

Asunto C-247/08

Gaz de France — Berliner Investissement SA

contra

Bundeszentralamt für Steuern

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Finanzgericht Köln)

«Libre circulación de capitales — Exención, en el Estado miembro de la filial, de la retención en el origen sobre los beneficios abonados a la sociedad matriz — Concepto de “sociedad de un Estado miembro” — Sociétés par actions simplifiées de Derecho francés»

Sumario de la sentencia

1. *Aproximación de las legislaciones — Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes — Directiva 90/435/CEE*

[Directivas 90/435/CEE del Consejo, art. 2, letra a), y anexo I, punto f), y 2003/123/CE del Consejo]

2. *Aproximación de las legislaciones — Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes — Directiva 90/435/CEE*

[Arts. 43 CE y 56 CE; Directiva 90/435/CEE del Consejo, arts. 2, letra a), 5, ap. 1, y anexo I, punto f)]

1. El artículo 2, letra a), de la Directiva 90/435/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, en relación con el punto f) del anexo de ésta, debe interpretarse en el sentido de que no puede considerarse que una sociedad de Derecho francés que reviste la forma de una «sociétés par actions simplifiées» fuera una «sociedad de un Estado miembro» a efectos de dicha Directiva ya antes de que ésta fuera modificada en virtud de la Directiva 2003/123.

En efecto, con arreglo al artículo 2, letra a), de la Directiva 90/435, la expresión «sociedad de un Estado miembro» designa toda sociedad que revista una de las formas enumeradas en el anexo de dicha Directiva. Ahora bien, la técnica utilizada en la mayoría de los puntos del anexo de la Directiva 90/435, en particular, en el punto f) de éste, relativo a las sociedades de Derecho francés, consistente en enumerar las denominaciones de las formas jurídicas a las que resulta de aplicación la referida Directiva, sin contener cláusula alguna que permita la aplicación de tal Directiva a otras sociedades constituidas con arreglo al Derecho de los Estados miembros respectivos, a excepción, en lo que atañe al Derecho francés, de los establecimientos y empresas públicos, implica que dichas denominaciones se enumeran de manera exhaustiva.

Además, el objetivo de la Directiva 90/435 no es instaurar un régimen común para todas las sociedades de los Estados miembros ni para todos los tipos de participaciones. Corresponde a los Estados miembros determinar, en relación con las participaciones no comprendidas en esta Directiva, si debe evitarse la doble imposición económica de los beneficios distribuidos, y en qué medida, y establecer, a tal efecto, de forma unilateral o mediante convenios celebrados con otros Estados miembros, mecanismos dirigidos a evitar o atenuar esta doble imposición económica.

(véanse los apartados 30, 32, 36, 37 y 44 y el punto 1 del fallo)

2. No existe ningún elemento que pueda afectar a la validez del artículo 2, letra a), de la Directiva 90/435, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, en relación con el punto f) del anexo de ésta y con el artículo 5, apartado 1, de esta Directiva, a la luz de los principios de libertad de establecimiento y de la libre circulación de capitales.

En efecto, si bien la obligación de eximir toda retención en el origen prevista en el artículo 5, apartado 1, de esta Directiva incumbe a los Estados miembros únicamente en lo tocante a las distribuciones de beneficios percibidos por sociedades que puedan considerarse sociedades en el sentido de esta Directiva, ésta no autoriza a un Estado miembro a dispensar un trato menos favorable a los beneficios distribuidos entre sociedades de los demás Estados miembros que no estén comprendidas en su ámbito de aplicación, en relación con los beneficios distribuidos entre sociedades comparables establecidas en su territorio.

Por consiguiente, no puede restringir la libertad de establecimiento o la libre circulación de capitales una delimitación del ámbito de aplicación de la Directiva 90/435 que excluye, en principio, otras sociedades que puedan crearse con arreglo al Derecho nacional, como la que resulta del artículo 2, letra a), de la Directiva 90/435 y del punto f) del anexo de ésta.

(véanse los apartados 59 y 61 a 63 y el punto 2 del fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 1 de octubre de 2009 (*)

«Libre circulación de capitales – Exención, en el Estado miembro de la filial, de la retención en el origen sobre los beneficios abonados a la sociedad matriz – Concepto de “sociedad de un Estado miembro” – Sociétés par actions simplifiées de Derecho francés»

En el asunto C-247/08,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Finanzgericht Köln (Alemania), mediante resolución de 23 de mayo de 2008, recibida en el Tribunal de Justicia el 9 de junio de 2008, en el procedimiento entre

Gaz de France – Berliner Investissement SA

y

Bundeszentralamt für Steuern,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, y los Sres. M. Ilešič, A. Tizzano, E. Levits (Ponente) y J.-J. Kasel, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Mazák;

Secretario: Sr. B. Fülöp, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 30 de abril de 2009;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Gaz de France – Berliner Investissement SA, por los Sres. T. Hackemann y H. von Cölln, Rechtsanwälte, asistidos por la Sra. U. Witt, Wirtschaftsprüfer;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma y C. Blaschke, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. I. Bruni, en calidad de agente, asistida por el Sr. P. Gentili, avvocato dello Stato;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. H. Walker, en calidad de agente, asistida por el Sr. K. Beal, Barrister;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. R. Lyal y W. Mölls, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 25 de junio de 2009;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 2, letra a), 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 L 225, p. 6), en relación con el punto f) del anexo de dicha Directiva, así como sobre la validez de la referida disposición a la luz de los artículos 43 CE, 48 CE, 56 CE y 58 CE.

