

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario,
Facultad de Derecho de La Coruña

Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 10 de febrero de 2011

Asuntos: C-436/08 y C-437/08

Partes:

*Haribo Lakritzen Hasn Riegel Betriebsgmbh y Österreichische Salinen AG y
Finanzamt Linz*

Síntesis:

«Libre circulación de capitales – Impuesto sobre sociedades – Métodos para eliminar la doble imposición económica nacional e internacional---Exención de los dividendos de origen nacional – Exención de los dividendos de origen extranjero sometida a la observancia de determinados requisitos – Aplicación del Método de Imputación a los dividendos de origen extranjero no exentos – Pruebas exigidas sobre el impuesto extranjero imputable»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

Esta sentencia del TJUE aborda dos casos donde sendas entidades austriacas cuestionan la compatibilidad de la legislación austriaca con la libre circulación de capitales. Se analizan diferentes situaciones donde la compleja normativa austriaca relativa a la eliminación de la doble imposición intersocietaria internacional es objeto de aplicación y suscita dudas sobre su compatibilidad con el Derecho UE al proyectarse de forma asimétrica (discriminatoria) sobre situaciones nacionales y transfronterizas. Básicamente, el método de exención (*participation exemption*) establecido en la legislación austriaca eximía de imposición los rendimientos de participaciones en entidades (residentes y no residentes). No obstante, en el caso de los dividendos de entidades no residentes se establecen una serie de requisitos (a) cumplimiento de lo previsto en el art.2 de la Directiva 90/435/CEE para dividendos de filiales comunitarias; b) existencia de un acuerdo de asistencia mutua en materia administrativa y de asistencia en la recaudación para dividendos de entidades residentes en países del Espacio Económico Europeo; c) participación internacional de carácter filial no inferior al 25% del capital social) excluyéndose expresamente la exención y aplicándose el método de imputación cuando concurrieran

otra serie de circunstancias (a) cuando se verifique una situación abusiva o fraudulenta a partir de una serie de indicios como que la actividad principal de la filial tiene carácter pasivo y no está sujeta a ningún impuesto extranjero comparable; o b) cuando la entidad filial no está sujeta a un impuesto extranjero comparable al impuesto austriaco; o c) los beneficios de la sociedad no residente están sujetos a un impuesto comparable inferior al 10 % al del IS austriaco, o d) la sociedad no residente disfruta en el extranjero de una exención fiscal total por razón de su condición personal o de la materia imponible). De esta forma, los dividendos percibidos por una sociedad matriz austriaca de una filial residente estaban siempre exentos en tanto que no acontecía lo mismo en relación con los dividendos procedentes de filiales comunitarias y de las residentes en países parte en el Acuerdo EEE o en países terceros. Es decir, estamos ante otro gran caso donde se analiza la compatibilidad comunitaria de los métodos para eliminar la doble imposición económica establecidos por los Estados miembros, así como su margen de maniobra y autonomía para regular esta materia estableciendo diferencias de trato entre dividendos nacionales y los dividendos extranjeros (comunitarios y extracomunitarios).

Dada la diversidad de las situaciones y la complejidad de la normativa austriaca aplicable, reproducimos a continuación la parte de la sentencia del TJUE donde se exponen los litigios principales y las cuestiones prejudiciales.

“Los litigios principales y las cuestiones prejudiciales

9. Durante el ejercicio fiscal de 2001 Haribo percibió rendimientos procedentes de una participación en un fondo de inversión que incluían dividendos pagados por sociedades de capital establecidas en Estados miembros distintos de la República de Austria y en terceros Estados. Salinen percibió rendimientos similares durante el ejercicio fiscal de 2002. Durante ese mismo ejercicio esta última sociedad sufrió pérdidas de explotación.
10. A raíz de la denegación por el Finanzamt Linz de sus solicitudes de que los dividendos procedentes de sociedades de capital no residentes fueran exonerados del impuesto, Haribo y Salinen interpusieron recursos ante el tribunal remitente.
11. En sus resoluciones de 13 de enero de 2005 el tribunal remitente consideró que el artículo 10, apartado 2, de la KStG en su versión anterior a la Ley de presupuestos de 2009 era contrario al principio de libre circulación de capitales ya que sometía los dividendos procedentes de sociedades no residentes, incluidos los procedentes de sociedades establecidas en terceros Estados, a una imposición menos favorable que la aplicable a los dividendos procedentes de sociedades residentes, sin que estuviera justificada esa diferencia de trato. Aplicando por analogía el régimen impositivo previsto por el artículo 10, apartado 2, de la KStG para los dividendos procedentes de sociedades de capital nacionales, el tribunal remitente consideró los dividendos percibidos de sociedades de capital establecidas en otros Estados miembros o en terceros Estados como rendimientos exentos del impuesto.
12. El Finanzamt Linz interpuso recurso contra esas resoluciones ante el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal de lo contencioso-administrativo), alegando en particular que las participaciones en fondos de inversión nacionales no entran en el ámbito del artículo 63 TFUE.

