

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ073229

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**

Sentencia de 2 de mayo de 2019

Sala 1.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-598/17

**SUMARIO:**

**Libre circulación de capitales. Impuestos sobre los beneficios. Ayudas de Estado. Concepto de ayuda nueva. Devolución de un impuesto sobre los dividendos. Régimen ampliado a las sociedades establecidas fuera del territorio del Estado miembro.** Mediante sus dos cuestiones prejudiciales el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el Derecho de la Unión se opone a que un tribunal de un Estado miembro conceda a una empresa domiciliada en otro Estado miembro el beneficio de un régimen de ayudas de Estado, como el constituido por el régimen de devolución del impuesto sobre los dividendos de que se trata en el litigio principal. En particular, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si, en el caso de que tal régimen de ayudas se considere un régimen existente, la resolución por la que se conceda el beneficio de dicho régimen constituiría una nueva ayuda, que procedería notificar a la Comisión en virtud del art. 108 TFUE. Estas cuestiones implican que se compruebe previamente si el Derecho de la Unión se opone o no a que dicho órgano jurisdiccional se declare competente para examinar la conformidad del requisito de residencia controvertido en el litigio principal con la libre circulación de capitales, o si dicho control forma parte de la competencia exclusiva que tiene la Comisión para apreciar la compatibilidad de un régimen de ayudas con el mercado interior. Tal control tendría necesariamente la consecuencia de poner en tela de juicio, aunque solo sea indirectamente, el requisito de residencia previsto para la exención del impuesto de sociedades establecida para las empresas públicas, que 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. 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. El 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. Los arts. 107 y 108 TFUE deben interpretarse en el sentido de que un órgano jurisdiccional nacional no puede apreciar la conformidad de un requisito de residencia con el art.56 del Tratado CEE, actual art. 63 TFUE, 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.

**PRECEPTOS:**

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), arts. 63, 107 y 108.

Reglamento (CE) n.º 659/1999 (disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CEE -actual 108 TFUE-), arts. 1 y 15.

**PONENTE:**

Don J.-C. Bonichot.

En el asunto C-598/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Gerechtshof's-Hertogenbosch (Tribunal de Apelación de Bolduque, Países Bajos), mediante resolución de 12 de octubre de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 16 de octubre de 2017, en el procedimiento entre

**A-Fonds**

e

**Inspecteur van de Belastingdienst,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. J.-C. Bonichot (Ponente), Presidente de Sala, y la Sra. C. Toader y los Sres. A. Rosas, L. Bay Larsen y M. Safjan, Jueces;

Abogado General: Sr. H. Saugmandsgaard Øe;  
Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;  
consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de A-Fonds, por el Sr. R. van der Jagt;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por la Sra. M.K. Bulterman y el Sr. J. Langer, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. P.-J. Loewenthal, A. Bouchagiar y S. Noë y la Sra. N. Gossement, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 19 de diciembre de 2018;

dicta la siguiente

**Sentencia**

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 107 TFUE y 108 TFUE.

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre A-Fonds y el Inspecteur van de Belastingdienst (Inspector del Servicio Tributario, Países Bajos) (en lo sucesivo, «Administración tributaria») en relación con la devolución del impuesto sobre los dividendos retenido por la Administración tributaria neerlandesa.

**Marco jurídico**

*Derecho de la Unión*

3. Con arreglo al artículo 1, letra c), del Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE (DO 1999, L 83, p. 1), se entiende por «nueva ayuda», «toda ayuda, es decir, los regímenes de ayudas y ayudas individuales, que no sea ayuda existente, incluidas las modificaciones de ayudas existentes».

4. El artículo 1, letra c), del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 [TFUE] (DO 2015, L 248, p. 9), contiene disposiciones idénticas a las mencionadas en el apartado anterior.

5. El artículo 4, apartado 1, del Reglamento (CE) n.º 794/2004 de la Comisión, de 21 de abril de 2004, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento n.º 659/1999 (DO 2004, L 140, p. 1), dispone lo siguiente:

«A efectos de la letra c) del artículo 1 del Reglamento (CE) n.º 659/1999, se entenderá por modificación de una ayuda existente cualquier cambio que no constituya una modificación de naturaleza puramente formal o administrativa sin repercusiones para la evaluación de la compatibilidad de la medida de ayuda con el mercado común. No obstante, un aumento con respecto al presupuesto inicial de un régimen de ayudas de hasta el 20 % no se considerará modificación de ayudas existentes.»

