Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 24 de febrero de 2022 *

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Retención en la fuente sobre intereses presuntos relativos a un préstamo sin intereses concedido por una sociedad matriz no residente a una filial residente — Directiva 2003/49/CE — Pagos de intereses entre sociedades asociadas de Estados miembros diferentes — Artículo 1, apartado 1 — Exención de retención en la fuente — Artículo 4, apartado 1, letra d) — Exclusión de determinados pagos — Directiva 2011/96/UE — Impuesto sobre sociedades — Artículo 1, apartado 1, letra b) — Distribución de beneficios por una filial residente a su sociedad matriz no residente — Artículo 5 — Exención de retención en la fuente — Directiva 2008/7/CE — Concentración de capitales — Artículo 3 — Aportaciones de capital — Artículo 5, apartado 1, letra a) — Exención de impuestos indirectos — Artículos 63 TFUE y 65 TFUE — Libre circulación de capitales — Gravamen sobre el importe bruto de los intereses presuntos — Procedimiento de compensación dirigido a la deducción de los gastos relacionados con la concesión del préstamo y a una eventual devolución — Diferencia de trato — Justificación — Reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros — Eficacia de la recaudación del impuesto — Lucha contra la evasión fiscal»

En el asunto C-257/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria), mediante resolución de 4 de mayo de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 9 de junio de 2020, en el procedimiento entre

Viva Telecom Bulgaria EOOD

y

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Sofia,

con intervención de:

Varhovna administrativna prokuratura na Republika Bulgaria,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. E. Regan (Ponente), Presidente de Sala, el Sr. K. Lenaerts, Presidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Juez de la Sala Quinta, el Sr. C. Lycourgos, Presidente de la Sala Cuarta, y los Sres. I. Jarukaitis y M. Ilešič, Jueces;

* Lengua de procedimiento: búlgaro.

Abogado General: Sr. A. Rantos;

Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 30 de junio de 2021;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de Viva Telecom Bulgaria EOOD, representada inicialmente por los Sres. D. Yordanov, M. Emanuilov y S. Hristozova-Yordanova, y posteriormente por los Sres. Y. Kamburov, E. Emanuilov, V. Rangelov, T. Todorov y la Sra. D. Dimitrova, advokati;

– en nombre del Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Sofia, por el Sr. N. Kalistratov y la Sra. M. Bakalova, en calidad de agentes;

– en nombre del Gobierno búlgaro, por las Sras. T. Tsingileva y L. Zaharieva, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. W. Roels y la Sra. Y. Marinova, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 30 de septiembre de 2021;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 5 TUE, apartado 4, y del artículo 12 TUE, letra b), del artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»); de los artículos 49 TFUE y 63 TFUE; del artículo 4, apartado 1, letra d), de la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros (DO 2003, L 157, p. 49); del artículo 1, apartados 1, letra b), y 3, y del artículo 5 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»); del artículo 3, letras h) a j), del artículo 5, apartado 1, letras a) y b), del artículo 7, apartado 1, y del artículo 8 de la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (DO 2008, L 46, p. 11); del anexo VI, sección 6, punto 3, del Protocolo relativo a las condiciones y al procedimiento de admisión de la República de Bulgaria y de Rumanía a la Unión Europea (DO 2005, L 157, p. 29; en lo sucesivo, «Protocolo de admisión») y del anexo VI, sección 6, punto 3, del Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República de Bulgaria y de Rumanía y a las adaptaciones de los Tratados en los que se fundamenta la Unión Europea (DO 2005, L 157, p. 203; en lo sucesivo, «Acta de adhesión»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Viva Telecom Bulgaria EOOD, una sociedad con domicilio social en Sofía (Bulgaria), y el Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Sofia (director de la Dirección de Recursos y Práctica en Materia de Fiscalidad y de Seguridad Social de la ciudad de Sofía, Bulgaria), en relación con la tributación, mediante retención en la fuente, de los intereses presuntos relativos a un préstamo sin intereses concedido a Viva Telecom Bulgaria por su sociedad matriz establecida en otro Estado miembro.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Adhesión de la República de Bulgaria a la Unión Europea

3 El artículo 20 del Protocolo de admisión y el artículo 23 del Acta de adhesión, relativos a las medidas transitorias, establecen que las medidas enumeradas en el respectivo Anexo VI del citado Protocolo y de la referida Acta se aplicarán respecto de la República de Bulgaria en las condiciones establecidas en dichos Anexos.

4 Estos Anexos, titulados, respectivamente, «Lista contemplada en el artículo 20 del Protocolo: Medidas transitorias para Bulgaria» y «Lista contemplada en el artículo 23 del Acta de adhesión: Medidas transitorias para Bulgaria», mencionan, en el punto 3 de su respectiva sección 6, titulada «Fiscalidad», la Directiva 2003/49, en su versión modificada por la Directiva 2004/76/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004 (DO 2004, L 157, p. 106), e indican lo siguiente en ambos casos:

«Bulgaria estará autorizada a no aplicar lo dispuesto en el artículo 1 de la [Directiva 2003/49] hasta el 31 de diciembre de 2014. Durante dicho período transitorio, el tipo impositivo sobre los pagos de intereses o cánones efectuados a una sociedad asociada de otro Estado miembro o a un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad asociada de un Estado miembro no deberá superar el 10 % hasta el 31 de diciembre de 2010 ni el 5 % durante los años siguientes hasta el 31 de diciembre de 2014.»

Directiva 2003/49

5 Los considerandos 1 y 4 de la Directiva 2003/49 tienen el siguiente tenor:

«(1) En un mercado único que reúne las características de un mercado interior, las transacciones entre sociedades de diferentes Estados miembros no deberían estar sujetas a condiciones fiscales menos favorables que las que se aplican a las mismas transacciones cuando estas tienen lugar entre sociedades del mismo Estado miembro.

(2) En la actualidad no se cumple esta exigencia por lo que respecta a los pagos de intereses y cánones. Las legislaciones fiscales nacionales, combinadas en su caso con convenios bilaterales o multilaterales, quizás no siempre garanticen la eliminación de la doble imposición y que su aplicación implica a menudo trámites administrativos onerosos y problemas de tesorería para las sociedades afectadas.

(3) Es necesario garantizar que los pagos de intereses y cánones sean gravados una vez en un Estado miembro.

(4) La supresión de los impuestos sobre los pagos de intereses y cánones en el Estado miembro en el que se generan, recaudados bien mediante retención a cuenta o bien mediante estimación de la base imponible, constituye la solución más adecuada para eliminar dichas cargas y trámites y conseguir la igualdad de trato fiscal entre las transacciones nacionales y las transfronterizas. Se impone proceder a la supresión de dichos impuestos por lo que respecta a los pagos efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, así como a los realizados entre establecimientos permanentes de dichas sociedades.»

6 El artículo 1 de esta Directiva, titulado «Ámbito de aplicación y procedimiento», establece:

«1. Los pagos de intereses o cánones procedentes de un Estado miembro estarán exentos de cualquier impuesto sobre dichos pagos (ya sean recaudados mediante retención a cuenta o mediante estimación de la base imponible) en dicho Estado de origen, siempre que el beneficiario efectivo de los intereses o cánones sea una sociedad de otro Estado miembro o un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad de un Estado miembro.

2. Se considerará que procede de un Estado miembro (Estado de origen) el pago efectuado por una sociedad de dicho Estado o por un establecimiento permanente radicado en dicho Estado de una sociedad de otro Estado miembro.

[…]

4. Una sociedad de un Estado miembro será tratada como el beneficiario efectivo de los intereses o cánones únicamente si recibe tales pagos en su propio beneficio y no en calidad de intermediario, esto es de agente, depositario o mandatario.

[…]»

7 El artículo 2 de dicha Directiva, titulado «Definición de intereses y cánones», tiene el siguiente tenor:

«A los efectos de la presente Directiva se entenderá por:

a) “intereses”: el rendimiento de los créditos de cualquier clase, estén o no garantizados por una hipoteca o una cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular el rendimiento de bonos y obligaciones, incluidas las primas y lotes vinculados a estos. Los recargos por pago atrasado no se considerarán intereses;

[…]».

8 El artículo 4 de la misma Directiva, titulado «Exclusión de pagos en concepto de intereses o cánones», dispone que:

«1. El Estado miembro de origen no estará obligado a garantizar las ventajas de la presente Directiva en los casos siguientes:

a) los pagos que se traten como distribución de beneficios o como reembolso del capital, con arreglo a la legislación del Estado de origen;

[…]

d) los pagos procedentes de créditos que no contengan disposiciones sobre la devolución del principal o cuya devolución sea devengable más de 50 años después de la fecha de emisión.

