Asunto C-446/04

Test Claimants in the FII Group Litigation contra Commissioners of Inland Revenue

[Petición de decisión prejudicial
planteada por la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division]

«Libertad de establecimiento — Libre circulación de capitales — Directiva 90/435/CEE — Impuesto sobre sociedades — Reparto de dividendos — Medidas para evitar o atenuar la doble imposición en cadena — Exención — Dividendos percibidos de sociedades residentes en otro Estado miembro o en un país tercero — Crédito fiscal — Pago a cuenta del impuesto sobre sociedades — Igualdad de trato — Acción de restitución o acción de indemnización»

Conclusiones del Abogado General Sr. L.A. Geelhoed, presentadas el 6 de abril de 2006 I - 11761
Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 12 de diciembre de 2006 . . . I - 11814

Sumario de la sentencia

1. *Libre circulación de personas — Libertad de establecimiento — Libre circulación de capitales — Legislación tributaria*
(Arts. 43 CE y 56 CE)

2. *Libre circulación de personas — Libertad de establecimiento — Libre circulación de capitales — Legislación tributaria*
(Arts. 43 CE y 56 CE)
3. *Libre circulación de capitales — Restricciones — Legislación tributaria*
(Art. 56 CE)
4. *Libre circulación de personas — Libertad de establecimiento — Libre circulación de capitales — Legislación tributaria*
(Arts. 43 CE y 56 CE)
5. *Libre circulación de personas — Libertad de establecimiento — Libre circulación de capitales — Legislación tributaria*
(Arts. 43 CE y 56 CE)
6. *Libre circulación de personas — Libertad de establecimiento — Legislación tributaria*
(Art. 43 CE)
7. *Libre circulación de personas — Libertad de establecimiento — Libre circulación de capitales — Legislación tributaria*
(Art. 43 CE y 56 CE)
8. *Libre circulación de capitales — Restricciones a los movimientos de capitales con destino a terceros países o procedentes de ellos*
(Arts. 56 CE y 57 CE, ap. 1)
9. *Derecho comunitario — Derechos conferidos a los particulares — Violación por un Estado miembro — Obligación de reparar el perjuicio causado a los particulares*
10. *Derecho comunitario — Derechos conferidos a los particulares — Violación por un Estado miembro — Obligación de reparar el perjuicio causado a los particulares*

1. Los artículos 43 CE y 56 CE han de interpretarse en el sentido de que, cuando un Estado miembro dispone de un sistema para evitar o atenuar la doble

imposición en cadena o la doble imposición económica en el supuesto de dividendos que los residentes perciben de sociedades residentes, debe conceder

un trato equivalente a los dividendos que los residentes perciben de sociedades no residentes.

(véanse el apartado 72 y el punto 1 del fallo)

2. Los artículos 43 CE y 56 CE no se oponen a una legislación de un Estado miembro que declara exentos del impuesto sobre sociedades los dividendos que una sociedad residente percibe de otra sociedad residente, mientras que sujeta a dicho impuesto los dividendos que una sociedad residente percibe de una sociedad no residente de la que posee al menos el 10 % de los derechos de voto, concediendo, en este último caso, un crédito fiscal por el impuesto efectivamente pagado por la sociedad que distribuye beneficios en su Estado miembro de residencia, siempre que el tipo impositivo sobre los dividendos de origen extranjero no sea superior al tipo impositivo aplicado a los dividendos de origen nacional y que el crédito fiscal sea al menos igual al importe pagado en el Estado miembro de la sociedad que distribuye beneficios hasta el límite de la cuantía impositiva aplicada en el Estado miembro de la sociedad beneficiaria.

El mero hecho de que, comparado a un sistema de exención, un sistema de

imputación supone unas cargas administrativas adicionales para los contribuyentes, ya que debe acreditarse la cuantía del impuesto efectivamente pagado en el Estado de residencia de la sociedad que distribuye beneficios, no puede considerarse una diferencia de trato contraria a la libertad de establecimiento o a la libre circulación de capitales, toda vez que las cargas administrativas específicas impuestas a las sociedades residentes que perciben dividendos de origen extranjero son inherentes al funcionamiento de un sistema de crédito fiscal.

