Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 26 de octubre de 2017 *

«Procedimiento prejudicial — Impuestos sobre sociedades — Directiva 90/435/CEE — Artículo 1, apartado 2, y artículo 4, apartado 2 — Sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes — Régimen fiscal común — Deducibilidad del beneficio imponible de la sociedad matriz — Disposiciones nacionales encaminadas a suprimir la doble imposición de los beneficios distribuidos por las filiales — No consideración de la existencia de un vínculo entre los intereses de los préstamos y la financiación de la participación que dio lugar al pago de dividendos»

En el asunto C-39/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Tribunal de Primera Instancia de Amberes, Bélgica), mediante resolución de 8 de enero de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 25 de enero de 2016, en el procedimiento entre

Argenta Spaarbank NV

y

Belgische Staat,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. J.L. da Cruz Vilaça, Presidente de Sala, el Sr. A. Tizzano (Ponente), Vicepresidente del Tribunal de Justicia, y los Sres. E. Levits y A. Borg Barthet y la Sra. M. Berger, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott,

Secretario: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 30 de marzo de 2017;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de Argenta Spaarbank NV, por los Sres. B. De Cock y K. Van Duyse, advocaten;

– en nombre del Gobierno belga, por los Sres. J.-C. Halleux y P. Cottin y por la Sra. M. Jacobs, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. W. Roels, en calidad de agente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de abril de 2017;

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 1, apartado 2, y 4, 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 ha sido presentada en el marco de un litigio entre Argenta Spaarbank NV y el Estado belga relativo a la legalidad de una liquidación complementaria por el impuesto sobre sociedades correspondiente a los ejercicios 2000 y 2001 dirigida a dicha sociedad.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El tercer considerando de la Directiva 90/435 afirma lo siguiente:

«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 [de la Unión]».

4 El artículo 1 de dicha Directiva establece:

«1. 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 filiales en otros Estados miembros.

2. La presente Directiva no será obstáculo para la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias a fin de evitar fraudes y abusos.»

5 Con arreglo al artículo 3 de la mencionada Directiva:

«1. A efectos de la aplicación de la presente Directiva:

a) la calidad de sociedad matriz se reconocerá por lo menos a toda sociedad de un Estado miembro que cumpla con las condiciones enunciadas en el artículo 2 y que posea en el capital de una sociedad de otro Estado miembro, que cumpla las mismas condiciones, una participación mínima del 25 %;

b) se entenderá por “sociedad filial” la sociedad en cuyo capital exista la participación contemplada en la letra a).

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, los Estados miembros tendrán la facultad:

– mediante acuerdos bilaterales, de sustituir el criterio de participación en el capital por el de posesión de derechos de voto,

– de no aplicar la presente Directiva a aquéllas de sus sociedades que no conserven, durante un período ininterrumpido de por lo menos dos años, una participación que dé derecho a la calidad de sociedad matriz, ni a las sociedades en las cuales una sociedad de otro Estado miembro no conserve, durante un período ininterrumpido de por lo menos dos años, una participación semejante.»

6 El artículo 4, apartados 1 y 2, de esa Directiva dispone:

«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.»

Derecho belga

7 La Directiva 90/435 se transpuso al Derecho belga mediante la Ley de 23 de octubre de 1991 (*Moniteur Belge* de 15 de noviembre de 1991, p. 25619), que modificó el régimen de la renta gravada con carácter definitivo («régime des revenus définitivement taxés»; en lo sucesivo, «régimen RDT»), entonces vigente.

8 A raíz de la codificación de la normativa en materia del impuesto sobre la renta, llevada a cabo en el año 1992, las disposiciones pertinentes relativas al régimen RDT se agruparon en los artículos 202, 204 y 205 del Código de impuestos sobre la renta de 1992, refundido mediante Real Decreto de 10 de abril de 1992 y convalidado mediante Ley de 12 de junio de 1992 (suplemento del *Moniteur Belge* de 30 de julio de 1992; en lo sucesivo, «CIR 1992»), según han sido desarrollados por el arrêté royal d'exécution du code des impôts sur les revenus 1992, de 27 de agosto de 1993 (Real Decreto de ejecución del Código de impuestos sobre la renta de 1992, de 27 de agosto de 1993; *Moniteur Belge* del 13 de septiembre de 1993, p. 20096).

