

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA*Sentencia de 3 de abril de 2025**Sala 6.^a**Asuntos n.º C-228/24***SUMARIO:**

Impuestos sobre los beneficios de las sociedades. *Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. Exención del impuesto sobre sociedades por los dividendos distribuidos por una filial no residente a una sociedad matriz residente. Cláusula contra prácticas abusivas.* Una sociedad dedicada a la creación y distribución de juegos electrónicos, en una inspección fiscal, la Inspección concluyó que debía haber liquidado el impuesto sobre sociedades por los dividendos percibidos de la filial pues la filial estaba comprendida en el concepto de «arreglo falseado», ya que no se había establecido por razones comerciales válidas y la filial no tenía ni centro de actividad propio ni bienes materiales en el Reino Unido. La cláusula contra prácticas abusivas contenida en el art. 1.2 y 3 de la Directiva 2011/96 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una práctica nacional en virtud de la cual una sociedad matriz no puede acogerse en su Estado miembro de residencia a una exención del impuesto sobre sociedades por los dividendos recibidos de una filial establecida en otro Estado miembro, debido a que dicha filial constituye un arreglo falseado, cuando tal filial no es una sociedad instrumental y los beneficios que ha distribuido como dividendos han sido generados por una actividad desarrollada en nombre de la misma filial, siempre que concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva. La posibilidad de aplicar la cláusula contra prácticas abusivas a fases falseadas de un arreglo debe entenderse en el sentido de que pueden tenerse en cuenta las circunstancias posteriores al establecimiento del arreglo para apreciar el carácter auténtico o no de la fase del arreglo de que se trate. En una situación en la que un arreglo consta de varias fases, deben tenerse en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes para determinar que existen una o varias fases que están falseadas. Nada en la cláusula contra prácticas abusivas sugiere que los hechos y circunstancias pertinentes cuyo examen sea necesario a tal fin se limiten a la situación existente en la fecha de la fase del arreglo en cuestión, a saber, en el presente asunto, el pago de los dividendos controvertidos en el litigio principal. Si bien las autoridades nacionales pueden, por tanto, tener en cuenta esta última situación para calificar de arreglo falseado a una filial establecida en otro Estado miembro, dicha situación no puede ser la única pertinente a efectos de tal calificación. La cláusula contra prácticas abusivas contenida en el art. 1.2 y 3 de la Directiva 2011/96 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional en virtud de la cual, sin excepción, solo se tiene en cuenta la situación existente en las fechas de pago de los dividendos para calificar de arreglo falseado a una filial establecida en otro Estado miembro, cuando la constitución de dicha filial estaba justificada por razones comerciales válidas y no se cuestiona la realidad de su actividad antes de esas fechas. Los beneficios obtenidos por la filial estaban sujetos en el Reino Unido a un tipo impositivo superior al tipo del impuesto sobre sociedades que se habría aplicado en Lituania, suponiendo que esté acreditado, es un elemento pertinente, entre otros, a la hora de apreciar si el propósito principal o uno de los propósitos principales de la existencia de la filial en las fechas de pago de los dividendos controvertidos era beneficiarse de una ventaja fiscal, en el sentido de la cláusula contra prácticas abusivas contenida en el art.1.2 y 3 de la Directiva 2011/96. La cláusula contra prácticas abusivas contenida en el art.1.2 y 3 de la Directiva 2011/96 debe interpretarse en el sentido de que, cuando una sociedad matriz ha recibido dividendos de una filial calificada de arreglo falseado, esa calificación no es suficiente, por sí sola, para que se concluya que la sociedad matriz, al acogerse a una exención del impuesto sobre sociedades por dichos dividendos, ha obtenido una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto y la finalidad de la referida Directiva.

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

En el asunto C-228/24,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Tribunal

Síguenos en...



Económico-Administrativo de la República de Lituania), mediante resolución de 20 de febrero de 2024, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de marzo de 2024, en el procedimiento entre **Nordcurrent group UAB**

y

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. A. Kumin, Presidente de Sala, el Sr. T. von Danwitz (Ponente), Vicepresidente del Tribunal de Justicia, y el Sr. S. Gervasoni, Juez;

Abogado General: Sr. A. Rantos;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Nordcurrent group UAB, por la Sra. J. Karvelė, advokatė, y las Sras. M. Mainionytė, I. Ščeponienė y G. Skirbutienė;
- en nombre del Gobierno lituano, por las Sras. V. Kazlauskaitė-Švenčionienė y E. Kurelaitytė, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno belga, por los Sr. S. Baeyens y P. Cottin, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno francés, por el Sr. R. Bénard y la Sra. O. Duprat-Mazaré, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. A. Ferrand y la Sra. J. Jokubauskaitė, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 1, apartados 2 y 3, 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 (DO 2011, L 345, p. 8), en su versión modificada por la Directiva (UE) 2015/121 del Consejo, de 27 de enero de 2015 (DO 2015, L 21, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva 2011/96»).