2. Cuando, debido a una relación especial entre el pagador y el beneficiario efectivo de los intereses o cánones, o entre ambos y un tercero, el importe de dichos intereses o cánones supere el que habrían convenido ambos de no existir dicha relación especial entre ellos, lo dispuesto en la presente Directiva se aplicará, en su caso, exclusivamente a este último si lo hubiere.»

Directiva 2008/7

9 A tenor del artículo 3 de la Directiva 2008/7, titulado «Aportaciones de capital»:

«A efectos de la presente Directiva y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 4, tendrán la consideración de "aportaciones de capital" las siguientes operaciones:

[…]

h) el incremento del patrimonio social de una sociedad de capital, por medio de prestaciones efectuadas por un socio, que no suponga un aumento del capital social, pero que dé lugar a una modificación de los derechos sociales o pueda aumentar el valor de las partes sociales;

i) el préstamo que contrate una sociedad de capital, si el acreedor tuviere derecho a una cuota-parte de los beneficios de la sociedad;

j) el préstamo que contrate una sociedad de capital con un socio, con el cónyuge o con un hijo de un socio, así como el contratado con un tercero, cuando esté garantizado por un socio, a condición de que el préstamo cumpla la misma función que un aumento del capital social.»

10 El artículo 5 de dicha Directiva, titulado «Operaciones no sujetas a impuestos indirectos», establece en su apartado 1:

«Los Estados miembros no someterán a las sociedades de capital a ninguna forma de imposición indirecta en lo que respecta a lo siguiente:

a) aportaciones de capital;

b) préstamos o prestaciones efectuadas en el ámbito de aportaciones de capital;

[…]».

Directiva 2011/96

11 Los considerandos 3 y 6 de la Directiva 2011/96 tienen el siguiente tenor:

«(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 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 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.»

12 A tenor del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2011/96:

«Cada Estado miembro aplicará la presente Directiva:

[…]

b) a las distribuciones de beneficios efectuadas por sociedades de dicho Estado miembro a sus sociedades [matrices] en otros Estados miembros;

[…]».

13 El artículo 5 de esta Directiva tiene el siguiente tenor:

«Los beneficios distribuidos por una sociedad filial a su sociedad matriz quedarán exentos de la retención en origen.»

Derecho búlgaro

14 El artículo 1, apartado 4, de la Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (Ley del Impuesto sobre Sociedades, DV n.º 105, de 22 de diciembre de 2006), en vigor desde el 1 de enero de 2007 (en lo sucesivo, «ZKPO»), dispone:

«La presente Ley regula la imposición de los rendimientos a los que se refiere, percibidos en la República de Bulgaria por personas jurídicas residentes o no residentes.»

15 A tenor del artículo 5, apartados 1 y 2, de la ZKPO:

«(1) Los beneficios estarán sujetos al impuesto sobre sociedades.

(2) Los rendimientos percibidos por personas jurídicas residentes o no residentes a que se refiere la presente Ley estarán sujetos a una retención en la fuente.»

16 El artículo 12, apartado 5, de la ZKPO dispone que:

«Cuando quienes los perciban sean personas jurídicas residentes, empresarios individuales residentes o bien personas jurídicas no residentes o empresarios individuales no residentes a través de un establecimiento permanente o de un establecimiento concreto en el país, o cuando sean abonados a personas jurídicas no residentes por personas físicas residentes o por personas físicas no residentes que disponen de un establecimiento concreto, los siguientes rendimientos tendrán la consideración de rendimientos de origen nacional:

1. los intereses, incluidos los comprendidos en las cuotas de un arrendamiento financiero.

[…]»

17 El artículo 16 de la ZKPO, titulado «Evasión fiscal», en su versión vigente a partir del 1 de enero de 2010, establece:

«(1) […] Cuando una o varias operaciones, incluidas aquellas entre personas no vinculadas, se realicen en condiciones que conduzcan a la evasión fiscal, para la determinación de la base imponible no se tendrán en cuenta esas operaciones, algunas de sus condiciones o su forma jurídica, sino que se tomará en consideración la base imponible que resultaría de la realización de una operación habitual del mismo tipo a precio de mercado que persiga el mismo resultado económico sin conducir a la evasión fiscal.

(2) También tendrán la consideración de evasión fiscal:

[…]

3. la obtención o la concesión de préstamos a un tipo de interés diferente del tipo de interés habitual en el mercado en el momento de la celebración de la operación, incluidos los casos de préstamos sin interés u otras ayudas financieras gratuitas limitadas en el tiempo, así como la condonación de préstamos o el reembolso por cuenta propia de préstamos no vinculados a la actividad;

[…]».

18 El artículo 20 de la ZKPO, titulado «Tipo impositivo», dispone:

«El tipo impositivo del impuesto sobre sociedades será del 10 %.»

19 El artículo 195 de la ZKPO, titulado «Impuesto retenido en la fuente de personas no residentes», establece, en su versión vigente desde el 1 de enero de 2015:

«(1) […] Los rendimientos percibidos por personas jurídicas no residentes con origen en territorio nacional […] estarán sujetos a un impuesto en la fuente definitivo.

(2) […] El impuesto a que se refiere el apartado 1 será retenido por las personas jurídicas residentes […] que efectúen los pagos correspondientes a las personas jurídicas no residentes […]

[…]

(6) […] No estarán sujetos a impuesto en la fuente:

[…]

3. Los rendimientos procedentes de intereses, de derechos de autor y de licencias, en las condiciones previstas en los apartados 7 a 12;

[…]

(7) […] Los rendimientos procedentes de intereses, de derechos de autor y de licencias no estarán sujetos a impuesto en la fuente si se cumplen los siguientes requisitos simultáneamente:

[…]

(11) […] Los apartados 7, 8, 9 y 10 no se aplicarán a:

1. Rendimientos que constituyan una distribución de beneficios o un reembolso de capital;

[…]

4. Los rendimientos procedentes de créditos que no contengan disposiciones sobre la devolución del principal o cuya devolución sea exigible más de 50 años después de la fecha de emisión;

[…]

7. Los rendimientos procedentes de operaciones cuyo motivo principal o uno de cuyos motivos principales sea la evasión fiscal o la elusión del gravamen.»

20 El artículo 199 de la ZKPO, titulado «Base imponible del impuesto retenido en la fuente sobre los rendimientos de los no residentes», dispone en su apartado 1:

«La base imponible para determinar la cuota del impuesto retenido en la fuente en caso de los rendimientos a los que se refiere el artículo 195, apartado 1, será el importe bruto de dichos rendimientos […]»

21 El artículo 200 de la ZKPO, titulado «Tipo impositivo», disponía en su apartado 2, en su versión en vigor desde el 1 de enero de 2011:

«[…] El tipo impositivo del impuesto sobre los rendimientos a los que se refiere el artículo 195 será del 10 %, salvo en los casos previstos en el artículo 200a».

22 A partir del 1 de enero de 2015, esta disposición fue modificada como sigue:

«[…] El tipo impositivo del impuesto sobre los rendimientos a los que se refiere el artículo 195 será del 10 %».

23 El artículo 200a de la ZKPO, en su versión en vigor a partir del 1 de enero de 2011, modificado y completado a partir del 1 de enero de 2014, establecía, hasta su derogación con efectos de 1 de enero de 2015:

«(1) […] El tipo impositivo del impuesto sobre los rendimientos procedentes de intereses, de derechos de autor y de licencias será del 5 %, si a la vez se cumplen los siguientes requisitos:

[…]

(5) Los apartados 1 a 4 no se aplicarán a:

[…]

1. Rendimientos que constituyan una distribución de beneficios o un reembolso de capital;

[…]

4. Rendimientos procedentes de créditos que no contengan disposiciones sobre la devolución del principal o cuya devolución sea exigible más de 50 años después de la fecha de emisión;

[…]».

24 El artículo 202a, apartados 1 a 4, de la ZKPO, titulado «Recálculo del impuesto retenido en la fuente», en su versión vigente a partir del 1 de enero de 2010, disponía:

«(1) […] Una persona jurídica no residente que sea residente fiscal de un Estado miembro de la Unión Europea o de otro Estado parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo [, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3),] podrá optar por un nuevo cálculo del impuesto retenido en la fuente por lo que respecta a los rendimientos a que se refiere el artículo 12, apartados 2, 3, 5 y 8. Cuando la persona no residente opte por un nuevo cálculo del impuesto retenido en la fuente, dicho nuevo cálculo incluirá todos los rendimientos a que se refiere el artículo 12, apartados 2, 3, 5 y 8, percibidos durante el ejercicio.

(2) Cuando la persona no residente opte por un nuevo cálculo del impuesto retenido en la fuente por lo que respecta a los rendimientos percibidos, el impuesto objeto del nuevo cálculo equivaldrá al impuesto sobre sociedades que se habría adeudado sobre dichos rendimientos si los hubiera percibido una persona jurídica residente. Cuando la persona no residente haya soportado gastos relacionados con los rendimientos en el sentido de la primera frase por los que se habría

devengado un impuesto sobre los gastos si los hubiera efectuado una persona jurídica residente, dicho impuesto se añadirá al importe del impuesto objeto del nuevo cálculo.

