

Auto del TJCE de 23 de abril de 2008

■ **Asunto:** C-201/05

■ **Partes:** The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation y Commissioners of Inland Revenue

■ **Síntesis:** Artículo 104, apartado 3, párrafo primero, del Reglamento de Procedimiento – Libertad de establecimiento – Libre circulación de capitales – Fiscalidad directa – Impuesto sobre sociedades – Dividendos de acciones que una sociedad residente percibe de una sociedad no residente – Régimen de las sociedades extranjeras controladas (SEC) – Situación con relación a un país tercero – Calificación de las reclamaciones interpuestas contra la Administración tributaria – Responsabilidad de un Estado miembro por infracción del Derecho comunitario.

I. Comentario y legislación española

Merecen ser comentadas las restricciones que encuentra el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas a la libertad de establecimiento y a la libre circulación de capitales, prohibidas respectivamente por los artículos 43 y 56 del Tratado CE, en el caso en cuestión.

De entrada, los artículos 43 y 48 del Tratado CE no permiten incluir en la base imponible de una sociedad residente establecida en un Estado miembro, los beneficios obtenidos por una sociedad extranjera controlada en otro Estado miembro cuando tributen en este último a un nivel inferior al aplicable en el primer Estado. La única excepción es la referida a los montajes puramente artificiales destinados a eludir el impuesto nacional, pero siempre con la salvaguardia de que la sociedad extranjera controlada está implantada realmente en el Estado miembro de acogida y ejerza efectivamente su actividad económica.

Por su parte, el artículo 56 del Tratado CE impide eximir del Impuesto sobre sociedades los dividendos que una sociedad residente percibe de otra sociedad residente, y mientras sujetar los dividendos que una sociedad residente percibe de una sociedad no residente de la que posee menos del 10 % de los derechos de voto, sin concederle un crédito fiscal por el impuesto efectivamente pagado por la sociedad que distribuye beneficios en su Estado de residencia. También impide que determinados dividendos que compañías aseguradoras residentes perciben de sociedades residentes queden exentos del Impuesto sobre sociedades, sin que la exención alcance a dividendos análogos percibidos de sociedades no residentes (si el tratamiento de estos últimos es menos favorable).

Como es sabido, el artículo 21 de la Ley española del Impuesto sobre sociedades regula la exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español. Sobre este precepto pue-

den consultarse las Resoluciones de la DGT de 6 y 19 de marzo de 2008; de 4 de julio, de 12 septiembre, de 4 y 7 diciembre de 2007; de 23 marzo y 11 de mayo de 2006.

No puede pasarse por alto la aseveración del Tribunal de que cuando la legislación de un Estado miembro vulnera el artículo 43 o el artículo 56 del Tratado CE, a la hora de calcular una indemnización, el órgano jurisdiccional remitente puede comprobar la diligencia razonable en la actuación de los interesados para evitar o minimizar el perjuicio, y en el ejercicio de las acciones legales. No menos importante resulta a este respecto que para garantizar el posible ejercicio de los derechos de los particulares, también este órgano jurisdiccional puede determinar si la aplicación de la legislación hubiera desembocado, en cualquier caso, al fracaso de las pretensiones de los demandantes ante la Administración tributaria del Estado miembro.

El Tribunal de Luxemburgo resuelve esta cuestión prejudicial mediante auto motivado, oída la Abogada General, Sra. V. Trstenjak, en virtud del artículo 104.3.1º del Reglamento de Procedimiento.

2. Antecedentes

Las sentencias de 28 de enero de 1992, Bachmann, C-204/90, Rec. p.I-249; de 14 de diciembre de 1995, Sanz de Lera y otros, C-163/94, C-165/94 y C-250/94, Rec. p.I-4821; de 13 de abril de 2000, Baars, C-251/98, Rec. p.I-2787; de 6 de junio de 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec. p.I-4071; de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros, C-397/98 y C-410/98, Rec. p.I-1727; de 15 de julio de 2004, Lenz, C-315/02, Rec. p.I-7063; de 23 de febrero de 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Rec. p.I-1957; de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. p.I-7995; de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Rec. p.I-8203; de 3 de octubre de 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Rec., p.I-9521; de 25 de enero de 2007, Festersen, C-370/05, Rec. p.I-1129; de 13 de marzo de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rec. p.I-2107; de 24 de mayo de 2007, Holböck, C-157/05, Rec. p.I-4051; de 18 de diciembre de 2007, A, C-101/05, Rec. p.I-0000.