#### *Derecho neerlandés*

#### Wet Vpb 1969

6. La Wet op de vennootschapsbelasting (Ley del impuesto sobre sociedades), de 8 de octubre de 1969, en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Wet Vpb 1969»), establece, en su artículo 2, apartado 1, letras f) y g):

«Están sujetas al impuesto, en su condición de contribuyentes nacionales, las siguientes entidades establecidas en los Países Bajos:

[...]

f. los fondos de inversión colectiva;

g. las empresas, mencionadas en el apartado 3, de personas jurídicas de Derecho público.»

7. El artículo 2, apartado 3, de la Wet Vpb 1969 fija una lista de empresas que operan en determinados sectores económicos.

8. A tenor del artículo 2, apartado 7, de la Wet Vpb 1969, los organismos de los que únicamente son accionistas, asociados o miembros, directa o indirectamente, las personas jurídicas de Derecho público neerlandés, y los organismos cuyos administradores son nombrados y destituidos exclusivamente, directa o indirectamente, por personas jurídicas de Derecho público neerlandés y cuyo patrimonio volverá a ser puesto exclusivamente a disposición de personas jurídicas de Derecho público neerlandés en caso de liquidación, «solo estarán sujetos al impuesto en la medida en que gestionen una empresa en el sentido del apartado 3».

#### Wet DB 1965

9. La Wet op de dividendbelasting (Ley del impuesto sobre los dividendos, en lo sucesivo, «Wet DB 1965») fue modificada en varias ocasiones durante el período de tiempo en que se produjeron los hechos del litigio principal.

10. En su versión vigente a partir del 11 de julio de 2008, recordada por el órgano jurisdiccional remitente, la Wet DB 1965 establece, en su artículo 1, apartado 1:

«Estarán sujetos a un impuesto directo, denominado “impuesto sobre los dividendos”, quienes perciban —directamente o mediante certificados— rendimientos procedentes de acciones [...]»

11. En esa misma versión, el artículo 10 de la Wet DB 1965 precisa las modalidades de devolución de dicho impuesto como sigue:

«1. Mediante decisión del inspector, contra la que cabrá interponer reclamación, se concederá a la persona jurídica establecida en los Países Bajos sin estar sujeta al impuesto sobre sociedades, cuando así lo solicite, la devolución del impuesto sobre los dividendos que se le haya retenido en el transcurso del período impositivo anual, cuando dicho impuesto ascienda a más de 23 euros.

[...]

3. El apartado 1 se aplicará por analogía con respecto a los organismos establecidos en otro Estado miembro de la Unión Europea y que no estén sujetos, en dicho Estado, a una imposición sobre los beneficios y que, si estuvieran establecidas en los Países Bajos, tampoco estarían sujetos a la aplicación del impuesto sobre sociedades. La primera frase no será de aplicación a organismos que cumplan una función comparable a la de los organismos de inversión contemplados en el artículo 6 bis o en el artículo 28 de la [Wet Vpb 1969].»

### Litigio principal y cuestiones prejudiciales

12. A-Fonds es un Spezial-Sondervermögen (fondo de inversión especial) domiciliado en Alemania, que no está dotado de personalidad jurídica.

13. Tales fondos están exentos del impuesto de sociedades y del impuesto sobre actividades económicas. Se considera que los inversores que participan en dichos fondos perciben sus rendimientos a prorrata de las participaciones que tengan en ellos. Con arreglo a la normativa tributaria alemana, los inversores han de pagar impuestos por dichos rendimientos según su estatuto fiscal personal.

14. Desde la constitución de A-Fonds, todas sus participaciones se hallan en poder de BBB.

15. BBB es un organismo de Derecho público alemán («Anstalt des öffentlichen Rechts»), con personalidad jurídica y constituido por una mancomunidad de municipios alemanes, que son personas jurídicas de Derecho público. Ejerce actividades bancarias, si bien su objeto no se reduce a generar beneficios. También tiene encomendada una misión de interés público. Así, BBB destina parte de sus beneficios a la realización de actividades sociales, culturales, deportivas, científicas y educativas en el Land en el que ejerce su actividad.