2 Dicha petición se formuló en el marco de un litigio entre Gaz de France – Berliner Investissement SA, sociedad con domicilio social en Francia, constituida hasta el 2002 con la forma jurídica de société par actions simplifiée (SAS), y el Bundeszentralamt für Steuern en relación con la tributación de los beneficios abonados a ésta por Gaz de France Deutschland GmbH, cuyo domicilio se encuentra en Alemania, durante el ejercicio fiscal de 1999.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 2 de la Directiva 90/435 es del siguiente tenor literal:

«A los efectos de la aplicación de la presente Directiva, el término “sociedad de un Estado miembro” designará toda sociedad:

- a) que revista una de las formas enumeradas en el anexo;
- b) que, con arreglo a la legislación fiscal de un Estado miembro, se considere que tiene su domicilio fiscal en dicho Estado y que, a tenor de un convenio en materia de doble imposición, celebrado con un Estado tercero, no se considere que tiene su domicilio fiscal fuera de la Comunidad;
- c) que, además, esté sujeta, sin posibilidad de opción y sin estar exenta, a uno de los impuestos siguientes:

[...]

– impôt sur les sociétés en Francia,

[...]

o a cualquier otro impuesto que sustituyere a uno de dichos impuestos.»

4 Conforme al artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435, los beneficios distribuidos por una sociedad filial a su sociedad matriz deben quedar 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.

5 El anexo de la Directiva 90/435, con la rúbrica «Lista de las sociedades a que hace referencia la letra a) del artículo 2», enumera, en el punto f), las sociedades siguientes:

«Las sociedades de Derecho francés denominadas “société anonyme”, “société en commandite par actions”, “société à responsabilité limitée”, así como los establecimientos y empresas públicas de carácter industrial y comercial».

6 Según el cuarto considerando de la Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003, por la que se modifica la Directiva 90/435 (DO 2004, L 7, p. 41):

«El artículo 2 de la Directiva [90/435] define qué sociedades entran en el ámbito de aplicación de ésta. Aneja a la misma figura una lista de sociedades a las que les es aplicable. Ciertas formas de sociedades no figuran en esa lista, aun cuando se consideren residentes a efectos fiscales en un Estado miembro y estén sujetas en él al impuesto de sociedades. Por ello, debe ampliarse el ámbito de aplicación de la mencionada Directiva [90/435], de modo que englobe otras entidades que puedan desarrollar actividades transfronterizas en la Comunidad y cumplan todas las condiciones establecidas en esa Directiva.»

7 El artículo 1, punto 6, de la Directiva 2003/123 establece la sustitución del anexo de la Directiva 90/435 por el texto que figura en el anexo de la Directiva 2003/123. A raíz de dicha modificación el nuevo punto f) del anexo de la Directiva 90/435 reza del siguiente modo:

«las sociedades de Derecho francés denominadas “société anonyme”, “société en commandite par actions”, “société à responsabilité limitée”, “société par actions simplifiée”, “société d’assurance mutuelle”, (las) “caisses d’épargne et de prévoyance”, (las) “sociétés civiles” que están

automáticamente sujetas al impuesto de sociedades, (las) “coopératives” (y) “unions de coopératives”, los establecimientos y empresas públicos de carácter industrial y comercial, así como otras sociedades constituidas con arreglo al Derecho francés y sujetas al impuesto sobre sociedades francés».

8 Con arreglo al artículo 2 de la Directiva 2003/123, el Derecho de los Estados miembros debía adaptarse a tal Directiva a más tardar el 1 de enero de 2005.

Normativa nacional

9 El artículo 44d de la Einkommensteuergesetz, en su versión aplicable al asunto principal (en lo sucesivo, «EStG 1999»), es del siguiente tenor:

«1) A petición del contribuyente, el impuesto sobre la renta del capital sólo gravará los rendimientos de capital en el sentido del artículo 20, apartado 1, punto 1 [...], percibidos por una sociedad matriz cuyos domicilio y centro de administración no se hallen en el territorio nacional, derivados de la distribución de beneficios de una sociedad de capital sujeta al impuesto por obligación personal en el sentido del artículo 1, apartado 1, punto 1, de la Ley del impuesto de sociedades, o de la devolución del impuesto de sociedades.

2) Debe entenderse por “sociedad matriz” a efectos del apartado 1, toda sociedad que cumpla los requisitos del artículo 2 de la Directiva [90/435], indicados en el anexo 7 de la presente Ley y que, al devengarse el impuesto sobre los rendimientos del capital, con arreglo al artículo 44, apartado 1, párrafo segundo, pueda probar que participa directamente, en al menos una cuarta parte, en el capital nominal de la sociedad de capital sujeta al impuesto por obligación personal. Además, debe acreditarse que la participación existe ininterrumpidamente desde, por lo menos, doce meses [...].»

