

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086555

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 16 de junio de 2022

Sala 4.^a

Asunto n.º C-572/20

SUMARIO:

Libre circulación de capitales. Impuestos sobre los beneficios de las sociedades. Dividendos procedentes de participaciones sociales poseídas por un accionariado disperso. Devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital abonado por una sociedad no residente. Una sociedad establecida en el Reino Unido, propiedad al 100 % de otra sociedad, establecida en el Reino Unido y cotizada en bolsa poseía en los años 2006 a 2008, el 5,26 % del capital de una sociedad establecida en Alemania. Durante los años 2006 a 2008, la sociedad alemana procedió al pago de dividendos a favor de la sociedad inglesa, los cuales fueron gravados, mediante retención en la fuente, por el impuesto sobre los rendimientos del capital al tipo del 20 %, incrementado en la exacción de solidaridad al tipo del 5,5 % y en 2009 solicitó la devolución del impuesto satisfecho. Solicitaba, por un lado, la limitación del tipo de la retención en la fuente al 15 %, sobre la base del Convenio para evitar la Doble Imposición entre la República Federal de Alemania y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, invocando las libertades fundamentales del mercado interior y, en particular, la libre circulación de capitales, solicitaba, por otro lado, la devolución del saldo de las cantidades pagadas. La Oficina Tributaria Federal Central estimó la primera parte de dicha solicitud y devolvió la retención en la fuente que excedía del tipo del 15 % previsto por el Convenio para evitar la Doble Imposición, pero denegó la devolución a dicha sociedad del saldo del impuesto pagado. Como ya declaró la STJUE de 20 de octubre de 2011, asunto C-284/09, (NFJ044547), establece una restricción a la libre circulación de capitales una normativa nacional que prevé, en el caso de participaciones no comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva 90/435, la devolución de la retención en la fuente practicada sobre los dividendos pagados a sociedades residentes, mientras que no se prevé ninguna posibilidad de devolución en relación con la retención en la fuente practicada sobre los dividendos pagados a sociedades situadas en otros Estados miembros, sin que esta diferencia se neutralice mediante convenio. Lo mismo puede decirse de una normativa nacional que extiende tal posibilidad de devolución a la retención en la fuente practicada sobre los dividendos abonados a sociedades no residentes establecidas en otros Estados miembros, pero supeditándola a requisitos adicionales con respecto a los establecidos para la devolución de la retención en la fuente que grava los dividendos abonados a sociedades residentes, sin que esta diferencia de trato sea neutralizada mediante convenio. De la petición de decisión prejudicial se desprende 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. En el caso de una sociedad residente, la retención en la fuente se imputa íntegramente al impuesto sobre sociedades adeudado por esta última y, en su caso, se le devuelve el exceso. En cambio, en el caso de una sociedad no residente, la devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital está supeditada al requisito de que dicho impuesto no pueda imputarse o no pueda ser objeto de un traslado de imputación a ejercicios posteriores en la tributación personal de dicha sociedad o de sus socios directos o indirectos, y que dicha sociedad tampoco pueda deducirlo como gastos de explotación o gastos profesionales. 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. Para que las sociedades beneficiarias no residentes no se enfrenten a una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el art.63 TFUE, el Estado de residencia de la sociedad que distribuye beneficios debe velar por que, en relación con el mecanismo previsto en su Derecho nacional para evitar o atenuar la tributación en cadena o la doble imposición económica, las sociedades no residentes estén sujetas a un trato equivalente al que disfrutaban las sociedades residentes. De los elementos aportados al Tribunal de Justicia se desprende que la República Federal de Alemania optó por ejercer su potestad tributaria respecto de todos los dividendos procedentes de participaciones sociales poseídas por un accionariado disperso, tanto si dichos dividendos se abonan a sociedades residentes como a sociedades establecidas en otros Estados miembros. Estas dos categorías de sociedades se encuentran, por este mero hecho, en una situación comparable en cuanto al riesgo de doble imposición económica o de imposición en cadena de dichos dividendos. Por consiguiente, deben estar sujetas a un trato equivalente. La diferencia de trato entre los dividendos distribuidos a sociedades residentes y los dividendos distribuidos a sociedades no residentes solo desaparece en caso de que el impuesto retenido en la fuente en aplicación de esa normativa pueda

