

COMENTARIO AL AUTO DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE (SALA SEXTA) DE 1 DE SEPTIEMBRE DE 2022

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña

Miembro de la AEDAF

(España)

Asunto: C-67/22

Partes: Pharol SGPS contra Autoridade Tributaria e Aduaneira

Síntesis: Libre Circulación de Capitales—Impuesto sobre Sociedades—Dividendos percibidos por una sociedad establecida en un Estado miembro de una sociedad nacional y de una sociedad establecida en un país tercero—Medidas nacionales para evitar la doble imposición—Diferencia de trato fiscal de los dividendos nacionales y extranjeros—Restricción a la libre circulación de capitales—Justificación basada en la eficacia de los controles fiscales—Inexistencia de obligación convencional de intercambio de información en materia tributaria

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

Este pronunciamiento del TJUE tiene por objeto la interpretación de los artículos 63 y 65 del TFUE (libre circulación de capitales) en relación con la inaplicación de las medidas nacionales recogidas en la legislación fiscal portuguesa del impuesto sobre sociedades en materia de eliminación de la doble imposición internacional en relación con dividendos procedentes de países terceros.

Tal pronunciamiento del TJUE constituye la respuesta a una cuestión prejudicial planteada por el Supremo Tribunal Administrativo de Portugal, en el marco de un litigio entre la sociedad Pharol SGPS (anteriormente Portugal Telecom SGPS) y la autoridad tributaria portuguesa sobre la aplicación de la legislación fiscal portuguesa en materia de eliminación de la doble imposición en sede del impuesto sobre sociedades.

En particular, la controversia surge a raíz de que la entidad Pharol, dedicada a la gestión de participaciones societarias del Grupo PT y dominante del grupo fiscal a los efectos de la declaración del impuesto sobre sociedades en Portugal, integró en la base imponible dividendos obtenidos en 2005 por una entidad dependiente portuguesa (PT Ventures SGPS) integrada en el referido grupo fiscal, que los había recibido como consecuencia de una distribución de beneficios realizada por una filial (Unitel) establecida y sujeta al impuesto sobre sociedades en Angola, y sobre la que ostentaba un 25% de participación en su capital social.

Tales dividendos de fuente extranjera (Unitel, Angola) se integraron en la autoliquidación del grupo fiscal PT presentada en 2005, sin que se hubiera aplicado en relación con los mismos medida alguna para evitar o corregir la doble imposición internacional.

En el año 2010, la entidad Pharol solicitó una revisión de la autoliquidación del grupo fiscal PT presentada en relación con el ejercicio 2005, invocando la aplicación de la exención de los dividendos percibidos por PT Ventures SGPS de su filial Unitel, a efectos de la correspondiente devolución de ingresos tributarios indebidos. Pharol argumentó que denegar la aplicación de la medida doméstica para evitar la doble imposición con respecto a los dividendos distribuidos por la filial angoleña resultaba contrario a la libre circulación de capitales establecida en el art. 63 TFUE.

Ante la denegación de tal solicitud, el contribuyente (Pharol SGPS) interpuso recurso ante el Tribunal Tributario de Lisboa, que desestimó tal recurso, al considerar que la restricción estaba justificada por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, toda vez que las autoridades fiscales portuguesas no podían requerir a las angoleñas informaciones o datos a efectos de verificar los presupuestos de aplicación del método de exención para evitar la doble imposición sobre dividendos matriz-filial.

El contribuyente interpuso recurso frente a la sentencia del Tribunal Tributario de Lisboa, ante el Tribunal Supremo Administrativo de Portugal, alegando que la legislación fiscal invocada no establecía como requisito la existencia de un acuerdo de intercambio de información tributaria con el país de residencia de la filial que distribuye los dividendos. También alegó que existe jurisprudencia del TJUE que allí donde sea posible verificar los requisitos de aplicación de una medida que establece una ventaja fiscal sin la colaboración de un país tercero, una restricción a la libre circulación de capitales no estaría justificada y, por tanto, sería contraria al Derecho de la UE. Pharol se sirvió de todos los medios de prueba admisibles en Derecho para acreditar el cumplimiento de los requisitos a los que está sujeta la aplicación del método de exención. El Tribunal Supremo Administrativo consideró cumplidos todos los referidos requisitos, salvo el relativo a la residencia de la filial en un Estado miembro de la UE.