10 El anexo 7 de la EStG 1999 establece:

«Se entenderá por sociedad matriz, a efectos del artículo 2 de la Directiva [90/435] toda sociedad

1. que revista alguna de las formas siguientes:

[...]

– sociedades de Derecho francés denominadas:

société anonyme, société en commandite par actions, société à responsabilité limitée, así como los establecimientos y empresas públicos de carácter industrial y comercial;

[...]

2. que, según la normativa fiscal de un Estado miembro, se considere que tiene su domicilio fiscal en ese Estado y que, a tenor de un convenio en materia de doble imposición celebrado con un Estado tercero, no se considere que tiene su domicilio fiscal fuera de la Comunidad, y

3. que, sin posibilidad de opción y sin estar exenta, sea sujeto pasivo de uno de los impuestos siguientes:

[...]

– impuesto de sociedades en Francia

[...]

o cualquier otro impuesto que sustituya a uno de dichos impuestos.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

11 El 16 de junio de 1999, Gaz de France Deutschland GmbH, de cuyas participaciones es titular en su totalidad la demandante en el procedimiento principal, abonó a ésta un beneficio de 980.387 DEM, practicando una retención en relación con el impuesto, sobre los rendimientos de capital, que asciende a 49.019,35 DEM, así como en relación con un suplemento de solidaridad por importe de 2.696,06 DEM, que fueron pagados al servicio fiscal competente.

12 El 16 de agosto de 1999 la demandante en el procedimiento principal presentó ante el Bundesamt für Finanzen, actualmente, desde el 1 de enero de 2006, Bundeszentralamt für Steuern, una solicitud de devolución del impuesto sobre los rendimientos de capital, incluido el complemento de solidaridad.

13 Mediante resolución de 6 de septiembre de 1999, la parte demandada en el procedimiento principal denegó la devolución solicitada por considerar que la demandante en el procedimiento principal no era una sociedad matriz en el sentido de lo dispuesto en el artículo 44d, apartado 2, de la EStG 1999, en relación con el artículo 2 de la Directiva 90/435.

14 Dado que se desestimó la reclamación presentada contra dicha decisión, la demandante en el procedimiento principal acudió ante el Finanzgericht Köln que considera que, según el texto de la Directiva 90/435, la demandante en el procedimiento principal no ostenta derecho alguno a que se le devuelva el impuesto sobre los rendimientos de capital ya que, durante el año en que se realizó la distribución, no revestía ninguna de las formas sociales mencionadas en el artículo 2, letra a), de la Directiva 90/435, en relación con el anexo, punto f), de ésta.

15 No obstante, dicho órgano jurisdiccional duda que haya que circunscribirse a la interpretación literal de las disposiciones de la Directiva 90/435. Según dicho órgano jurisdiccional, debe tenerse en cuenta igualmente el objetivo de la referida Directiva, así como las circunstancias de que, por una parte, en el momento de la entrada en vigor de ésta, la forma jurídica de la «société par actions simplifiée» aún no existía en Derecho francés y que, por otra, la Directiva 2003/123 incluyó dicha forma de sociedad en el anexo de la Directiva 90/435.

16 Según el Finanzgericht Köln, se plantea, por consiguiente, en el asunto de que conoce, la cuestión de si una laguna normativa involuntaria podría impedir deducir por analogía del artículo 2, letra a), de la Directiva 90/435, en relación con el anexo, punto f), de ésta, que puede considerarse que una sociedad de Derecho francés que reviste la forma de société par actions simplifiée era en los años anteriores a 2005 una «sociedad de un Estado miembro», a efectos de la Directiva 90/435, y si, en su caso, el artículo 2, letra a), de dicha Directiva, en relación con el anexo, punto f), de ésta, infringe los artículos 43 CE y 48 CE o los artículos 56 CE y 58 CE.

17 En estas circunstancias, el Finanzgericht Köln acordó suspender el curso de las actuaciones y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 2, letra a), [de la Directiva 90/435], en relación con el punto f), del anexo de [dicha] Directiva [...] en el sentido de que puede considerarse que una sociedad francesa con la forma de “société par actions simplifiée” era ya en los años anteriores a 2005 una “sociedad de un Estado miembro”, a efectos de dicha Directiva y que, por lo tanto, en relación con un beneficio distribuido en 1999 por una de sus filiales alemanas, debe concedérsele la exención

de la retención fiscal en el origen con arreglo al artículo 5, apartado 1, de la Directiva [90/435]?