deducirse del impuesto debido en el otro Estado miembro hasta el límite de la diferencia de trato establecida por la normativa nacional. Sin perjuicio de las comprobaciones que incumben al órgano jurisdiccional remitente, una normativa como la controvertida en el litigio principal, que 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, puede disuadir a las sociedades establecidas en otros Estados miembros de invertir en sociedades del Estado miembro de que se trate y también puede constituir un obstáculo para que las sociedades residentes consigan atraer capital de sociedades establecidas en otros Estados miembros y ello constituye, por tanto, una restricción a la libre circulación de capitales, prohibida en principio por el art. 63.1 TFUE. En el caso de autos, si bien la República Federal de Alemania optó por ejercer su potestad tributaria respecto de todos los dividendos procedentes de participaciones sociales poseídas por un accionariado disperso, también optó, según los datos que obran en poder del Tribunal de Justicia, por neutralizar íntegramente la carga de la retención en la fuente que grava dichos dividendos cuando estos se abonan a sociedades residentes. En esas circunstancias, 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. El art. 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 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.

PRECEPTOS:

Directiva 90/435/CEE del Consejo (Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes), art. 3.

Directiva 2011/96/UE del Consejo (Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes).

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), arts. 63 y 65.

PONENTE:

Don J.-C. Bonichot.

En el asunto C-572/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Finanzgericht Köln (Tribunal de lo Tributario de Colonia, Alemania), mediante resolución de 20 de mayo de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 3 de noviembre de 2020, en el procedimiento entre

ACC Silicones Ltd

y

Bundeszentralamt für Steuern,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. C. Lycourgos, Presidente de Sala, y los Sres. S. Rodin y J.-C. Bonichot (Ponente) y las Sras. L. S. Rossi y O. Spineanu-Matei, Jueces;

Abogado General: Sr. A. M. Collins;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de ACC Silicones Ltd., por el Sr. B. Pignot, Rechtsanwalt, y el Sr. A. Linn, Steuerberater;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. J. Möller y R. Kanitz, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. W. Roels y V. Uher, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 20 de enero de 2022;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 63 TFUE.

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre ACC Silicones Ltd y el Bundeszentralamt für Steuern (Oficina Tributaria Federal Central, Alemania), en relación con la devolución de las retenciones practicadas en concepto del impuesto sobre los rendimientos del capital, correspondiente a los ejercicios 2006 a 2008, sobre los dividendos pagados a dicha sociedad por Ambratec GmbH, sociedad con domicilio social en Alemania.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. Con arreglo al artículo 3, apartado 1, letra a), de 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 (DO 1990, L 225, p. 6), en su versión modificada por la Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003 (DO 2004, L 7, p. 41) (en lo sucesivo, «Directiva 90/435»), esta Directiva se aplicaba a las sociedades matrices que poseyeran en el capital de sus filiales una participación mínima del 20 %, porcentaje mínimo de participación que fue reducido al 15 % a partir del 1 de enero de 2007 y al 10 % a partir del 1 de enero de 2009. La Directiva 90/435 ha sido derogada por la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO 2011, L 345, p. 8).

Derecho alemán

4. El artículo 20, apartado 1, punto 1, de la Einkommensteuergesetz (Ley del Impuesto sobre la Renta), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «EStG»), establece que las participaciones en beneficios (dividendos) están comprendidas en los rendimientos del capital.

5. El artículo 43, apartado 1, primera frase, punto 1, de la EStG dispone que, en el caso de los rendimientos del capital en el sentido del artículo 20, apartado 1, punto 1, de la citada Ley, «el impuesto sobre la renta se recaudará aplicando una retención a los rendimientos del capital (impuesto sobre los rendimientos del capital)».

6. Con arreglo al artículo 8b, apartado 1, primera frase, de la Körperschaftsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre Sociedades), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «KStG»), relativo a las participaciones en otras sociedades y asociaciones, los ingresos a que se refiere, en particular, el artículo 20, apartado 1, punto 1, de la EStG no computan en la determinación de la renta, por lo que no están sujetos al impuesto sobre sociedades.

7. En lo tocante a la tributación de los dividendos pagados a una sociedad cuya sede esté situada en Alemania, de la lectura conjunta del artículo 31, apartado 1, primera frase, de la KStG y el artículo 36, apartado 2, punto 2, de la EStG se deduce que el impuesto sobre los rendimientos del capital recaudado mediante retenciones en la fuente se imputará íntegramente al impuesto sobre sociedades adeudado por la sociedad y, cuando proceda, le será devuelto. La imputación y, en su caso, devolución del impuesto suponen que este haya sido retenido e ingresado en el erario, lo cual se ha de acreditar presentando un certificado de la Administración con arreglo al artículo 45a, apartados 2 o 3, de la EStG.