9 Con arreglo a dichas disposiciones, una sociedad puede deducir de su resultado el 95 % de los dividendos percibidos de sus filiales en el sentido de la Directiva 90/435, en concepto de renta imponible definitiva (en lo sucesivo, «deducción RID»).

10 El funcionamiento del régimen RDT puede describirse sucintamente del siguiente modo. En un primer momento, el dividendo distribuido por la filial se incluye en la base imponible de la sociedad matriz. Posteriormente, este dividendo se deduce de dicha base imponible, pero únicamente en la medida en que, durante el ejercicio fiscal de que se trate, subsista un saldo positivo de beneficios tras la deducción de los otros beneficios exentos.

11 En ese contexto, la Ley de 20 de diciembre de 1995 sobre disposiciones fiscales, financieras y otras (*Moniteur Belge* de 23 de diciembre de 1995, p. 34578) incluyó, en el CIR 1992, el artículo 198, punto 10. Dicho artículo, en su redacción aplicable al litigio principal, establece:

«No se considerarán gastos profesionales:

[…]

10 Sin perjuicio de la aplicación del artículo 55 [del CIR 1992], los intereses hasta un importe equivalente al de los rendimientos que se pueden deducir en virtud de los artículos 202 a 204 [del CIR 1992] y percibidos por una sociedad de capital procedentes de una participación que, en el momento de su transmisión, no haya conservado durante un período ininterrumpido de por lo menos un año.

El párrafo [anterior] no es aplicable, sin embargo, a las participaciones en sociedades vinculadas o con las que exista un vínculo de participación, aun cuando tengan el carácter de inversiones de tesorería ni a las demás participaciones que figuren como inmovilizaciones financieras.»

12 El artículo 202 del CIR 1992, en su redacción aplicable al litigio principal, tiene la siguiente redacción:

«§ 1. De los beneficios del período impositivo deberán deducirse también, en la medida en que estén incluidos:

1.º Los dividendos, con excepción de los rendimientos que se obtengan con ocasión de la cesión a una sociedad de sus propias acciones o participaciones o con motivo de la partición total o parcial del patrimonio de una sociedad;

[…]

§ 2. Los rendimientos indicados en el apartado 1, número 1 y 2, únicamente serán deducibles cuando en la fecha de atribución o de pago de éstos la sociedad que los perciba posea en el capital de la sociedad que los distribuye una participación del 5 % como mínimo, o cuya inversión alcance al menos un valor de [50 millones de francos belgas BEF (alrededor de 1 240 000 [euros])].

Sin embargo, este requisito no se aplicará a los rendimientos:

1.º obtenidos por las entidades de crédito mencionadas en el artículo 56, apartado 1 […]».

13 El artículo 204 del CIR 1992, en su redacción aplicable al litigio principal, dispone:

«Se considerará que los rendimientos deducibles en virtud del artículo 202, apartado 1, puntos 1, 3 y 4, están incluidos en los beneficios del período impositivo hasta un 95 % del importe percibido u obtenido, eventualmente incrementado en el importe de la retención en origen, real o ficticia, sobre los rendimientos de capital o, en relación con los rendimientos mencionados en el artículo 202, apartado 1, puntos 4 y 5, reducido en el importe de los intereses atribuidos al vendedor en el caso de que los valores hayan sido adquiridos durante el período impositivo en cuestión.»

14 El artículo 106, apartado 5, del Real Decreto de Ejecución del Código de impuestos sobre la renta de 1992, de 27 de agosto de 1993, en su redacción aplicable al litigio principal, dispone:

«Quedarán exentos en su totalidad de la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario los dividendos cuyo deudor sea una sociedad filial belga y cuyo beneficiario sea una sociedad matriz de otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea.

No obstante, no será aplicable la exención si la participación social de la sociedad matriz en virtud de la cual se abonan los dividendos no representa una participación mínima del 25 % del capital de la sociedad filial y la participación mínima del 25 % no se mantiene o no se ha mantenido durante un período ininterrumpido de por lo menos un año.