En estas circunstancias, el Tribunal Supremo Administrativo decidió suspender el procedimiento y plantear ante el TJUE cuestión prejudicial en el siguiente sentido:

«1) La persistencia de diferencias en cuanto a la cooperación de las autoridades tributarias entre Estados miembros de la Unión, por una parte, y entre Estados miembros de la Unión y terceros Estados, por otra, puede, en un supuesto como el presentes [es decir, en los que el régimen para eliminar la doble imposición económica de los beneficios distribuidos no supedita su aplicación a la existencia de acuerdos de colaboración], justificar una diferencia de tratamiento fiscal entre los dividendos distribuidos por sociedades residentes en Estados miembros de la Unión y dividendos distribuidos por sociedades residentes en terceros países?

2) En caso de acreditarse, por los medios de prueba a disposición de los contribuyentes, los requisitos de los que depende la atribución de una ventaja fiscal a los dividendos distribuidos a una sociedad residente en un Estado miembro, éste podrá denegar la concesión de dicho impuesto. ventaja basada en la inexistencia de una obligación convencional de información tributaria que vincule al tercer Estado del que proceden dichos dividendos?» (traducción no oficial).

2. Comentario

El Tribunal de Justicia, a través de este pronunciamiento, analiza en qué medida la ausencia de un acuerdo internacional de intercambio de información tributaria entre el Estado de residencia de la matriz/holding y el «país tercero» de residencia de la filial que distribuye dividendos a la primera permite denegar la aplicación de una «ventaja fiscal» consistente en la eliminación de la doble imposición económica internacional sobre tal renta en sede del impuesto que grava al accionista. Básicamente, el debate pasa por el alcance de la causa de justificación de este tipo de restricciones a la libre circulación de capitales, basada en la eficacia de los controles fiscales, y si tal razón imperiosa de interés general resulta proporcionada en casos donde el contribuyente aporta pruebas en relación con los presupuestos de aplicación de la medida que establece la referida ventaja fiscal.

Estamos ante una materia sobre la que el TJUE se ha pronunciado en alguna ocasión, lo cual motivó que el pronunciamiento se materializara en forma de auto, de acuerdo con el art. 99 del Reglamento del Procedimiento del Tribunal de Justicia, que prevé pueda resolverse de esta forma cuando la respuesta a una cuestión prejudicial pueda deducirse claramente de la jurisprudencia o cuando la respuesta a la cuestión prejudicial no dé lugar a ninguna duda razonable. No obstante, pensamos que tanto la cuestión debatida como el razonamiento del Tribunal de Justicia en este asunto posee gran interés y relevancia práctica.

El pronunciamiento del TJUE, tal y como se indicó, versa sobre la interpretación de la libre circulación de capitales, y en tal sentido primeramente se puso de relieve cómo el artículo 63 TFUE, apartado 1, establece la liberalización de capitales entre los Estados miembros y entre los Estados miembros y terceros países, determinando a tal fin que, en el ámbito del capítulo del Tratado FUE titulado «Capitales y pagos», quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre los Estados miembros y entre los Estados miem-

bro y terceros países (Sentencia de 10 de febrero de 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, C-436/08 y C-437/08, EU:C:2011:61, apartado 46 y jurisprudencia citada).

De esta forma, el TJUE dejó claro desde un principio que el artículo 63 TFUE se opone, en principio, al tratamiento diferente, en un Estado miembro, de los dividendos de sociedades establecidas en un tercer país, en comparación con los dividendos de sociedades que tienen su domicilio social en ese Estado miembro (sentencia de 10 de febrero de 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, C-436/08 y C-437/08, EU:C:2011:61, apartado 48 y jurisprudencia citada).

De esta forma, el Tribunal de Justicia fijó la existencia de una diferencia de trato en términos distintos los planteados por el Tribunal Supremo Administrativo que parece referirse a la comparación entre el trato concedido a los dividendos distribuidos al contribuyente en cuestión por una sociedad establecida en otro Estado miembro y el trato concedido a los dividendos distribuidos por una sociedad establecida en un tercer país; el TJUE, por su parte, considera que debe hacerse una comparación entre, por un lado, el tratamiento de los dividendos recibidos de sociedades residentes y, por otro lado, el tratamiento reservado a los dividendos de sociedades establecidas en un tercer país (véase, por analogía, Sentencia de 10 de febrero de 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, C-436/08 y C-437/08, EU:C:2011:61, apartado 48).