13. Mediante resoluciones de 17 de abril de 2008 el referido tribunal estimó ante todo que entran en el ámbito del artículo 63 TFUE la adquisición y la tenencia en sociedades no residentes de participaciones que no permiten ejercer una influencia considerable en esas sociedades, incluido el supuesto de que esas participaciones se posean a través de un fondo de inversión.
14. Al igual que el tribunal remitente, el Verwaltungsgerichtshof consideró seguidamente que las disposiciones del artículo 10, apartado 2, de la KStG en su versión anterior a la Ley de presupuestos de 2009 vulneraban el principio de libre circulación de capitales, y que por consiguiente únicamente podrían ser aplicadas de una manera conforme con el Derecho de la Unión. Estimó que cuando existen varios criterios que sean conformes con el Derecho de la Unión debería aplicarse el que permita respetar en todo lo posible la voluntad del legislador nacional.
15. Acerca de ello, el Verwaltungsgerichtshof consideró que, para subsanar el trato fiscal menos favorable al que están sujetos los dividendos procedentes de sociedades no residentes en las que el accionista posee menos del 25 % de capital, en comparación con el trato al que están sujetos los dividendos procedentes de sociedades residentes, era preciso aplicar a la primera categoría de dividendos, no el método de exención, sino el consistente en imputar el impuesto que hubiera gravado los dividendos en el Estado de residencia de la sociedad que los distribuye en el impuesto debido en Austria.
16. Por último, según el Verwaltungsgerichtshof el método de imputación es más ajustado que el de exención al criterio elegido por el legislador austriaco. En efecto, cuando el Estado de residencia de la sociedad que distribuye los dividendos somete éstos a un impuesto igual o superior al aplicado por el Estado del accionista, el método de imputación y el de exención conducen al mismo resultado. Sin embargo, cuando el nivel de gravamen aplicable en el primer Estado es inferior al del Estado del accionista, sólo el método de imputación da lugar en este último Estado a una imposición de igual importe que la aplicable a los dividendos de origen nacional.
17. Al considerar que la aplicación por analogía del método de exención previsto por el artículo 10, apartado 2, de la KStG en su versión anterior a la Ley de presupuestos de 2009 originó la ilegalidad de las resoluciones del tribunal remitente, el Verwaltungsgerichtshof las anuló y remitió los asuntos a ese mismo tribunal.
18. Mediante resoluciones recibidas en el Tribunal de Justicia el 3 de octubre de 2008 el tribunal remitente preguntó al Tribunal de Justicia si los métodos de exención y de imputación pueden considerarse equivalentes en relación con el Derecho de la Unión.
19. El artículo 10 de la KStG en su versión original fue modificado de forma retroactiva por la Ley de presupuestos de 2009. Dado que esa nueva disposición prevé la aplicación del método de exención, con determinados requisitos, también a los dividendos que una sociedad residente percibe de sociedades no residentes, el Tribunal de Justicia formuló el 8 de octubre de 2009 una petición de aclaración al tribunal remitente, conforme al artículo 104, apartado 5, de su Reglamento de Procedimiento. Se pidió al tribunal remitente que precisara la incidencia del cambio legislativo realizado en la redacción de las cuestiones prejudiciales.