A los efectos de la aplicación de los párrafos primero y segundo, se entenderá por sociedad filial y sociedad matriz las sociedades filiales y matrices tal como se definen en la Directiva [90/435]».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

15 Argenta Spaarbank es una entidad de crédito reconocida conforme al Derecho belga que, durante los ejercicios contables 1999 y 2000 (ejercicios impositivos 2000 y 2001), percibió dividendos derivados de participaciones en empresas belgas y de otros Estados miembros de la Unión Europea que, en algunos casos, poseía desde hacía menos de un año y, en otros casos, desde hacía más de un año en el momento del pago de tales dividendos.

16 Con arreglo a los artículos 202 y 204 del CIR 1992, en su redacción aplicable al litigio principal, Argenta Spaarbank disfrutó, como sociedad matriz, de una deducción RDT por el 95 % del importe de los mencionados dividendos.

17 Además, dada su condición de entidad de crédito, pagó también, durante los ejercicios contables de que se trata, intereses por importe de 11 702 186 712 BEF (alrededor de 290 090 000 euros) y de 13 322 033 492 BEF (alrededor de 330 245 000 euros), que se reflejaron en la cuenta de resultados de esta entidad bajo la partida «Gastos de intereses y otros gastos análogos».

18 Como se desprende de la resolución de remisión, tales intereses no fueron pagados por préstamos celebrados para adquirir participaciones en el capital de una sociedad filial. Por el contrario, esos intereses correspondían a cuentas de ahorro, cuentas a la vista, cuentas a plazo fijo y otros productos de ahorro abiertos por Argenta Spaarbank para sus clientes como entidad de crédito y habrían podido ser objeto, por ello, de deducción como gastos profesionales.

19 Sin embargo, el artículo 198, punto 10, del CIR 1992, prevé la no deducibilidad de todos los intereses pagados hasta un importe equivalente al de los rendimientos deducibles en virtud de los artículos 202 a 204 del CIR 1992, percibidos por una sociedad matriz por participaciones que, en el momento de su transmisión, hubiese conservado durante un período ininterrumpido de al menos un año, sin exigir que existiera una relación de causalidad entre tales intereses y los dividendos por los que se disfruta de la deducción RDT.

20 Pues bien, Argenta Spaarbank percibió 3 059 292 BEF (alrededor de 75 838 euros) durante el ejercicio contable 1999 (ejercicio fiscal 2000), y 11 960 419 BEF (alrededor de 296 490 euros), durante el ejercicio contable 2000 (ejercicio fiscal 2001), en concepto de dividendos derivados de participaciones con menos de un año de antigüedad en el momento de su pago.

21 Así, con arreglo al artículo 198, punto 10, del CIR 1992, la Administración tributaria remitió a Argenta Spaarbank dos liquidaciones complementarias correspondientes a los ejercicios 2000 y 2001, en las que se señalaba que se añadían en concepto de «gastos no admitidos» intereses por importe, respectivamente, de 75 837,87 euros y de 296 491,04 euros, por lo que no podían ser deducidos del beneficio imponible de dicha sociedad matriz.

22 Mediante resolución de 4 de mayo de 2004, el Director Regional del Nationale Controlecentrum I van de administratie voor de ondernemings- en inkomensfiscaliteit (Centro de Control Nacional I de la Administración de la Fiscalidad de Empresas y de la Renta, Bélgica) desestimó las reclamaciones presentadas por Argenta Spaarbank contra las liquidaciones complementarias.

23 El 3 de agosto de 2004, Argenta Spaarbank impugnó esa resolución ante el órgano jurisdiccional remitente, el rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Tribunal de Primera Instancia de Amberes, Bélgica), con el fin de obtener la anulación de las mencionadas liquidaciones complementarias, alegando en particular que el artículo 198, punto 10, del CIR 1992 es incompatible con el artículo 4, apartado 2, de la Directiva 90/435, ya que, según dicha entidad, esta última disposición únicamente permite a los Estados miembros considerar no deducibles los intereses que presenten una relación de causalidad con los dividendos que han disfrutado de la deducción RDT.