2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre Nordcurrent group UAB, sociedad lituana (en lo sucesivo, «Nordcurrent»), y la Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Inspección Tributaria Nacional del Ministerio de Hacienda de la República de Lituania; en lo sucesivo, «Inspección»), en relación con la exención del impuesto sobre sociedades de los dividendos distribuidos a Nordcurrent por su filial Nordcurrent Ltd (en lo sucesivo, «filial»), residente en el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 Los considerandos 3 a 6 de la Directiva 2011/96 tienen la siguiente redacción:

«(3) El objetivo de la presente Directiva es eximir de retención en origen los dividendos y otros beneficios distribuidos por filiales a sus sociedades matrices, y eliminar la doble imposición de esas rentas en la sociedad matriz.

(4) Los grupos de sociedades de Estados miembros diferentes pueden ser necesarios para crear en la Unión [Europea] condiciones análogas a las de un mercado interior y para garantizar así el buen funcionamiento de dicho mercado interior. No se deben dificultar estas operaciones con restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros. Por consiguiente, es necesario establecer para esos grupos de sociedades de Estados miembros diferentes unas normas fiscales neutras respecto a la competencia con el fin de permitir que las empresas se adapten a las exigencias del mercado interior, aumenten su productividad y refuercen su posición de competitividad en el plano internacional.

(5) Los grupos en cuestión pueden desembocar en la creación de grupos de sociedades matrices y filiales.

(6) Antes de que entrara en vigor 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)], las disposiciones fiscales que regían las relaciones entre sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes variaban sensiblemente de

Síguenos en...



un Estado miembro a otro y eran, por lo general, menos favorables que las que se aplicaban a las relaciones entre sociedades matrices y filiales de un mismo Estado miembro. La cooperación entre sociedades de Estados miembros diferentes quedaba por ello penalizada con relación a la cooperación entre sociedades de un mismo Estado miembro. Era conveniente eliminar dicha penalización mediante el establecimiento de un régimen común, y facilitar de este modo los grupos de sociedades a escala de la Unión.»

4 A tenor de los considerandos 1 a 8 de la Directiva 2015/121:

«(1) La Directiva [2011/96] exige de la retención en origen los dividendos y otros beneficios distribuidos por filiales a sus sociedades matrices y elimina la doble imposición de esos ingresos en la sociedad matriz.

(2) Es preciso garantizar que la Directiva [2011/96] no sea objeto de prácticas abusivas por parte de los contribuyentes que entran en su ámbito de aplicación

(3) Algunos Estados miembros aplican disposiciones nacionales o convencionales destinadas a hacer frente a la evasión fiscal, al fraude fiscal o a prácticas abusivas de forma general o específica.

(4) Sin embargo, esas disposiciones pueden tener diferentes grados de severidad y, en cualquier caso, están previstas para hacerse eco de las características específicas del particular régimen fiscal de cada Estado miembro. Además, en algunos Estados miembros no existe ninguna disposición nacional o convencional para la prevención de prácticas abusivas.

(5) Por ello, la inclusión en la Directiva [2011/96] de una norma común mínima contra las prácticas abusivas sería muy útil para evitar un uso indebido de dicha Directiva y para garantizar una mayor coherencia en su aplicación en diferentes Estados miembros.

(6) La aplicación de normas contra las prácticas abusivas debe ser proporcionada y tener como objetivo específico hacer frente a un arreglo o a una serie de arreglos que hayan sido falseados, esto es, que no reflejen la realidad económica.

(7) Para ello, cuando se evalúe si un arreglo o una serie de arreglos constituyen una práctica abusiva, las administraciones tributarias de los Estados miembros han de llevar a cabo un análisis objetivo de todos los hechos y circunstancias pertinentes.

(8) Si bien los Estados miembros deben invocar la cláusula contra prácticas abusivas para hacer frente a arreglos que hayan sido falseados en su totalidad, también pueden darse casos en los que solo se hayan falseado determinadas fases o partes de un arreglo. Los Estados miembros deben poder invocar la cláusula contra prácticas abusivas también para hacer frente a esas fases y partes concretas, sin perjuicio de las demás fases y partes del arreglo que no se hayan falseado. Con ello se maximizaría la eficacia de la cláusula contra prácticas abusivas, a la vez que se garantiza su proporcionalidad. [...]»

5 El artículo 1 de la Directiva 2011/96 dispone:

«1. Cada Estado miembro aplicará la presente Directiva:

a) a las distribuciones de beneficios recibidas por sociedades de dicho Estado miembro y procedentes de sus filiales en otros Estados miembros;

[...]