20. En su respuesta de 30 de octubre de 2009 a esa petición de aclaración el tribunal remitente reformuló las cuestiones planteadas en cada uno de los asuntos.
21. En el asunto C-436/08, el tribunal remitente explica ante todo que la KStG condiciona la exención de los dividendos procedentes de participaciones inferiores al 10 % del capital social de la sociedad que los distribuye, a saber, los dividendos de cartera, percibidos de una sociedad establecida en un tercer Estado parte en el Acuerdo EEE a la existencia de un acuerdo completo de asistencia mutua en materia administrativa y de recaudación entre la República de Austria y el tercer Estado interesado. Esa condición no está prevista para las participaciones internacionales en el sentido del artículo 10, apartado 2, de la KStG.
22. El tribunal remitente pone de relieve a continuación que la exención fiscal de los dividendos de cartera percibidos de sociedades no residentes establecidas en Estados miembros distintos de Austria o en un tercer Estado parte en el Acuerdo EEE no se aplica, en cualquier caso, en la mayoría de los supuestos, en razón de las informaciones que el contribuyente está obligado a presentar a la Administración tributaria para poder disfrutar de esa ventaja fiscal. En efecto, incumbe al contribuyente aportar la prueba de que no concurren las condiciones establecidas en el artículo 10, apartado 5, de la KStG. De esa forma, el contribuyente debería realizar una comparación de impuestos (artículo 10, apartado 5, punto 1, de la KStG), determinar el tipo de gravamen que se debe aplicar (artículo 10, apartado 5, punto 2, de la KStG) y las exenciones personales y materiales de la persona jurídica no residente (artículo 10, apartado 5, punto 3, de la KStG), obtener los documentos justificativos correspondientes y mantenerlos a disposición de la Administración tributaria para un posible control. En el caso de las participaciones en fondos de inversión, en particular, es prácticamente imposible demostrar que no concurren las condiciones establecidas por el artículo 10, apartado 5, de la KStG.
23. El tribunal remitente no comparte el criterio expuesto por el Verwaltungsgerichtshof en sus resoluciones de 17 de abril de 2008 según el cual los métodos de exención y de imputación deben considerarse siempre como equivalentes.
24. Por último, el tribunal remitente observa que el legislador no ha previsto en el artículo 10 de la KStG una ventaja fiscal a favor de los dividendos procedentes de participaciones inferiores al 10 % en el capital de personas jurídicas establecidas en terceros Estados, límite por debajo del cual esa ventaja no se concede, y que anteriormente se había fijado en el 25 %. Si esa normativa infringiera el Derecho de la Unión, el tribunal remitente debería aplicar normalmente el método de imputación, conforme a la resolución del Verwaltungsgerichtshof de 17 de abril de 2008.
25. En esas circunstancias el Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales, según su reformulación, en el asunto C-436/08:
 1. « ¿Se opone el Derecho [de la Unión] a que la exención fiscal de los dividendos de cartera extranjeros procedentes de Estados parte en el Acuerdo EEE se condicione a la existencia de un acuerdo de asistencia mutua en materia administrativa y de recaudación, en tanto que la exención de los dividendos procedentes de participaciones internacionales (incluidos los