(3) Cuando el importe de la retención en la fuente a que se refiere el artículo 195, apartado 1, supere la cuota del impuesto objeto del nuevo cálculo con arreglo al apartado 2, la diferencia deberá ser reembolsada, hasta el importe de la retención en la fuente a que se refiere el artículo 195, apartado 1, que la persona no residente no podrá deducir del impuesto adeudado en su Estado de residencia.

(4) La declaración fiscal anual presentada indicará si se ha optado por el nuevo cálculo del impuesto retenido en la fuente. La persona no residente presentará su declaración fiscal en la Teritorialna direktsia na Natsionalna agentsia za prihodite — Sofia [Dirección Territorial de la Agencia Nacional del Tesoro Público de Sofía, Bulgaria] antes del 31 de diciembre del año siguiente al de la percepción de los rendimientos.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

25 El 22 de noviembre de 2013, Viva Telecom Bulgaria EAD, a la que sucedió Viva Telecom Bulgaria EOOD, celebró, como prestatario, un contrato de préstamo con su accionista único, InterV Investment Sàrl, una sociedad domiciliada en Luxemburgo, por el que esta última, como prestamista, le concedía un préstamo convertible sin intereses, con un plazo de vencimiento de sesenta años desde la fecha de entrada en vigor del contrato. En este contrato se estipuló que la obligación de devolver el préstamo se extinguiría en cualquier momento tras la concesión de la financiación si el prestatario decidía realizar una aportación no dineraria a su capital correspondiente al importe del saldo del préstamo pendiente, respetando las condiciones establecidas en ese mismo contrato.

26 Mediante resolución de 16 de octubre de 2017, la Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (Dirección Territorial de la Agencia Nacional del Tesoro Público, Bulgaria; en lo sucesivo, «Administración Tributaria») procedió a una regularización fiscal de la situación de Viva Telecom Bulgaria, imponiéndole, en relación con el préstamo que le había concedido InterV Investment, el pago de un impuesto en la fuente, en virtud del artículo 195 de la ZKPO, por el período comprendido entre el 14 de febrero de 2014 y el 31 de marzo de 2015.

27 Al constatar que, en la fecha de las actuaciones inspectoras, el préstamo no había sido convertido en capital y que el prestatario ni había devuelto el préstamo ni había pagado intereses, la Administración tributaria llegó a la conclusión de que existía una operación que daba lugar a una evasión fiscal, en el sentido del artículo 16, apartado 2, punto 3, de la ZKPO. La Administración Tributaria fijó en su resolución el tipo de interés del mercado que debía aplicarse a ese préstamo a efectos del cálculo de los intereses no pagados por el prestatario antes de practicar sobre ellos una retención en la fuente del 10 %.

28 El 20 de diciembre de 2017, la parte recurrida en el litigio principal desestimó la reclamación presentada por Viva Telecom Bulgaria contra dicha resolución.

29 Interpuesto recurso por la antedicha sociedad para impugnar la legalidad de la resolución de 16 de octubre de 2017 ante el Administrativen sad Sofia (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía, Bulgaria), este lo desestimó mediante sentencia de 29 de marzo de 2019, por considerar que el préstamo de que se trataba en el litigio principal era

un activo financiero de la referida sociedad que había generado beneficios debido a la ausencia de pago de intereses, mientras que la entidad prestamista, por su parte, había sufrido una pérdida económica como consecuencia de no percibir esos intereses. Según el expresado órgano jurisdiccional, el importe del préstamo se utilizó para cubrir determinadas obligaciones financieras del prestatario mencionadas en el contrato de préstamo y no integraba, por tanto, los fondos propios.

30 Viva Telecom Bulgaria ha interpuesto recurso de casación ante el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria), por el que solicita la anulación de la anterior sentencia.

31 En apoyo de dicho recurso de casación, esta sociedad alega que la retención en la fuente se practicó sobre rendimientos procedentes de intereses presuntos, sin tener en cuenta la existencia probada de un interés comercial para la concesión de un préstamo sin intereses. Sostiene igualmente que carecía de recursos para pagar los intereses del préstamo controvertido en el litigio principal y que InterV Investment era el único accionista en el momento en que se celebró el contrato de préstamo. Considera asimismo que el artículo 16, apartado 2, punto 3, de la ZKPO es contrario a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, toda vez que no permite a las partes contratantes de un préstamo sin intereses demostrar que existen razones económicas válidas para la concesión del préstamo.

32 Con carácter subsidiario, Viva Telecom Bulgaria aduce que, dado que la República de Bulgaria ejerció la opción contemplada en el artículo 4, apartado 1, letra d), de la Directiva 2003/49, que permite a los Estados miembros excluir del ámbito de aplicación de esta Directiva los intereses de préstamos que traten fiscalmente como rendimientos derivados de instrumentos de capital, es aplicable la Directiva 2011/96, que se refiere a este tipo de rendimientos. Pues bien, en virtud del artículo 5 de dicha Directiva, los beneficios distribuidos por una filial residente a su sociedad matriz no residente están exentos de retención en la fuente. Viva Telecom Bulgaria sostiene además que el préstamo controvertido en el litigio principal constituye una aportación de capital en el sentido del artículo 3, letras h) a j), de la Directiva 2008/7, que, con arreglo al artículo 5 de esta, no debe estar sujeta a ningún impuesto indirecto.

33 El Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) alberga dudas, en primer lugar, sobre si el artículo 16, apartado 2, punto 3, de la ZKPO es conforme con el principio de proporcionalidad mencionado en el artículo 5 TUE, apartado 4, y en el artículo 12 TUE, letra b), y con el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 47 de la Carta. En efecto, según dicho órgano jurisdiccional, la citada disposición nacional establece una presunción *iuris et de iure* de evasión fiscal en caso de concesión de un préstamo sin intereses, ya sea entre personas vinculadas o no vinculadas, sin que el prestamista o el prestatario puedan destruir tal presunción. Pues bien, el órgano jurisdiccional remitente entiende que, en caso de sociedades vinculadas, la celebración de tal préstamo puede estar justificada por consideraciones económicas relativas a los intereses del grupo de que se trate.

34 En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente desea que se dilucide el alcance de las Directivas 2003/49 y 2011/96. En efecto, conforme al artículo 4, apartado 1, letra d), de la Directiva 2003/49, que fue transpuesto por la República de Bulgaria, antes del 1 de enero de 2015, en esencia, mediante el artículo 200a, apartado 1 y apartado 5, punto 4, de la ZKPO y, después de esa fecha, mediante el artículo 195, apartado 6, punto 3, y apartado 11, punto 4, de la ZKPO, el Estado miembro de origen no está obligado a conceder las ventajas de dicha Directiva en los casos de pagos derivados de créditos que no contengan disposiciones sobre la devolución del principal o

en los que se haya estipulado una fecha de vencimiento superior a cincuenta años a contar desde la fecha de emisión. Por consiguiente, se plantea la cuestión de si tales pagos deben considerarse una distribución de beneficios que, al ser efectuada por una filial residente a su sociedad matriz no residente, debe estar exenta de retención en la fuente en virtud de los artículos 1 y 5 de la Directiva 2011/96.

35 En tercer lugar, dicho órgano jurisdiccional se pregunta si la concesión de un préstamo sin intereses a una sociedad residente por una sociedad no residente, sujeto a la aplicación, a partir del 1 de enero de 2010, de un impuesto en la fuente, en virtud del artículo 16, apartado 2, punto 3, y del artículo 195 de la ZKPO, debe considerarse una aportación de capital en el sentido del artículo 3, letras h) a j), de la Directiva 2008/7, que, como tal, debería estar sujeta a las disposiciones de esta Directiva, en particular a su artículo 5, apartado 1, letras a) y b), a su artículo 7, apartado 1, y a su artículo 8.

36 En cuarto y último lugar, dicho órgano jurisdiccional se pregunta sobre la incidencia de las medidas transitorias insertadas en el Protocolo de admisión y en el Acta de adhesión, cuyas disposiciones que figuran en su respectivo anexo VI, sección 6, punto 3, establecen que la República de Bulgaria estaba autorizada a no aplicar el artículo 1 de la Directiva 2003/49 hasta el 31 de diciembre de 2014, indicándose al mismo tiempo que, durante este período transitorio, el tipo del impuesto sobre los pagos de intereses efectuados, en particular, en favor de una sociedad asociada de otro Estado miembro no podría exceder del 5 % en el período comprendido entre el 31 de diciembre de 2010 y el 31 de diciembre de 2014. En efecto, el órgano jurisdiccional remitente entiende que el artículo 200, apartado 2, y el artículo 200a, apartado 1 y apartado 5, punto 4, de la ZKPO, en su versión vigente en 2014, son contrarios a esas disposiciones, por cuanto establecían una retención en la fuente del 10 %.

