

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 2 de mayo de 2019

Asunto: A-Fonds, C-598/17

Partes: A-Fonds e Inspecteur van de Belastingdienst

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Ayudas existentes y ayudas nuevas – Concepto de ayuda nueva – Devolución de un impuesto sobre los dividendos – Régimen ampliado a las sociedades establecidas fuera del territorio del Estado miembro de que se trate – Libre circulación»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La presente decisión del TJUE se genera por una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal de Apelación de Bolduque (Hertogenbosch), en los Países Bajos, en relación con la función jurisdiccional ante la solicitud de devolución del impuesto sobre los dividendos retenido por la Administración Tributaria neerlandesa, por reclamar su incompatibilidad con el ordenamiento de la Unión Europea.

Conforme al derecho holandés, se aplicaba una retención a la distribución de beneficios a aquellos que perciban rendimientos procedentes de acciones, aunque se prevé la devolución de dicho impuesto a aquellas personas jurídicas establecidas en los Países Bajos que sin estar sujetas al impuesto sobre sociedades, así lo soliciten y el impuesto sea superior a 23 euros. La regla se aplica de forma análoga a los organismos establecidos en otro Estado miembro de la Unión europea que no se encuentren sujetos en dicho Estado a una imposición sobre los beneficios.

A-Fonds es un fondo de inversión especial domiciliado en Alemania sin personalidad jurídica exento del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre actividades económicas, que transparenta sus resultados a los inversores que lo utilizan, según su estatuto fiscal personal. Todas las participaciones de A-Fonds se hallan en poder de BBB, un organismo de Derecho público alemán, con personalidad jurídica y constituido por una mancomunidad de municipios alemanes, personas jurídicas de Derecho Público. Ejerce actividades bancarias y misiones de interés público, dedicándose a la realización de actividades sociales, culturales, deportivas, científicas y educativas. BBB está sujeta al impuesto de sociedades en Alemania pero los dividendos están exentos al 95% del impuesto por lo que no puede imputar el impuesto sobre los dividendos retenido en los Países Bajos, por considerarse que su participación en A-Fonds forma parte del activo fijo.

En los Países Bajos se aplicó una retención en concepto de impuesto sobre los dividendos neerlandés durante los ejercicios tributarios 2002/2003 a 2007/2008. Las solicitudes de devolución del impuesto fueron denegadas, por no estar domiciliada en los Países Bajos. Contra la denegación de las demandas de anulación de las decisiones denegatorias de la devolución A-Fonds interpuso recurso de apelación ante el Tribunal de Apelación de Bolduque, que consideró que dicha negativa podía vulnerar la libre circulación de capitales, aunque se planteó si la concesión de dicha devolución resultaría conforme con el Derecho de la Unión en materia de ayudas de Estado.

La Comisión en su Decisión C(2013) 2372 final, de 2 de mayo de 2013, la Comisión Europea declaró constitutiva de un régimen de ayudas existente incompatible con el mercado interior la exención del impuesto de sociedades a favor de las empresas públicas resultante del artículo 2, apartado 3, de la Wet Vpb 1969.

Ante esta situación, que se conforma como asunto piloto ante las cerca de mil solicitudes de devolución similares recibidas, el tribunal nacional se plantea si estimar la pretensión de devolución de la demandante constituiría una modificación de una ayuda existente, constitutiva de una nueva ayuda, en el sentido del artículo 1, letra c), del Reglamento n.º 659/1999. Por ello decide suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales.

«1) ¿Debe considerarse que la ampliación del alcance de un régimen de ayudas existente en virtud de la invocación con éxito por el sujeto pasivo del derecho a la libre circulación de capitales consagrado en el artículo 56 CE (actualmente artículo 63 TFUE) constituye una modificación de la ayuda existente?

2) En caso de respuesta afirmativa, ¿se opone el ejercicio de las funciones del órgano jurisdiccional nacional en virtud del artículo 108 TFUE, apartado 3, a que se conceda al sujeto pasivo una ventaja fiscal que este pueda reclamar en virtud del artículo 56 CE (actualmente artículo 63 TFUE), o debe notificarse a la Comisión una decisión judicial de concesión de dicha ventaja que se prevea adoptar, o bien debe el órgano jurisdiccional nacional realizar cualquier otra actuación o adoptar cualquier otra medida, a la vista de la función de vigilancia que le atribuye el artículo 108 TFUE, apartado 3?»

2. Comentario

El presente asunto es de relevancia por cuanto fija o precisa las funciones de control jurisdiccional que corresponden a los tribunales nacionales, sobre todo cuando interfieren con las competencias exclusivas de la Comisión Europea sobre la posible apreciación de una ayuda de Estado incompatible con el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

El Tribunal de Luxemburgo decide examinar las dos cuestiones formuladas por el tribunal nacional holandés de forma conjunta, asumiendo la premisa de la que parte el tribunal nacional: que el régimen de devolución del impuesto sobre los dividendos controvertido en el litigio principal constituye un régimen de ayudas existente. El Tribunal no plantea qué consecuencias debieran preverse en el caso de que dicha asunción no se produzca, y tampoco plantea las consecuencias derivadas del fallo sobre los sujetos afectados por la paralización que el fallo puede producir sobre sus pretensiones. La sentencia tampoco indaga los supuestos en los que la posible concurrencia de incompatibilidades –con las libertades fundamentales y con el régimen de ayudas de Estado– se formule ante el juez antes de que la Comisión haya realizado verificación alguna del control de ayudas.