24 En estas circunstancias, el rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Tribunal de Primera Instancia de Amberes) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Infringe el artículo 198, punto 10, del CIR 1992, en su redacción aplicable a los ejercicios fiscales de 2000 y 2001, el artículo 4, apartado 2, de la Directiva [90/435] al establecer que no se consideran gastos profesionales los intereses hasta un importe equivalente al de los rendimientos que pueden quedar exentos en virtud de los artículos 202 a 204 del [CIR 1992] de acciones o participaciones adquiridas por una sociedad que, en el momento de su transmisión, no las haya conservado durante un período ininterrumpido de por lo menos un año, sin hacer distinción alguna en función de si los mencionados gastos por intereses tienen o no relación con la (financiación de la) participación de la que se obtuvieron los dividendos exentos?

2) ¿Constituye el artículo 198, punto 10, del CIR 1992, en su versión aplicable a los ejercicios fiscales de 2000 y 2001, una disposición necesaria para evitar fraudes y abusos en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva [90/435], y si tal es el caso, va el artículo 198, punto 10, del CIR 1992 más allá de lo necesario para evitar tales fraudes y abusos, en la medida en que establece que no se consideran gastos profesionales los intereses hasta un importe equivalente al de los rendimientos que pueden quedar exentos en virtud de los artículos 202 a 204 del [CIR 1992], de acciones o participaciones adquiridas por una sociedad que, en el momento de su transmisión, no las haya conservado durante un período ininterrumpido de por lo menos un año, sin hacer distinción alguna en función de si los mencionados gastos por intereses tienen o no relación con la (financiación de la) participación de la que se obtuvieron los dividendos exentos?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la admisibilidad

25 El Gobierno belga cuestiona la admisibilidad de la presente petición de decisión prejudicial. En apoyo de la excepción de inadmisibilidad, recuerda que el artículo 198, punto 10, del CIR 1992 autoriza a las autoridades tributarias belgas a rechazar, como gastos no deducibles, todos los intereses pagados por

una sociedad matriz, durante el período imponible de que se trate, hasta el importe de los dividendos percibidos por participaciones de antigüedad inferior a un año en el capital de una sociedad filial que disfrutan de la deducción RDT.

26 En estas circunstancias, dicho Gobierno alega que el citado artículo se asemeja, en efecto, al artículo 4, apartado 2, de la Directiva 90/435 al ofrecer un medio para luchar contra la práctica abusiva consistente en celebrar un préstamo para erosionar la base imponible de la sociedad matriz, generando intereses deducibles mediante la adquisición de participaciones en filiales que generan dividendos también deducibles.

27 Sin embargo, según el mencionado Gobierno, en la medida en que el artículo 198, punto 10, del CIR 1992 tiene como efecto indirecto neutralizar la deducción, con arreglo a los artículos 202 a 204 del CIR 1992, de los dividendos procedentes de participaciones de corta duración, dicho artículo debería considerarse cubierto por el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 90/435, que, según el Gobierno belga, permite a los Estados miembros no aplicar el sistema de deducción de los beneficios establecido por dicha Directiva a las sociedades «que no conserven, durante un período ininterrumpido de por lo menos dos años, una participación que dé derecho a la condición de sociedad matriz». En efecto, según dicho Gobierno, este última disposición implica que, en el supuesto al que se refiere, los Estados miembros no están obligados a cumplir la Directiva 90/435. Así, según el Gobierno belga, se les permite no sólo no reconocer las ventajas previstas en el artículo 4, apartado 1, de esta Directiva, sino también considerar los gastos no deducibles en una medida y en condiciones que no responden a lo previsto en el artículo 4, apartado 2, de la mencionada Directiva, o incluso hacer uso de una disposición que tiene como objetivo evitar fraudes y abusos en el sentido del artículo 1, apartado 2, de esta misma Directiva, que va más allá de lo que sería necesario para evitar dichos fraudes y abusos.

28 Por este motivo, según el Gobierno belga, el artículo 198, punto 10, del CIR 1992 se refiere a una situación que se encuentra fuera del ámbito de aplicación de la Directiva 90/435.