37 En tales circunstancias, el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se oponen el principio de proporcionalidad recogido en los artículos 5 [TUE], apartado 4, y 12 [TUE], letra b), y el derecho a la tutela judicial efectiva, consagrado en el artículo 47 de la [Carta], a una disposición nacional como el artículo 16, apartado 2, punto 3, de la ZKPO?

2) ¿Constituye el pago de intereses en virtud del artículo 4, apartado 1, letra d), de la Directiva [2003/49] una distribución de beneficios a la que se aplica el artículo 5 de la Directiva [2011/96]?

3) ¿Es aplicable lo dispuesto en el artículo 1, apartados 1, letra b), y 3, y en el artículo 5 de la Directiva [2011/96] a los pagos correspondientes a un préstamo sin interés, comprendido en el ámbito del artículo 4, apartado 1, letra d), de la Directiva [2003/49], que vence 60 años después de la celebración del contrato?

4) ¿Se oponen los artículos 49 [TFUE] y 63 [TFUE], apartados 1 y 2, el artículo 1, apartados 1, letra b), y 3, y el artículo 5 de la Directiva [2011/96] y el artículo 4, apartado 1, letra d), de la Directiva [2003/49] a una normativa nacional como la establecida en los artículos 195, apartado 1, y 200, apartado 2, […] y en el artículo 200a, apartado 1 y apartado 5, punto 4, de la ZKPO (derogado) en las respectivas versiones en vigor entre el 1 de enero de 2011 y el 1 de enero de 2015, así como en el artículo 195, apartado 1, [apartado] 6, punto 3, y [apartado] 11, punto 4, de la ZKPO, en la versión vigente a partir del 1 de enero de 2015, y a

una práctica tributaria conforme a la cual están sujetos a retención en la fuente los intereses no pagados, resultantes de un préstamo sin interés que una sociedad matriz establecida en otro Estado miembro concedió a una sociedad filial residente y que vence 60 años después del 22 de noviembre de 2013?

5) ¿Se oponen el artículo 3, letras h) a j), el artículo 5, apartado 1, letras a) y b), el artículo 7, apartado 1, y el artículo 8 de la Directiva [2008/7] a una normativa nacional como la establecida en el artículo 16, apartado 1, y apartado 2, punto 3, y en el artículo 195, apartado 1, de la ZKPO, relativos a la tributación en la fuente de rendimientos presuntos por intereses resultantes de un préstamo sin interés concedido a una sociedad residente por una sociedad de otro Estado miembro que es el único accionista de la prestataria?

6) ¿Viola los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima la transposición de la Directiva [2003/49] en 2011, antes de la expiración del período transitorio previsto en el anexo VI, sección "Fiscalidad", punto 3, del Acta [de adhesión], por el artículo 200, apartado 2, y por el artículo 200a, apartados 1 y 5, punto 4, de la ZKPO, estableciendo un tipo impositivo del 10 % en lugar del tipo máximo del 5 % previsto en el Acta [de adhesión] y en el Protocolo [de admisión]?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

38 Mediante sus seis cuestiones prejudiciales, que se solapan parcialmente, el órgano jurisdiccional remitente busca, en esencia, que se aclare la interpretación, por un lado, del Derecho derivado de la Unión que dimana, respectivamente, de las Directivas 2003/49 (cuestiones segunda, tercera y sexta), 2011/96 (cuestiones segunda y cuarta) y 2008/7 (quinta cuestión) y, por otro lado, del Derecho primario de la Unión que dimana, respectivamente, de los artículos 49 TFUE y 63 TFUE (cuarta cuestión), del artículo 5 TUE, apartado 4, y del artículo 12 TUE, letra b), así como del artículo 47 de la Carta (primera cuestión).

Sobre la admisibilidad

39 La parte recurrida en el procedimiento principal considera que las cuestiones prejudiciales segunda a cuarta son inadmisibles. En efecto, a su juicio, estas cuestiones se refieren a disposiciones del Derecho de la Unión, a saber, el artículo 4, apartado 1, letra d), de la Directiva 2003/49, así como el artículo 1, apartado 1, letra b), y apartado 3, y el artículo 5 de la Directiva 2011/96, que no adolecen de falta de claridad. Además, estas disposiciones no guardan ninguna relación con la calificación jurídica realizada por la Administración tributaria en la resolución controvertida en el litigio principal, en la medida en que dicha resolución no impone una retención en la fuente por el concepto de distribución de dividendos o de beneficios, en el sentido de la Directiva 2011/96, sino por la existencia de una evasión fiscal derivada de la concertación de un préstamo sin intereses. Por otra parte, según la recurrida, el artículo 200a, apartado 3, punto 4, de la ZKPO, actualmente, desde el 1 de enero de 2011, artículo 200a, apartado 5, punto 4, de la ZKPO, constituye una transposición correcta del artículo 4, apartado 1, letra d), de la Directiva 2003/49.

40 El Gobierno búlgaro considera, por su parte, que las cuestiones prejudiciales segunda y tercera son inadmisibles por carecer de relación con las circunstancias del litigio principal, al entender, en efecto, que la resolución de remisión no indica en qué medida la interpretación de las Directivas 2003/49 y 2011/96 es útil para dirimir dicho litigio.

41 De reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que corresponde exclusivamente al juez nacional que conoce del litigio y que debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que se ha de pronunciar apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieren a la interpretación o a la validez de una norma del Derecho de la Unión, en principio, el Tribunal de Justicia está obligado a pronunciarse. De ello se deduce que las cuestiones planteadas por los órganos jurisdiccionales nacionales disfrutan de una presunción de pertinencia. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional solo es posible cuando resulte evidente que la interpretación solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para responder adecuadamente a las cuestiones que se le hayan planteado (sentencia de 16 de julio de 2020, Facebook Ireland y Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, apartado 73 y jurisprudencia citada).

42 En el presente asunto, procede señalar de entrada, por lo que respecta a la alegación basada en la claridad de las disposiciones de las Directivas 2003/49 y 2011/96 objeto de las cuestiones prejudiciales segunda a cuarta, que nada impide a un órgano jurisdiccional nacional plantear al Tribunal de Justicia cuestiones prejudiciales cuya respuesta, según una de las partes del litigio principal, no deje lugar a duda razonable alguna. Por lo tanto, aun suponiendo que así fuera, no por ello resultaría inadmisible la petición de decisión prejudicial que contuviese tales cuestiones (sentencia de 14 de octubre de 2021, Viesgo Infraestructuras Energéticas, C-683/19, EU:C:2021:847, apartado 26 y jurisprudencia citada).

43 Por otra parte, conviene señalar que no consta en la documentación que obra en poder del Tribunal de Justicia ninguna indicación de que la interpretación solicitada de las Directivas 2003/49 y 2011/96 no tenga relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal o sea de naturaleza hipotética por el hecho de que la resolución controvertida en el litigio principal no tenga su origen en las disposiciones de dichas Directivas o que el Derecho nacional sea conforme a estas. En efecto, en la petición de decisión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente expuso con toda la claridad necesaria las razones por las que considera que la respuesta a las cuestiones prejudiciales segunda a cuarta, relativas a la interpretación de esas disposiciones del Derecho de la Unión, es necesaria para resolver el litigio principal por cuanto la retención en la fuente impuesta en esa resolución puede, según dicho órgano jurisdiccional, infringir las citadas Directivas.

44 De ello se sigue que las cuestiones prejudiciales segunda a cuarta son admisibles.

Sobre el fondo

45 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando un ámbito ha sido armonizado con carácter exhaustivo a escala de la Unión, cualquier medida nacional en este ámbito debe apreciarse a la luz de las disposiciones de la medida de armonización y no de las del Derecho primario (sentencia de 6 de diciembre de 2018, FENS, C-305/17, EU:C:2018:986, apartado 22 y jurisprudencia citada).

46 Así pues, procede examinar, en primer término, las cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano jurisdiccional remitente en tanto referidas a la interpretación de las Directivas 2003/49, 2011/96 y 2008/7 y, después, a falta de armonización exhaustiva, tales cuestiones prejudiciales en cuanto se refieren, por un lado, a los artículos 49 TFUE y 63 TFUE y, por otro, al artículo 5 TUE, apartado 4, y al artículo 12 TUE, letra b), así como al artículo 47 de la Carta.

Sobre la interpretación de las Directivas 2003/49, 2011/96 y 2008/7

47 Mediante sus cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2003/49, en relación con el artículo 4, apartado 1, letra d), de dicha Directiva y con los anexos VI, sección 6, punto 3, respectivos del Protocolo de admisión y del Acta de adhesión, el artículo 5 de la Directiva 2011/96 y los artículos 3 y 5 de la Directiva 2008/7 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que grava en forma de retención en la fuente los intereses presuntos que una filial residente beneficiaria de un préstamo sin intereses concedido por su sociedad matriz no residente habría tenido que pagar, en condiciones de mercado, a esta última.