8. Por lo que respecta a la tributación de los dividendos pagados a una sociedad cuya sede no esté situada en Alemania, el artículo 32, apartado 5, de la KStG está redactado en los siguientes términos:

«(5) En el supuesto de que el impuesto sobre sociedades del acreedor de los rendimientos del capital, en el sentido del artículo 20, apartado 1, punto 1, de la [EStG], se haya satisfecho con arreglo al apartado 1 [del presente artículo], procederá devolver, según lo dispuesto en el artículo 36, apartado 2, punto 2, de la [EStG], al acreedor de los rendimientos del capital que lo solicite el impuesto sobre los rendimientos del capital retenido e ingresado en el erario, siempre y cuando:

1. el acreedor de los rendimientos del capital sea una sociedad sujeta al impuesto por obligación real con arreglo al artículo 2, punto 1, que:

a) a su vez, sea una sociedad en el sentido del artículo 54 del [TFUE] o del artículo 34 del [Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3)],

b) tenga su domicilio social y la sede de dirección efectiva dentro del territorio de un Estado miembro de la Unión Europea o de un Estado al que se aplique el [Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo],

c) sea sujeto pasivo, sin posibilidad de elección, en el Estado en que se encuentra su sede de dirección efectiva, por una obligación fiscal personal comparable a [la prevista en el] artículo 1, sin estar exenta de dicha obligación, y

2. el acreedor participe directamente en el capital social de la sociedad deudora de los rendimientos del capital y no cumpla el requisito de participación mínima previsto en el artículo 43b, apartado 2, de la [EStG].

La primera frase solo resultará aplicable en la medida en que:

1. no se prevea la devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital en cuestión en virtud de otras disposiciones,

2. los rendimientos del capital a que se refiere el artículo 8b, apartado 1, no computasen para la determinación la renta,

3. los rendimientos del capital no se atribuyan, en virtud de disposiciones extranjeras, a ninguna persona que no tendría derecho a la devolución con arreglo al presente apartado si hubiera percibido directamente los rendimientos del capital,

4. no estuviera excluido el derecho a la devolución total o parcial del impuesto sobre los rendimientos del capital en caso de aplicación analógica del artículo 50d, apartado 3, de la [EStG], y

5. el impuesto sobre los rendimientos del capital no pueda ser imputado por el acreedor ni por un socio directo o indirecto del acreedor, ni deducido como gasto de explotación o gasto profesional. La posibilidad de un traslado de la imputación a ejercicios posteriores equivale a la imputación.

El acreedor de los rendimientos del capital deberá probar que se cumplen los requisitos para la devolución. En particular, deberá acreditar, mediante un certificado de las autoridades fiscales de su Estado de residencia, que es considerado residente fiscal en dicho Estado, que está sujeto al impuesto sobre sociedades por obligación personal en dicho Estado y que no está exento del impuesto sobre sociedades, así como que es el beneficiario efectivo de los rendimientos del capital. Del certificado de la Administración tributaria extranjera deberá desprenderse 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).»

Convenio para evitar la Doble Imposición

9. El Convenio de 26 de noviembre de 1964 entre la República Federal de Alemania y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal, modificado mediante protocolo de 23 de marzo de 1970 (BGBl. 1966 II, p. 359, BGBl. 1967 II, p. 828, BGBl. 1971 II, p. 46; en lo sucesivo, «Convenio para evitar la Doble Imposición»), establece en su artículo VI, apartado 1:

«(1) Los dividendos pagados por una sociedad residente en uno de los Estados contratantes a un residente en el otro Estado contratante también podrán gravarse en el primer Estado contratante. Sin embargo, en este primer Estado contratante no se percibirá el impuesto a un tipo superior al 15 % sobre el importe bruto de los dividendos, siempre que dichos dividendos estén sujetos al impuesto en el otro territorio o, como dividendos abonados por una sociedad residente en el Reino Unido, exentos del impuesto de la República Federal en virtud de lo dispuesto en el artículo XVIII, apartado 2, letra a)».