29 Procede recordar, a este respecto, que el artículo 3, apartado 2, segundo guion, de la Directiva 90/435 establece, no obstante lo dispuesto en el apartado 1 de ese artículo, la «facultad» de los Estados miembros de «no aplicar» dicha Directiva a aquellas de sus sociedades que no conserven, durante un período ininterrumpido de por lo menos dos años, una participación que dé derecho a la calidad de sociedad matriz, ni a las sociedades en las cuales una sociedad de otro Estado miembro no conserve tal participación durante un período ininterrumpido de por lo menos dos años.

30 Según sus propios términos, esta disposición no constituye una excepción general a la aplicación de la Directiva 90/435, sino que se limita a prever una facultad para los Estados miembros, que permite a aquellos que deseen hacer uso de la misma, recogerla en su normativa nacional. A este respecto, procede recordar que, según una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, las disposiciones de una Directiva deben ser ejecutadas con indiscutible fuerza imperativa y con la especificidad, precisión y claridad requeridas para cumplir la exigencia de seguridad jurídica (véase la sentencia de 15 de octubre de 2015, Comisión/Alemania, C-137/14, EU:C:2015:683, apartado 51 y jurisprudencia citada).

31 Pues bien, respecto a este punto, procede señalar que el órgano jurisdiccional remitente plantea una interpretación del sistema del CIR 1992 y, en particular, del artículo 198, punto 10, del CIR 1992, diferente de la expuesta por el Gobierno belga ante el Tribunal de Justicia.

32 En efecto, el mencionado órgano jurisdiccional señala que el legislador belga transpuso inicialmente la Directiva 90/435 al Derecho interno aplicándola íntegramente a las sociedades matrices nacionales, sin prever expresamente que una sociedad debiera cumplir un período mínimo de participación para que le fuese reconocida la condición de sociedad matriz de la filial objeto de dicha toma de participación y le permitiera tener acceso a la deducción de los dividendos generados por esas acciones.

33 Así, según dicho órgano jurisdiccional, el Reino de Bélgica no hizo uso de la facultad reconocida a los Estados miembros en el artículo 3, apartado 2, segundo guion, primera parte, de la Directiva 90/435 al adoptar el CIR 1992.

34 Por el contrario, analizando en detalle los trabajos preparatorios, el objeto y la finalidad del artículo 198, punto 10, del CIR 1992, el órgano jurisdiccional remitente considera que esta disposición aplica en Derecho belga el artículo 4, apartado 2, de la Directiva 90/435 dado que tiene como objetivo impedir que las sociedades matrices nacionales lleven a cabo una doble deducción fiscal al adquirir, mediante financiación externa deducible, acciones de filiales, generadoras de dividendos igualmente deducibles.

35 Por ello, la razón por la que el artículo 198, punto 10, del CIR 1992 no prevé ningún vínculo entre la adquisición de tales acciones y la financiación de esta operación no obedece, según el órgano jurisdiccional remitente, a la voluntad del legislador belga de neutralizar la deducción de los dividendos derivados de participaciones de corta duración, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 3, apartado 2, segundo guion, primera parte, de la Directiva 90/435, sino de superar la dificultad, desde un punto de vista práctico, para la administración tributaria, de verificar de modo concreto la relación entre la financiación de una operación y el bien adquirido, en el marco de la aplicación de la regla especial recogida en el artículo 4, apartado 2, de esta Directiva.

36 Pues bien, basándose en esta interpretación del artículo 198, punto 10, del CIR 1992, el órgano jurisdiccional remitente consideró necesario plantear la presente cuestión prejudicial con el fin de resolver el litigio del que conoce.

37 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, dentro del marco de la cooperación entre éste y los órganos jurisdiccionales nacionales establecida por el artículo 267 TFUE, corresponde exclusivamente al juez nacional, que conoce del litigio y que ha de asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades de cada asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia, como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia (sentencias de 22 de diciembre de 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, apartado 16, y de 21 de diciembre de 2016, Vervloet y otros, C-76/15, EU:C:2016:975, apartado 56 y jurisprudencia citada.