2. Los Estados miembros no acordarán los beneficios contemplados en la presente Directiva a un arreglo o una serie de arreglos falseados, vistos todos los hechos y circunstancias pertinentes, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúe el objeto o la finalidad de la presente Directiva.

Un arreglo podrá estar constituido por más de una fase o parte.

3. A efectos del apartado 2, un arreglo o una serie de arreglos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica.

4. La presente Directiva no será obstáculo para la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias para la prevención de la evasión fiscal, el fraude fiscal o las prácticas abusivas.»

6 El artículo 4, apartado 1, de la Directiva 2011/96 tiene el siguiente tenor:

«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 en la medida en que dichos beneficios no sean deducibles por la filial y gravarán dichos beneficios en la medida en que los mismos sean deducibles por la filial;

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.»

7 El artículo 6 de la Directiva 2011/96 establece:

«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.»

Derecho lituano

8 El artículo 35 de la Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (Ley de la República de Lituania del Impuesto sobre Sociedades) (en lo sucesivo, «Ley del Impuesto sobre Sociedades») establece en su apartado 1:

«[...] los dividendos que una sociedad lituana perciba por ser titular de acciones, partes de capital u otros derechos de entidades extranjeras o que reciba un establecimiento permanente por las acciones, partes de capital u otros derechos de entidades extranjeras que le hayan sido atribuidos tributarán por el impuesto sobre sociedades a un tipo del 15 %, salvo en los casos previstos en los apartados 2 y 3 del presente artículo. [...]»

9 El artículo 35, apartado 2, de la referida Ley dispone:

«Los dividendos que una sociedad lituana perciba por ser titular de acciones, partes de capital u otros derechos de entidades extranjeras o que reciba un establecimiento permanente por las acciones, partes de capital u otros derechos de entidades extranjeras que le hayan sido atribuidos no tributarán cuando tales entidades extranjeras hayan sido constituidas o establecidas en un Estado del Espacio Económico Europeo y sus beneficios estén sujetos al impuesto sobre sociedades o a otro tributo equivalente.»

10 El artículo 32, apartado 6, de la mencionada Ley establece:

«Lo dispuesto en el [...] artículo 35, apartados 2 y 3, de este capítulo en relación con la no tributación de los dividendos no se aplicará a un arreglo o una serie de arreglos falseados, vistos todos los hechos y circunstancias pertinentes, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtué el objeto o la finalidad de la Directiva 2011/96 [...]. Un arreglo podrá estar constituido por más de una fase o parte. Un arreglo o una serie de arreglos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

11 La actividad comercial de Nordcurrent consiste en la creación y distribución de juegos electrónicos. En el marco de una inspección fiscal de la que fue objeto esta sociedad en 2023, la Inspección concluyó que esta última debería haber liquidado el impuesto sobre sociedades por un importe de 3 205 211,53 euros por los dividendos percibidos de la filial en 2018 y 2019. La Inspección llegó a esta conclusión tras constatar que, durante esos años, la filial estaba comprendida en el concepto de «arreglo falseado», ya que no se había establecido por razones comerciales válidas.

12 Además, la Inspección declaró que Nordcurrent había reducido excesivamente sus beneficios imposables de dichos años, al deducir comisiones pagadas a la filial por la distribución de juegos por un importe total de 728 762,81 euros. Por consiguiente, se ordenó a Nordcurrent que pagara 586 722 euros en concepto de liquidación complementaria del impuesto sobre sociedades, junto con intereses de demora por importe de 222 028,08 euros y una multa de 176 017 euros.

13 Según la Inspección, la existencia de un arreglo falseado queda acreditada por el hecho de que, durante los años 2018 y 2019, la filial no dispuso de recursos humanos correspondientes al elevado número de juegos distribuidos, de clientes y de canales de venta, siendo la única empleada de esta su administradora, que gestionaba al mismo tiempo otras siete sociedades. Asimismo, según la Inspección, la filial no tenía ni centro de actividad propio ni bienes materiales en el Reino Unido. De hecho, la Inspección señala que un gran número de sociedades, concretamente 97 110, figuraban inscritas en la misma dirección que la filial, facilitada a través de un servicio de registro de sedes de sociedades en ese país.

14 Por consiguiente, la Inspección consideró que, durante los años 2018 y 2019, las actividades relativas a la creación y a la distribución de juegos por la filial habían sido realizadas,

en realidad, por los empleados de la propia Nordcurrent, que tenían acceso a las plataformas utilizadas por la filial para los anunciantes y la distribución de los juegos.

