

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA CUARTA) DE 16 DE JUNIO DE 2022

Francisco Alfredo García Prats

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universitat de València (España)

Asunto: C 572/20

Partes: ACC Silicones Ltd y Bundeszentralamt für Steuern

Síntesis: Procedimiento prejudicial – Libre circulación de capitales – Dividendos procedentes de participaciones sociales poseídas por un accionariado disperso – Devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital abonado por una sociedad no residente – Requisitos – Libre circulación de capitales – Principio de proporcionalidad

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La presente sentencia constituye un nuevo pronunciamiento del TJUE en contra del régimen tributario aplicado por los Estados miembros al pago de dividendos realizado a socios no residentes, en este caso socios no mayoritarios, por comparación con el régimen aplicado al pago de dividendos realizado a socios residentes.

Los socios residentes en Alemania de sociedades cuya sede se encuentre en territorio alemán, soportan inicialmente una retención en concepto de impuesto sobre los rendimientos de capital. Dicha retención se imputa íntegramente al impuesto sobre sociedades adeudado por la sociedad y, tras acreditar el ingreso de la retención, la devolución de la cantidad excesiva.

Por el contrario, los dividendos pagados a una sociedad no residente en Alemania se encuentran sometidos a un régimen tributario más gravoso, puesto que debe probar la residencia en su Estado de residencia, su sujeción al impuesto sobre sociedades por obligación personal y su no exención en dicho Estado, y la prueba de ser el beneficiario efectivo de los rendimientos. Además el certifi-

cado expedido por la Administración tributaria extranjera debe permitir inferir que el impuesto alemán sobre los rendimientos del capital no puede ser imputado, deducido ni trasladado a ejercicios posteriores y que efectivamente tales situaciones no se han producido. La devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital se efectuará para todos los rendimientos del capital, en el sentido del apartado 1, percibidos durante el año natural, en virtud de una resolución de exención adoptada con arreglo al artículo 155, apartado 1, tercera frase, de la Abgabenordnung (Ley General Tributaria).

El supuesto de hecho se refiere a una sociedad británica que poseía el 5,26% del capital de una sociedad alemana. La sociedad británica estaba controlada al 100% por otra sociedad británica cotizada. Entre 2006 y 2008 la sociedad británica recibió dividendos de la sociedad alemana que soportaron una retención al 20% más la exacción de solidaridad al 5,5%. Con posterioridad, solicitó la devolución del impuesto alegando el derecho de la UE, y la limitación de la retención al 15% en virtud del convenio de doble imposición germano británico. La administración estimó la limitación de la retención pero denegó la devolución de la retención practicada. Tras el recurso interpuesto, el órgano jurisdiccional consideró que no cumplía el requisito de que el impuesto retenido en Alemania pudiera ser imputado por el acreedor o el socio directo o indirecto del acreedor, o que pudiera deducirse como gastos de explotación o gastos profesionales. De acuerdo con el órgano jurisdiccional remitente, la devolución solo puede concederse cuando la desventaja sufrida, con respecto a los residentes, por los no residentes que perciben dividendos no se vea compensada mediante una imputación, una deducción de la base imponible o un traslado de imputación a ejercicios posteriores en el extranjero.

El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas de que dichos requisitos más estrictos, que difícilmente pueden verificarse materialmente, resulten conformes con la libre circulación de capitales, tanto por requisitos materiales –no imputación o no beneficio de un traslado de imputación a ejercicios posteriores en la tributación personal de la sociedad o de sus socios directos o indirectos, o no deducibilidad como gasto de explotación o gasto profesional–, como por la restricción de los requisitos formales –prueba mediante un certificado de la Administración tributaria extranjera–. Alberga dudas además en torno a la proporcionalidad del requisito formal y de su conformidad con el principio de efecto útil.