38 Además, cabe precisar que no corresponde al Tribunal de Justicia, en un procedimiento prejudicial, pronunciarse sobre la interpretación de las disposiciones nacionales ni apreciar si es correcta la interpretación que el órgano jurisdiccional remitente efectúa de éstas. En efecto, en el marco del reparto de competencias entre los Tribunales comunitarios y los nacionales, incumbe al Tribunal de Justicia tener en cuenta el contexto fáctico y normativo en el que se insertan las cuestiones prejudiciales, tal como lo define la resolución de remisión (sentencia de 23 de abril de 2009, Angelidaki y otros, C-378/07 a C-380/07, EU:C:2009:250, apartado 48 y jurisprudencia citada).

39 Se desprende de lo anterior que, para examinar la excepción de inadmisibilidad propuesta por el Gobierno belga, es preciso referirse únicamente a la interpretación del artículo 198, punto 10, del CIR 1992 aportada por el órgano jurisdiccional remitente, como se ha recordado, esencialmente, en los apartados 32 a 35 de la presente sentencia.

40 Pues bien, a la vista de esta interpretación, y habida cuenta de la jurisprudencia recordada en el apartado 30 de la presente sentencia, ha de considerarse que una disposición como el artículo 198, punto 10, del CIR 1992 está comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva 90/435, ya que no puede considerarse que su contenido está comprendido, ni directa, ni *a fortiori*, indirectamente — como pretende el Gobierno belga— en la excepción facultativa prevista en el artículo 3, apartado 2, segundo guion, primera parte, de esta Directiva.

41 Por ello, debe declararse la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial.

Sobre el fondo

Sobre la primera cuestión prejudicial

42 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente si el artículo 4, apartado 2, de la Directiva 90/435 se opone a una disposición de Derecho nacional como el artículo 198, punto 10, del CIR 1992, con arreglo a la cual los intereses pagados por una sociedad matriz en virtud de un préstamo no son deducibles del beneficio imponible de esta sociedad matriz hasta un importe equivalente al de los dividendos, que disfrutan ya de deducibilidad fiscal, percibidos de participaciones de una duración inferior a un año que la sociedad matriz tiene en sociedades filiales, aun cuando dichos intereses no estén vinculados a la financiación de las participaciones.

43 Para dar una respuesta útil a esta cuestión, procede, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, tener en cuenta no sólo el tenor del artículo 4, apartado 2, de la Directiva 90/435, sino también los objetivos y el sistema de la Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de abril de 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, apartado 22; de 1 de octubre de 2009, Gaz de France — Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, apartado 26, y de 8 de marzo de 2017, Wereldhave Belgium y otros, C-448/15, EU:C:2017:180, apartado 24).

44 Es preciso señalar, de entrada, que el tenor del artículo 4, apartado 2, de la Directiva 90/435 está formulado de manera clara e inequívoca, en el sentido de que esta disposición permite únicamente a un Estado miembro excluir la deducibilidad del beneficio imponible de una sociedad matriz únicamente respecto a «los gastos que se refieren a la participación» de ésta en el capital de una sociedad filial.

45 Se desprende también de sus propios términos que esa disposición no permite a los Estados miembros excluir tal deducibilidad cuando se trata de todos los intereses por préstamos celebrados por una sociedad matriz hasta un importe equivalente al de los ingresos generados por sus participaciones en sus filiales.

46 Tal interpretación literal se ve corroborada por la estructura de la Directiva 90/435 y el objetivo perseguido por ésta.

47 A este respecto, es preciso recordar que, como se recoge en su tercer considerando, la Directiva 90/435 tiene por objeto eliminar, mediante el establecimiento de un régimen fiscal común, toda penalización de la cooperación entre sociedades de distintos Estados miembros con relación a la cooperación entre sociedades de un mismo Estado miembro, para facilitar de este modo los grupos de sociedades a escala de la Unión Europea. 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 (sentencias de 1 de octubre de 2009, Gaz de France — Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, apartado 27, y de 8 de marzo de 2017, Wereldhave Belgium y otros, C-448/15, EU:C:2017:180, apartado 25).