16. BBB está sujeto, en Alemania, al impuesto de sociedades y al impuesto sobre actividades económicas. Asimismo se desprende de la resolución de remisión que los dividendos que percibe están exentos al 95 % del impuesto sobre los beneficios alemán y que no puede imputar el impuesto sobre los dividendos retenido en los Países Bajos, habida cuenta de que su participación en A-Fonds forma parte del activo fijo (Anlagebuch).

17. En el momento de los hechos del litigio principal, BBB era titular, por medio de A-Fonds, de acciones en sociedades neerlandesas sujetas a la Wet DB 1965. Sobre los dividendos que dichas acciones le reportaron durante los ejercicios tributarios 2002/2003 a 2007/2008, se le aplicó una retención en concepto de impuesto sobre los dividendos neerlandés.

18. En reiteradas ocasiones, BBB solicitó a la Administración tributaria neerlandesa la devolución de dicho impuesto, sobre la base del artículo 10, apartado 1, de la Wet DB 1965. Dicha administración denegó las referidas solicitudes.

19. De la resolución de remisión se desprende que, al menos en lo que respecta a los ejercicios tributarios relativos al período comprendido entre el 1 de noviembre de 2002 y el 31 de octubre de 2008, la Administración tributaria consideró que BBB no tenía derecho a la referida devolución por no estar domiciliada en los Países Bajos.

**20.** A-Fonds presentó ante el rechtbank Zeeland-West-Brabant te Breda (Tribunal de Primera Instancia de Zelanda y Brabante Occidental, de Breda, Países Bajos) varias demandas de anulación de las decisiones denegatorias de la devolución, que fueron desestimadas por infundadas mediante sentencia de 6 de mayo de 2014. Dicho tribunal consideró, en particular, que la situación de A-Fonds no era comparable con la de los organismos del artículo 10, apartado 1, de la Wet DB 1965.

**21.** A-Fonds interpuso recurso de apelación contra esa sentencia ante el Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Tribunal de Apelación de Bolduque, Países Bajos).

**22.** Dicho órgano jurisdiccional considera que tanto las solicitudes de devolución que A-Fonds había presentado a la Administración tributaria, como sus recursos judiciales debían entenderse interpuestos en nombre de BBB.

**23.** A su juicio, las decisiones de la Administración tributaria de denegar la devolución del impuesto sobre los dividendos, que reclama BBB, por haberse demostrado que está domiciliada en un Estado miembro distinto del Reino de los Países Bajos, son contrarias a la libre circulación de capitales.

**24.** Indica que los dividendos que por las inversiones obtienen las personas jurídicas de Derecho público domiciliadas en los Países Bajos y que, en virtud de la Wet Vpb 1969, no están sujetas al impuesto de sociedades por dedicarse a actividades distintas de las enunciadas en el artículo 2, apartado 3, de la Wet Vpb 1969, están sujetas en principio, en los Países Bajos, a la retención del impuesto sobre los dividendos. No obstante, esa retención se les devuelve posteriormente en virtud del artículo 10, apartado 1, de la Wet DB 1965.

**25.** De ello deduce que el hecho de que BBB no tenga derecho a la devolución del impuesto sobre los dividendos en virtud de esa misma disposición, aunque ejerce actividades comparables a las de las personas jurídicas de Derecho público neerlandés no sujetas al impuesto de sociedades en los Países Bajos, constituye una restricción a la libre circulación de capitales.

**26.** Por lo tanto, considera que debe otorgarse a BBB la devolución de un importe igual al que una persona jurídica de Derecho público domiciliada en los Países Bajos, que no esté sujeta al impuesto de sociedades en dicho Estado miembro, recibiría en virtud del artículo 10, apartado 1, de la Wet BD 1965.

**27.** Sin embargo, el referido órgano jurisdiccional se pregunta si la concesión de tal devolución es conforme con el Derecho de la Unión en materia de ayudas de Estado.

**28.** Al considerar que, en el litigio principal, la devolución del impuesto sobre los dividendos prevista en el artículo 10, apartado 1, de la Wet DB 1965 es indisociable de la exención del impuesto de sociedades a favor de las empresas públicas resultante del artículo 2, apartado 3, de la Wet Vpb 1969, que, 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, el órgano jurisdiccional remitente deduce que dicha devolución también constituye un régimen de ayudas existente.

**29.** En ese contexto, se pregunta si el hecho de estimar la pretensión de devolución de la demandante en el litigio principal, sobre la base del artículo 56 CE, apartado 1, actualmente artículo 63 TFUE, apartado 1, constituye 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.