15 Nordcurrent impugnó la decisión de la Inspección ante la Mokestinų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania), que es el órgano jurisdiccional remitente. Esta sociedad sostiene que la filial no era un arreglo falseado, sino que le procuró beneficios comerciales reales. Afirma que la filial, constituida en 2009 y disuelta en 2021, era necesaria como intermediaria entre Nordcurrent y las plataformas de los anunciantes y de distribución de juegos hasta que esta sociedad lograra celebrar contratos directamente con esas plataformas. Al parecer, durante los años 2018 y 2019, Nordcurrent no tuvo la posibilidad de vender juegos directamente desde Lituania. Nordcurrent señala que, habida cuenta del modo de distribución de los juegos electrónicos, la filial no necesitaba locales físicos. Asimismo, afirma que la celebración de contratos tipo de distribución de juegos o de venta de publicidad por la filial no requería más personal que la administradora.

16 Según Nordcurrent, las funciones de distribución de la filial le fueron parcialmente transferidas en 2017, tras la celebración de un acuerdo con la plataforma Google. Indica también que en 2018 se modificó el modelo de negocio y se transfirieron todos los riesgos derivados de las pérdidas resultantes del desarrollo de juegos, de la financiación de ese desarrollo y de la publicidad de la filial a Nordcurrent, pasando, por tanto, esta sociedad a ser titular de todos los derechos sobre los juegos, mientras que la filial permaneció exclusivamente como distribuidora. Nordcurrent afirma que, a partir de finales de 2019, las funciones relativas a la distribución de juegos y a la adquisición de espacio publicitario dejaron de realizarse a través de la filial y se acordó su disolución.

17 Comparando la situación de que conoce con la que dio lugar a la sentencia de 26 de febrero de 2019, T Danmark e Y Denmark (C-116/16 y C-117/16, EU:C:2019:135), el órgano jurisdiccional remitente precisa que la filial obtenía los ingresos de las actividades que ejercía en su propio nombre y que, por tanto, no actuaba como una entidad instrumental encastrada en la estructura del grupo del que formaba parte, sino como una entidad que generaba ella misma dichos ingresos. Por consiguiente, el referido órgano jurisdiccional alberga dudas sobre la aplicación de la cláusula contra prácticas abusivas contenida en el artículo 1, apartados 2 y 3, de la Directiva 2011/96 a la filial.

18 El órgano jurisdiccional remitente señala, asimismo, que la Inspección no cuestiona las razones de la creación de la filial ni su actividad durante períodos distintos de los años 2018 y 2019. Además, el órgano jurisdiccional remitente pone de relieve el hecho de que, según Nordcurrent, no existió ninguna ventaja fiscal real, debido a que la filial, establecida en el Reino Unido, obtenía beneficios y a que el tipo del impuesto sobre sociedades al que están sujetos los beneficios imponibles en Lituania, a saber, el 15 %, es inferior al aplicado en el Reino Unido, que es del 24 %.

19 En este contexto, la Mokestinų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) En circunstancias como las del presente asunto, ¿es compatible con los objetivos de la cláusula contra prácticas abusivas de la Directiva 2011/96 una práctica nacional con arreglo a la cual una sociedad matriz de un Estado miembro no puede acogerse a una exención fiscal con respecto a los dividendos que ha recibido de una filial establecida en otro Estado miembro debido a que esa filial ha sido calificada de arreglo, cuando dicha filial no es una sociedad instrumental y los beneficios que ha distribuido como dividendos han sido generados por una actividad desarrollada en su nombre, de modo que si se eliminara dicha filial no habría ningún beneficio ni ningún pago de dividendos?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿es compatible con los objetivos de la cláusula contra prácticas abusivas de la Directiva 2011/96 una práctica nacional con arreglo a la cual, para calificar de arreglo en cuanto tal a una filial establecida en otro Estado miembro deben apreciarse las circunstancias existentes en el momento del pago, si la constitución de la filial estaba justificada por razones comerciales?

3) ¿Puede interpretarse la cláusula contra prácticas abusivas de la Directiva 2011/96 en el sentido de que, cuando una matriz ha recibido dividendos de una filial que está establecida en otro Estado miembro y que ha sido calificada de arreglo, esa calificación es suficiente, por sí sola, para que se concluya que la matriz, al acogerse a una excepción fiscal sobre los dividendos, ha obtenido una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad de [la Directiva 2011/96]? Además, ¿deben considerarse pertinentes, a efectos de impugnar la conclusión de que se ha obtenido una ventaja fiscal o de que existe un arreglo, las circunstancias relativas al hecho de

que los beneficios obtenidos por una filial que ha sido calificada de arreglo estuvieran sujetos a tributación en el Estado miembro de constitución de conformidad con la normativa nacional vigente en ese Estado miembro?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

20 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la cláusula contra prácticas abusivas contenida en el artículo 1, apartados 2 y 3, de la Directiva 2011/96 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional en virtud de la cual una sociedad matriz no puede acogerse en su Estado miembro de residencia a una exención del impuesto sobre sociedades por los dividendos recibidos de una filial establecida en otro Estado miembro, debido a que dicha filial constituye un arreglo falseado, cuando tal filial no es una sociedad instrumental y los beneficios que ha distribuido como dividendos han sido generados por una actividad desarrollada en nombre de la misma filial.