48 El objetivo de la mencionada Directiva es, por tanto, a través de los mecanismos establecidos en el artículo 4, apartado 1, y en el artículo 5, apartado 1, evitar la doble imposición de los beneficios abonados por las sociedades filiales a las sociedades matrices, impidiendo que los beneficios distribuidos sean gravados una primera vez por lo que respecta a la filial y una segunda vez por lo que respecta a la sociedad matriz (véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de abril de 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, apartado 27; de 12 de febrero de 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, apartado 29; de 1 de octubre de 2009, Gaz de France — Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, apartado 57, y de 8 de marzo de 2017, Wereldhave Belgium y otros, C-448/15, EU:C:2017:180, apartado 36).

49 En lo que se refiere, en particular, al artículo 4, apartado 1, de la Directiva 90/435, éste dispone que, cuando una sociedad matriz reciba, en calidad de socio de su sociedad filial, beneficios distribuidos por ésta, el Estado de 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 y, en su caso, la cuantía de la retención en origen percibida por el Estado miembro de residencia de la filial, dentro de los límites del importe del impuesto nacional correspondiente (sentencias de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, apartado 102; de 3 de abril de 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, apartado 25, y de 8 de marzo de 2017, Wereldhave Belgium y otros, C-448/15, EU:C:2017:180, apartado 37).

50 Por ello, el artículo 4, apartado 2, de la Directiva 90/435 confiere a los Estados miembros, con carácter excepcional, 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.

51 En ese contexto es preciso destacar, por una parte, que esta disposición debe ser objeto de interpretación estricta y no puede, por tanto, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, ser objeto de una lectura que vaya más allá de sus propios términos (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, EU:C:1996:387, apartado 27, y de 25 de septiembre de 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, apartado 86).

52 Por otra parte, es preciso señalar que la regla establecida en el artículo 4, apartado 2, de la Directiva 90/435 privaría de efecto útil a la que figura en el apartado 1 de ese artículo si la regla se interpretara en el sentido de que permite a los Estados miembros oponerse a la deducción del beneficio imponible de una sociedad matriz de todos los gastos de intereses por préstamos hasta el importe correspondiente a los dividendos, que disfrutan de una exención fiscal, percibidos en virtud de una participación en el capital de una sociedad filial, sin que la falta de deducibilidad esté limitada a los gastos por intereses correspondientes a la financiación de esa participación y de la que resultan esos dividendos. En efecto, esa lectura supondría permitir a dichos Estados miembros aumentar indirectamente la renta de una sociedad matriz sujeta a tributación, afectando así a la neutralidad, en el plano fiscal, de la distribución de los dividendos abonados por una sociedad filial situada en un Estado miembro a su sociedad matriz establecida en otro Estado miembro.

53 Por último, la interpretación literal de la regla que figura en el artículo 4, apartado 2, de la Directiva 90/435, recogida en los apartados 44 y 45 de la presente sentencia, es la única compatible con el objetivo específico previsto en esta disposición en el marco del sistema de la Directiva 90/435.

54 En efecto, la facultad que esta disposición reconoce a los Estados miembros tiene por objetivo impedir que la sociedad matriz se beneficie de una doble ventaja fiscal derivada, por una parte, de los beneficios exentos de impuesto en virtud del artículo 4, apartado 1, primer guion, de la Directiva 90/435 y, por otra parte, de la reducción del impuesto, obtenida a través de la deducción en concepto de minusvalías de las participaciones resultantes de la distribución de tales beneficios (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de diciembre de 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, apartado 42).

55 Desde esta perspectiva, el artículo 4, apartado 2, de la Directiva 90/435 debe interpretarse necesariamente en el sentido de que únicamente permite a los Estados miembros impedir que una sociedad matriz disfrute de la doble ventaja descrita en el apartado anterior. En efecto, permitir a los Estados miembros denegar a las sociedades matrices la deducción de intereses que no están vinculados a la adquisición de las participaciones que dan lugar a la distribución de esos beneficios exentos iría manifiestamente más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo.

56 De ello resulta que no puede constituir una aplicación conforme de la excepción recogida en el artículo 4, apartado 2, de la Directiva 90/435, una disposición nacional, como el artículo 198, punto 10, del CIR 1992, que, de manera general y automática, excluye la deducibilidad fiscal, como gastos o cargas profesionales, de los intereses vinculados a un préstamo suscrito por una sociedad matriz hasta el importe de los dividendos generados por una participación de esta sociedad matriz en el capital de una filial, los cuales disfrutan ya de deducibilidad fiscal, aun cuando el pago de los intereses no corresponde a la financiación de la adquisición de esa participación.