**30.** Si es así, se cuestiona sobre la posibilidad de adoptar una resolución estimatoria de tal pretensión y sobre la necesidad, en particular, de notificar esa resolución a la Comisión, de conformidad con el artículo 108 TFUE, apartado 3.

**31.** Señala que se trata de un «asunto piloto» y que la Administración tributaria ya ha recibido cerca de 1 000 solicitudes de devolución similares.

**32.** En estas circunstancias, el Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Tribunal de Apelación de Bolduque) decidió 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?»

### **Sobre la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial**

**33.** La Comisión sostiene que la petición de decisión prejudicial es inadmisibile, puesto que no contiene los elementos de hecho y de Derecho necesarios para permitir al Tribunal de Justicia responder de manera útil a las cuestiones prejudiciales planteadas.

**34.** A este respecto, procede señalar que las dos cuestiones prejudiciales que plantea el órgano jurisdiccional remitente se basan en la premisa de que el régimen de devolución del impuesto sobre los dividendos controvertido en el litigio principal constituye un régimen de ayudas existente.

**35.** En particular, el tribunal remitente fundamenta su análisis en el hecho de que, en el litigio principal, la devolución prevista en el artículo 10, apartado 1, de la Wet DB 1965 es indisociable de la exención del impuesto de sociedades prevista en el artículo 2 de la Wet Vpb 1969 para las personas jurídicas de Derecho público que, en su Decisión C(2013) 2372 final, la Comisión consideró constitutiva de un régimen de ayudas existente incompatible con el mercado interior.

**36.** No obstante, y como indica la propia Comisión en sus observaciones escritas, procede señalar que dicha Decisión se refiere únicamente al régimen de exención del impuesto de sociedades de las personas jurídicas de Derecho público, previsto en la Wet Vpb 1969, y no al régimen de devolución del impuesto sobre los dividendos previsto en el artículo 10, apartado 1, de la Wet DB 1965.

**37.** Además, el ámbito de aplicación de uno y otro régimen no coinciden, al tener el segundo por objeto, más ampliamente, el conjunto de las empresas neerlandesas exentas del impuesto de sociedades.

**38.** Por lo tanto, no cabe considerar válidamente que la constatación de la Comisión de que el régimen de exención del impuesto de sociedades previsto en el artículo 2 de la Wet Vpb 1969 para las empresas públicas neerlandesas constituye un régimen de ayudas existente incompatible con el mercado interior vale, mutatis mutandis, para el régimen de devolución del impuesto sobre los dividendos previsto en el artículo 10, apartado 1, de la Wet DB 1965.

**39.** Sin embargo, como indica, por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente, no cabe negar que —en el caso particular de que se conceda la devolución del impuesto sobre los dividendos a una empresa de Derecho público neerlandesa por estar exenta del impuesto de sociedades con arreglo al artículo 2 de la Wet Vpb 1969— esa devolución se presenta como la consecuencia directa e indisociable de la concesión de una ayuda de Estado y que, por consiguiente, también podría considerarse constitutiva de una ayuda de Estado.

**40.** Por lo tanto, habida cuenta de que no puede excluirse la calificación de ayuda de Estado de la medida legislativa controvertida y de que corresponde al tribunal nacional comprobarla a fin de garantizar el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 108 TFUE, apartado 3, debe considerarse que las respuestas a las cuestiones

prejudiciales planteadas son útiles para el órgano jurisdiccional remitente al objeto de resolver el litigio principal y que, por consiguiente, deben entenderse basadas en la premisa de que el régimen de devolución del impuesto sobre los dividendos controvertido en el litigio principal constituye un régimen de ayudas.

### Sobre las cuestiones prejudiciales

**41.** Con carácter previo, procede señalar que el órgano jurisdiccional remitente no pregunta al Tribunal de Justicia sobre la interpretación del artículo 56 CE, apartado 1, actualmente artículo 63 TFUE, apartado 1, que prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países, cuya infracción considera demostrada. En efecto, de la resolución de remisión se desprende que dicha infracción resulta de que la normativa neerlandesa, que establece la devolución del impuesto sobre los dividendos, supedita este beneficio al requisito de residencia en el territorio nacional.

**42.** Asimismo, procede señalar que las disposiciones pertinentes del Reglamento n.º 659/1999, a las que el tribunal remitente hace referencia, se recogen en términos idénticos en el Reglamento 2015/1589 que le ha sucedido, de manera que no es necesario determinar la aplicación *ratione temporis* de esos dos Reglamentos a los hechos del litigio principal.