- dividendos procedentes de sociedades establecidas en terceros Estados, e incluso en caso de cambio al método de imputación) no está subordinada a esa condición?
2. ¿Se opone el Derecho [de la Unión] a la obligación de aplicar el método de imputación a los dividendos de cartera extranjeros procedentes de Estados de la Unión [Europea] o de Estados parte en el Acuerdo EEE cuando no concurren las condiciones para aplicar el método de exención, siendo así que es muy difícil, si no imposible, bien que el accionista demuestre que concurren esas condiciones (imposición comparable, nivel de tipo de gravamen extranjero, inexistencia de exenciones personales o materiales para la sociedad no residente), o bien que aporte la información necesaria para la imputación del impuesto sobre sociedades extranjero?
 3. ¿Se opone el Derecho [de la Unión] a que la ley excluya tanto la exención del impuesto sobre sociedades como la imputación del impuesto sobre sociedades pagado, en el caso de los rendimientos de participaciones en personas jurídicas establecidas en terceros Estados, si la participación es inferior al 10 % (25 %), en tanto que los rendimientos de participaciones en personas jurídicas residentes están exentos, con independencia del porcentaje de la participación?
 4.
 - a. En caso de respuesta afirmativa a la tercera cuestión: ¿Se opone el Derecho [de la Unión] a que una Administración nacional aplique el método de imputación para evitar la discriminación de las participaciones en personas jurídicas establecidas en terceros Estados, cuando a causa del nivel relativamente poco elevado de esas participaciones es imposible aportar la prueba del impuesto (sobre sociedades) previamente pagado en el extranjero, o bien sólo puede aportarse esa prueba con un esfuerzo desproporcionado, porque, según una resolución del Verwaltungsgerichtshof, esa es la conclusión más ajustada a la voluntad del legislador, en tanto que bastaría la inaplicación del límite de participación del 10 % (o del 25 %) para permitir la exención del impuesto de las participaciones en personas jurídicas establecidas en terceros Estados?
 - b. En caso de respuesta afirmativa a la cuarta cuestión, letra a): ¿se opone el Derecho [de la Unión] a que se deniegue la exención para los rendimientos de participaciones en personas jurídicas establecidas en terceros Estados cuando la participación es inferior al 10 % (25 %), siendo así que la exención de los rendimientos de participaciones superiores a dicho límite no se condiciona a la existencia de un acuerdo completo de asistencia mutua en materia administrativa y de recaudación?
 - c. En caso de respuesta negativa a la cuarta cuestión, letra a): ¿se opone el Derecho [de la Unión] a que se excluya la imputación del impuesto sobre sociedades extranjero en el caso de los rendimientos de participaciones procedentes de personas jurídicas establecidas en terceros Estados cuando el importe de la participación es inferior al límite del 10 % (25 %), en tanto que la imputación del impuesto –obligatoria en determinados supuestos– en el caso de rendimientos de participaciones procedentes de personas jurídicas establecidas en terceros Estados que superen ese límite no se subordina a la existencia de un acuerdo completo de asistencia mutua en materia administrativa y de recaudación?»

26. En el asunto C-437/08 el tribunal remitente observa que la resolución del Verwaltungsgerichtshof de 17 de abril de 2008 no resuelve la cuestión de si el impuesto imputable comprende no sólo el impuesto sobre sociedades pagado en el Estado de residencia de la sociedad que distribuye los rendimientos sino también el impuesto que ese mismo Estado haya retenido en origen conforme al convenio bilateral pertinente para la prevención de la doble imposición.
27. Además, si se trata de un ejercicio fiscal en el que la sociedad residente beneficiaria de los dividendos ha sufrido pérdidas de explotación se plantea la cuestión de si la Administración fiscal debería aplazar a ejercicios fiscales posteriores la imputación del impuesto pagado en el extranjero, para evitar una discriminación ligada al trato diferente de los dividendos procedentes de sociedades no residentes en relación con los procedentes de sociedades residentes.
28. En esas circunstancias el Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales, según su reformulación, en el asunto C-437/08:
 1. «¿Se opone el Derecho [de la Unión] a la obligación de aplicar el método de imputación a los dividendos de origen extranjero en los casos de cambio de método, cuando al mismo tiempo no se conceden un aplazamiento de la imputación a los ejercicios siguientes ni un crédito fiscal por el ejercicio con pérdidas, en relación con el impuesto de sociedades imputable o con la retención en origen imputable?
 2. ¿Se opone el Derecho [de la Unión] a que deba aplicarse el método de imputación a los dividendos procedentes de terceros Estados, porque, según una resolución del Verwaltungsgerichtshof, ésta es la conclusión más ajustada a la voluntad del legislador, en tanto que al mismo tiempo no se conceden el aplazamiento de la imputación ni un crédito fiscal por el ejercicio con pérdidas?»»

2. Comentario

Esta sentencia en gran medida constituye un pronunciamiento del TJUE que confirma la importante jurisprudencia derivada de la STJUE (Gran Sala) de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation/Commissioners of Inland Revenue*, **Asunto C-446/04**, Rec. I-11753.

En *Haribo-Salinen* el TJUE se pronuncia sobre la compatibilidad con la libre circulación de capitales del art.63 TFUE de disposiciones establecidas por la normativa austriaca relativas a la eliminación de la doble imposición internacional y doble imposición económica internacional aplicables en relación dividendos percibidos de sociedades nacionales y de sociedades establecidas en otros Estados miembros y en terceros Estados parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

Como ya se ha expuesto al hilo de los antecedentes del caso, la cuestión prejudicial presentada por el tribunal austriaco plantea un buen número de situaciones dispares en cuanto a las normas aplicables y a los sujetos afectados, aunque en todo caso nos encontramos ante participaciones de cartera (inferiores al 10%) siendo de aplicación las disposiciones del TFUE que regulan la libre circulación de capitales.

