

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 4 de octubre de 2018

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante

Miembro de AEDAF

Asunto: C-416/17.

Partes: Comisión Europea contra República Francesa.

Síntesis: "Incumplimiento de Estado – Artículos 49 TFUE y 63 TFUE y artículo 267 TFUE, párrafo tercero – Tributación en cadena – Diferencia de trato en función del Estado de residencia de la filial de ulterior nivel (subfilial) – Devolución de retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario que se han practicado e ingresado indebidamente – Requisitos aplicables a las pruebas aportadas para justificar la devolución – Límite máximo del derecho a devolución – Discriminación – Órgano jurisdiccional nacional que resuelve en última instancia – Obligación de remisión prejudicial".

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El objeto del presente asunto es clarificar si la República Francesa ha incumplido las obligaciones derivadas, de una parte, de los artículos 49 y 63 TFUE, y, de otra, del artículo 267, apartado 3 TFUE, al haber mantenido un trato discriminatorio, en perjuicio de las sociedades matrices francesas que perciben dividendos de filiales extranjeras, en lo que concierne al derecho a la devolución del impuesto percibido con infracción del Derecho de la UE, según la interpretación sostenida por el Tribunal de Luxemburgo en la Sentencia de 15 de septiembre de 2011, recaída en el Asunto *Accor*¹.

¹ STJUE de 15 de septiembre de 2011, *Accor*, C-310/09.

Con ocasión de tal pronunciamiento, el TJUE declaró que la diferencia de trato entre los dividendos distribuidos por una filial residente y los distribuidos por una filial no residente resultaba contraria al Derecho de la Unión y que el mecanismo francés destinado a evitar la doble imposición no era compatible con las disposiciones del Tratado (artículos 49 y 63 TFUE).

A raíz de la Sentencia *Accor*, el Conseil d'État² (Francia) dictó varias sentencias (Sentencias de 10 de diciembre de 2012, Casos *Rhodia* y *Accor*); que motivaron la presentación de varias denuncias ante la Comisión europea, relativas a las condiciones de devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario practicadas e ingresadas por sociedades francesas que habían percibido dividendos de origen extranjero. Tras un intercambio de información infructuoso, la Comisión remitió a las autoridades francesas un escrito de requerimiento, en el que señalaba que determinados requisitos atinentes a la devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario establecidos en las sentencias del Conseil d'État podían constituir infracciones del Derecho europeo. Ante la negación de dichas imputaciones formales por parte de Francia, la Comisión europea procedió a notificarle un dictamen motivado, instándole a adoptar las medidas necesarias para atenerse al mismo en un plazo de dos meses. La desatención del citado dictamen desencadenó el inicio del procedimiento por incumplimiento, con base en el artículo 258 TFUE.

Como fundamento de su recurso, la Comisión apunta cuatro motivos, a saber:

1. Infracción de los artículos 49 y 63 TFUE como consecuencia de la restricción al derecho a la devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario resultante del hecho de no tener en cuenta la tributación a la que han estado sometidas las filiales de ulterior nivel (subfiliales) establecidas en un Estado miembro distinto de la República Francesa.
2. Infracción de los mismos artículos citados en el primer motivo, a resultas del carácter desproporcionado de las exigencias prescritas en materia de prueba para justificar el derecho a la devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario que se han practicado e ingresado indebidamente.
3. Infracción de los mismos artículos citados en el primer motivo, en atención al límite máximo de la cantidad que puede devolverse en concepto de retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario que se hayan practicado e ingresado indebidamente, límite que se fija en un tercio de la cuantía de los dividendos distribuidos.
4. Infracción derivada del incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 267, apartado 3 TFUE.

2. Fundamentos de Derecho y comentario

Dada la desestimación de los motivos segundo y tercero por parte del Tribunal de Justicia, nuestro análisis se centrará en los motivos primero y cuarto, por ser los que presentan una mayor relevancia en este ámbito.

Respecto a la infracción alegada en el primer motivo, el TJUE recuerda que, en relación con una normativa tributaria destinada a evitar la doble imposición económica de los beneficios distribuidos, la situación de una sociedad accionista que percibe dividendos de origen extranjero es comparable a la de una sociedad accionista que percibe dividendos de origen nacional, toda vez que, en ambos casos, los beneficios obtenidos pueden ser objeto, *a priori*, de una imposición en cadena. En este contexto, el Derecho de la UE obliga a los Estados miembros que disponen de un sistema para evitar la doble imposición económica en el supuesto de dividendos que los residentes perciben de sociedades

² Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo.

residentes, a conceder un trato equivalente a los dividendos que los residentes obtienen de sociedades no residentes.