10. El artículo XVIII, apartado 1, letra a), de dicho Convenio tiene el siguiente tenor:

«(1) En el marco de lo dispuesto en la legislación del Reino Unido respecto a la posibilidad de imputar sobre el impuesto británico el impuesto devengado en un territorio situado fuera del Reino Unido (que no afecta al principio general siguiente) se reconoce la siguiente imputación:

a) El impuesto alemán devengado en virtud del Derecho de la República Federal de Alemania y de conformidad con el presente Convenio, bien directamente o mediante deducción, sobre los beneficios, ingresos o plusvalías sujetas a tributación procedentes de fuente alemana (con excepción, en el caso de los dividendos, del impuesto exigible sobre los beneficios con cargo a los que se pagan los dividendos), se imputará al impuesto británico calculado respecto de esos mismos beneficios, ingresos o plusvalías sujetas a tributación, sobre los que se calcula el impuesto alemán».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

11. ACC Silicones es una sociedad establecida en el Reino Unido que poseía, en los años 2006 a 2008, el 5,26 % del capital de Ambratec, una sociedad establecida en Alemania. La propia ACC Silicones era propiedad al 100 % de otra sociedad, establecida en el Reino Unido y cotizada en bolsa.

12. Durante los años 2006 a 2008, Ambratec procedió al pago de dividendos a favor de ACC Silicones, los cuales fueron gravados, mediante retención en la fuente, por el impuesto sobre los rendimientos del capital al tipo del 20 %, incrementado en la exacción de solidaridad al tipo del 5,5 %.

13. El 29 de diciembre de 2009, ACC Silicones solicitó la devolución del impuesto satisfecho. Solicitaba, por un lado, la limitación del tipo de la retención en la fuente al 15 %, sobre la base, en particular, del artículo VI, apartado 1, del Convenio para evitar la Doble Imposición. Invocando las libertades fundamentales del mercado interior y, en particular, la libre circulación de capitales, solicitaba, por otro lado, la devolución del saldo de las cantidades pagadas.

14. Mediante resolución de 7 de octubre de 2010, la Oficina Tributaria Federal Central estimó la primera parte de dicha solicitud y devolvió a ACC Silicones la retención en la fuente que excedía del tipo del 15 % previsto por el Convenio para evitar la Doble Imposición. En cambio, mediante resoluciones de 8 de junio de 2015, denegó la devolución a dicha sociedad del saldo del impuesto pagado, basándose en que no se cumplían los requisitos establecidos en el artículo 32, apartado 5, de la KStG, destinados a tener en cuenta la sentencia de 20 de octubre de 2011, Comisión/Alemania (C-284/09, EU:C:2011:670).

15. Tras reclamar infructuosamente la devolución del impuesto pagado, ACC Silicones interpuso recurso contra las resoluciones de 8 de junio de 2015 ante el órgano jurisdiccional remitente, el Finanzgericht Köln (Tribunal de lo Tributario de Colonia, Alemania), alegando que cumplía los requisitos para beneficiarse de esa devolución y, en particular, que había aportado las pruebas exigidas por el artículo 32, apartado 5, de la KStG.

16. El órgano jurisdiccional remitente considera que ACC Silicones cumple los requisitos exigidos por la normativa nacional, excepto el previsto en el artículo 32, apartado 5, segunda frase, punto 5, de la KStG, que establece que se denegará la devolución si el impuesto sobre los rendimientos del capital retenido en la fuente puede ser imputado por el acreedor o el socio directo o indirecto del acreedor, o si puede deducirse como gastos de explotación o gastos profesionales, asimilándose la mera posibilidad del traslado de la imputación a ejercicios posteriores a una imputación. De esa disposición se desprende, según el órgano jurisdiccional remitente, que 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.

17. El órgano jurisdiccional remitente indica que, con arreglo al artículo 32, apartado 5, quinta frase, de la KStG, ACC Silicones debe probar que este requisito se cumple presentando un certificado expedido por la Administración tributaria extranjera que acredite que el impuesto alemán sobre los rendimientos del capital no puede imputarse, deducirse o trasladarse a ejercicios posteriores y que, de hecho, no se ha practicado ninguna imputación, deducción o traslado.

18. Sin embargo, según el órgano jurisdiccional remitente, es imposible asegurarse de que este requisito se cumple en el caso de autos. En efecto, el tratamiento del impuesto sobre los rendimientos del capital retenido en la fuente por la República Federal de Alemania en la tributación personal de la sociedad cotizada establecida en el

Reino Unido que poseía el 100 % del capital de ACC Silicones durante los años 2006 a 2008 no se puede verificar materialmente, de modo que la solicitud de ACC Silicones está destinada a ser desestimada.

19. En esas circunstancias, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la conformidad de los requisitos establecidos en el artículo 32, apartado 5, segunda frase, punto 5, y quinta frase, de la KStG con la libre circulación de capitales.