El planteamiento del juez nacional es, cuanto menos, dudoso, como pusieron de manifiesto las alegaciones presentadas por la Comisión. En primer lugar porque el régimen no podía aplicarse a las sociedades no domiciliadas, lo que originaba precisamente la solicitud denegada. En otros términos, de considerar la relevancia de la solicitud, ésta difícilmente podría conformarse como una ayuda «existente», por lo que la «asimilación» a las ayudas existentes debiera conformarse como ayuda «nueva» –calificación ésta, no obstante, no confirmada por el Tribunal de Luxemburgo–. Como señala la Comisión, la incompatibilidad alegada por los solicitantes se refiere a la exención del impuesto sobre sociedades de las personas jurídicas de derecho público, y no al régimen de devolución del impuesto sobre dividendos, y también falta la coincidencia del ámbito de aplicación de uno y otro régimen, pues el segundo afecta a las empresas neerlandesas exentas del impuesto de sociedades.

En todo caso, el Tribunal nacional presenta la devolución solicitada como la consecuencia directa e indisoluble de la concesión de una ayuda de Estado y, por consiguiente, también podría considerarse constitutiva de una ayuda de Estado (p. 39), cuando en realidad la solicitud es consecuencia directa de las exigencias derivadas de la libre circulación de capitales a efectos de evitar un trato restrictivo injustificado, que soportarían las entidades no residentes en Holanda frente a las entidades holandesas que habrían disfrutado de un régimen de ayudas existentes sobre las que, en consecuencia, no existiría la obligación de devolución de dicha ayuda.

Sin embargo, el Tribunal resuelve las incongruencias en favor de las premisas formuladas por el juez nacional, puesto que (a) no puede excluirse la calificación de ayuda de Estado de la medida legislativa controvertida y que (b) corresponde al tribunal nacional comprobarla a fin de garantizar el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 108 TFUE, apartado 3, a pesar de que se considere demostrada la infracción del artículo 56 TCE, artículo 63 TFUE.

En líneas generales, el Tribunal considera que cuando exista duda sobre la posible injerencia de las funciones de control jurisdiccional sobre las libertades fundamentales sobre la competencia exclusiva de la Comisión para apreciar la compatibilidad de un régimen de ayudas con el mercado interior, la competencia exclusiva de la Comisión no puede quedar invadida por las atribuciones de control jurisdiccional a los jueces nacionales.

Para llegar a dicha conclusión, el Tribunal de Luxemburgo delimita las funciones complementarias que corresponden a la Comisión y a los jueces nacionales en el ámbito del régimen de ayudas de Estado. A tal efecto, recuerda que el TFUE otorga competencia exclusiva de apreciación de la compatibilidad de las medidas de ayuda con el mercado interior a la Comisión Europea, con el posterior control por parte de los Tribunales de la Unión.

En cambio, en dicho ámbito, a los Tribunales nacionales les corresponde la salvaguarda de los derechos de los justiciables, en especial en aquellos supuestos en los que se haya incumplido la obligación de notificación previa de ayudas de Estado, obligación que no existe en el caso de ayudas existentes, sobre cuya premisa se construye la argumentación del Tribunal. En cualquier caso, las resoluciones judiciales nacionales que se deriven no implican en ningún caso una apreciación de la compatibilidad de las ayudas con el mercado interior, pues asumir esa consecuencia supondría una vulneración de las atribuciones exclusivas de la Comisión.

Siguiendo con el argumento, el Tribunal de Luxemburgo considera que los órganos jurisdiccionales nacionales únicamente son competentes para apreciar la conformidad de las modalidades de un régimen de ayudas con las disposiciones del Tratado que tengan efecto directo, distintas de las relativas a las ayudas de Estado, si dichas modalidades pueden ser apreciadas aisladamente, y, aunque formen parte del régimen de ayudas de que se trate, no son necesarias para la realización de su objeto o para su funcionamiento.

Sin embargo, si las modalidades de una ayuda están tan indisolublemente vinculadas al propio objeto de la ayuda que no sea posible apreciarlas aisladamente, su efecto sobre la compatibilidad o incompatibilidad de la ayuda en su conjunto debe apreciarse necesariamente a través del procedimiento del artículo 108 TFUE (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de marzo de 1977, *Iannelli & Volpi*, 74/76, EU:C:1977:51, apartado 14).

Trasladada la argumentación al caso de autos, el criterio de residencia parece estar indisolublemente vinculado al propio objeto de las medidas de exención de que se trata, que es el de favorecer únicamente a las empresas nacionales. El requisito de residencia se presenta como un requisito necesario para la realización del objeto y del funcionamiento de dicho régimen de ayudas. No parece posible aislar tal requisito, que se presenta como necesario para la realización del objeto y del funcionamiento de un régimen de ayudas, sin vulnerar el reparto de competencias entre la Comisión y los órganos jurisdiccionales nacionales en materia de ayudas de Estado.

Por consiguiente, procede considerar que el Derecho de la Unión se opone a que un órgano jurisdiccional nacional pueda apreciar la conformidad de un requisito de residencia como el controvertido en el litigio principal con la libre circulación de capitales, en el supuesto de que el régimen de devolución del impuesto sobre los dividendos de que se trata sea constitutivo de un régimen de ayudas. En dicho caso, tal órgano jurisdiccional no puede, *a fortiori*, extraer consecuencias de la posible violación por ese requisito de residencia de la libre circulación de capitales, concediendo la devolución de dicho impuesto, por lo que no es necesario responder a la cuestión prejudicial expuesta en el apartado 43 de la presente sentencia.

3. **Fallo**

Los artículos 107 TFUE y 108 TFUE deben interpretarse en el sentido de que un órgano jurisdiccional nacional no puede apreciar la conformidad de un requisito de residencia como el controvertido en el litigio principal con el artículo 56 CE, apartado 1, actualmente artículo 63 TFUE, apartado 1, en el supuesto de que el régimen de devolución del impuesto sobre los dividendos de que se trata sea constitutivo de un régimen de ayudas.