2) En el supuesto de que la primera cuestión deba responderse en sentido negativo, ¿infringe el artículo 2, letra a), [de la Directiva 90/435] en relación con el punto f) del anexo de [dicha] Directiva [...], los artículos 43 CE y 48 CE o los artículos 56 CE, apartado 1, y 58 CE, apartados 1, letra a), y 3, si, en relación con el artículo 5, apartado 1, de la Directiva [90/435], establece realmente una exención de la retención fiscal en el origen en los casos de abono de beneficios de una filial alemana a una sociedad matriz francesa que revista la forma jurídica de “société anonyme”, de “société en commandite par actions” o de “société à responsabilité limitée” pero no la establece cuando se trata de una sociedad matriz francesa que revista la forma jurídica de “société par actions simplifiée”?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la admisibilidad

18 El Gobierno italiano pone en duda la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial porque considera que ésta no contiene ninguna indicación sobre la estructura y el régimen jurídico de la «société par actions simplifiée», como tampoco sobre los demás tipos de sociedades a los que ésta se compara. Alega que, a falta de tales indicaciones, no es posible valorar los elementos que sustentan la hipótesis de base del órgano jurisdiccional remitente, según la cual, una «société par actions simplifiée» tiene características análogas a las de las sociedades de Derecho francés que siempre han estado exentas de la retención en el origen sobre los beneficios distribuidos con arreglo al artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435 y, por consiguiente, apreciar la pertinencia de la petición de decisión prejudicial para la resolución del litigio principal.

19 A este respecto, procede recordar que, si bien el órgano jurisdiccional nacional es el único competente, habida cuenta del reparto de competencias en el marco del procedimiento prejudicial, para definir el objeto de las cuestiones que desea plantear al Tribunal de Justicia, este último ha declarado igualmente que, en casos excepcionales, le corresponde examinar las circunstancias en las que el juez nacional se dirige a él, con objeto de verificar su propia competencia (véase, por todas, la sentencia de 18 de diciembre de 2007, ZF Zefeser, C?62/06, Rec. p. I?11995, apartado 14).

20 Es así, en particular, cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder eficazmente a las cuestiones planteadas (véanse, en particular, las sentencias de 13 de marzo de 2001, PreussenElektra, C?379/98, Rec. p. I?2099, apartado 39; de 5 de diciembre de 2006, Cipolla y otros, C?94/04 y C?202/04, Rec. p. I?11421, apartado 25, así como de 8 de noviembre de 2007, Amurta, C?379/05, Rec. p. I?9569, apartado 64). En efecto, la necesidad de llegar a una interpretación del Derecho comunitario que sea eficaz para el juez nacional exige que éste defina el contexto fáctico y el régimen normativo en el que se inscriben las cuestiones que plantea o que, al menos, explique los presupuestos fácticos sobre los que se basan tales cuestiones (véase, en particular, la sentencia de 23 de marzo de 2006, Enirisorse, C?237/04, Rec. p. I?2843, apartado 17 y jurisprudencia citada).

21 La información proporcionada en la resolución de remisión no sólo ha de servir para que el Tribunal de Justicia pueda dar respuestas útiles, sino también para que los Gobiernos de los Estados miembros y las demás partes interesadas tengan la posibilidad de presentar observaciones conforme al artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia. Incumbe al Tribunal de Justicia velar por que sea salvaguardada esta posibilidad, teniendo en cuenta que, con arreglo a la citada disposición, a las partes interesadas sólo se les notifican las resoluciones de remisión (véase, en particular, la sentencia Enirisorse, antes citada, apartado 18 y la jurisprudencia citada).

22 Pues bien, debe señalarse que, en el caso de autos, en la resolución de remisión se expone suficientemente el contexto fáctico y el régimen jurídico del litigio principal, así como las razones por las que el órgano jurisdiccional remitente consideró que necesitaba una respuesta a las cuestiones planteadas, para que el Tribunal de Justicia tuviera la posibilidad de responder eficazmente a tales cuestiones. Por otra parte, de las observaciones presentadas por los Gobiernos alemán, italiano y del Reino Unido, así como por la Comisión de las Comunidades Europeas, se desprende que la información contenida en la petición de decisión prejudicial les permitió definir eficazmente su posición sobre las cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia.

23 En estas circunstancias, la falta, en la resolución de remisión, de una descripción detallada de, por una parte, las normas relativas a las «sociétés par actions simplifiées» y, por otra, del régimen de las demás sociedades de Derecho francés no puede determinar la inadmisibilidad de dicha petición, ya que en ningún caso la interpretación de la normativa nacional es competencia del Tribunal de Justicia.

24 De todo lo que precede se deduce que debe responderse a las cuestiones prejudiciales.

Sobre el fondo

Sobre la primera cuestión

25 Mediante su primera cuestión el órgano jurisdiccional remitente pide, en síntesis, que se dilucide si el artículo 2, letra a), de la Directiva 90/435, en relación con el punto f) del anexo de ésta, debe interpretarse en el sentido de que puede considerarse que una sociedad de Derecho francés que revista la forma de «société par actions simplifiée» era una «sociedad de un Estado miembro» en el sentido de dicha Directiva ya antes de que ésta fuera modificada en virtud de la Directiva 2003/123.