21 Con carácter preliminar, procede recordar que del artículo 4, apartado 1, de la Directiva 2011/96 se desprende que, cuando una sociedad matriz reciba, por su participación en una sociedad filial, beneficios distribuidos, el Estado miembro en el que esté establecida la sociedad matriz o bien se abstendrá de gravar dichos beneficios, o bien autorizará a dicha sociedad matriz a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto de la filial correspondiente a dichos beneficios. En el presente asunto, según los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia, la República de Lituania ha optado por el sistema de exención previsto en el artículo 4, apartado 1, letra a), de la referida Directiva.

22 Dicho esto, de conformidad con el artículo 1, apartados 2 y 3, de la Directiva 2011/96, que contiene una cláusula contra prácticas abusivas, los Estados miembros no acordarán los beneficios contemplados en esta Directiva a un arreglo o una serie de arreglos falseados, vistos todos los hechos y circunstancias pertinentes, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúe el objeto o la finalidad de la Directiva. Un arreglo o una serie de arreglos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica.

23 Para interpretar esta cláusula, debe tenerse en cuenta no solo su tenor, sino también el sistema y los objetivos de la Directiva 2011/96 (véase, por analogía, la sentencia de 12 de mayo de 2022, *Schneider Electric y otros*, C-556/20, EU:C:2022:378, apartado 40).

24 También son pertinentes, a efectos de la interpretación de la cláusula contra prácticas abusivas, las precisiones aportadas por el Tribunal de Justicia, en virtud del principio general de prohibición del abuso de Derecho, en el marco de su jurisprudencia relativa a la Directiva 90/435, que era aplicable antes de ser derogada por la Directiva 2011/96.

25 Por lo que respecta, para empezar, al tenor de la cláusula contra prácticas abusivas, este no sugiere que esta cláusula solo sea aplicable a situaciones o tipos de arreglo específicos. Adopta, por el contrario, una perspectiva global consistente en identificar el posible carácter falseado de un arreglo a la luz de todos los hechos y circunstancias pertinentes, caracterizándose dicho arreglo por la inexistencia de razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica.

26 A continuación, por lo que respecta al sistema y a los objetivos de la Directiva 2011/96, de los considerandos 4 y 5 de la Directiva 2015/121, que introdujo en la Directiva 2011/96 la cláusula contra prácticas abusivas contenida desde entonces en su artículo 1, apartados 2 y 3, se desprende que esta cláusula es muy útil, en particular habida cuenta de la diversidad de los regímenes fiscales nacionales, para evitar un uso indebido de esta última Directiva. Procede considerar que, tanto a la luz de su posición, a saber, en el primer artículo de la Directiva 2011/96, como del objetivo así expresado, la referida cláusula tiene carácter transversal, lo que aboga en favor de una interpretación que permita su aplicación con independencia de las circunstancias en las que se produzca el abuso. Una interpretación más restrictiva no sería coherente con el objetivo de evitar un uso indebido.

27 Por último, en su jurisprudencia relativa a la Directiva 90/435, el Tribunal de Justicia consideró que constituye un escenario artificial un grupo de sociedades que no ha sido creado por razones que obedezcan a la realidad económica y que, dotado de una estructura puramente formal, persigue, como principal objetivo o como uno de sus principales objetivos, la obtención de una ventaja fiscal que es contraria al objeto o a los fines del Derecho fiscal aplicable. Corresponde a tal definición, en particular, el supuesto en que, utilizando una entidad instrumental intercalada, en la estructura del grupo, entre la sociedad que satisface los

dividendos y la entidad del grupo beneficiaria efectiva de estos, se elude el pago del impuesto sobre los dividendos (sentencia de 26 de febrero de 2019, T Danmark e Y Denmark, C-116/16 y C-117/16, EU:C:2019:135, apartado 100).

28 Sin embargo, no cabe deducir de este razonamiento que la cláusula contra prácticas abusivas se aplique únicamente a los arreglos que incluyan sociedades instrumentales y que la situación controvertida en el litigio principal no esté comprendida en ella. Por el contrario, de ese mismo apartado de la sentencia de 26 de febrero de 2019, T Danmark e Y Denmark (C-116/16 y C-117/16, EU:C:2019:135), se desprende que el supuesto de una sociedad instrumental no es más que un ejemplo entre otros de aplicación del principio de prohibición del abuso de Derecho, como pone de manifiesto la utilización del término «en particular».