20. En primer lugar, se pregunta si el hecho de que la devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital a las sociedades no residentes que perciban dividendos procedentes de participaciones inferiores a los umbrales previstos por la Directiva 90/435 (en lo sucesivo, «dividendos procedentes de participaciones sociales poseídas por un accionariado disperso») esté sujeta a requisitos más estrictos que la devolución de dicho impuesto a sociedades residentes es contrario a la libre circulación de capitales. En efecto, el órgano jurisdiccional remitente señala que, con arreglo al artículo 32, apartado 5, de la KStG, las sociedades no residentes solo pueden obtener la devolución del impuesto retenido en la fuente sobre tales dividendos percibidos de sociedades alemanas si ese impuesto no puede imputarse o no puede beneficiarse de un traslado de imputación a ejercicios posteriores en la tributación personal de esas sociedades o de sus socios directos o indirectos, ni ser deducido como gastos de explotación o gastos profesionales, lo que les corresponde probar mediante un certificado de la Administración tributaria extranjera. Sin embargo, según el órgano jurisdiccional remitente, no se establece tal nivel de exigencia cuando se trata de sociedades residentes. Más concretamente, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la restricción a los movimientos de capitales establecida, a su juicio, por la legislación alemana, está justificada, en particular, a la luz de los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 8 de noviembre de 2007, Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655).

21. En segundo lugar, en el supuesto de que así fuera, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el principio de proporcionalidad y el principio de efecto útil se oponen a una disposición nacional que obliga a las sociedades no residentes, para aportar la prueba mencionada en el apartado anterior, a presentar un certificado de la Administración tributaria extranjera conforme al cual el impuesto sobre los rendimientos del capital retenido en la fuente no puede imputarse o no puede beneficiarse de un traslado de imputación a ejercicios posteriores en la tributación personal de esa sociedad o de sus socios directos o indirectos, ni deducirse, y que, en la práctica, ese impuesto tampoco ha sido imputado, trasladado o deducido.

22. En tales circunstancias, el Finanzgericht Köln (Tribunal de lo Tributario de Colonia) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia 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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Admisibilidad

23. El Gobierno alemán señala que el litigio principal versa únicamente sobre el tratamiento fiscal de los dividendos procedentes de participaciones sociales poseídas por un accionariado disperso abonados a una sociedad establecida en otro Estado miembro de la Unión. En esas circunstancias, considera que las cuestiones planteadas son inadmisibles, ya que se refieren a la devolución de la retención en la fuente sobre los rendimientos del capital que grava los dividendos abonados a sociedades de terceros Estados.

24. Según reiterada jurisprudencia, las peticiones de decisión prejudicial dirigidas al Tribunal de Justicia gozan de una presunción de pertinencia. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión

prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional solamente está justificada cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no guarda relación alguna ni con la realidad ni con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder adecuadamente a las cuestiones que se le hayan planteado [sentencia de 24 de noviembre de 2020, Openbaar Ministerie (Falsedad documental), C-510/19, EU:C:2020:237, apartado 26 y jurisprudencia citada].

25. En el caso de autos, según el órgano jurisdiccional remitente, si la normativa nacional controvertida se aplica a sociedades que tengan su domicilio social o su sede de dirección efectiva en el territorio de un Estado miembro de la Unión o del Espacio Económico Europeo, debería aplicarse también a las sociedades que tengan su domicilio social o su sede de dirección efectiva en terceros países.

26. A este respecto, procede señalar que la compatibilidad con el Derecho de la Unión de las modalidades de devolución de la retención en la fuente que grava los dividendos pagados a sociedades establecidas en terceros países debe dar lugar a una apreciación específica en la medida en que, aunque el artículo 63 TFUE, apartado 1, prohíbe con carácter general las restricciones a los movimientos de capitales, incluso entre los Estados miembros y terceros países, la jurisprudencia relativa a las restricciones a la libre circulación de capitales en el seno de la Unión no puede aplicarse íntegramente a los movimientos de capitales entre los Estados miembros y terceros países, puesto que tales movimientos se inscriben en un contexto jurídico distinto [véase, en este sentido, la sentencia de 26 de febrero de 2019, X (Sociedades intermedias domiciliadas en terceros países), C-135/17, EU:C:2019:136, apartado 90 y jurisprudencia citada].

27. No obstante, de la petición de decisión prejudicial se desprende que el litigio principal tiene por objeto únicamente la devolución de la retención en la fuente sobre los rendimientos del capital que han soportado los dividendos de fuente alemana abonados a una sociedad no residente establecida en el Reino Unido, cuando dicho Estado era miembro de la Unión.

