios distribuidos por una filial y percibidos por su sociedad matriz en la tributación de esta última, es decir, evitar que los beneficios distribuidos sean gravados una primera vez en la filial y una segunda vez en la sociedad matriz.

85. Por consiguiente, un mecanismo que tiene por efecto someter los beneficios percibidos por una sociedad matriz de sus filiales residentes en un Estado miembro distinto del Estado miembro en cuestión a una doble imposición económica en el momento que se redistribuyen tampoco es conforme con la finalidad de la Directiva 90/435. Como se ha recordado en el apartado 75 de la presente sentencia, el artículo 7, apartado 2, de esta Directiva tiene por objeto preservar la aplicación de regímenes nacionales o convencionales específicos, siempre que estos concuerden con la finalidad de la citada Directiva.

86. Por último, en tercer lugar, como se ha señalado en los apartados 54 y 57 de la presente sentencia, es verdad que las sociedades matrices tienen derecho a obtener la devolución de los importes tales que garanticen la aplicación de un mismo régimen fiscal a los dividendos distribuidos por sus filiales residentes en Francia y a los distribuidos por sus filiales residentes en otros Estados miembros, que sean objeto de una redistribución por dichas sociedades matrices, como exigen los artículos 49 TFUE y 63 TFUE. De conformidad con las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente, a las que se ha hecho referencia en el apartado 57 de la presente sentencia, esta devolución reviste la forma de un crédito de impuesto reconocido por la jurisprudencia.

87. Ahora bien, la aplicación de una normativa que tiene por efecto someter los beneficios percibidos por una sociedad matriz de sus filiales residentes en otro Estado miembro a una doble imposición económica en el momento en que se redistribuyen no puede considerarse compatible con el objetivo de la Directiva 90/435, aun cuando los efectos de esa doble imposición puedan eventualmente atenuarse mediante una ulterior solicitud de devolución de los importes pagados indebidamente, basada en la incompatibilidad de dichos pagos con los artículos 49 TFUE y 63 TFUE.

88. Por cuantas consideraciones anteceden, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 4, apartado 1, de la Directiva 90/435 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional con arreglo a la cual una sociedad matriz que redistribuya entre sus accionistas beneficios que ha percibido de sus filiales debe practicar un ingreso a cuenta, con el consiguiente reconocimiento de un crédito fiscal, cuando esos beneficios no hayan soportado el impuesto sobre sociedades al tipo general, siempre que las cantidades adeudadas en dicho concepto de ingreso a cuenta traspasen el límite máximo del 5 % previsto en el artículo 4, apartado 2, de la citada Directiva. Tal normativa no está comprendida entre las disposiciones a las que se refiere el artículo 7, apartado 2, de dicha Directiva.

Costas

89. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este 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 Segunda) declara:

El artículo 4, apartado 1, 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, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional con arreglo a la cual una sociedad matriz que redistribuya entre sus accionistas beneficios que ha percibido de sus filiales debe practicar un ingreso a cuenta, con el consiguiente reconocimiento de un crédito fiscal, cuando esos beneficios no hayan soportado el impuesto sobre sociedades al tipo general, siempre que las cantidades adeudadas en dicho concepto de ingreso a cuenta traspasen el límite máximo del 5 % previsto en el artículo 4, apartado 2, de la

citada Directiva. Tal normativa no está comprendida entre las disposiciones a las que se refiere el artículo 7, apartado 2, de dicha Directiva.

Firmas.

* Lengua de procedimiento: francés.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.