Una vez establecidos por el Tribunal de Justicia los términos de comparación a efectos de determinar la concurrencia de una discriminación fiscal, puso de relieve que el trato concedido a los contribuyentes que han percibido dividendos de una sociedad residente o de una sociedad establecida en otro Estado miembro consiste en permitir que dichos dividendos se deduzcan de la base imponible de la sociedad receptora, mientras que los contribuyentes que hayan percibido dividendos de una sociedad establecida en un tercer país no pueden deducirlos de dicha base imponible.

Considerando lo anterior y las cuestiones planteadas por el tribunal nacional remitente, el Tribunal de Justicia consideró que, a la postre, el tema de fondo consiste en analizar si los artículos 63 TFUE y 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la legislación nacional diseñado para eliminar la doble imposición económica de los dividendos en virtud de la cual una sociedad residente en el Estado miembro de que se trate puede deducir de su beneficio imponible los dividendos que le distribuya otra sociedad residente, pero no puede deducir los dividendos distribuidos por una sociedad establecida en un tercer país, debido a que este último no está sujeto a ninguna obligación contractual de proporcionar información fiscal al Estado miembro de imposición, cuando dicha normativa nacional no supedita esa deducibilidad fiscal a la existencia de esa obligación contractual y los medios de prueba a que pueda recurrir el contribuyente de que se trate le den la posibilidad de demostrar por sí mismo que cumple los requisitos para la concesión de dicha deducción.

Enfocada en estos términos la cuestión de fondo, el Tribunal de Justicia trajo a colación su reiterada jurisprudencia en el sentido de que las medidas prohibidas por el artículo 63 TFUE, apartado 1, como restricciones a la circulación de capitales, incluyen aquellas que pueden disuadir a los no residentes de invertir en un Estado miembro o disuadir a los residentes de dicho Estado miembro de invertir en otros Estados (STJUE de 24 de noviembre de 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, apartado 45 y jurisprudencia citada). De esta forma, una diferencia de trato consistente en la posibilidad de que una sociedad residente deduzca de su base imponible los dividendos distribuidos a esa sociedad por otra sociedad residente, cuando no puede deducir los dividendos distribuidos por una sociedad residente en un tercer país, es probable que disuada a las sociedades residentes invertir su capital en sociedades establecidas en terceros países. Y ello porque las rentas de capital con origen en terceros países están sujetas a un tratamiento fiscal menos favorable que los dividendos distribuidos por sociedades residentes, de tal forma que las acciones de sociedades establecidas en terceros países resultan menos atractivas para los inversores residentes en el Estado miembro en cuestión que las de sociedades residentes.

Ciertamente, el TJUE no tuvo dificultad para establecer que una normativa como la controvertida en el litigio de autos constituye, una restricción a los movimientos de capitales entre los Estados miembros y terceros países que, en principio, está prohibida por el artículo 63 TFUE.

Una vez fijada la concurrencia de una restricción, el TJUE entró a analizar la existencia de una eventual fundamentación o justificación de la misma. En este sentido, el Tribunal de Justicia puso de relieve cómo, de conformidad con el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), el artículo 63 TFUE se tiene que entender sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a aplicar las disposiciones pertinentes de su legislación fiscal que establezcan una distinción entre contribuyentes que no se encuentren en la misma situación que se refiere a su lugar de residencia o al lugar donde está invertido su capital. El artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), de acuerdo con la propia jurisprudencia del TJUE, en la medida en que constituye una excepción al principio fundamental de la libre circulación de capitales, debe interpretarse de manera estricta. Ello significa que dicha disposición no puede interpretarse en el sentido de que toda normativa tributaria que distinga entre contribuyentes en función de su lugar de residencia o del Estado en el que invierten su capital es automáticamente compatible con el Tratado FUE [Sentencias de 26 de febrero de 2019, X (Sociedades intermediarias establecidas en terceros países), C-135/17, EU:C:2019:136, n.º 60, y de 7 de abril de 2022, Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö (Exención de fondos de inversiones contractuales), C-342/20, EU:C:2022:276, apartado 67]. Antes al contrario, las diferencias de trato autorizadas por el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), no deben constituir, de conformidad con el apartado 3 de ese mismo artículo, un medio de discriminación arbitraria o una restricción encubierta.

En este sentido, el Tribunal de Justicia recordó que solo pueden autorizarse diferencias de trato similares si se refieren a situaciones que no son objetivamente comparables o, en su defecto, si están justificadas por una razón impe-

riosa de interés general [Sentencia de 26 de febrero de 2019, X (Sociedades intermediarias establecidas en terceros países), C-135/17, EU:C:2019:136, n.º 61, y de 7 de abril de 2022, C-342/20, EU:C:2022:276, n.º 68].