57 A la vista de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 4, apartado 2, de la Directiva 90/435 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición nacional, como el artículo 198, punto 10, del CIR 1992, con arreglo a la cual los intereses pagados por una sociedad matriz en concepto de préstamo no son deducibles del beneficio imponible de esta sociedad matriz hasta un importe equivalente al de los dividendos, que disfrutan ya de deducibilidad fiscal, percibidos de participaciones de una duración inferior a un año que la sociedad matriz tiene en sociedades filiales, pese a que dichos intereses no estén vinculados a la financiación de las participaciones.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

58 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende saber, esencialmente, si el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 90/435 debe interpretarse en el sentido de que autoriza a los Estados miembros a aplicar una disposición nacional como el artículo 198, punto 10, del CIR 1992.

59 Procede recordar, a este respecto, que el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 90/435 establece que la Directiva no será obstáculo para la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias a fin de evitar fraudes y abusos.

60 Como ha señalado la Abogado General en el punto 51 de sus conclusiones, en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 90/435 queda plasmado el principio general del Derecho de la Unión que prohíbe el abuso de derecho (sentencia de 5 de julio de 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, apartado 38), de modo que los justiciables no pueden prevalerse de las normas de la Unión Europea de forma abusiva o fraudulenta (véanse, en particular, en este sentido, las sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121, apartado 69, y de 28 de julio de 2016, Kratzer, C-423/15, EU:C:2016:604, apartado 37).

61 Dicho esto, es preciso señalar que, como ha señalado también la Abogado General en el punto 52 de sus conclusiones, el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 90/435 constituye una regla general, cuyo contenido se retoma de manera específica en otras disposiciones de la Directiva, en particular en el artículo 4, apartado 2, en la medida en que tiene por objetivo precisamente luchar contra los abusos de las sociedades matrices derivados de una doble deducción fiscal (véase, por analogía, la sentencia de 17 de octubre de 1996, Denkavit y otros, C-283/94, C-291/94 y C-292/94, EU:C:1996:387, apartado 31).

62 Pues bien, se desprende de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial que el artículo 4, apartado 2, de la Directiva 90/435 se opone a una disposición nacional como el artículo 198, punto 10, del CIR 1992, por cuanto ésta va más allá de las medidas que el legislador de la Unión consideró adecuadas para evitar los abusos de las sociedades matrices vinculados a la posibilidad de llevar a cabo una doble deducción fiscal.

63 A la vista de las consideraciones anteriores, procede responder que el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 90/435 debe interpretarse en el sentido de que no autoriza a los Estados miembros a aplicar una disposición nacional como el artículo 198, punto 10, del CIR 1992, en la medida en ésta que va más allá de lo necesario para evitar fraudes y abusos.

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 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 Quinta) declara:

1) **El artículo 4, 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, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición nacional, como el artículo 198, punto 10, del Código de impuestos sobre la renta de 1992, refundido mediante Real Decreto de 10 de abril de 1992 y convalidado mediante la Ley de 12 de junio de 1992, con arreglo a la cual los intereses pagados por una sociedad matriz en concepto de préstamo no son deducibles del beneficio imponible de esta sociedad matriz hasta un importe equivalente al de los dividendos, que disfrutan ya de deducibilidad fiscal, percibidos de participaciones de una duración inferior a un año que la sociedad matriz tiene en sociedades filiales, aun cuando dichos intereses no estén vinculados a la financiación de las participaciones.**

2) **El artículo 1, apartado 2, de la Directiva 90/435 debe interpretarse en el sentido de que no autoriza a los Estados miembros a aplicar una disposición nacional como el artículo 198, punto 10, del Código de impuestos sobre la renta de 1992, refundido mediante Real Decreto de 10 de abril de 1992 y convalidado mediante Ley de 12 de junio de 1992, en la medida en que ésta va más allá de lo necesario para evitar fraudes y abusos.**

Firmas