De acuerdo con ello, el Alto Tribunal considera que, con el objetivo de poner fin al trato discriminatorio en la aplicación del mecanismo fiscal destinado a evitar la doble imposición económica de los dividendos distribuidos, Francia estaba obligada a tomar en consideración la tributación a la que con anterioridad estuvieron sometidos los beneficios distribuidos resultantes del ejercicio de la potestad tributaria del Estado miembro de origen de los dividendos, dentro de los límites de su propia potestad tributaria, con independencia del escalón de la cadena de participaciones en el que se hubiera soportado la mencionada tributación, esto es, por una filial o por una subfilial.

No obstante la importancia de este razonamiento, en virtud del cual el TJUE procede a estimar el primer motivo invocado por la Comisión europea, la principal novedad de esta sentencia se residencia en la estimación del cuarto motivo³, que representa una auténtica evolución de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo en este punto.

Según la Comisión europea, el Conseil d'État debería haber elevado una cuestión prejudicial ante el TJUE, con anterioridad al establecimiento de las modalidades de devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario practicadas e ingresadas, cuya recaudación había sido considerada por el Alto Tribunal incompatible con los artículos 49 y 63 TFUE a través de su Sentencia dictada en el Caso *Accor*.

Tal y como argumenta la Comisión, al ser el Conseil d'État un órgano jurisdiccional cuyas decisiones no son susceptibles de ulterior recurso ordinario, el artículo 267 TFUE le impone el deber de acudir al TJUE siempre que se suscite una cuestión de interpretación del Derecho de la UE. A mayor abundamiento, la Comisión cuestiona la compatibilidad de las Sentencias del Conseil d'État (*Rhodia* y *Accor*) con el Derecho europeo y, en particular, con la jurisprudencia derivada de la Sentencia de 13 de noviembre de 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*. A juicio de la Comisión, el mero hecho de que el Conseil d'État defienda una concepción de los principios dimanantes de la Sentencia del TJUE en el Caso *Accor* diferente a la asumida por la propia Comisión, evidencia que las soluciones arbitradas por el Conseil d'État en sus sentencias (*Rhodia* y *Accor*) no pueden gozar de una presunción de compatibilidad con el Derecho de la UE.

Por su parte, la República francesa alega que las únicas dificultades con las que se encontró el Conseil d'État fueron de carácter fáctico, y no de interpretación del Derecho europeo, añadiendo que la Comisión no ha precisado cuáles serían las dificultades o dudas que habrían justificado una remisión prejudicial al TJUE, con arreglo al artículo 267 TFUE.

La resolución de este debate por parte del TJUE no deja lugar a dudas. En primer término, el Alto Tribunal refrenda el criterio de la Comisión, en virtud del cual el artículo 267, apartado 3 TFUE obliga a los órganos jurisdiccionales nacionales ante los cuales se plantee una cuestión de interpretación del TFUE, en caso de que no exista ulterior recurso interno, a someter dicha cuestión ante el Tribunal de Justicia. Tal doctrina jurisprudencial se desprendía ya de otros pronunciamientos, como la Sentencia de 15 de marzo de 2017⁴, dictada en el Caso *Aquino*.

Siguiendo dicha doctrina jurisprudencial⁵, el órgano jurisdiccional nacional no tendrá dicha obligación cuando: la cuestión de interpretación que se plantea no sea pertinente, la disposición del Derecho europeo ya haya sido objeto de interpretación por el TJUE, o bien la correcta aplicación del Derecho de la UE sea tan evidente que no dé lugar a duda razonable alguna sobre la solución de la cuestión generada.

3 Véase, al respecto: Bernardeau, L.: "L'obligation de renvoi préjudiciel ou les clartés obscures du Conseil d'État", en *Revue de Droit Fiscal* 2018, pp.3-5.

4 STJUE de 15 de marzo de 2017, *Aquino*, C-3/16, apartado 33 y jurisprudencia citada.

5 STJUE de 6 de octubre de 1982, *Cilfit y otros*, apartado 21; STJUE de 9 de septiembre de 2015, *Ferreira da Silva e Brito y otros*, C-160/14, apartados 38 y 39; y, STJUE de 28 de julio de 2016, *Association France Nature Environnement*, C-379/15, apartado 50.