– *Directiva 2003/49*

48 Como resulta de los considerandos 2 a 4 de la Directiva 2003/49, esta tiene por objeto la eliminación de la doble imposición en lo que respecta a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros y que dichos pagos sean gravados una vez en un solo Estado miembro, pues la supresión de los impuestos sobre los referidos pagos en el Estado miembro en el que se generan constituye la solución más adecuada para conseguir la igualdad de trato fiscal entre las transacciones nacionales y las transfronterizas (sentencia de 26 de febrero de 2019, N Luxembourg 1 y otros, C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16, EU:C:2019:134, apartado 85 y jurisprudencia citada).

49 Por lo tanto, el ámbito de aplicación de la Directiva 2003/49, tal como está delimitado en su artículo 1, apartado 1, comprende la exención, en origen, de los pagos de intereses o cánones procedentes de un Estado miembro, siempre que el beneficiario efectivo sea una sociedad establecida en otro Estado miembro o un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro perteneciente a una sociedad de un Estado miembro (sentencia de 26 de febrero de 2019, N Luxembourg 1 y otros, C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16, EU:C:2019:134, apartado 86 y jurisprudencia citada).

50 Desde esta perspectiva, el artículo 1, apartado 1, de dicha Directiva establece, en particular, que los pagos de intereses estarán exentos de retención en la fuente en el Estado miembro de origen si el beneficiario de los intereses es una sociedad de otro Estado miembro.

51 Pues bien, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, toda vez que el artículo 2, letra a), de esa Directiva define los intereses como «el rendimiento de los créditos de cualquier clase», únicamente el beneficiario efectivo puede percibir intereses como rendimiento de tales créditos (sentencia de 26 de febrero de 2019, N Luxembourg 1 y otros, C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16, EU:C:2019:134, apartado 87 y jurisprudencia citada).

52 Por lo tanto, el concepto de «beneficiario efectivo de los intereses», a los efectos de la Directiva 2003/49, debe interpretarse en el sentido de que designa una entidad que disfruta realmente, desde el punto de vista económico, de los intereses que se le abonan y que dispone,

consecuentemente, de la facultad de determinar libremente el destino de estos (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de febrero de 2019, N Luxembourg 1 y otros, C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16, EU:C:2019:134, apartados 88, 89 y 122).

53 Así pues, este concepto no debe entenderse en un sentido técnico (sentencia de 26 de febrero de 2019, N Luxembourg 1 y otros, C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16, EU:C:2019:134, apartado 92).

54 Ahora bien, como señaló el Abogado General en el punto 58 de sus conclusiones, cuando la Administración tributaria establece y grava intereses presuntos relativos a un préstamo sin intereses, el prestamista no percibe ningún interés y, por tanto, no puede ser considerado un «beneficiario efectivo» en el sentido de la jurisprudencia expuesta en el apartado 51 de la presente sentencia.

55 De ello se deduce que los intereses presuntos establecidos por la Administración tributaria, como los controvertidos en el litigio principal, no pueden considerarse pagos de intereses, en el sentido del artículo 1, apartado 1, y del artículo 2, letra a), de la Directiva 2003/49, puesto que, precisamente, no se ha producido ningún pago.

56 Por la misma razón, tales intereses no pueden ser tampoco los contemplados en el artículo 4, apartado 1, letra d), de dicha Directiva, pues esta disposición se refiere a los «pagos» procedentes de créditos que no contengan disposiciones sobre la devolución del principal o que venzan más de cincuenta años después de la fecha de emisión.

57 Por consiguiente, la Directiva 2003/49 no se aplica a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal.

58 En estas circunstancias, no es necesario pronunciarse sobre la interpretación de las disposiciones transitorias del respectivo anexo VI, sección 6, punto 3, del Protocolo de admisión y del Acta de adhesión, relativos a la aplicación en Bulgaria de esa Directiva.

– *Directiva 2011/96*

59 Conforme a sus considerandos 3 a 6, el objetivo de la Directiva 2011/96 es eximir de retención en la fuente los dividendos y otros beneficios distribuidos por filiales a sus sociedades matrices, y eliminar la doble imposición de esas rentas en la sociedad matriz con el fin de facilitar los grupos de sociedades a escala de la Unión [sentencia de 2 de abril de 2020, GVC Services (Bulgaria), C-458/18, EU:C:2020:266, apartado 31 y jurisprudencia citada].

60 Esta Directiva tiende, pues, 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de marzo de 2017, Wereldhave Belgium y otros, C-448/15, EU:C:2017:180, apartado 25 y jurisprudencia citada).

61 A tal efecto, el artículo 1, apartado 1, letra b), de la citada Directiva establece que esta se aplicará a las distribuciones de beneficios efectuadas, en una relación transfronteriza, por una sociedad filial a su sociedad matriz, y el artículo 5 de la misma Directiva establece la exención de la retención en la fuente de tales rendimientos.

62 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el Estado miembro de residencia puede legítimamente tratar los intereses abonados por esa sociedad a su sociedad matriz establecida en otro Estado miembro como una distribución de beneficios si el importe de esos intereses excede de lo que se pagaría en condiciones de libre competencia (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de marzo de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, apartados 87 a 89).

63 En cambio, los intereses presuntos establecidos por la Administración tributaria de una sociedad residente en relación con un préstamo sin intereses celebrado entre esta y su sociedad matriz no residente no pueden considerarse beneficios distribuidos, toda vez que, en tal caso, no se produce ningún pago efectivo de intereses entre dichas sociedades.

64 En consecuencia, la Directiva 2011/96 no se aplica a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal.

– *Directiva 2008/7*

65 Como ya ha señalado el Tribunal de Justicia en numerosas ocasiones, la Directiva 2008/7 ha llevado a cabo una armonización exhaustiva de los supuestos en los que los Estados miembros pueden someter la concentración de capitales a impuestos indirectos (sentencia de 19 de octubre de 2017, Air Berlin, C-573/16, EU:C:2017:772, apartado 27 y jurisprudencia citada).

66 Esa armonización pretende, pues, eliminar en lo posible los factores que puedan falsear las condiciones de competencia u obstaculizar la libre circulación de capitales y garantizar así el buen funcionamiento del mercado interior (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de abril de 2015, Drukarnia Multipress, C-357/13, EU:C:2015:253, apartado 31).

67 Con tal fin, el artículo 5, apartado 1, letra a), de la citada Directiva impone a los Estados miembros que no sometan a las sociedades de capital a ninguna forma de imposición indirecta sobre las aportaciones de capital.

68 A tenor del artículo 3, letra h), de la referida Directiva, el concepto de «aportación de capital» comprende el incremento del patrimonio social de una sociedad de capital, por medio de prestaciones efectuadas por un socio, que no suponga un aumento del capital social, pero que pueda aumentar el valor de las partes sociales.

69 A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la concesión de un préstamo sin intereses puede constituir una aportación de capital, en el sentido de dicha disposición, habida cuenta de que tal préstamo permite a la sociedad prestataria disponer de capitales sin tener que soportar su coste, y el ahorro de intereses que de ello deriva origina un aumento de su haber social, al permitir que dicha sociedad evite un gasto que habría debido soportar y que, al evitarle ese gasto, el beneficio de tal préstamo contribuye a reforzar su potencial económico y, por consiguiente, debe considerarse capaz de aumentar el valor de las partes sociales de la sociedad beneficiaria (sentencia de 17 de septiembre de 2002, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, C-392/00, EU:C:2002:500, apartado 18 y jurisprudencia citada).

70 No obstante, según su propio título y el tenor de su artículo 5, apartado 1, letra a), la Directiva 2008/7 prohíbe únicamente a los Estados miembros gravar las aportaciones de capital con un «impuesto indirecto». En particular, como ya ha subrayado el Tribunal de Justicia, la

armonización prevista por la expresada Directiva no afecta a los impuestos directos, los cuales, como el impuesto sobre la renta de las sociedades, son competencia en principio de los Estados miembros (sentencias de 26 de septiembre de 1996, Frederiksen, C-287/94, EU:C:1996:354, apartado 21, y de 18 de enero de 2001, P. P. Handelsgesellschaft, C-113/99, EU:C:2001:32, apartado 24).

71 Por lo tanto, el artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2008/7 no obliga a los Estados miembros a eximir las aportaciones de capital de cualquier forma de imposición directa.

72 Pues bien, como señaló el Abogado General en el punto 168 de sus conclusiones, la retención en la fuente controvertida en el litigio principal debe considerarse un impuesto directo.