**43.** Habida cuenta de lo anterior, debe considerarse que, mediante sus dos cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el Derecho de la Unión se opone a que un tribunal de un Estado miembro, a los efectos de garantizar el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 56 CE, apartado 1, actualmente artículo 63 TFUE, apartado 1, conceda a una empresa domiciliada en otro Estado miembro el beneficio de un régimen de ayudas de Estado, como el constituido por el régimen de devolución del impuesto sobre los dividendos de que se trata en el litigio principal. En particular, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si, en el caso de que tal régimen de ayudas se considere un régimen existente, la resolución por la que se conceda el beneficio de dicho régimen constituiría una nueva ayuda en el sentido del artículo 1, letra c), del Reglamento n.º 659/1999, que procedería notificar a la Comisión en virtud del artículo 108 TFUE, apartado 3, última frase.

**44.** Procede señalar que, como por otra parte indica el propio órgano jurisdiccional remitente, las cuestiones prejudiciales por él planteadas implican que se compruebe previamente si el Derecho de la Unión se opone o no a que dicho órgano jurisdiccional se declare competente para examinar la conformidad del requisito de residencia controvertido en el litigio principal con la libre circulación de capitales, o si dicho control forma parte de la competencia exclusiva que tiene la Comisión para apreciar la compatibilidad de un régimen de ayudas con el mercado interior.

**45.** Como se desprende de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en el sistema de control de las ayudas de Estado, establecido por el Tratado, los tribunales nacionales y la Comisión ejercen funciones complementarias pero distintas (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de julio de 1996, SFEI y otros, C-39/94, EU:C:1996:285, apartado 41, y de 15 de septiembre de 2016, PGE, C-574/14, EU:C:2016:686, apartado 30 y jurisprudencia citada).

**46.** Mientras que la apreciación de la compatibilidad de las medidas de ayuda con el mercado interior constituye una competencia exclusiva de la Comisión, que actúa bajo el control de los Tribunales de la Unión, los órganos jurisdiccionales nacionales velan por la salvaguarda de los derechos de los justiciables en caso de incumplimiento de la obligación de notificación previa de las ayudas de Estado a la Comisión prevista en el artículo 108 TFUE, apartado 3, última frase (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de diciembre de 2011, Residex Capital IV, C-275/10, EU:C:2011:814, apartado 27). Semejante incumplimiento, cuando es alegado por los justiciables y comprobado por los órganos jurisdiccionales nacionales, debe llevar a estos últimos a extraer de él todas las consecuencias, conforme a su Derecho nacional, sin que sus resoluciones impliquen, sin embargo, una apreciación de la compatibilidad de las ayudas con el mercado interior, dado que tal apreciación es de exclusiva competencia de la Comisión, sujeta al control del Tribunal de Justicia (véase, en este sentido, la sentencia de 23 de abril de 2002, Nygård, C-234/99, EU:C:2002:244, apartado 59 y jurisprudencia citada).

**47.** Asimismo se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia 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 (véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de marzo de 1977, *Iannelli & Volpi*, 74/76, EU:C:1977:51, apartado 14, y de 23 de abril de 2002, *Nygård*, C-234/99, EU:C:2002:244, apartado 57).

**48.** Sin embargo, las modalidades de una ayuda pueden estar tan indisolublemente vinculadas al propio objeto de la ayuda que no sea posible apreciarlas aisladamente, de manera que 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).

**49.** En el presente asunto, así sucede con un requisito de residencia como el previsto por el régimen de devolución del impuesto sobre los dividendos controvertido en el litigio principal, si pese a todo se considera que este constituye un régimen de ayudas de Estado, puesto que dicho requisito 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.

**50.** Por otra parte, debe señalarse que, en el litigio principal, tal control tendría necesariamente la consecuencia de poner en tela de juicio, aunque solo sea indirectamente, el requisito de residencia previsto en el artículo 2 de la *Wet Vpb 1969* para la exención del impuesto de sociedades establecida para las empresas públicas, que se presenta como un requisito necesario para la realización del objeto y del funcionamiento de dicho régimen de ayudas.

**51.** Por lo tanto, 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.

**52.** 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.

**53.** De ello se infiere que 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.

**54.** Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que 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.

#### **Costas**

**55.** Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos



efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

**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.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.