26 Para responder a esta cuestión, debe tenerse en cuenta el tenor de la disposición cuya interpretación se solicita, del mismo modo que los objetivos y el sistema de la Directiva 90/435 (véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de octubre de 1996, Denkavit y otros, C?283/94, C?291/94 y C?292/94, Rec. p. I?5063, apartados 24 y 26; de 8 de junio de 2000, Epsom Europe, C?375/98, Rec. p. I?4243, apartados 22 y 24, así como de 3 de abril de 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C?27/07, Rec. p. I?2067, apartado 22).

27 A este respecto, debe recordarse que el objeto de la Directiva 90/435, según se desprende, en particular, de su tercer considerando, es eliminar, mediante el establecimiento de un régimen fiscal común, toda penalización de la cooperación entre sociedades de Estados miembros distintos con relación a la cooperación entre sociedades de un mismo Estado miembro y facilitar así la agrupación de sociedades a escala comunitaria (sentencias Denkavit y otros, antes citada, apartado 22; Epsom Europe, antes citada, apartado 20; de 4 de octubre de 2001, Athinaïki Zythopoïia, C?294/99, Rec. p. I?6797, apartado 25; de 25 de septiembre de 2003, Océ van der Grinten, C?58/01, Rec. p. I?9809, apartado 45, así como Banque Fédérative du Crédit Mutuel, antes citada, apartado 23). De este modo, la Directiva 90/435 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 Banque Fédérative du Crédit Mutuel, antes citada, apartado 24).

28 Como resulta de su artículo 1, son objeto de la Directiva 90/435 las distribuciones de beneficios recibidos por sociedades de un Estado miembro procedentes de sus filiales cuyo domicilio se encuentre en otros Estados miembros.

29 El artículo 2 de la Directiva 90/435 establece los requisitos que debe cumplir una sociedad para que se la considere sociedad de un Estado miembro en el sentido de dicha Directiva y define de este modo el ámbito de aplicación de ésta. Como ha señalado el Abogado General en el punto 27 de sus conclusiones, tales requisitos tienen carácter acumulativo.

30 Con arreglo al artículo 2, letra a), de la Directiva 90/435, la expresión «sociedad de un Estado miembro» designa toda sociedad que revista una de las formas enumeradas en el anexo de dicha Directiva.

31 El anexo de la Directiva 90/435 utiliza dos técnicas distintas para designar las sociedades comprendidas en su ámbito de aplicación. Así, si bien se emplea una fórmula genérica en los puntos k) y l) de dicho anexo, que se refieren a «las sociedades comerciales o las sociedades civiles de forma comercial, las cooperativas y las empresas públicas constituidas de conformidad con el Derecho portugués» y «las sociedades constituidas de conformidad con el Derecho del Reino Unido», respectivamente, en los otros puntos de dicho anexo se indican expresamente las denominaciones de las formas jurídicas.

32 Esta última técnica utilizada en la mayoría de los puntos del anexo de la Directiva 90/435, en particular, en el punto f) de dicho anexo, relativo a las sociedades de Derecho francés, consistente en enumerar las denominaciones de las formas jurídicas a las que resulta de aplicación la referida Directiva, sin contener cláusula alguna que permita la aplicación de tal Directiva a otras sociedades constituidas con arreglo al Derecho de los Estados miembros respectivos, a excepción, en lo que atañe al Derecho francés, de los establecimientos y empresas públicos, implica que dichas denominaciones se enumeran de manera exhaustiva.

33 Por consiguiente, tanto de la letra como del sistema del artículo 2, letra a), de la Directiva 90/435, así como del punto f) del anexo de ésta se desprende que, para que una sociedad de Derecho francés que no sea un establecimiento o una empresa públicos de carácter industrial y comercial pueda considerarse una sociedad de un Estado miembro en el sentido de dicha Directiva, esa sociedad debe revestir necesariamente alguna de las formas enumeradas exhaustivamente en el punto f) del anexo de dicha Directiva y, en particular, haberse constituido como «société anonyme», «société en commandite par actions» o «société à responsabilité limitée».

34 No pueden cuestionar tal conclusión las alegaciones de la demandante en el procedimiento principal y de la Comisión, según las cuales, la lista de sociedades sólo se incluye en el punto f) del anexo de la Directiva 90/435 como ejemplo y únicamente con el objetivo de evitar los problemas que puedan resultar de conflictos de calificación, cuando un Estado miembro dispense a una sociedad el trato fiscal de una sociedad de capital, sujeta al impuesto de sociedades, mientras que otro Estado miembro considere que tal sociedad es una sociedad personalista no sujeta al impuesto de sociedades, ya que, al adoptarse la Directiva 90/435, algunos Estados miembros desearon excluir las sociedades personalistas del ámbito de aplicación de dicha Directiva.

35 Debe ciertamente señalarse que la interpretación que propugna la demandante en el procedimiento principal, así como la Comisión, podría responder a los objetivos de la Directiva 90/435, tal como se indican en el tercer considerando de ésta, pues implicaría una ampliación del ámbito de aplicación de esta Directiva a un mayor número de sociedades y contribuiría así a eliminar la penalización de la cooperación entre sociedades de Estados miembros diferentes en relación con la cooperación entre sociedades de un mismo Estado miembro y facilitaría la agrupación de sociedades a escala comunitaria.