29 Esta manera de proceder por medio de un ejemplo para apreciar el carácter abusivo de una práctica se inscribe en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en la que este también ha considerado, a la luz del principio de prohibición del abuso de Derecho, que puede considerarse que una filial «fantasma» o «pantalla» tiene el carácter de un montaje puramente artificial (sentencia de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, apartado 68).

30 Por tanto, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar a la luz de todos los hechos controvertidos en el litigio principal si, en el caso de autos, concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva (véase, por analogía, la sentencia de 26 de febrero de 2019, T Danmark e Y Denmark, C-116/16 y C-117/16, EU:C:2019:135, apartados 98 y 99).

31 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la primera cuestión prejudicial que la cláusula contra prácticas abusivas contenida en el artículo 1, apartados 2 y 3, de la Directiva 2011/96 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una práctica nacional en virtud de la cual una sociedad matriz no puede acogerse en su Estado miembro de residencia a una exención del impuesto sobre sociedades por los dividendos recibidos de una filial establecida en otro Estado miembro, debido a que dicha filial constituye un arreglo falseado, cuando tal filial no es una sociedad instrumental y los beneficios que ha distribuido como dividendos han sido generados por una actividad desarrollada en nombre de la misma filial, siempre que concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva.

Segunda cuestión prejudicial

32 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la cláusula contra prácticas abusivas contenida en el artículo 1, apartados 2 y 3, de la Directiva 2011/96 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional en virtud de la cual solo se tiene en cuenta la situación existente en las fechas de pago de los dividendos para calificar de arreglo falseado a una filial establecida en otro Estado miembro, cuando la constitución de dicha filial estaba justificada por razones comerciales válidas y no se cuestiona la realidad de su actividad antes de esas fechas.

33 El referido órgano jurisdiccional precisa, en efecto, que las conclusiones de la Inspección en las que se declara la existencia de un arreglo falseado se refieren únicamente a la situación existente en las fechas de pago de los dividendos que quedaron exentos del impuesto sobre sociedades. En cambio, la Inspección no cuestiona ni la constitución de la filial ni la actividad ejercida por esta antes de esas fechas, a saber, antes de los años 2018 y 2019.

34 Si bien, a la luz de los términos de la cláusula contra prácticas abusivas, la aplicación de esta parece limitarse al establecimiento de un arreglo, puesto que hace específicamente referencia a ello en los dos apartados del artículo 1 de la Directiva 2011/96 que la contienen, es importante tener también en cuenta la precisión, aportada en el artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de dicha Directiva, según la cual un arreglo puede estar constituido por más de una fase o parte.

35 A este respecto, del considerando 8 de la Directiva 2015/121 se desprende que podrían haber sido falseadas solo determinadas fases o partes de un arreglo y, por tanto, estar comprendidas en el ámbito de aplicación de la cláusula contra prácticas abusivas, lo que permitiría dotar a esta cláusula de su pleno efecto útil, garantizando al mismo tiempo su proporcionalidad.

36 En este contexto, como ha señalado el Gobierno francés en sus observaciones escritas, no puede excluirse que un arreglo, establecido inicialmente por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica, deba considerarse falseado a partir de un determinado momento por el hecho de que dicho arreglo se haya mantenido pese a un cambio de circunstancias.

37 Por consiguiente, la posibilidad de aplicar la cláusula contra prácticas abusivas a fases falseadas de un arreglo debe entenderse en el sentido de que pueden tenerse en cuenta las

circunstancias posteriores al establecimiento del arreglo para apreciar el carácter auténtico o no de la fase del arreglo de que se trate.

38 Si bien no procede, por tanto, limitar la apreciación de la existencia de un abuso de Derecho únicamente al establecimiento del arreglo en cuestión, no puede prescindirse, a efectos de declarar la existencia de tal abuso, de las circunstancias que se daban en la fecha de dicho establecimiento o, en cualquier caso, anteriores a la fase del arreglo de que se trate, fase constituida, en el caso que nos ocupa, por el pago de los dividendos controvertidos en el litigio principal.

39 En efecto, según el considerando 7 de la Directiva 2015/121, cuando se evalúe si un arreglo o una serie de arreglos constituyen una práctica abusiva, las administraciones tributarias de los Estados miembros han de llevar a cabo un análisis objetivo de todos los hechos y circunstancias pertinentes. Esta formulación se reproduce, en esencia, en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2011/96, según el cual los beneficios de dicha Directiva no deben acordarse a arreglos falseados, habida cuenta de todos los hechos y circunstancias pertinentes.