En relación con la existencia de «situación comparable», el TJUE reiteró que, en relación con una norma fiscal destinada a evitar o atenuar la doble imposición económica de los beneficios distribuidos, la situación de una sociedad por acciones que recibe dividendos procedentes de un tercer país es asimilable al de una sociedad por acciones que percibe dividendos de origen nacional, en la medida en que, en ambos casos, los beneficios realizados pueden, en principio, estar sujetos a tributación en cadena (Sentencia de 24 de noviembre de 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, apartado 55 y jurisprudencia citada).

Respecto de la concurrencia de una justificación en virtud de razones imperiosas de interés general, el Tribunal puso de relieve que resulta igualmente necesario que la restricción sea adecuada para garantizar la consecución del objetivo perseguido por la misma y que no exceda de lo necesario para alcanzarlo (Sentencia de 24 de noviembre de 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, apartado 56 y la citada jurisprudencia).

En este contexto, el Tribunal de Justicia reconoció que la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales constituye una razón imperiosa de interés general que puede justificar una restricción a la libre circulación de capitales [Sentencia de 26 de febrero de 2019, X (Sociedades intermediarias establecidas en terceros países), C-135/17, EU:C:2019:136, apartado 74 y jurisprudencia citada].

Y dando un paso más sobre el alcance de esta causa de justificación en el contexto de la libre circulación de capitales respecto de situaciones que afectan a países terceros, el Tribunal señaló que los movimientos de capitales entre Estados miembros y terceros países se enmarcan en un «marco jurídico diferente» al vigente en la Unión y que el marco de cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros establecido por la Directiva 77/799 /CEE de 19 de diciembre de 1977 sobre la asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de la imposición directa y la imposición de las primas de seguros, modificada por el Consejo Directiva 2004/106/CE, de 16 de noviembre de 2004, en vigor en la fecha de presentación de la solicitud de revisión por parte de Pharol, así como la Directiva 2011/16 del Consejo /UE de 15 de febrero de 2011, sobre cooperación administrativa en materia fiscal y por la que se deroga la Directiva 77/799, no existe entre dichas autoridades y las autoridades competentes de un tercer país, cuando estas últimas no han contraído ningún compromiso de asistencia mutua (véase, en este sentido, Sentencia de 24 de noviembre de 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, apartado 63 y jurisprudencia citada).

El Tribunal de Justicia ha deducido reiteradamente de ello que, cuando la legislación de un Estado miembro supedita el beneficio de un régimen fiscal más ventajoso al cumplimiento de requisitos cuyo cumplimiento sólo puede comprobarse recabando información de las autoridades competentes de un país

tercero, ese Estado miembro puede, en principio, negarse a conceder ese beneficio si es imposible obtener esa información de ese tercer país, en particular porque este último no está sujeto a una obligación convencional de proporcionar información (véase, en este sentido, la Sentencia de 24 de noviembre de 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, apartado 64 y jurisprudencia citada).

A este respecto, el TJUE consideró que le corresponde al órgano jurisdiccional remitente (Tribunal Supremo Administrativo de Portugal) determinar si el derecho al régimen fiscal previsto por la normativa nacional controvertida depende del cumplimiento de requisitos cuyo cumplimiento sólo puede comprobarse mediante la obtención de información de las autoridades competentes de un tercer país. No obstante, el Tribunal de Justicia no renunció a proporcionar ciertos criterios al tribunal nacional, recordando que tal puede ser el caso cuando la deducción de los dividendos de la base imponible dependa del requisito relativo a la obligación tributaria de la entidad distribuidora de los dividendos, cuyo cumplimiento la administración tributaria debe poder comprobar (véase, en este sentido, la Sentencia de 24 de noviembre de 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, apartados 65-66).