28. De ello se deduce que, como señaló el Abogado General en el punto 30 de sus conclusiones, la cuestión de si, en el caso de dividendos pagados a sociedades establecidas en un tercer país, los requisitos establecidos por la normativa alemana de que se trata para obtener la devolución del impuesto retenido en la fuente sobre los rendimientos del capital son contrarios al Derecho de la Unión en materia de libre circulación de capitales no tiene relación alguna con el objeto del litigio principal.

29. Por consiguiente, la petición de decisión prejudicial es inadmisibile en esta medida.

Primera cuestión prejudicial

30. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opondría 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.

31. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, constituyen restricciones a la libre circulación de capitales las medidas que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de un Estado miembro de hacerlo en otros Estados (sentencia de 22 de noviembre de 2018, Sofina y otros, C-575/17, EU:C:2018:943, apartado 23 y jurisprudencia citada).

32. Para las participaciones inferiores a los umbrales fijados por la Directiva 90/435, corresponde a los Estados miembros determinar si se debe evitar, y en qué medida, la doble imposición económica o la imposición en cadena de los beneficios distribuidos e introducir a estos efectos, unilateralmente o mediante convenios celebrados con otros Estados miembros, mecanismos destinados a atenuar o a evitar esta doble imposición económica o esa doble imposición en cadena, sin que ello les autorice, no obstante, a adoptar medidas contrarias a las libertades de circulación (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, apartado 54, y de 8 de noviembre de 2007, Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, apartado 24).

33. Como ya declaró el Tribunal de Justicia en su sentencia de 20 de octubre de 2011, Comisión/Alemania (C-284/09, EU:C:2011:670), apartados 72 y 73, establece una restricción a la libre circulación de capitales una normativa nacional que prevé, en el caso de participaciones no comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva 90/435, la devolución de la retención en la fuente practicada sobre los dividendos pagados a sociedades residentes, mientras que no se prevé ninguna posibilidad de devolución en relación con la retención en la fuente practicada sobre los dividendos pagados a sociedades situadas en otros Estados miembros, sin que esta diferencia se neutralice mediante convenio.

34. Lo mismo puede decirse de una normativa nacional que extiende tal posibilidad de devolución a la retención en la fuente practicada sobre los dividendos abonados a sociedades no residentes establecidas en otros Estados miembros, pero supeditándola a requisitos adicionales con respecto a los establecidos para la devolución de la retención en la fuente que grava los dividendos abonados a sociedades residentes, sin que esta diferencia de trato sea neutralizada mediante convenio. En efecto, tal normativa tiene como consecuencia hacer más difícil el ejercicio del derecho a la devolución por parte de dichas sociedades no residentes que por las sociedades residentes y, por tanto, someter los dividendos abonados a aquellas a un trato fiscal desfavorable en comparación con el reservado a los dividendos abonados a las sociedades residentes.

35. Pues bien, de la petición de decisión prejudicial se desprende 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.

36. En efecto, según los datos que obran en poder del Tribunal de Justicia, en el caso de una sociedad residente, la retención en la fuente se imputa íntegramente al impuesto sobre sociedades adeudado por esta última y, en su caso, se le devuelve el exceso. En cambio, en el caso de una sociedad no residente, la devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital está supeditada al requisito de que dicho impuesto no pueda imputarse o no pueda ser objeto de un traslado de imputación a ejercicios posteriores en la tributación personal de dicha sociedad o de sus socios directos o indirectos, y que dicha sociedad tampoco pueda deducirlo como gastos de explotación o gastos profesionales.

37. Procede recordar que, con arreglo al artículo 65 TFUE, apartado 1, tal diferencia de trato solo es admisible si afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o resulta justificada por razones imperiosas de interés general (véase, en este sentido, la sentencia de 30 de abril de 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, apartado 24).

38. 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.

39. Es cierto que, en lo que atañe a las medidas previstas por un Estado miembro a fin de alcanzar ese objetivo, las sociedades beneficiarias residentes no se encuentran necesariamente en una situación comparable a la de las sociedades beneficiarias no residentes establecidas en otro Estado miembro (sentencia de 20 de octubre de 2011, Comisión/Alemania, C-284/09, EU:C:2011:670, apartado 55 y jurisprudencia citada).

40. Sin embargo, cuando un Estado miembro, de forma unilateral o por vía de convenios, somete al impuesto sobre la renta no solo a las sociedades residentes, sino también a las sociedades no residentes, por los dividendos que perciben de una sociedad residente, la situación de las sociedades no residentes se asemeja a la de las sociedades residentes (sentencia de 20 de octubre de 2011, Comisión/Alemania, C-284/09, EU:C:2011:670, apartado 56 y jurisprudencia citada).