Por ello, el órgano jurisdiccional nacional plantea las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1. ¿ Se opone el artículo 63 TFUE (anteriormente artículo 56 CE) a una normativa fiscal nacional, como la controvertida en el litigio principal, que para la devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital exige a una sociedad establecida en el extranjero, que percibe dividendos procedentes de participaciones que no alcanzan la participación mínima prevista en el artículo 3, apartado 1, letra a), de la Directiva [90/435], que pruebe mediante un certificado de la Administración tributaria extranjera que ni ella ni sus socios, directos o indirectos, pueden imputar o deducir como gasto necesario el impuesto sobre

los rendimientos del capital y del que se desprenda que efectivamente no se ha realizado una imputación, una deducción o un traslado a ejercicios posteriores, cuando a una sociedad establecida en territorio nacional, con una participación de igual cuantía, no se le exige dicha prueba para la devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital?

2. En caso de respuesta negativa a la primera cuestión: ¿se oponen el principio de proporcionalidad y el principio de efecto útil a la exigencia del certificado mencionado en la primera cuestión, si al beneficiario establecido en el extranjero que percibe dividendos por participaciones en el capital disperso le es, de hecho, imposible aportar dicho certificado?»

2. Comentario

A pesar de que en el momento de la resolución del litigio el Reino Unido ya no forma parte de la Unión Europea, el tribunal no resuelve el caso atendiendo a las consideraciones referidas a la libre circulación de capitales con terceros países, puesto que el objeto del litigio principal se refería a abono de dividendos satisfechos a una sociedad de otro Estado miembro.

El Tribunal analiza las exigencias del artículo 63 TFUE relativas a la libre circulación de capitales por el diferente trato comentado anteriormente. Esto es, verifica si se opone a una disposición de la normativa tributaria de un Estado miembro que supedita la devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital pagado sobre dividendos procedentes de participaciones sociales poseídas por un accionariado disperso y percibidos por una sociedad establecida en otro Estado miembro a la prueba de que dicho impuesto no puede ser imputado, ni ser objeto de un traslado de imputación a ejercicios posteriores en la tributación personal de dicha sociedad o de sus socios directos o indirectos ni deducido por esa sociedad como gastos profesionales o de explotación, mientras que no se prevé dicho requisito cuando se trata de la devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital pagado por una sociedad residente que percibe el mismo tipo de rendimientos.

El TJUE reconoce que la eliminación de la doble imposición económica internacional puede llevarse a cabo mediante la acción de Directivas de la UE (como la Directiva 90/435/CE), o a través de cláusulas en los convenios tributarios, o mediante normas unilaterales. En el último caso, el TJUE reconoce que en virtud de la normativa nacional controvertida, los requisitos conforme a los cuales el impuesto sobre los rendimientos del capital retenido en la fuente sobre los dividendos procedentes de participaciones sociales poseídas por un accionariado disperso puede ser objeto de devolución varían en función de que el beneficiario de dichos dividendos sea una sociedad residente o una sociedad no residente. Dicha diferencia de trato solo es admisible si afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o resulta justificada por razones imperiosas de interés general.

El Tribunal asume en este caso una visión restringida de la comparabilidad de las situaciones puramente internas y las situaciones transfronterizas para

verificar la existencia de una discriminación. A la hora de determinar si existe una discriminación, para apreciar si una situación transfronteriza y una situación interna son comparables, debe tenerse en cuenta el objetivo perseguido por la normativa nacional controvertida (sentencia de 30 de abril de 2020, *Société Générale*, C 565/18, EU:C:2020:318, apartado 26 y jurisprudencia citada), que, en el caso de autos, tal como indica el órgano jurisdiccional remitente, consiste en evitar la doble imposición o la imposición en cadena de los beneficios. (p. 38)

El Tribunal considera que atendiendo al objetivo perseguido por la norma las situaciones son comparables porque el mero ejercicio por ese Estado miembro de su potestad tributaria, con independencia de cualquier tributación en otro Estado miembro, da lugar a un riesgo de tributación en cadena o de doble imposición económica. En tal caso, es el Estado de residencia de la sociedad que distribuye beneficios el que debe velar para procurar un trato equivalente a las sociedades no residentes frente a las sociedades residentes, según la doctrina consolidada del Tribunal, entre otras la sentencia de 20 de octubre de 2011, *Comisión/Alemania*, C 284/09, EU:C:2011:670, apartado 58 y jurisprudencia citada.