Fuera de estos casos, el fundamento del deber de elevar la cuestión prejudicial estriba en la necesidad de evitar el riesgo de una interpretación errónea⁶ del Derecho de la UE, impidiendo, por ende, que pueda llegar a consolidarse en un Estado miembro una jurisprudencia nacional que no se atenga a las normas del Derecho europeo

Tomando en consideración todo ello, el Tribunal de Luxemburgo razona que, en el presente caso, el Conseil d'État debió haber planteado la cuestión prejudicial con carácter previo a la emisión de sus Sentencias de 10 de diciembre de 2012, ya que no podía excluirse la existencia de una duda razonable en la interpretación del Derecho de la UE aplicable.

El interés que encierra este pronunciamiento resulta incuestionable, pues por primera vez el TJUE declara a un Estado miembro responsable de un incumplimiento del Derecho de la UE por omitir la formulación de una cuestión prejudicial conforme al mandato del artículo 267, apartado 3 TFUE. Con esta Sentencia el Alto Tribunal no solo consolida la llamada "doctrina *Cilfit*", sino que va un paso más allá, obligando a los órganos jurisdiccionales nacionales cuyas decisiones no puedan recurrirse a reforzar el análisis en este punto, a fin de actuar correctamente y evitar así un eventual procedimiento contra el Estado por infracción del Derecho europeo.

La Sentencia cuyo estudio nos ocupa constituye, pues, el último hito dentro del cuerpo jurisprudencial relativo a las consecuencias de los incumplimientos del Derecho de la UE por parte de órganos judiciales nacionales. Cabe recordar que, ya en 2009, al hilo del Asunto *Comisión contra España* (C-154/08), el TJUE declaró que una sola sentencia de un órgano jurisdiccional (y no necesariamente una línea jurisprudencial) podía ser susceptible de infringir el Derecho europeo. En aquella ocasión la Comisión cuestionó que el Tribunal Supremo español no hubiera planteado la cuestión prejudicial, pero dicho motivo fue inadmitido, por extemporáneo, por el TJUE.

Desde el prisma de los contribuyentes, la conclusión a extraer sería que este pronunciamiento refuerza las competencias de control de la Comisión europea en la aplicación del Derecho de la UE; de lo que se colige que cuando en un litigio nacional una de las partes se sienta perjudicada al entender que el órgano judicial debía haber planteado la correspondiente cuestión prejudicial con base en el artículo 267, apartado 3 TFUE, estará legitimada para acudir a la Comisión y exponer sus argumentos con vistas a que ésta inste el procedimiento de infracción contra el Estado miembro de que se trate. A resultados de ello, no sería extraño que en el futuro inmediato asistiéramos a un aumento del número de cuestiones prejudiciales ante el TJUE en este ámbito.

3. Fallo

Expuesto cuanto antecede, el Tribunal de Justicia decide: "1) Declarar que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 49 TFUE y 63 TFUE al decidir no tener en cuenta, a efectos del cálculo de la devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario practicadas e ingresadas por una sociedad matriz residente en concepto de distribución de los dividendos pagados por una subfilial no residente por mediación de una filial asimismo no residente, la tributación de los subyacentes a tales dividendos a la que haya estado sometida dicha subfilial no residente en el Estado miembro en el que está establecida, siendo así que, al mismo tiempo, el mecanismo nacional para evitar la doble imposición económica permite, en el caso de una cadena de participaciones puramente interna, neutralizar la tributación a la que han estado sometidos los dividendos distribuidos por una sociedad en cada escalón de la referida cadena de participaciones.

2) Declarar que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 267 TFUE, párrafo tercero, al haberse abstenido el Conseil d'État (Consejo de Estado, Francia)

⁶ STJUE de 9 de septiembre de 2015. Ob.cit. apartado 44.

de plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea una cuestión prejudicial con arreglo al procedimiento previsto en el artículo 267 TFUE, párrafo tercero, a fin de que se determinara si resultaba procedente decidir no tener en cuenta, a efectos del cálculo de la devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario que una sociedad matriz ha practicado e ingresado en concepto de la distribución de dividendos abonados por una sociedad no residente por mediación de una filial asimismo no residente, la tributación a la que esta segunda sociedad estuvo sometida por los beneficios subyacentes a tales dividendos, incluso a pesar de que la interpretación de las disposiciones del Derecho de la Unión que dicho órgano jurisdiccional nacional hizo en las Sentencias de 10 de diciembre de 2012, Rhodia y Accor, no se imponía con tal evidencia que no dejara lugar a duda razonable alguna.

3) Desestimar el recurso en todo lo demás.

4) La Comisión Europea y la República Francesa cargarán cada una de ellas con sus propias costas".