3. Cuestiones planteadas

- 1) ¿Es contrario a los artículos 43 CE o 56 CE que un Estado miembro mantenga vigentes y aplique medidas que:
 - a) eximen del impuesto sobre sociedades los dividendos que una sociedad residente en dicho Estado miembro (en lo sucesivo, “sociedad residente”) percibe de otras sociedades residentes y que, sin embargo,
 - b) sujetan al impuesto sobre sociedades los dividendos que la sociedad residente percibe de una sociedad residente en otro Estado miembro y, en particular, de una sociedad, controlada por ella, residente en otro Estado miembro y sujeta en dicho Estado a un nivel de tributación inferior (en lo sucesivo, “sociedad controlada”), tras conceder una desgravación para evitar la doble imposición por las retenciones en

origen que deben practicarse por los dividendos y por el impuesto subyacente pagado por la sociedad controlada sobre sus beneficios?

- 2) ¿Son contrarios los artículos 43 CE, 49 CE o 56 CE a una legislación fiscal nacional de un Estado miembro como la controvertida en el litigio principal, con arreglo a la cual, antes del 1 de julio de 1997:
 - a) determinados dividendos percibidos por una compañía aseguradora residente en un Estado miembro de una sociedad residente en otro Estado miembro (en lo sucesivo, "sociedad no residente") estaban sujetos al impuesto sobre sociedades y, sin embargo,
 - b) la compañía aseguradora residente podía optar por que los dividendos correspondientes percibidos de una sociedad residente en el mismo Estado miembro no estuvieran sujetos al impuesto sobre sociedades, con la consecuencia de que una sociedad que hubiera optado por dicha solución no podía reclamar el pago del crédito fiscal al que, de otro modo, hubiera tenido derecho?
- 3) ¿Son contrarios los artículos 43 CE, 49 CE o 56 CE a una legislación fiscal nacional de un Estado miembro como la controvertida en el asunto principal, que:
 - a) establece que, en circunstancias determinadas, la sociedad residente está sujeta al impuesto por los beneficios de una sociedad controlada que es una sociedad residente en otro Estado miembro según se define en la primera cuestión prejudicial, letra b);
 - b) impone determinados requisitos cuando la sociedad residente no solicita o no puede reclamar una exención, y paga el impuesto por los beneficios de dicha sociedad controlada; e
 - c) impone otros requisitos cuando la sociedad residente trata de obtener una exención de dicho impuesto?
- 4) ¿Sería diferente la respuesta a las cuestiones primera a tercera, si la sociedad controlada (en las cuestiones primera y tercera) o la sociedad no residente (en la segunda cuestión) fueran residentes en un tercer país?
- 5) Si, antes del 31 de diciembre de 1993, un Estado miembro adoptó las medidas descritas en las cuestiones primera a tercera, y, después de dicha fecha, modificó tales medidas del modo descrito en la [resolución de remisión], y si dichas medidas en su versión modificada constituyen restricciones prohibidas por el artículo 56 CE, ¿debe considerarse que dichas restricciones constituyen restricciones que no existían el 31 de diciembre de 1993 a efectos del artículo 57 CE?
- 6) En el supuesto de que cualquiera de las medidas a las que se hace referencia en las cuestiones primera a tercera sea contraria a las disposiciones comunitarias indicadas, en circunstancias en que la sociedad residente y/o la sociedad controlada formulen cualquiera de las siguientes reclamaciones:

- a) una solicitud de devolución del impuesto sobre sociedades (o por la pérdida de liquidez ocasionada por las cantidades pagadas en concepto de dicho impuesto) con el que se haya gravado indebidamente a la sociedad residente en las circunstancias indicadas en las cuestiones primera a tercera;
- b) una reclamación de restitución y/o compensación por las pérdidas, las desgravaciones y los gastos realizados por la sociedad residente (o a cuyo favor hayan renunciado otras sociedades del mismo grupo residentes en el mismo Estado miembro) para suprimir o reducir las cargas impositivas contraídas en virtud de las medidas indicadas en las cuestiones primera a tercera, cuando dichas pérdidas, desgravaciones y gastos podrían haberse utilizado con otros fines o haberse trasladado a un ejercicio posterior;
- c) una reclamación de compensación por los costes, pérdidas, gastos y obligaciones soportados en razón del cumplimiento de la legislación interna a que se hace referencia en la tercera cuestión prejudicial;
- d) cuando una sociedad controlada haya distribuido reservas a la sociedad residente con el fin de cumplir los requisitos de la legislación nacional para que la sociedad residente no quede sujeta al impuesto del modo que se indica en la tercera cuestión, y cuando, al hacerlo, la sociedad controlada haya incurrido en costes, gastos y obligaciones que podría haber evitado de haber podido destinar dichas reservas a otros fines, una reclamación de compensación por dichos costes, gastos y obligaciones,

¿debe considerarse que dichas reclamaciones constituyen:

- reclamaciones de devolución de cantidades indebidamente recaudadas, nacidas como consecuencia y complemento de la infracción de las disposiciones comunitarias antes mencionadas, o
 - reclamaciones de compensación o indemnización de daños y perjuicios, de modo que es preciso que concurren los requisitos establecidos en la sentencia del Tribunal de Justicia de 5 de marzo de 1996, *Brasserie du Pêcheur y Factortame* (C 46/93 y C 48/93, Rec. p.11029), o bien
 - reclamaciones del pago de una cantidad equivalente a la ventaja indebidamente denegada?
- 7) En el caso de que la respuesta a cualquier parte de la sexta cuestión prejudicial sea que las reclamaciones son reclamaciones del pago de una cantidad equivalente a una ventaja indebidamente denegada:
- a) ¿son tales reclamaciones consecuencia, y complemento, del derecho conferido por las disposiciones comunitarias antes mencionadas, o
 - b) es preciso que concurren todos o algunos de los requisitos para el reembolso establecidos en la sentencia [*Brasserie du Pêcheur y Factortame*, antes citada], o bien
 - c) deben concurrir otros requisitos?

- 8) ¿Implica alguna diferencia el hecho de que, como cuestión de Derecho interno, las reclamaciones a que se hace referencia en la sexta cuestión prejudicial se interpongan como reclamaciones de restitución o se interpongan, o deban interponerse, como reclamaciones de indemnización de daños y perjuicios?
- 9) ¿Qué orientación, en su caso, considera conveniente ofrecer el Tribunal de Justicia en los presentes litigios sobre las circunstancias que el órgano jurisdiccional nacional debería tener en cuenta a la hora de determinar si se ha producido una violación suficientemente caracterizada en el sentido de la sentencia [Brasserie du Pêcheur y Factortame, antes citada], en particular en lo que respecta a si, en el estado actual de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la interpretación de las disposiciones comunitarias pertinentes, el incumplimiento es de carácter excusable?
- 10) Como cuestión de principio, ¿puede existir una relación de causalidad directa, en el sentido de la sentencia [Brasserie du Pêcheur y Factortame, antes citada], entre cualquier infracción de los artículos 43 CE, 49 CE y 56 CE y las pérdidas comprendidas en las categorías mencionadas en la sexta cuestión prejudicial, letras a) a d), que, según se alega, derivan de dicha infracción? En caso de respuesta afirmativa, ¿qué orientación, en su caso, considera conveniente ofrecer el Tribunal de Justicia sobre las circunstancias que el órgano jurisdiccional nacional debería tener en cuenta a la hora de determinar si existe tal relación de causalidad directa?
- 11) A la hora de determinar la pérdida o perjuicio por el que pueda concederse una indemnización, ¿tiene el órgano jurisdiccional nacional la facultad de apreciar si los perjudicados mostraron una diligencia razonable para evitar o limitar su pérdida, en particular ejercitando acciones legales que pudieran haber demostrado que las disposiciones nacionales no tenían el efecto (en virtud de la aplicación de [CDI]) de imponer las obligaciones mencionadas en las cuestiones prejudiciales primera a tercera?
- 12) ¿Incide en la respuesta a la undécima cuestión la opinión de las partes, en su momento, sobre el efecto de los CDI?

4. Fallo

- 1) El artículo 43 CE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una legislación de un Estado miembro que declara exentos del impuesto sobre sociedades los dividendos que una sociedad residente percibe de otra sociedad residente, mientras que sujeta a dicho impuesto los dividendos que una sociedad residente percibe de una sociedad no residente de la que posee una participación que le confiere una influencia real en las decisiones de dicha sociedad y le permite determinar las actividades de ésta, concediendo un crédito fiscal por el impuesto efectivamente pagado por la sociedad que distribuye beneficios en su Estado miembro de residencia, siempre que el tipo impositivo sobre los dividendos de origen extranjero no sea superior al tipo impositivo aplicado a los dividendos de origen nacional y que el crédito fiscal sea al menos igual al importe pagado en el Estado miembro de la sociedad que distribuye beneficios hasta

el límite de la cuantía impositiva aplicada en el Estado miembro de la sociedad beneficiaria.

El artículo 56 CE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una legislación de un Estado miembro que declara exentos del impuesto sobre sociedades los dividendos que una sociedad residente percibe de otra sociedad residente, mientras que sujeta a dicho impuesto los dividendos que una sociedad residente percibe de una sociedad no residente de la que posee al menos el 10 % de los derechos de voto, concediendo un crédito fiscal por el impuesto efectivamente pagado por la sociedad que distribuye beneficios en su Estado miembro de residencia, siempre que el tipo impositivo sobre los dividendos de origen extranjero no sea superior al tipo impositivo aplicado a los dividendos de origen nacional y que el crédito fiscal sea al menos igual al importe pagado en el Estado miembro de la sociedad que distribuye beneficios hasta el límite de la cuantía impositiva aplicada en el Estado miembro de la sociedad beneficiaria.