40 Asimismo, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la Directiva 90/435 se desprende que es el examen del conjunto de los hechos lo que permitirá verificar si concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva (sentencia de 26 de febrero de 2019, T Danmark e Y Denmark, C-116/16 y C-117/16, EU:C:2019:135, apartado 98).

41 De ello se deduce que, en una situación en la que un arreglo consta de varias fases, deben tenerse en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes para determinar que existen una o varias fases que están falseadas. Nada en la cláusula contra prácticas abusivas sugiere que los hechos y circunstancias pertinentes cuyo examen sea necesario a tal fin se limiten a la situación existente en la fecha de la fase del arreglo en cuestión, a saber, en el presente asunto, el pago de los dividendos controvertidos en el litigio principal.

42 Si bien las autoridades nacionales pueden, por tanto, tener en cuenta esta última situación para calificar de arreglo falseado a una filial establecida en otro Estado miembro, dicha situación no puede ser la única pertinente a efectos de tal calificación.

43 Habida cuenta de lo anterior, la cláusula contra prácticas abusivas contenida en el artículo 1, apartados 2 y 3, de la Directiva 2011/96 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional en virtud de la cual, sin excepción, solo se tiene en cuenta la situación existente en las fechas de pago de los dividendos para calificar de arreglo falseado a una filial establecida en otro Estado miembro, cuando la constitución de dicha filial estaba justificada por razones comerciales válidas y no se cuestiona la realidad de su actividad antes de esas fechas.

Tercera cuestión prejudicial

44 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la cláusula contra prácticas abusivas contenida en el artículo 1, apartados 2 y 3, de la Directiva 2011/96 debe interpretarse en el sentido de que, cuando una sociedad matriz ha recibido dividendos de una filial calificada de arreglo falseado, esa calificación es suficiente, por sí sola, para que se concluya que la sociedad matriz, al acogerse a una exención del impuesto sobre sociedades por dichos dividendos, ha obtenido una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto y la finalidad de la referida Directiva.

45 A la luz del tenor de la cláusula contra prácticas abusivas contenida en el artículo 1, apartados 2 y 3, de la Directiva 2011/96, deben cumplirse dos requisitos para que se denieguen los beneficios de dicha Directiva. Por una parte, debe tratarse de un arreglo falseado, en el sentido precisado en dicho apartado 3. Por otra parte, el arreglo debe haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúe el objeto de la referida Directiva.

46 Por tanto, no basta con demostrar que el arreglo no se ha establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica, lo que corresponde a la definición de arreglo falseado que se recoge en el artículo 1, apartado 3, de la Directiva 2011/96. Es preciso, además, conforme al artículo 1, apartado 2, de dicha Directiva, que el arreglo se establezca con el propósito principal de obtener una ventaja fiscal que desvirtúe el objeto o la finalidad de la mencionada Directiva.

47 Esta interpretación es coherente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la que se desprende que para probar la existencia de una práctica abusiva es necesario que concurren, por un lado, una serie de circunstancias objetivas de las que resulte que, pese a haberse respetado formalmente las condiciones establecidas en la normativa de la Unión, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por dicha normativa y, por otro lado, un elemento subjetivo consistente en la voluntad de obtener un beneficio resultante de la normativa de la Unión

mediante la creación artificiosa de las condiciones exigidas para su obtención (sentencia de 26 de febrero de 2019, T Danmark e Y Denmark, C-116/16 y C-117/16, EU:C:2019:135, apartado 97 y jurisprudencia citada).

48 Si, para constatar que, en el caso de autos, la sociedad matriz, al acogerse a una exención del impuesto sobre sociedades por dividendos que recibió de una filial, estaría obteniendo una ventaja que desvirtuase el objeto o a la finalidad de la Directiva 2011/96, bastase con calificar a la filial de que se trata en el litigio principal de falseada sobre la base de los elementos expuestos por la Inspección, a saber, la falta de recursos humanos y materiales y la inexistencia de actividad económica real, el elemento subjetivo vinculado a la ventaja fiscal no se tendría en cuenta como elemento distinto que permita acreditar la calificación de abuso de Derecho, contrariamente a la jurisprudencia citada en el apartado anterior de la presente sentencia.

49 En efecto, no puede considerarse que la calificación de la filial como un arreglo falseado sea suficiente para denegar a la sociedad matriz la exención del impuesto sobre sociedades por los dividendos recibidos de la filial, en virtud de la cláusula contra prácticas abusivas contenida en el artículo 1, apartados 2 y 3, de la Directiva 2011/96.

50 Por último, por lo que respecta al concepto de ventaja fiscal, es preciso señalar que este no se define en las Directivas 2011/96 y 2015/121.