73 En efecto, ese gravamen, que resulta de la aplicación de la legislación nacional relativa al impuesto sobre la renta de las sociedades, tiene como hecho imponible y como base imponible la renta que la sociedad matriz no residente debería haber obtenido en condiciones de mercado. En ese sentido, no se asemeja a un impuesto directo sobre la renta (véanse, por analogía, las sentencias de 18 de enero de 2001, P. P. Handelsgesellschaft, C-113/99, EU:C:2001:32, apartado 26, y de 10 de marzo de 2005, Optiver y otros, C-22/03, EU:C:2005:143, apartado 33).

74 Por consiguiente, la Directiva 2008/7 no se aplica a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal.

– Respuesta a las cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación de las Directivas 2003/49, 2011/96 y 2008/7

75 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder al órgano jurisdiccional remitente que el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2003/49, en relación con el artículo 4, apartado 1, letra d), de dicha Directiva, el artículo 5 de la Directiva 2011/96 y los artículos 3 y 5 de la Directiva 2008/7 deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que grava en forma de retención en la fuente los intereses presuntos que una filial residente beneficiaria de un préstamo sin intereses concedido por su sociedad matriz no residente habría tenido que pagar, en condiciones de mercado, a esta última.

Sobre la interpretación de los artículos 49 TFUE y 63 TFUE, del artículo 5 TUE, apartado 4, y del artículo 12 TUE, letra b), así como del artículo 47 de la Carta

76 Mediante sus cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente pretende, en esencia, que se dilucide si los artículos 49 TFUE y 63 TFUE, por un lado, y el artículo 5 TUE, apartado 4, el artículo 12 TUE, letra b), y el artículo 47 de la Carta, por otro lado, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que grava en forma de retención en la fuente los intereses presuntos que una filial residente beneficiaria de un préstamo sin intereses concedido por su sociedad matriz no residente habría tenido que pagar, en condiciones de mercado, a esta última, cuando dicha retención en la fuente se aplica al importe bruto de los intereses, sin posibilidad de minorar estos, al practicar la retención, en la cuantía de los gastos relacionados con el préstamo, de modo que será necesaria la presentación ulterior de la correspondiente solicitud a efectos del recálculo de la referida retención y de una eventual devolución.

– *Sobre los artículos 49 TFUE y 63 TFUE*

77 Dado que el órgano jurisdiccional remitente se refiere a la vez a la libertad de establecimiento y a la libre circulación de capitales, consagradas, respectivamente, en los artículos 49 TFUE y 63 TFUE, es preciso, con carácter previo, establecer cuál de estas dos libertades puede resultar afectada por una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal.

78 A este respecto, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, debe tenerse en cuenta el objeto de la normativa de que se trate (sentencia de 10 de junio de 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, apartado 17 y jurisprudencia citada).

79 De esta manera, está comprendida por tanto en el ámbito de aplicación del artículo 49 TFUE, relativo a la libertad de establecimiento, una legislación nacional destinada a aplicarse únicamente a las participaciones que permitan ejercer una influencia real en las decisiones de una sociedad y determinar las actividades de esta (sentencia de 10 de junio de 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, apartado 18 y jurisprudencia citada).

80 En cambio, las disposiciones nacionales aplicables a participaciones adquiridas con el único objetivo de realizar una inversión de capital sin intención de influir en la gestión y en el control de la empresa deben examinarse exclusivamente en relación con la libre circulación de capitales (sentencia de 10 de junio de 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, apartado 19 y jurisprudencia citada).

81 Por lo que respecta a la normativa nacional controvertida en el litigio principal, el propio órgano jurisdiccional remitente indica, en su petición de decisión prejudicial, que el artículo 16, apartado 2, punto 3, de la ZKPO se aplica a los préstamos sin intereses concedidos tanto entre sociedades vinculadas como entre sociedades no vinculadas y, por tanto, con independencia de que una sociedad tenga la posibilidad de ejercer una influencia real en las decisiones y la actividad de otra sociedad, lo que, por lo demás, queda corroborado por el tenor del apartado 1 del citado artículo, que trata expresamente de las sociedades no vinculadas.

82 En tales casos, las circunstancias fácticas del litigio principal, las cuales revelan que la sociedad prestamista era el accionista exclusivo de la sociedad prestataria en el momento de los hechos pertinentes, son irrelevantes para determinar si la situación que se da en dicho litigio está comprendida en el ámbito de una u otra de las referidas libertades fundamentales (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de junio de 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, apartados 22 y 23 y jurisprudencia citada).

83 En consecuencia, se ha de considerar que, dado su objeto mismo, la normativa nacional controvertida en el litigio principal incide preponderantemente en el ámbito de la libre circulación de capitales establecida en el artículo 63 TFUE (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de febrero de 2019, N Luxembourg 1 y otros, C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16, EU:C:2019:134, apartado 158 y jurisprudencia citada).

84 En estas circunstancias, suponiendo que dicha normativa nacional tenga efectos restrictivos sobre la libertad de establecimiento, tales efectos serían la consecuencia ineluctable de un eventual obstáculo a la libre circulación de capitales y no justificarían, por ello, un examen autónomo de la misma normativa respecto del artículo 49 TFUE (sentencia de 17 de septiembre de 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, apartado 51).

85 Por consiguiente, procede examinar si dicha normativa nacional comporta una restricción a la libre circulación de capitales, en el sentido del artículo 63 TFUE, y, en caso afirmativo, si esa restricción puede estar justificada a la luz de esta disposición.

86 En primer lugar, en lo que respecta a la existencia de una restricción, conviene recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el artículo 63 TFUE, apartado 1, prohíbe, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, las medidas que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlo en otros Estados (sentencia de 30 de abril de 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, apartado 22 y jurisprudencia citada).

87 A este respecto, aun suponiendo que el artículo 16, apartado 2, punto 3, de la ZKPO, que es materia de interpretación del Derecho nacional, establezca una presunción *iuris et de iure* de evasión fiscal, sin permitir a los interesados, en particular en el marco de un recurso jurisdiccional, aportar pruebas de eventuales razones comerciales que justifiquen la concertación de préstamos sin intereses, es forzoso concluir que esta norma se aplica del mismo modo a todos los préstamos sin intereses, ya estén implicadas o no sociedades no residentes. Por lo tanto, en lo que atañe a esa norma, la citada disposición no conlleva ninguna restricción a la libre circulación de capitales prevista por el artículo 63 TFUE.

88 En cambio, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que una normativa nacional con arreglo a la cual una sociedad no residente debe tributar, por la vía de la retención en la fuente practicada por una sociedad residente, por los intereses que le paga esta última, sin posibilidad de deducción de los gastos directamente relacionados con la actividad derivada del préstamo en cuestión, como los gastos por intereses soportados, mientras que las sociedades residentes que perciben intereses de otra sociedad residente sí que pueden deducir tales gastos, constituye una restricción a la libre circulación de capitales (sentencia de 26 de febrero de 2019, N Luxembourg 1 y otros, C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16, EU:C:2019:134, apartado 175 y jurisprudencia citada).

89 Pues bien, en el presente asunto, si se aplica un mismo tipo impositivo del 10 % con independencia de que el préstamo sin intereses implique únicamente a sociedades residentes o también a sociedades no residentes, las sociedades residentes estarán sujetas al impuesto en cuestión, como sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades, por el importe neto de sus rendimientos procedentes de intereses presuntos, una vez deducidos los eventuales gastos directamente relacionados con la concesión de ese préstamo, mientras que, conforme al artículo 195, apartados 1 y 2, y al artículo 199 de la ZKPO, las sociedades no residentes estarán sujetas a una retención en la fuente sobre el importe bruto de sus rendimientos procedentes de intereses presuntos, sin posibilidad de deducir tales gastos al practicar dicha retención.

90 Ciertamente, consta que, en virtud del artículo 202a de la ZKPO, estas sociedades no residentes pueden presentar una solicitud durante el año siguiente a aquel en que se practicó la retención en la fuente con el fin de que se recalcule el impuesto de modo que se corresponda con el que habría liquidado una sociedad residente. Este procedimiento de compensación les permite, pues, por un lado, deducir los gastos directamente relacionados con la actividad de préstamo de que se trate y, por otro, obtener la eventual devolución del exceso de impuesto retenido en la fuente, o incluso la exención de dicho impuesto en caso de pérdidas.

91 No obstante, también es cierto que, mientras que una sociedad residente puede deducir de entrada los gastos directamente relacionados con sus rendimientos procedentes de intereses presuntos para que el importe del impuesto recaudado por la Administración tributaria

corresponda inmediatamente al importe exacto del impuesto devengado, una sociedad no residente solo puede solicitar tal consideración de los gastos, en el marco del procedimiento de compensación antes mencionado, en un momento posterior, mediante la presentación de una solicitud, una vez que ya ha soportado la retención en la fuente calculada sobre el importe bruto de sus intereses presuntos.