41. En efecto, 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, para que las sociedades beneficiarias no residentes no se enfrenten a una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 63 TFUE, el Estado de residencia de la sociedad que distribuye beneficios debe velar por que, en relación con el mecanismo previsto en su Derecho nacional para evitar o atenuar la tributación en cadena o la doble imposición económica, las sociedades no residentes estén sujetas

a un trato equivalente al que disfrutaban las sociedades residentes (sentencia de 20 de octubre de 2011, Comisión/Alemania, C-284/09, EU:C:2011:670, apartado 57 y jurisprudencia citada).

42. En el presente asunto, de los elementos aportados al Tribunal de Justicia se desprende que la República Federal de Alemania optó por ejercer su potestad tributaria respecto de todos los dividendos procedentes de participaciones sociales poseídas por un accionariado disperso, tanto si dichos dividendos se abonaban a sociedades residentes como a sociedades establecidas en otros Estados miembros. Estas dos categorías de sociedades se encuentran, por este mero hecho, en una situación comparable en cuanto al riesgo de doble imposición económica o de imposición en cadena de dichos dividendos. Por consiguiente, deben estar sujetas a un trato equivalente (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de octubre de 2011, Comisión/Alemania, C-284/09, EU:C:2011:670, apartado 58 y jurisprudencia citada).

43. Para demostrar que así sucede en el presente asunto, el Gobierno alemán se refiere al Convenio para evitar la Doble Imposición.

44. A este respecto, procede recordar que, si bien un Estado miembro no puede alegar el beneficio de una ventaja concedida unilateralmente por otro Estado miembro para eludir las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado, el objetivo de garantizar un trato equivalente de los dividendos distribuidos a sociedades residentes y no residentes puede alcanzarse mediante un Convenio para evitar la Doble Imposición celebrado con otro Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de noviembre de 2007, Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, apartados 78 y 79 y jurisprudencia citada), siempre que su aplicación permita compensar íntegramente los efectos de la diferencia de trato resultante de la normativa nacional.

45. La diferencia de trato entre los dividendos distribuidos a sociedades residentes y los dividendos distribuidos a sociedades no residentes solo desaparece en caso de que el impuesto retenido en la fuente en aplicación de esa normativa pueda deducirse del impuesto debido en el otro Estado miembro hasta el límite de la diferencia de trato establecida por la normativa nacional (sentencia de 17 de septiembre de 2015, Miljoen y otros, C-10/14, C-14/14 y C-17/14, EU:C:2015:608, apartado 79 y jurisprudencia citada).

46. Según las indicaciones aportadas al Tribunal de Justicia, con arreglo al Convenio para evitar la Doble Imposición, el tipo de la retención en la fuente practicada por la República Federal de Alemania sobre los dividendos procedentes de participaciones sociales poseídas por un accionariado disperso pagados a una sociedad establecida en el Reino Unido está limitado al 15 % y esta retención en la fuente puede imputarse al impuesto británico. No obstante, en virtud del artículo XVIII, apartado 1, letra a), de dicho Convenio, esta imputación se limita al impuesto británico calculado sobre la base de los beneficios o de los rendimientos tomados en consideración para calcular el impuesto alemán.

47. Tal mecanismo 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).

48. Pues bien, si no se devuelve la retención en la fuente, únicamente la imputación íntegra de dicha retención al impuesto adeudado, en su Estado miembro de residencia, por la sociedad no residente beneficiaria de los dividendos 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.

49. Ni la deducción de la retención en la fuente de la base imponible del impuesto devengado en el Estado miembro de residencia de la sociedad beneficiaria de los dividendos como gastos de explotación o gastos profesionales, ni la posibilidad de que dicha sociedad disfrute de un traslado de imputación a ejercicios posteriores, cuyo ejercicio es siempre incierto, mientras que las sociedades residentes se benefician de la imputación inmediata y, en su caso, de la devolución del exceso de la retención en la fuente practicada, permiten en cambio neutralizar completamente esta diferencia de trato (véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de septiembre de 2015, Miljoen y otros, C-10/14, C-14/14 y C-17/14, EU:C:2015:608, apartado 83, y, por analogía, la sentencia de 22 de noviembre de 2018, Sofina y otros, C-575/17, EU:C:2018:943, apartados 28 a 34).

50. Sin perjuicio de las comprobaciones que incumben al órgano jurisdiccional remitente, una normativa como la controvertida en el litigio principal, que 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, puede disuadir a las sociedades establecidas en otros Estados miembros de invertir en sociedades del Estado miembro de que se trate y también puede constituir un obstáculo para que las sociedades residentes consigan atraer capital de sociedades establecidas en otros Estados miembros. Ello constituye, por tanto, una restricción a la libre circulación de capitales, prohibida en principio por el artículo 63 TFUE, apartado 1.