En este lugar, nos limitamos a sintetizar las principales conclusiones que, a nuestro modesto entender, se derivan de este pronunciamiento (aunque advertimos que en algunos puntos nos resulta poco claro), a saber:

- a) Se confirma que el art.63 TFUE se opone al trato diferenciado en un Estado miembro de los dividendos procedentes de sociedades establecidas en un tercer Estado en relación con los dividendos procedentes de sociedades que tengan su domicilio en ese Estado miembro, pero tal disposición no afecta como tal al trato diferenciado de los rendimientos procedentes de un tercer Estado en relación con los procedentes de otro tercer Estado. El TJUE aplica el test migrant/non-migrant a la hora de establecer los términos de comparación y la existencia de discriminación fiscal, pero, en principio, todo parece indicar que rechaza el análisis comunitario de situaciones horizontales (comparación de tratamiento fiscal de dos situaciones non-migrant entre sí).
- b) Se establece que un Estado miembro puede articular diferencias de trato fiscal entre los dividendos percibidos por una sociedad residente de otra sociedad residente y los percibidos de una sociedad residente de un Estado tercero parte en el Acuerdo del Espacio Económico Europeo cuando tal discriminación fiscal esté justificada por el objetivo del control fiscal y no exista con tal tercer Estado un convenio de doble imposición o un acuerdo con intercambio de información tributaria que permita supervisar la sujeción efectiva a un impuesto sobre sociedades comparable al austriaco. Sin embargo, va más allá de lo necesario de lo perseguido por tal objetivo y es desproporcionado exigir que tal CDI o acuerdo de intercambio de información establezca igualmente la asistencia en la recaudación tributaria. De esta forma, resulta contrario a la libre circulación de capitales tratar los dividendos procedentes de una entidad establecida en un país miembro del Espacio Económico Europeo de forma no equivalente a los dividendos nacionales, sin mediar motivo legítimo de justificación articulado proporcionalmente. La eliminación de la doble imposición económica mediante exención en el caso de dividendos nacionales y la no eliminación de la doble imposición económica internacional en el caso de los dividendos de sociedades establecidas en países EEE, allí donde no media acuerdo de asistencia administrativa que incluya cooperación recaudatoria, es contrario a la libre circulación de capitales. La razón fundamental de tal posicionamiento no deriva de la existencia de una discriminación fiscal entre el dividendo nacional y el dividendo procedente de un Estado miembro EEE, toda vez que se trata de movimiento de capital que se inscribe en un contexto jurídico distinto (no se aplica íntegramente la jurisprudencia comunitaria relativa a las restricciones al ejercicio de las libertades de circulación: SSTJUE en los asuntos *A*, *Comisión/ Italia* y *Établissements Rimbaud*). Los movimientos de capital entre Estados miembros UE y países terceros miembros del EEE pueden ser objeto de restricciones cuando estén justificadas por razones imperiosas de interés general ligadas al propio contexto jurídico específico que rige estas relaciones. Así, la prevención del fraude y la evasión fiscal puede servir para justificar restricciones fiscales si resultan adecuadas y proporcionadas, como acontece por ejemplo en los casos donde una ventaja fiscal se supedita a la existencia de un mecanismo convencional de asistencia mutua en el intercambio de información tributaria allí donde resulta necesario para las autoridades del Estado miembro poder comprobar la fehaciencia de los datos aportados por el contribuyente para supervisar la aplicación de la ventaja fiscal, pero no puede exigirse un requisito, como un mecanismo convencional para la asistencia en la recaudación, cuando tal condicionante no resulta relevante para la concesión o supervisión de la ventaja fiscal de que

se trate (los métodos para eliminar la doble imposición económica internacional). El hecho de que tal mecanismo de asistencia en la recaudación pueda resultar necesario en situaciones de cambio de residencia no se considera aceptable desde una perspectiva comunitaria al tratarse de hipótesis poco frecuentes y demasiado lejanas en relación con el ámbito de aplicación de la norma de eliminación de la doble imposición.