92 De ello se sigue que hay un desfase entre el momento en que tiene lugar la regularización de la situación fiscal de una sociedad no residente y el momento en el que una sociedad residente debe liquidar, tras presentar su declaración tributaria, el impuesto por el importe neto de sus intereses presuntos, que es anterior en el tiempo a aquel.

93 De esta manera, en el presente asunto, no ha resultado controvertido que, si la sociedad que concedió el préstamo controvertido en el litigio principal hubiera sido una sociedad residente, no se le habría exigido, en el supuesto de que su situación económica fuera deficitaria, el impuesto sobre los intereses presuntos relativos a dicho préstamo y, por tanto, se le habría dispensado de entrada del pago del referido impuesto, sin estar obligada a solicitar posteriormente un recálculo del mismo.

94 Procede hacer constar que tal diferencia de trato puede procurar una ventaja a las sociedades residentes, toda vez que obtienen, al menos, una ventaja de tesorería frente a las sociedades no residentes (véase, por analogía, la sentencia de 22 de noviembre de 2018, Sofina y otros, C-575/17, EU:C:2018:943, apartados 28 a 34).

95 En consecuencia, una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal constituye una restricción a la libre circulación de capitales que, en principio, está prohibida por el artículo 63 TFUE.

96 Procede verificar, por tanto, en segundo lugar, si tal restricción puede considerarse objetivamente justificada a la luz del artículo 65 TFUE, apartados 1 y 3.

97 De estas disposiciones resulta que los Estados miembros pueden distinguir, en su normativa nacional, entre los contribuyentes residentes y los no residentes, siempre que dicha distinción no constituya ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales [sentencia de 18 de marzo de 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Impuesto sobre las plusvalías inmobiliarias), C-388/19, EU:C:2021:212, apartado 34].

98 Es necesario, en consecuencia, distinguir entre el trato diferenciado permitido por el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), y las discriminaciones arbitrarias prohibidas por el apartado 3 de este mismo artículo. A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, para que una normativa fiscal nacional pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general [véase, en este sentido, la sentencia de 18 de marzo de 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Impuesto sobre las plusvalías inmobiliarias), C-388/19, EU:C:2021:212, apartado 35].

99 Por lo que respecta, primeramente, a la comparabilidad de las situaciones en cuestión en el litigio principal, la parte recurrida en el litigio principal, en sus observaciones escritas, y el Gobierno búlgaro, en la vista, alegaron que la diferencia de trato está justificada por el hecho de que una sociedad no residente y una sociedad residente se encuentran en situaciones objetivamente

diferentes desde el punto de vista del impuesto sobre sociedades, ya que la primera, a diferencia de la segunda, no produce ningún resultado financiero, contable y fiscal que permita su sujeción a dicho impuesto en Bulgaria.

100 A este respecto, procede recordar que, en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y la de los no residentes no son, por lo general, comparables (sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, apartado 31).

101 No obstante, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, desde el momento en que un Estado, de forma unilateral o por vía de convenios, sujeta al impuesto sobre la renta no solo a los contribuyentes residentes sino también a los no residentes, por los rendimientos que perciben de una sociedad residente, la situación de los mencionados contribuyentes no residentes se asemeja a la de los contribuyentes residentes (sentencia de 22 de noviembre de 2018, Sofina y otros, C-575/17, EU:C:2018:943, apartado 47).

102 En particular, por lo que toca a la determinación, a efectos del cálculo del impuesto sobre la renta, de los gastos directamente relacionados con una actividad generadora de ingresos imponibles en un Estado miembro, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que las sociedades residentes y las sociedades no residentes se encuentran en una situación comparable (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de noviembre de 2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, apartado 74 y jurisprudencia citada).

103 Pues bien, en el presente asunto, procede observar que la República de Bulgaria optó, mediante la normativa nacional controvertida en el litigio principal, por ejercer su potestad tributaria sobre los préstamos sin intereses concertados entre sociedades prestatarias residentes y sociedades prestamistas no residentes y que, en consecuencia, las sociedades no residentes deben ser consideradas, en cuanto se refiere a los gastos directamente relacionados con dichos préstamos, en una situación comparable a la de las sociedades residentes.

104 Es cierto que, en la sentencia de 22 de diciembre de 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), el Tribunal de Justicia declaró que, en las circunstancias del asunto que dio lugar a dicha sentencia, una diferencia de trato consistente en la aplicación de técnicas de imposición diferentes en función del lugar de residencia del contribuyente se refería a situaciones que no eran objetivamente comparables, de suerte que esa diferencia de trato, que además no proporcionaba necesariamente una ventaja a los beneficiarios residentes, no constituía una restricción en particular a la libre circulación de capitales (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de diciembre de 2008, Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762, apartados 41 y 49 a 51; véase también, en este sentido, la sentencia de 17 de septiembre de 2015, Miljoen y otros, C-10/14, C-14/14 y C-17/14, EU:C:2015:608, apartado 70).

105 No obstante, a diferencia del asunto que dio lugar a la sentencia de 22 de diciembre de 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), en el presente asunto, las sociedades residentes que han concedido un préstamo sin intereses, como se desprende del apartado 94 de la presente sentencia, disfrutan, en relación con las sociedades no residentes que ha concedido tal préstamo, de una ventaja de tesorería derivada del diferente momento en el que pueden efectuar la deducción de los gastos directamente relacionados con dicho préstamo.

106 Pues bien, como resulta de los apartados 91 a 93 de la presente sentencia, el alcance de esa ventaja viene determinado por la duración del procedimiento de compensación instaurado por la normativa nacional controvertida en el litigio principal dirigido a permitir a las sociedades no

residentes solicitar el recálculo de la retención en la fuente aplicada al importe bruto de los intereses presuntos relativos al préstamo sin intereses, con el fin de que dicha retención corresponda al importe del impuesto sobre sociedades que habría sido liquidado por una sociedad residente que hubiera concedido tal préstamo.

107 En tal contexto, no cabe considerar que la diferencia de trato en la tributación de los intereses presuntos relativos a un préstamo sin intereses según que este lo conceda una sociedad residente o una sociedad no residente se limite a los regímenes de liquidación del impuesto (véanse, por analogía, las sentencias de 26 de febrero de 2019, N Luxembourg 1 y otros, C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16, EU:C:2019:134, apartados 164 y 165, y de 13 de noviembre de 2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, apartados 71 a 73).

108 Por lo tanto, esta diferencia de trato afecta a situaciones objetivamente comparables.

109 Por consiguiente, debe examinarse a continuación si la normativa nacional controvertida en el litigio principal puede estar justificada por las razones invocadas en este caso por algunos interesados.

110 A este respecto, la parte recurrida en el litigio principal alega que, de conformidad con el principio de territorialidad, los Estados miembros tienen derecho a gravar los rendimientos generados en su territorio con el fin de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria. En particular, a falta de medidas de armonización adoptadas por la Unión, los Estados miembros conservan la competencia para definir los criterios de reparto de su potestad tributaria. El Gobierno búlgaro recalca, por su parte, que la normativa nacional controvertida en el litigio principal tiene por objeto la lucha contra la evasión fiscal.

111 Procede concluir, pues, que tal argumentación va dirigida, en esencia, a justificar la normativa nacional controvertida en el litigio principal por la necesidad de salvaguardar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros y de garantizar una recaudación eficaz del impuesto que impida, como se infiere del propio tenor del artículo 16 de la ZKPO, la evasión fiscal.

112 A este respecto, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una medida que restringe la libre circulación de capitales solo puede admitirse si está justificada por una razón imperiosa de interés general y si respeta el principio de proporcionalidad, que exige que sea adecuada para garantizar el objetivo legítimo perseguido y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo [sentencia de 21 de mayo de 2019, Comisión/Hungría (Usufructos sobre terrenos agrícolas), C-235/17, EU:C:2019:432, apartado 59 y jurisprudencia citada].

113 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, constituyen razones imperiosas de interés general que pueden justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado FUE, entre las que figura la libre circulación de capitales, tanto la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros como la lucha contra la evasión fiscal (sentencia de 8 de marzo de 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, apartado 65). Lo mismo puede afirmarse de la necesidad de garantizar una recaudación eficaz de los impuestos (véase, en este sentido, la sentencia de 30 de abril de 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, apartado 38 y jurisprudencia citada).

114 Por lo que respecta a la aptitud de la normativa nacional controvertida en el litigio principal para alcanzar esos objetivos, procede recordar que la necesidad de preservar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros puede justificar una diferencia de trato cuando el objetivo del régimen examinado sea evitar comportamientos que puedan comprometer el derecho de los Estados miembros a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades realizadas en su territorio (sentencia de 31 de mayo de 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, apartado 43 y jurisprudencia citada).