36 No obstante, como ha señalado el Abogado General en el apartado 31 de sus

conclusiones, debe observarse que el objetivo de la Directiva 90/435 no es instaurar un régimen común para todas las sociedades de los Estados miembros ni para todos los tipos de participaciones.

37 En efecto, corresponde a los Estados miembros determinar, en relación con las participaciones no comprendidas en la Directiva 90/435, si debe evitarse la doble imposición económica de los beneficios distribuidos, y en qué medida, y establecer, a tal efecto, de forma unilateral o mediante convenios celebrados con otros Estados miembros, mecanismos dirigidos a evitar o atenuar esta doble imposición económica (véanse las sentencias de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rec. p. I-11673, apartado 54, y *Amurta*, antes citada, apartado 24).

38 La Directiva 90/435 limita, por lo tanto, la competencia de los Estados miembros en cuanto a la tributación de los beneficios distribuidos por las sociedades establecidas en su territorio entre las sociedades establecidas en otro Estado miembro, que estén comprendidas en el ámbito de aplicación de ésta. Pues bien, en estas circunstancias, las exigencias del principio fundamental de seguridad jurídica se oponen a que se interprete la lista de sociedades contenida en el punto f) del anexo de dicha Directiva como una lista incluida con carácter indicativo, siendo así que tal interpretación no se deduce de su letra ni del sistema de la Directiva 90/435.

39 La interpretación sostenida por la demandante en el procedimiento principal y por la Comisión tampoco puede derivar de los deseos expresados, en su caso, por algunos Estados miembros al adoptarse la Directiva 90/435, de excluir del ámbito de aplicación de esa Directiva únicamente las sociedades personalistas. En efecto, 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 *Denkavit* y otros, antes citada, apartado 29).

40 Los desarrollos legislativos y, en particular, la Directiva 2003/123 confirman, además, la interpretación de que no puede considerarse que la Directiva 90/435 es aplicable a la *société par actions simplifiée* desde su introducción en Derecho francés.

41 Por una parte, la Directiva 2003/123 enuncia en su cuarto considerando que el anexo de la Directiva 90/435 contiene una lista de las sociedades a las que se aplica esta Directiva y que algunas formas de sociedades no figuran en la lista de dicho anexo, aun cuando sean residentes fiscales en un Estado miembro y sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades. Ese mismo considerando precisa que, por lo tanto, debería ampliarse el ámbito de aplicación de la Directiva 90/435 de modo que englobara otras entidades que puedan desarrollar actividades transfronterizas en la Comunidad y cumplan todas las condiciones establecidas en esa Directiva.

42 Por otra parte, el artículo 1, punto 6, de la Directiva 2003/123 prevé la sustitución del anexo de la Directiva 90/435 por el texto que figura en el anexo de la Directiva 2003/123. A raíz de la modificación del anexo de la Directiva 90/435 en virtud de la Directiva 2003/123, el punto f) de dicho anexo comprende, entre las sociedades a que se refiere la «*société par actions simplifiée*» y, para tener en cuenta, en particular, la evolución del Derecho nacional, contiene una disposición que establece que están comprendidas igualmente en el ámbito de la aplicación de la Directiva 90/435 las demás sociedades constituidas con arreglo al Derecho francés y sujetas al impuesto de sociedades en Francia.

43 Por último, debe señalarse que, contrariamente a lo que sostienen la demandante en el procedimiento principal y la Comisión, dado que las formas jurídicas de Derecho francés contempladas en la Directiva 90/435 se enumeran taxativamente en el punto f) del anexo de ésta,

no puede admitirse la ampliación de la aplicación de dicha Directiva por analogía a otros tipos de sociedades, como, por ejemplo, la «société par actions simplifiée» de Derecho francés, aunque fueran comparables.

44 Teniendo en cuenta lo expuesto, procede responder a la primera cuestión que el artículo 2, letra a), de la Directiva 90/435, en relación con el punto f) del anexo de ésta, debe interpretarse en el sentido de que no puede considerarse que una sociedad de Derecho francés que reviste la forma de una «société par actions simplifiée» fuera una «sociedad de un Estado miembro» a efectos de dicha Directiva ya antes de que ésta fuera modificada en virtud de la Directiva 2003/123.

Sobre la segunda cuestión

45 Mediante su segunda cuestión el órgano jurisdiccional remitente pretende que se examine la validez del artículo 2, letra a), de la Directiva 90/435, en relación con el punto f) del anexo de ésta y con el artículo 5, apartado 1, de dicha Directiva, a la luz de los artículos 43 CE y 48 CE o de los artículos 56 CE, apartado 1, y 58 CE, apartados 1, letra a), y 3, en la medida en que de dichas disposiciones se deriva la exención de la retención fiscal en el origen en los casos de abono de beneficios de una filial de Derecho alemán a una sociedad matriz de Derecho francés que revista la forma jurídica de una «société anonyme», de una «société en commandite par actions» o de una «société à responsabilité limitée», pero no en el uso de una sociedad matriz de Derecho francés con la forma jurídica de una «société par actions simplifiée».