- c) Se establece que resulta compatible con el Derecho UE eliminar la doble imposición económica interna a través del método de exención y la doble imposición económica internacional en relación con dividendos procedentes de participaciones de cartera en sociedades comunitarias y establecidas en países del EEE por medio del método de imputación, siempre que en este último caso no se introduzcan o adopten dificultades administrativas excesivas para la aplicación del método de imputación (prohibición de cargas administrativas excesivas a la sociedad beneficiaria de la deducción); en este sentido, sin embargo, las autoridades del Estado de residencia de la sociedad participante no está obligado a utilizar el mecanismo de asistencia mutua previsto en la Directiva 77/799/CEE para verificar la concurrencia de un impuesto subyacente comparable, toda vez que le corresponde al contribuyente aportar las pruebas en tal sentido. Los contribuyentes y el tribunal remitente argumentaron que los requisitos establecidos para aplicar el método de exención traían consigo la aportación de determinada información que en la práctica resultaba de difícil obtención, lo cual conducía a la inaplicación del método de exención y el “paso” al método de imputación para los dividendos comunitarios y de países EEE. En principio tal diferencia de trato entre participaciones de cartera en entidades residentes (exención de dividendos) y en entidades comunitarias y establecidas en países EEE (método exención sujeto a requisitos adicionales o método de imputación sujeto a la aportación de determinada información) genera restricciones a la libre circulación de capitales. No obstante, el TJUE, de acuerdo con su jurisprudencia *Test Claimants in the FII Group Litigation* y *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*), considera que los Estados miembros que eliminan la doble imposición económica a nivel interno deben eliminar los efectos de tal fenómeno en situaciones transfronterizas. Ahora bien, el Tribunal de Justicia ha considerado que los Estados miembros ostentan margen de maniobra o autonomía sobre el método a emplear para eliminar la doble imposición intersocietaria en un caso u otro. Así, el TJUE acepta la articulación de métodos diferentes (exención/imputación) según se trate de un dividendo nacional o extranjero. Tal posición, que conserva al máximo la autonomía o soberanía de los Estados en esta materia con grandes implicaciones de política fiscal y económica, se base en la premisa de “la equivalencia de los métodos de exención e imputación”. Tal premisa, como se sabe, no es del todo exacta, dado que ambos métodos, más allá de su distinta configuración jurídico-técnica, poseen efectos fiscales, económicos y recaudatorios muy dispares, aunque en condiciones normales ambos pueden operar eliminando los efectos de la doble imposición económica. Lo que en Haribo-Salinen se discute es si la exigencia de requisitos materiales y formales adicionales para aplicar el método de exención en un contexto transfronterizo es admisible, a lo que el TJUE responde afirmativamente considerando que el Estado miembro sigue eliminando la doble imposición económica transfronteriza a través del método de imputación. No obstante, los contribuyentes alegan que en estas situaciones transfronterizas el paso del método de exención al de imputación no siempre implica la eliminación de la doble imposición económica internacional, dado que el nivel de información a aportar en este contexto (método imputación) aún siendo menor a la exigida cuando se invoca la aplicación del método de exención sigue siendo elevada y en muchos

casos el inversor no es capaz de obtenerla de la entidad participada, lo cual provoca doble imposición económica residual en un contexto transfronterizo a diferencia de lo que acontece en un contexto puramente interno. El TJUE respondió que la normativa austriaca no resulta contraria a la libre circulación de capitales dado que prevé la eliminación de la doble imposición intersocietaria en un contexto transfronterizo y además supedita la aplicación del método de imputación a la aportación de la información necesaria para la aplicación de tal método, de suerte que la falta de cooperación de la sociedad participada a la hora de suministrar tales datos al inversor no puede achacarse o ser suplida por el Estado miembro en el que reside este último. Es decir, la exigencia de informaciones relativas al impuesto que haya gravado efectivamente los beneficios de la sociedad que distribuye de los dividendos se considera que no constituye una carga administrativa excesiva sino intrínseca al funcionamiento del método de imputación y, en tal sentido, no resulta contraria a la libre circulación de capitales. Con todo, el TJUE advierte que en este contexto las autoridades nacionales no pueden establecer cargas administrativas excesivas o exigir con extremo rigor la prueba de estos datos ya que conduciría de facto a la no eliminación de la doble imposición económica en situaciones transfronterizas, lo cual resultaría contrario al Derecho UE. Cabría plantear si esta doctrina del TJUE sobre la obligación de la eliminación de la doble imposición económica internacional posee consecuencias a los efectos de la verificación del requisito del impuesto comparable (art.32 TRLIS) o incluso de cara a la aplicación de la deducción por deterioro de participaciones extranjeras (art.12.3 TRLIS).