Además, el artículo 56 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una legislación de un Estado miembro que declara exentos del impuesto sobre sociedades los dividendos que una sociedad residente percibe de otra sociedad residente, mientras que sujeta a dicho impuesto los dividendos que una sociedad residente percibe de una sociedad no residente de la que posee menos del 10 % de los derechos de voto, sin concederle un crédito fiscal por el impuesto efectivamente pagado por la sociedad que distribuye beneficios en su Estado de residencia.

- 2) El artículo 56 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la legislación de un Estado miembro que permite que determinados dividendos que compañías aseguradoras residentes perciben de sociedades residentes queden exentos del impuesto sobre sociedades, pero excluye tal exención para dividendos análogos percibidos de sociedades no residentes, siempre que esto implique un tratamiento menos favorable de estos últimos dividendos.
- 3) Los artículos 43 CE y 48 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la inclusión, en la base imponible de una sociedad residente establecida en un Estado miembro, de los beneficios obtenidos por una sociedad extranjera controlada en otro Estado miembro cuando dichos beneficios estén sujetos en este último a un nivel de tributación inferior al aplicable en el primer Estado, a menos que tal inclusión concierna únicamente a los montajes puramente artificiales destinados a eludir el impuesto nacional normalmente adeudado.

Por consiguiente, la aplicación de esa medida tributaria debe descartarse cuando resulte, en función de elementos objetivos y verificables por terceros, que, a pesar de que existan motivos de índole fiscal, la citada sociedad extranjera controlada está implantada realmente en el Estado miembro de acogida y ejerce en él actividades económicas efectivas.

No obstante, los artículos 43 CE y 48 CE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una legislación fiscal nacional que impone determinados requisitos cuando la sociedad residente pretende quedar exenta de los impuestos ya pagados por los

beneficios de dicha sociedad controlada en su Estado de residencia, siempre que dichos requisitos tengan como objetivo comprobar la realidad de la implantación de la sociedad extranjera controlada y el carácter efectivo de las actividades económicas de ésta sin que ello implique restricciones administrativas excesivas.

- 4) Los artículos 56 CE a 58 CE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la legislación de un Estado miembro que concede una ventaja fiscal en relación con el impuesto sobre sociedades para determinados dividendos que sociedades residentes perciben de sociedades residentes, pero excluye tal ventaja para los dividendos percibidos de sociedades establecidas en un país tercero especialmente cuando la concesión de dicha ventaja está supeditada a requisitos cuya observancia sólo puede ser comprobada por las autoridades competentes de dicho Estado miembro recabando información del Estado en que esté establecida la sociedad que reparte los dividendos.
- 5) A falta de normativa comunitaria, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar los órganos jurisdiccionales competentes y configurar la regulación procesal de los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho comunitario confiere a los justiciables, incluida la calificación de las demandas presentadas ante los órganos jurisdiccionales nacionales por quienes hayan sido perjudicados. No obstante, dichos órganos están obligados a garantizar que los justiciables disponen de un cauce procesal efectivo que les permita obtener la devolución del impuesto indebidamente recaudado y de las cantidades pagadas a dicho Estado miembro o retenidas por éste en relación directa con tal impuesto. Por lo que respecta a otros perjuicios sufridos por una persona por una infracción del Derecho comunitario imputable a un Estado miembro, éste está obligado a reparar los daños causados a los particulares en las condiciones recogidas en el apartado 51 de la sentencia de 5 de marzo de 1996, *Brasserie du Pêcheur y Factortame* (C 6/93 y C 48/93), sin que esto excluya que, con arreglo al Derecho nacional, el Estado pueda incurrir en responsabilidad en virtud de requisitos menos restrictivos.

Cuando la legislación de un Estado miembro constituya una restricción a la libertad de establecimiento prohibida por el artículo 43 CE o una restricción a la libre circulación de capitales prohibida por el artículo 56 CE, el órgano jurisdiccional remitente, para determinar el perjuicio indemnizable, puede comprobar si los perjudicados han actuado con una diligencia razonable para evitar el perjuicio o reducir su importancia, y, si, en especial, han ejercitado en tiempo oportuno todas las acciones que en Derecho les correspondían. No obstante, para evitar que el ejercicio de los derechos que los artículos 43 CE y 56 CE confieren a los particulares sea imposible o excesivamente difícil, el órgano jurisdiccional remitente puede determinar si la aplicación de dicha legislación, en relación, en su caso, con las disposiciones pertinentes de los convenios para evitar la doble imposición, hubiera conducido, en cualquier caso, al fracaso de las pretensiones de las demandantes en el litigio principal ante la Administración tributaria del Estado miembro de que se trate. ■