115 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que un procedimiento de retención en la fuente constituye un medio legítimo y adecuado para asegurar el tratamiento fiscal de los rendimientos de un contribuyente establecido fuera del Estado de tributación (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de noviembre de 2018, Sofina y otros, C-575/17, EU:C:2018:943, apartado 68).

116 Pues bien, en el presente asunto, debe concluirse que la normativa nacional controvertida en el litigio principal, en la medida en que establece la imposición en la fuente de intereses presuntos relativos a préstamos sin intereses concedidos por sociedades no residentes a sociedades residentes, permite al Estado miembro de residencia ejercer su competencia fiscal en relación con actividades realizadas en su territorio, tratando de impedir que la concesión de tales préstamos tenga como único objetivo la elusión del impuesto que normalmente se devengaría sobre los rendimientos generados por actividades realizadas en el territorio nacional.

117 Debe considerarse por tanto que tal normativa es adecuada para salvaguardar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros y para garantizar una recaudación eficaz del impuesto que impida la evasión fiscal.

118 En cuanto a la cuestión de si la normativa nacional controvertida en el litigio principal va más allá de lo necesario para alcanzar estos objetivos, Viva Telecom Bulgaria alegó en la vista que la duración del procedimiento de compensación previsto en el artículo 202a de la ZKPO es excesiva, toda vez que una eventual devolución del exceso de retención en la fuente liquidado por una sociedad residente sobre el importe bruto de los intereses presuntos relativos a un préstamo sin intereses concedido por una sociedad no residente solo puede producirse una vez transcurridos tres años.

119 No obstante, sin perjuicio de las comprobaciones que deba efectuar el órgano jurisdiccional remitente, de las explicaciones aportadas por la parte recurrida en el litigio principal en esa vista se deduce que tal devolución tiene lugar, por regla general, en un plazo de treinta días a partir de la presentación de la solicitud y que solo en casos excepcionales puede durar hasta tres años el procedimiento. Además, el Gobierno búlgaro indicó en la vista que la Agencia Nacional del Tesoro Público debe abonar intereses sobre los importes adeudados pasados treinta días desde la presentación de la declaración tributaria, extremo que corresponde verificar igualmente al órgano jurisdiccional remitente.

120 De esta manera, sin perjuicio de estas comprobaciones, no parece que la normativa nacional controvertida en el litigio principal vaya más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos que persigue, teniendo en cuenta la duración del procedimiento de compensación.

121 De tales circunstancias resulta que esta normativa nacional puede estar justificada por los objetivos consistentes en salvaguardar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros y en garantizar una recaudación eficaz del impuesto que impida la evasión fiscal.

– *Sobre el artículo 5 TUE, apartado 4, el artículo 12 TUE, letra b), y el artículo 47 de la Carta*

122 Como se desprende del apartado 33 de la presente sentencia, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas también sobre la interpretación del artículo 5 TUE, apartado 4, y del artículo 12 TUE, letra b), así como del artículo 47 de la Carta, debido a que la normativa nacional controvertida en el litigio principal plasmada en el artículo 16, apartado 2, punto 3, de la ZKPO, establece una presunción *iuris et de iure* de evasión fiscal cuando se concede un préstamo sin intereses.

123 A este respecto, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el Tribunal de Justicia no es competente para responder a una cuestión planteada con carácter prejudicial cuando resulta evidente que la disposición del Derecho de la Unión sometida a su interpretación no puede aplicarse (sentencia de 25 de julio de 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, apartado 31).

124 Pues bien, en primer lugar, por lo que respecta al artículo 5 TUE, apartado 4, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que esta disposición se refiere a la acción de las instituciones de la Unión, pues su párrafo primero establece que, en virtud del principio de proporcionalidad, el contenido y la forma de la acción de la Unión no excederán de lo necesario para alcanzar los objetivos de los Tratados, y su párrafo segundo obliga a las instituciones de la Unión a atenerse al mismo principio de proporcionalidad cuando actúen en el ejercicio de sus competencias (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de julio de 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, apartado 33).

125 En segundo lugar, en lo tocante al artículo 12 TUE, letra b), el Tribunal de Justicia también ha declarado que esta disposición, en virtud de la cual los parlamentos nacionales contribuirán al buen funcionamiento de la Unión velando por el respeto del principio de subsidiariedad, faculta a los parlamentos nacionales para velar por el respeto de ese principio cada vez que las instituciones de la Unión ejerzan una competencia y por el buen funcionamiento de la Unión y, por tanto, no se refiere a las normativas nacionales sino a los proyectos de actos legislativos de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de julio de 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, apartado 34).

126 En tercer lugar, por lo que toca al artículo 47 de la Carta, no se ha de olvidar que el ámbito de aplicación de esta, por lo que se refiere a la acción de los Estados miembros, se define en su artículo 51, apartado 1, según el cual las disposiciones de la Carta se dirigen a los Estados miembros únicamente cuando apliquen el Derecho de la Unión (sentencia de 14 de enero de 2021, Okrazhna prokuratura — Haskovo y Apelativna prokuratura — Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, apartado 30 y jurisprudencia citada).

127 El citado artículo 51, apartado 1, de la Carta confirma la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual los derechos fundamentales garantizados en el ordenamiento jurídico de la Unión deben ser aplicados en todas las situaciones reguladas por el Derecho de la Unión, pero no fuera de ellas (sentencia de 14 de enero de 2021, Okrazhna prokuratura — Haskovo y Apelativna prokuratura — Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, apartado 31 y jurisprudencia citada).

128 De esta manera, cuando una situación jurídica no está comprendida en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia no tiene competencia para conocer de ella y las disposiciones de la Carta eventualmente invocadas no pueden fundar por sí solas tal competencia (sentencia de 14 de enero de 2021, Okrazhna prokuratura — Haskovo y Apelativna prokuratura — Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, apartado 32 y jurisprudencia citada).

129 En el presente asunto, la normativa nacional controvertida en el litigio principal no tiene cabida en el ámbito de aplicación de las Directivas 2003/49, 2011/96 y 2008/7, por las razones expuestas en los apartados 48 a 75 de la presente sentencia. Por otra parte, el artículo 16, apartado 2, punto 3, de la ZKPO, en la medida en que instituye una presunción *iuris et de iure* de evasión fiscal, no constituye, como se desprende del apartado 87 de la presente sentencia, un supuesto contemplado por el artículo 63 TFUE y, por consiguiente, en este punto, tampoco está comprendido en el ámbito de aplicación de la Carta.

130 De ello se sigue que no ha lugar a responder al órgano jurisdiccional remitente en cuanto a sus dudas sobre la interpretación del artículo 5 TUE, apartado 4, y del artículo 12 TUE, letra b), así como del artículo 47 de la Carta, por ser patente que estas disposiciones no son aplicables a la situación sometida a dicho órgano jurisdiccional.

– *Respuesta a las cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación del Derecho primario*

131 Habida cuenta de cuantas consideraciones anteceden, procede responder al órgano jurisdiccional remitente que el artículo 63 TFUE, atendiendo al principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que grava en forma de retención en la fuente los intereses presuntos que una filial residente beneficiaria de un préstamo sin intereses concedido por su sociedad matriz no residente habría tenido que pagar, en condiciones de mercado, a esta última, cuando dicha retención en la fuente se aplica al importe bruto de los intereses, sin posibilidad de minorar estos, al practicar la retención, en la cuantía de los gastos relacionados con el préstamo, de modo que será necesaria la presentación ulterior de la correspondiente solicitud a efectos del recálculo de la referida retención y de una eventual devolución, siempre que, por un lado, la duración del procedimiento establecido al efecto por dicha normativa no sea excesiva y, por otro, se disponga que los importes devueltos devengarán intereses.

Costas

132 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) declara:

1) **El artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, en relación con el artículo 4, apartado 1, letra d), de esta Directiva, el artículo 5 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, así como los artículos 3 y 5 de la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que grava en forma de retención en la fuente los intereses presuntos que una filial residente beneficiaria de un préstamo sin intereses concedido por su sociedad matriz no residente habría tenido que pagar, en condiciones de mercado, a esta última.

2) **El artículo 63 TFUE, atendiendo al principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que grava en forma de retención en la fuente los intereses presuntos que una filial residente beneficiaria de un préstamo sin intereses concedido por su sociedad matriz no residente habría tenido que pagar, en condiciones de mercado, a esta última, cuando dicha retención en la fuente se aplica al importe bruto de los intereses, sin posibilidad de minorar estos, al practicar la retención, en la cuantía de los gastos relacionados con el préstamo, de modo que será necesaria la presentación ulterior de la correspondiente solicitud a efectos del recálculo de la referida retención y de una eventual devolución, siempre que, por un lado, la duración del procedimiento establecido al efecto por dicha normativa no sea excesiva y, por otro, se disponga que los importes devueltos devengarán intereses.**

Firmas