- d) Se establece que no resulta admisible una discriminación de los dividendos percibidos por una sociedad residente de otra residente en relación con los percibidos de un país tercero que no es parte del EEE eliminándose la doble imposición en el primer caso (exención) sin arbitrar medida alguna en tal sentido en el segundo caso (ni exención ni imputación). El TJUE rechazó las causas de justificación esgrimidas: la falta de cooperación administrativa/intercambio de información, el equilibrio reparto poder tributario, y los perjuicios recaudatorios. En relación con la falta de cooperación administrativa el Tribunal de Justicia indicó que la norma austriaca no hacía depender la aplicación de los medidas para eliminar la doble imposición de la aplicación de un mecanismo de asistencia mutua, sino que simplemente no preveía la aplicación de estas medidas respecto de los dividendos extranjeros. Asimismo, consideró inaplicable la cláusula de stand-still que prevé el art.64 TFUE en el sentido admitir determinadas medidas restrictivas establecidas antes del 31 de diciembre de 1993, considerando que tal cláusula se refiere a movimientos de capitales que supongan inversiones directas, de suerte que quedan extramuros de tal concepto las participaciones de cartera en una sociedad que no se adquieren para crear o mantener vínculos económicos duraderos y directos entre el accionista y la sociedad y no permiten que el accionista participe de manera efectiva en la gestión o control de dicha sociedad.
- e) Se establece la compatibilidad con el Derecho de la UE de la normativa nacional de eliminación de la doble imposición económica internacional sobre dividendos percibidos de países terceros, de manera que la aplicación del método de imputación se hace depender del nivel de participación en la sociedad extranjera, así como exigiendo información sobre el impuesto extranjero subyacente que gravó los beneficios de la participada; tal exigencia de información se considera inherente al funcionamiento del método de imputación, aunque debe ser exigida con proporcionalidad. El TJUE insiste en su doctrina que reconoce la competencia de los Estados miembros, cuando introducen mecanismos para eliminar la doble imposición

intersocietaria, para determinar la categoría de contribuyentes que pueden acogerse a dichos mecanismos y establecer, a estos efectos, umbrales basados en la participación que estos contribuyentes poseen en las sociedades que distribuyen beneficios de que se trate. Asimismo, considera igualmente compatible la aplicación del método de exención para dividendos nacionales y el de imputación para dividendos de sociedades establecidas en países terceros, siempre que los mecanismos tendentes a prevenir o atenuar la doble imposición conduzcan a un resultado equivalente. Ciertamente, esta coletilla final que ha venido incluyendo el TJUE en su jurisprudencia sobre eliminación de la doble imposición intersocietaria es muy ambigua y puede conducir a varias interpretaciones, aunque, a nuestro entender, el Tribunal de Justicia podría estar pensando fundamentalmente en el efecto de eliminación de la doble imposición económica (véanse los paras.148 y ss de esta sentencia Haribo-Salinen) y no en otros efectos que también se derivan de los métodos de exención e imputación y que a duras penas pueden considerarse “equivalentes”. Con todo, esta jurisprudencia avala en buena medida la dualidad de métodos para eliminar la doble imposición económica existente en algunos Estados miembros como, por ejemplo, España, Alemania o Austria.

- f) Se establece, en línea con la jurisprudencia precedente, que el Estado de residencia de un contribuyente no está obligado a eliminar la doble imposición internacional, ya que estamos ante una cuestión de ejercicio paralelo de soberanías fiscales al margen del Derecho UE;
- g) El Estado de residencia del contribuyente debe permitir la traslación a ejercicios posteriores del crédito fiscal derivado de la aplicación de la deducción por doble imposición económica internacional cuando no se ha podido realizar tal deducción en el ejercicio de que se trate al mediar una situación de pérdidas, siempre y cuando en este mismo caso los dividendos nacionales se benefician de un método para eliminar la doble imposición económica (método de exención) que no queda afectado por tal situación de pérdidas, dado que de otro modo los dividendos nacionales y extranjeros recibirían un trato asimétrico que penalizaría la inversión en sociedades establecidas en otros Estados miembros.