La restitución del trato equivalente podría conseguirse mediante una norma convencional, pero siempre que su aplicación permita compensar íntegramente los efectos de la diferencia de trato resultante de la normativa nacional. Al efecto el TJUE considera que el mecanismo de imputación previsto en el Convenio de doble imposición germano-británico no parece garantizar en todos los casos la compensación de la diferencia de trato que resulta de la normativa nacional, ya que tal compensación solo es posible en el supuesto de que el importe del impuesto británico calculado sobre los dividendos percibidos sea al menos igual al de la retención en la fuente practicada por la República Federal de Alemania. (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de octubre de 2011, *Comisión/Alemania*, C 284/09, EU:C:2011:670, apartados 67 y 68, y de 17 de septiembre de 2015, *Miljoen y otros*, C 10/14, C 14/14 y C 17/14, EU:C:2015:608, apartado 86).

Considera, por tanto, el TJUE, que únicamente la imputación íntegra de la retención del impuesto adeudado en el Estado miembro de residencia permitiría eliminar la diferencia de trato resultante de la normativa nacional, sin que proceda tomar en consideración las eventuales posibilidades de imputación al nivel de los socios directos o indirectos de dicha sociedad, extremo que, por otra parte, la legislación alemana no tiene en cuenta en lo que respecta a las sociedades residentes.

Es por ello que el TJUE afirma que la normativa alemana constituye una restricción a la libre circulación de capitales, prohibida en principio por el artículo 63 TFUE, apartado 1, porque supedita la devolución del impuesto retenido en la fuente sobre los rendimientos del capital a requisitos más estrictos cuando el beneficiario de los dividendos es una sociedad no residente que cuando se trata de una sociedad residente, sin que esta diferencia de trato se neutralice mediante convenios.

En cuanto a los objetivos de interés general que pudieran justificar tal restricción a la libre circulación, el TJUE no acepta la alegación de la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, señalando la jurisprudencia consolidada, puesto que preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros no puede justificar que se someta a imposición a las sociedades establecidas en otros Estados miembros con respecto a este tipo de rendimientos cuando se decidió neutralizar internamente el exceso de cargas que recaen sobre los socios sociedades residentes.

Tampoco se analiza la necesidad de evitar una doble deducción o cómputo de la retención, afirmando que no puede excluirse la posibilidad de que se compute dos veces el impuesto retenido en la fuente por lo que respecta a las sociedades residentes, ya que la circunstancia de que la normativa alemana solo autorice que se compute la retención en la fuente en la tributación personal de la sociedad beneficiaria de los dividendos carece de relevancia a este respecto. Sin embargo, no acepta como válida esta justificación, puesto que nada permite excluir que el impuesto retenido en la fuente se compute dos veces cuando se trata de sociedades residentes (*sic*), mientras que existen circunstancias en las que dicha deducción no va a computarse dos veces en situaciones transfronterizas.

3. Fallo

El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición de la normativa tributaria de un estado miembro que supedita la devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital pagado sobre dividendos procedentes de participaciones inferiores a los umbrales previstos por la directiva 90/435/CEE del consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, en su versión Modificada por la directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003, percibidos por una sociedad establecida en otro estado miembro, a la prueba de que dicho impuesto no puede ser imputado, ni ser objeto de un traslado de imputación a ejercicios posteriores en la tributación personal de dicha sociedad o de sus socios directos o indirectos, ni deducido por esa sociedad como gastos profesionales o de explotación, mientras que no se prevé dicho requisito cuando se trata de la devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital pagado por una sociedad residente que percibe el mismo tipo de rendimientos.