En cuanto a la posibilidad de que el contribuyente de que se trate demuestre el cumplimiento de los requisitos para la concesión de dicha deducción, el TJUE reconoció que, de acuerdo con su jurisprudencia, en las relaciones entre los Estados miembros no puede excluirse, *a priori*, que dicho contribuyente pueda aportar los correspondientes justificantes que permitan a las autoridades tributarias del Estado miembro de imposición comprobar, de forma clara y precisa, si se cumplen dichos requisitos (véase, al respecto, Sentencia de 10 de abril 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, apartado 81 y jurisprudencia citada). Sin embargo, dicha jurisprudencia se basa en la prohibición de restricciones a la libre circulación de capitales entre Estados miembros, por lo que no puede trasladarse plenamente a los movimientos de capitales entre Estados miembros y terceros países, ya que estos movimientos forman parte de un «contexto jurídico diferente» (véase, en este sentido, Sentencia de 10 de abril de 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, apartado 82 y jurisprudencia citada).

En consecuencia, en una situación de movimientos de capitales entre Estados miembros y terceros países, la posibilidad de que el contribuyente en cuestión aporte dichos documentos acreditativos debe valorarse a la luz de la existencia de medidas administrativas y reglamentarias que permitan, en su caso, un control de la veracidad de dichos documentos [véanse, en este sentido, Sentencias de 28 de octubre de 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, EU:C:2010:645, núm. 50, y de 26 de febrero de 2019, X (Sociedades intermediarias establecidos en terceros países), C-135/17, EU:C:2019:136, apartado 91 y jurisprudencia citada].

A este respecto, el TJUE consideró que, a falta de un marco (internacional) regulador de la asistencia administrativa mutua entre un Estado miembro y un tercer país donde está situada la entidad participada por el contribuyente esta-

blecido en el referido Estado miembro respecto de la cual se invoca la aplicación de un beneficio fiscal en ese Estado miembro, éste no está obligado a conceder a ese contribuyente la oportunidad de aportar las pruebas necesarias para obtener esa ventaja fiscal cuando dicho tercer país no tenga la obligación convencional de facilitar la información pertinente al respecto, de modo que el mismo Estado miembro no está en condiciones de comprobar, en su caso, la veracidad de dicha información [véase, en este sentido, Sentencias de 10 de abril de 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, I:C:2014:249, n.º 85, y de 26 de febrero de 2019, X (Sociedades intermediarias establecidas en terceros países), C-135/17, EU:C:2019:136, n.º 94 y la citada jurisprudencia, y núm. 95].

Así las cosas, el TJUE declaró que considerando la inexistencia de la obligación convencional de proporcionar información del tercer país, es imposible obtener dicha información de ese mismo país, un Estado miembro no está obligado a dar al contribuyente la posibilidad de presentar por sí mismo pruebas que demuestren que concurren las condiciones necesarias para obtener esa deducción cuando, debido a esa falta de obligación convencional, dicho Estado miembro no pueda comprobar la veracidad de dichos elementos.

El TJUE, por tanto, termina estableciendo una jurisprudencia dual sobre el alcance de la libre circulación de capitales, dependiendo del «contexto jurídico» concurrente, esto es, si se trata de «situaciones comunitarias» o «extracomunitarias». En el caso de situaciones «extracomunitarias» pueden justificarse restricciones basadas en medidas de control fiscal, en casos donde no resultan de aplicación mecanismos de asistencia mutua en materia tributaria que permitan a las autoridades fiscales de los Estados miembros verificar los presupuestos de aplicación de la «ventaja fiscal» invocada, siempre que tales presupuestos se refieran a datos, documentos o informaciones tengan carácter extraterritorial o extranjero en el sentido de que sólo puedan ser verificadas por las autoridades del país tercero. De esta forma, la virtualidad de los mecanismos de asistencia mutua en materia tributaria resulta reforzada, hasta el punto de que la existencia y aplicación de los mismos puede afectar a las reglas sobre la valoración y carga de la prueba en el marco de procedimientos domésticos de aplicación de los tributos. Esta doctrina también permite penalizar fiscalmente las operaciones o estructuras que pivotan sobre jurisdicciones no cooperativas en materia tributaria, cuando menos allí donde tal calificación derive de la «opacidad fiscal».

Ni que decir tiene que, en último análisis, los principios constitucionales y legales (tutela judicial efectiva, defensa jurídica, igualdad de armas, igualdad tributaria, entre otros) que rijan en cada ordenamiento nacional aplican igualmente en este contexto y, de acuerdo con ellos, un contribuyente puede acreditar los presupuestos propios de las exenciones o ventajas fiscales establecidas por el Derecho nacional a través de medios distintos de los que proporcionan los mecanismos de asistencia mutua internacional en materia tributaria. La Carta Europea de Derechos Fundamentales y los «principios comunitarios» de efectividad y equivalencia pueden operar de forma complementaria a estos mismos efectos.