3. Fallo.

1. El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la legislación de un Estado miembro que prevé la exención del impuesto sobre sociedades para los dividendos de cartera procedentes de participaciones en sociedades residentes y que subordina esa exención para los dividendos de cartera procedentes de sociedades establecidas en los terceros Estados parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, a la existencia de un acuerdo completo de asistencia mutua en materia administrativa y de recaudación entre el Estado miembro y el tercer Estado interesados, dado que únicamente es necesaria la existencia de un acuerdo de asistencia mutua en materia administrativa para lograr los objetivos de la legislación controvertida.
2. El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la legislación de un Estado miembro que exonera del impuesto sobre sociedades los dividendos de cartera que una sociedad residente percibe de otra sociedad residente, en tanto que somete a ese impuesto los dividendos de cartera que una sociedad residente percibe de una sociedad establecida en

otro Estado miembro o en un tercer Estado parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, siempre no obstante que el impuesto pagado en el Estado de residencia de esa última sociedad se impute en el impuesto debido en el Estado miembro de la sociedad beneficiaria y que las cargas administrativas impuestas a la sociedad beneficiaria para poder beneficiarse de esa imputación no sean excesivas. Las informaciones exigidas por la Administración tributaria nacional a la sociedad beneficiaria de los dividendos acerca del impuesto que haya gravado efectivamente los beneficios de la sociedad que distribuye los dividendos en el Estado de residencia de esta última son inherentes al funcionamiento mismo del método de imputación y no pueden considerarse como una carga administrativa excesiva.

3. El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que, con objeto de prevenir la doble imposición económica, exonera del impuesto sobre sociedades los dividendos de cartera percibidos por una sociedad residente y distribuidos por otra sociedad residente, y que no prevé la exención de los dividendos distribuidos por una sociedad establecida en un tercer Estado que no sea parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, ni un sistema de imputación del impuesto pagado por la sociedad que los distribuye en su Estado de residencia.
4. El artículo 63 TFUE no se opone a la práctica de una autoridad fiscal nacional que aplica a los dividendos procedentes de determinados terceros Estados el método de imputación si la participación de la sociedad beneficiaria en el capital de la sociedad que los distribuye es inferior a cierto límite, y el método de exención si es superior, en tanto que aplica sistemáticamente el método de exención a los dividendos de origen nacional, siempre no obstante que los mecanismos tendentes a prevenir o atenuar la doble imposición en cadena de los beneficios distribuidos conduzcan a un resultado equivalente. El hecho de que la Administración tributaria nacional exija a la sociedad beneficiaria de los dividendos informaciones sobre el impuesto que haya gravado efectivamente los beneficios de la sociedad que distribuye los dividendos en el Estado de residencia de esta última es inherente al funcionamiento mismo del método de imputación y no afecta como tal a la equivalencia de los métodos de exención y de imputación.
5. El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que:
 - se opone a una normativa nacional que concede a las sociedades residentes la posibilidad de trasladar las pérdidas sufridas durante un ejercicio fiscal a los ejercicios fiscales posteriores, y que previene la doble imposición económica de los dividendos aplicando el método de exención a los dividendos de origen nacional, en tanto que aplica el método de imputación a los dividendos distribuidos por sociedades establecidas en otro Estado miembro o en un tercer Estado, cuando dicha normativa no permite, en caso de aplicación del método de imputación, el aplazamiento de la imputación del impuesto sobre sociedades pagado en el Estado en el que está establecida la sociedad que distribuye los dividendos a los ejercicios siguientes si la sociedad beneficiaria ha sufrido pérdidas de explotación durante el ejercicio en el que ha percibido los dividendos de origen extranjero, y
 - no obliga a un Estado miembro a prever en su legislación fiscal la imputación del impuesto recaudado sobre los dividendos mediante retención en origen en otro Estado miembro o en un

tercer Estado, a fin de prevenir la doble imposición jurídica de los dividendos percibidos por una sociedad establecida en el primer Estado miembro, imposición ésa que deriva del ejercicio paralelo por los Estados interesados de su competencia fiscal respectiva.