51. En virtud de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, puede no obstante admitirse tal restricción si está justificada por una razón imperiosa de interés general, es adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no va más allá de lo necesario para alcanzarlo [sentencias de 26 de febrero de 2019, X (Sociedades intermedias domiciliadas en terceros países), C-135/17, EU:C:2019:136, apartado 70, y de 30 de enero de 2020, Köln-Aktienfonds Deka, C-156/17, EU:C:2020:51, apartado 83 y jurisprudencia citada].

52. Según el Gobierno alemán, la normativa nacional controvertida está justificada por el objetivo de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, así como por la necesidad de evitar que el impuesto retenido en la fuente se compute dos veces.

53. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros forma parte de las razones imperiosas de interés general que pueden justificar una restricción a la libre circulación de capitales, como una medida nacional destinada a evitar comportamientos que puedan comprometer el derecho de un Estado miembro a ejercer su potestad tributaria en relación con las actividades realizadas en su territorio (véanse, en este sentido, las sentencias 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 121, y de 10 de abril de 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, apartado 98).

54. No obstante, tal motivo no puede justificar que las sociedades no residentes beneficiarias de dividendos sean sometidas a imposición por un Estado miembro que ha optado por no gravar a las sociedades residentes con respecto a este tipo de rendimientos (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de octubre de 2011, Comisión/Alemania, C-284/09, EU:C:2011:670, apartado 78 y jurisprudencia citada).

55. En el caso de autos, si bien la República Federal de Alemania optó por ejercer su potestad tributaria respecto de todos los dividendos procedentes de participaciones sociales poseídas por un accionariado disperso, también optó, según los datos que obran en poder del Tribunal de Justicia, por neutralizar íntegramente la carga de la retención en la fuente que grava dichos dividendos cuando estos se abonan a sociedades residentes. En esas circunstancias, 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.

56. En lo que atañe a la justificación basada en la necesidad de evitar que se compute dos veces la retención en la fuente en la tributación de las sociedades beneficiarias de dividendos establecidas en otros Estados miembros o de sus socios directos o indirectos, es preciso señalar que la obligación impuesta a las sociedades beneficiarias de dividendos establecidas en otros Estados miembros de probar que el impuesto retenido en la fuente no ha sido imputado ni es objeto de un traslado de imputación a ejercicios posteriores en su tributación personal o en la de sus socios directos o indirectos, y que no se ha deducido como gastos profesionales o de explotación, no tiene equivalente cuando se trata de sociedades residentes. Sin embargo, nada permite excluir que estas sociedades estén también participadas por socios no residentes sujetos a legislaciones nacionales que permiten computar, en la tributación personal de estos, la retención en la fuente soportada por la sociedad beneficiaria de los dividendos. Por consiguiente, 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.

57. Pues bien, procede recordar que, para ser considerada adecuada para garantizar la consecución del objetivo perseguido, una medida debe responder al empeño por alcanzar dicho objetivo de forma congruente y sistemática (véase, en particular, en este sentido, en materia de libertad de establecimiento, la sentencia de 14 de noviembre de 2018, Memoria y Dall'Antonia, C-342/17, EU:C:2018:906, apartado 52 y jurisprudencia citada y, en

materia de libre prestación de servicios, la sentencia de 3 de febrero de 2021, Fussl Modestraße Mayr, C-555/19, EU:C:2021:89, apartado 59 y jurisprudencia citada).

58. Como ha señalado el Abogado General, en esencia, en el punto 69 de sus conclusiones, habida cuenta del objetivo consistente en evitar que se compute dos veces el impuesto satisfecho, no es este el caso de una normativa nacional que supedita la devolución del impuesto retenido en la fuente sobre los dividendos procedentes de participaciones sociales poseídas por un accionariado disperso a requisitos más estrictos cuando las sociedades beneficiarias de los dividendos están establecidas en otros Estados miembros que cuando se trata de sociedades residentes, mientras que nada permite excluir que el impuesto retenido en la fuente se compute dos veces cuando se trata de sociedades residentes. Por tanto, tal legislación no puede justificarse, en ningún caso, por la necesidad de evitar que se compute dos veces el impuesto retenido en la fuente.

59. Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder al órgano jurisdiccional remitente que 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 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.

Segunda cuestión prejudicial

60. Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a la segunda.

Costas

61. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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 Cuarta) declara:

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.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.