46 La demandante en el procedimiento principal alega a este respecto que la exclusión de la «société par actions simplifiée» del ámbito de aplicación de la Directiva 90/435 discrimina arbitrariamente a tal sociedad en relación con la «société anonyme» o la «société à responsabilité limitée» de Derecho francés, o en relación con las formas jurídicas de sociedades por acciones o de sociedades de responsabilidad limitada de otros Estados miembros enumeradas en dicha Directiva. Sostiene que se discrimina a la «société par actions simplifiée», en particular, porque el Derecho alemán no recoge la regulación de los procedimientos para poder invocar una aplicación contraria al Derecho comunitario del impuesto sobre los rendimientos de capital al margen del ámbito de aplicación de la Directiva 90/435.

47 En cambio, ni los Gobiernos alemán, italiano y del Reino Unido, ni la Comisión conciben razón alguna para poner en duda la validez de la Directiva 90/435. Señalan que, por una parte, las libertades fundamentales no prohíben la aplicación de retenciones en el origen como tales, ni se oponen a una doble imposición que resulte del ejercicio paralelo de las competencias fiscales de dos Estados miembros. Por otra, el legislador comunitario ostenta una amplia facultad discrecional en lo tocante a la armonización y la aproximación de las legislaciones. De ello deducen que, por lo tanto, de por sí, no puede constituir una ilegalidad la limitación del alcance de la armonización o de la aproximación de las legislaciones a ámbitos especiales.

48 El Gobierno italiano señala además que toda vez que la «société par actions simplifiée» se creó con posterioridad a la entrada en vigor de la Directiva 90/435, no puede considerarse que ésta es inválida debido a que no se tuvo en cuenta esta forma jurídica de sociedad, ya que los vicios que entrañen la invalidez de un acto deben existir en la fecha en la que se aprueba ese acto. Alega que, a lo sumo, cabría preguntarse si la Directiva 2003/123 debía incluir la «société par actions simplifiée» en la lista del anexo de la Directiva 90/435 con carácter retroactivo. Ahora bien, a este respecto, dependía plenamente de la facultad discrecional del legislador comunitario completar o no el anexo de la Directiva 90/435 y limitar en el tiempo los efectos de la inclusión de esta forma jurídica de sociedad en dicho anexo, previendo que tal inclusión no tendría efecto retroactivo.

49 Procede recordar a este respecto que la apreciación de la validez de un acto, apreciación

que debe efectuar el Tribunal de Justicia en el marco de una remisión prejudicial, normalmente debe basarse en la situación que existe en el momento de la adopción de ese acto (sentencia de 17 de julio de 1997, SAM Schiffahrt y Stapf, C?248/95 y C?249/95, Rec. p. I?4475, apartado 46).

50 Incluso suponiendo que la validez de un acto pueda, en ciertos casos, apreciarse en función de elementos nuevos que hayan tenido lugar con posterioridad a su adopción (sentencia SAM Schiffahrt y Stapf, antes citada, apartado 47), tal apreciación no debe realizarse en el caso de autos.

51 En efecto, si bien la «société par actions simplifiée» no se introdujo en Derecho francés hasta después de que se adoptara la Directiva 90/435, de la respuesta a la primera cuestión se desprende que, en relación con las sociedades de Derecho francés, se determinó el ámbito de aplicación de dicha Directiva mediante una enumeración de las denominaciones de las formas jurídicas contempladas en tal Directiva, sin insertar ninguna cláusula que permitiera la aplicación de ésta a otras sociedades constituidas con arreglo al Derecho francés.

52 De reiterada jurisprudencia se desprende que las instituciones comunitarias pueden armonizar sólo progresivamente una materia o aproximar en varias etapas las legislaciones nacionales. La aplicación de tales medidas es, en efecto, por regla general, difícil, ya que supone, por parte de las instituciones comunitarias competentes, la elaboración, a partir de disposiciones nacionales diferentes y complejas, de normas comunes, conformes con los objetivos definidos en el Tratado CE, aprobadas por la mayoría cualificada de los miembros del Consejo, o incluso, como sucede en materia fiscal, por unanimidad (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de febrero de 1984, Rewe-Zentrale, 37/83, Rec. p. 1229, apartado 20; de 13 de mayo de 1997, Alemania/Parlamento y Consejo, C?233/94, Rec. p. I?2405, apartado 43, así como de 17 de junio de 1999, Socridis, C?166/98, Rec. p. I?3791, apartado 26).

53 No obstante, debe comprobarse si una delimitación del ámbito de aplicación de la Directiva 90/435, que excluye, desde un primer momento, otras sociedades que puedan crearse de conformidad con el Derecho nacional, como resulta del artículo 2, letra a), de la Directiva 90/435 y del punto f) del anexo de ésta, puede considerarse inválida a la luz de los artículos del Tratado que garantizan la libertad de establecimiento o la libre circulación de capitales.