51 Por tanto, se plantea la cuestión de si, en el caso de autos, la ventaja fiscal a la que se refieren estas Directivas debe interpretarse como la exención fiscal mencionada en la Directiva 2011/96, que es esencialmente lo que afirman los Gobiernos lituano, belga y francés en sus respectivas observaciones, o en un sentido más amplio, como proponen Nordcurrent y la Comisión Europea, que tendría en cuenta si, habida cuenta de la diferencia del tipo del impuesto sobre sociedades existente entre el Reino Unido y Lituania, esta sociedad realizó un «ahorro fiscal».

52 El mero tenor de la cláusula contra prácticas abusivas contenida en el artículo 1, apartados 2 y 3, de la Directiva 2011/96 no obliga a considerar que la ventaja fiscal deba evaluarse de forma aislada. Por el contrario, como señala la Comisión, la exigencia de tener en cuenta todos los hechos y circunstancias, prevista en dicha cláusula, aboga en favor de que se tome en consideración el efecto fiscal global resultante del establecimiento del arreglo en el Estado miembro de que se trate.

53 A falta de tal visión de conjunto, también sería difícil evaluar el elemento subjetivo necesario para constatar la existencia de un abuso de Derecho. A este respecto, no puede excluirse que pueda existir otra justificación para el establecimiento de un arreglo en otro Estado miembro, en la medida en que tenga por objeto obtener una disminución de la carga fiscal en lugar de un beneficio previsto por la antedicha Directiva (véase, por analogía, la sentencia de 26 de febrero de 2019, T Danmark e Y Denmark, C-116/16 y C-117/16, EU:C:2019:135, apartado 110).

54 Por consiguiente, el hecho, alegado por Nordcurrent, de que los beneficios obtenidos por la filial estaban sujetos en el Reino Unido a un tipo impositivo superior al tipo del impuesto sobre sociedades que se habría aplicado en Lituania, suponiendo que esté acreditado, es un elemento pertinente, entre otros, a la hora de apreciar si el propósito principal o uno de los propósitos principales de la existencia de la filial en las fechas de pago de los dividendos controvertidos era beneficiarse de una ventaja fiscal, en el sentido de la cláusula contra prácticas abusivas contenida en el artículo 1, apartados 2 y 3, de la Directiva 2011/96.

55 Habida cuenta de lo anterior, la cláusula contra prácticas abusivas contenida en el artículo 1, apartados 2 y 3, de la Directiva 2011/96 debe interpretarse en el sentido de que, cuando una sociedad matriz ha recibido dividendos de una filial calificada de arreglo falseado, esa calificación no es suficiente, por sí sola, para que se concluya que la sociedad matriz, al acogerse a una exención del impuesto sobre sociedades por dichos dividendos, ha obtenido una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto y la finalidad de la referida Directiva.

Costas

56 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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 Sexta) declara:

1) La cláusula contra prácticas abusivas contenida en el artículo 1, apartados 2 y 3, 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 su versión modificada por la Directiva (UE) 2015/121 del Consejo, de 27 de enero de 2015, debe interpretarse en el sentido de que

no se opone a una práctica nacional en virtud de la cual una sociedad matriz no puede acogerse en su Estado miembro de residencia a una exención del impuesto sobre sociedades por los dividendos recibidos de una filial establecida en otro Estado miembro, debido a que dicha filial constituye un arreglo falseado, cuando tal filial no es una sociedad instrumental y los beneficios que ha distribuido como dividendos han sido generados por una actividad desarrollada en nombre de la misma filial, siempre que concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva.

2) La cláusula contra prácticas abusivas contenida en el artículo 1, apartados 2 y 3, de la Directiva 2011/96, en su versión modificada por la Directiva 2015/121, debe interpretarse en el sentido de que

se opone a una práctica nacional en virtud de la cual, sin excepción, solo se tiene en cuenta la situación existente en las fechas de pago de los dividendos para calificar de arreglo falseado a una filial establecida en otro Estado miembro, cuando la constitución de dicha filial estaba justificada por razones comerciales válidas y no se cuestiona la realidad de su actividad antes de esas fechas.

3) La cláusula contra prácticas abusivas contenida en el artículo 1, apartados 2 y 3, de la Directiva 2011/96, en su versión modificada por la Directiva 2015/121, debe interpretarse en el sentido de que,

cuando una sociedad matriz ha recibido dividendos de una filial calificada de arreglo falseado, esa calificación no es suficiente, por sí sola, para que se concluya que la sociedad matriz, al acogerse a una exención del impuesto sobre sociedades por dichos dividendos, ha obtenido una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto y la finalidad de la Directiva 2011/96, en su versión modificada.

Firmas

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.