54 Conforme a reiterada jurisprudencia, la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro lleva consigo el acceso a las actividades por cuenta propia y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales. La supresión de las restricciones a la libertad de establecimiento se extiende a las restricciones a la creación de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro (véanse, en particular, las sentencias de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, 270/83, Rec. p. 273, apartado 13; de 29 de abril de 1999, Royal Bank of Scotland, C?311/97, Rec. p. I?2651, apartado 22, y de 23 de febrero de 2006, CLT?UFA, C?253/03, Rec. p. I?1831, apartado 13).

55 Asimismo, según reiterada jurisprudencia, aunque las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento tienen por objetivo, según su tenor literal, asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, se oponen asimismo a que el Estado miembro de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación (véanse, en particular, las sentencias de 16 de julio de 1998, ICI, C-264/96, Rec. p. I-4695, apartado 21; de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. p. I-7995, apartado 42; de 6 de diciembre de 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Rec. p. I-10451, apartado 33, así como de 15 de mayo de 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Rec. p. I-3601, apartado 19).

56 Como se ha recordado en el apartado 27 de la presente sentencia, la Directiva 90/435 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 así la agrupación de empresas a escala comunitaria (sentencias Banque Fédérative du Crédit Mutuel, antes citada, apartado 23, y de 12 de febrero de 2009, Cobelfret, C-138/07, Rec. p. I-0000, apartado 28).

57 Para alcanzar en el plano fiscal el objetivo de la neutralidad del abono de beneficios por una sociedad filial situada en un Estado miembro a su sociedad matriz establecida en otro Estado miembro, la Directiva 90/435 pretende evitar la doble imposición de estos beneficios en términos económicos, es decir, evitar que los beneficios distribuidos sean gravados por primera vez por lo que respecta a la filial y una segunda vez por lo que respecta a la sociedad matriz (véanse las citadas sentencias Banque Fédérative du Crédit Mutuel, apartados 24 y 27, así como Cobelfret, apartado 29).

58 A tal fin, el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435, obliga a los Estados miembros a eximir de la retención en el origen los beneficios abonados por una sociedad filial a su sociedad matriz cuando ésta posea una participación del 25 % como mínimo en el capital de la filial.

59 Pues bien, si bien en virtud de la Directiva 90/435 dicha obligación incumbe a los Estados miembros únicamente en lo tocante a las distribuciones de beneficios percibidos por sociedades que puedan considerarse sociedades en el sentido de ésta, baste señalar que dicha Directiva no autoriza a un Estado miembro a dispensar un trato menos favorable a los beneficios distribuidos entre sociedades de los demás Estados miembros que no estén comprendidas en su ámbito de aplicación, en relación con los beneficios distribuidos entre sociedades comparables establecidas en su territorio.

60 En efecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, si bien en relación con las participaciones no comprendidas en la Directiva 90/435, corresponde a los Estados miembros determinar si debe evitarse, y en qué medida, la doble imposición económica de los beneficios distribuidos y establecer, a este efecto, de forma unilateral o mediante convenios celebrados con otros Estados miembros, mecanismos dirigidos a evitar o a atenuar esta doble imposición económica, este solo hecho no les permite, sin embargo, aplicar medidas contrarias a las libertades de circulación garantizadas por el Tratado (véanse las sentencias Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, antes citada, apartado 54, y Amurta, antes citada, apartado 24, así como de 18 de junio de 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Rec. p. I-0000, apartado 28).

61 Por consiguiente, no puede restringir la libertad de establecimiento una delimitación del ámbito de aplicación de la Directiva 90/435 que excluye, en principio, otras sociedades que puedan crearse con arreglo al Derecho nacional, como la que resulta del artículo 2, letra a), de la Directiva 90/435 y del punto f) del anexo de ésta.

62 La conclusión a que se llega en el apartado anterior es igualmente válida en lo tocante a las disposiciones relativas a la libre circulación de capitales.

63 Habida cuenta de lo que precede, debe responderse a la segunda cuestión que el examen de ésta no ha revelado ningún elemento que pueda afectar a la validez del artículo 2, letra a), de la Directiva 90/435, en relación con el punto f) del anexo de ésta y con el artículo 5, apartado 1, de dicha Directiva.

Costas

64 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes en el 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 Primera) declara:

1) **El artículo 2, letra a), 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, en relación con el punto f) del anexo de ésta, debe interpretarse en el sentido de que no puede considerarse que una sociedad de Derecho francés que reviste la forma de una «société par actions simplifiée» fuera una «sociedad de un Estado miembro» a efectos de dicha Directiva ya antes de que ésta fuera modificada en virtud de la Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003.**

2) **El examen de la segunda cuestión no ha revelado ningún elemento que pueda afectar a la validez del artículo 2, letra a), de la Directiva 90/435, en relación con el punto f) del anexo de ésta y con el artículo 5, apartado 1, de dicha Directiva.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.