(véanse los apartados 53, 60 y 73 y el punto 1 del fallo)

3. El artículo 56 CE se opone a una legislación de un Estado miembro que declara exentos del impuesto sobre sociedades los dividendos que una sociedad residente percibe de otra sociedad residente, mientras que sujeta a dicho impuesto los dividendos que una sociedad residente percibe de una sociedad no residente de la que posee menos del 10 % de los derechos de voto, sin concederle un crédito fiscal por el impuesto efectivamente pagado por la sociedad que distribuye beneficios en su Estado de residencia.

En efecto, tal diferencia de trato constituye una restricción a la libre circulación de capitales en la medida en que tiene el efecto de disuadir a las sociedades que

residen en el Estado miembro de que se trata de invertir sus capitales en sociedades establecidas en otro Estado miembro. Además, produce asimismo un efecto restrictivo para las sociedades establecidas en otros Estados miembros en cuanto que constituye para ellas un obstáculo a la captación de capitales en el Estado miembro de que se trata.

Con independencia de que un Estado miembro disponga, en cualquier caso, de diferentes sistemas posibles para evitar o atenuar la doble imposición en cadena de los beneficios distribuidos, las posibles dificultades en cuanto a la determinación del impuesto efectivamente pagado en otro Estado miembro no pueden justificar un obstáculo a la libre circulación de capitales como el que deriva de la referida legislación.

(véanse los apartados 64, 65, 70 y 74 y el punto 1 del fallo)

4. Los artículos 43 CE y 56 CE se oponen a una legislación de un Estado miembro que permite que una sociedad residente que percibe dividendos de otra sociedad residente deduzca el importe del impuesto sobre sociedades pagado a cuenta por ésta del importe que la primera sociedad ha de pagar a cuenta por dicho impuesto, mientras que, en el

caso de una sociedad residente que percibe dividendos de una sociedad no residente, no está permitida tal deducción por lo que respecta al impuesto correspondiente a los beneficios distribuidos pagado por esta última sociedad en su Estado de residencia.

Este método conduce, en la práctica, a tratar de manera menos ventajosa a una sociedad que percibe dividendos de origen extranjero que a una sociedad que percibe dividendos de origen nacional. En caso de un posterior reparto de dividendos, la primera está obligada a pagar la totalidad del pago a cuenta del impuesto, mientras que la segunda sólo debe pagarlo si dicho reparto a sus propios accionistas excede del que ella misma recibió.

Pues bien, el hecho de no tener que realizar el pago a cuenta del impuesto constituye una ventaja de tesorería en la medida en que la sociedad de que se trata puede conservar las cantidades que, de otro modo, debería haber pagado en concepto de dicho pago a cuenta del impuesto hasta el momento en que resulta exigible el impuesto sobre sociedades.

Tal diferencia de trato no puede justificarse por la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario vigente en el Estado miembro de que se trate

debido a la existencia de una relación directa entre la ventaja fiscal otorgada, a saber, el crédito fiscal concedido a una sociedad residente que percibe dividendos de otra sociedad residente, y la deuda tributaria compensatoria, a saber, el pago a cuenta del impuesto sobre sociedades que esta última abonó por dicho reparto. En efecto, la necesidad de tal relación directa debe conducir precisamente a conceder la misma ventaja fiscal a las sociedades que perciben dividendos de sociedades no residentes, toda vez que éstas también están obligadas, en su Estado de residencia, a pagar el impuesto sobre sociedades por los beneficios distribuidos.

jero y que disfruta de una desgravación por el impuesto extranjero vea reducido el importe del impuesto sobre sociedades al que puede imputarse el exceso de pago a cuenta de este impuesto sólo conduce a una discriminación entre tal sociedad y una sociedad que percibe dividendos de origen nacional si aquélla no disponía, en realidad, de los mismos medios que ésta para imputar el exceso de pago a cuenta del impuesto sobre sociedades al importe pagadero en concepto de dicho impuesto.

(véanse los apartados 84, 86, 93 y 112 y el punto 2 del fallo)

(véanse los apartados 120, 125 y 138 y el punto 3 del fallo)

5. Los artículos 43 CE y 56 CE no se oponen a una legislación de un Estado miembro que establece que toda desgravación por el impuesto pagado en el extranjero de la que disfruta una sociedad residente que haya percibido dividendos de origen extranjero reduce el importe del impuesto sobre sociedades al que puede imputar el pago a cuenta del impuesto sobre sociedades en caso de un posterior reparto de dividendos a sus propios accionistas.
6. El artículo 43 CE se opone a una legislación de un Estado miembro que permite que una sociedad residente transfiera a filiales residentes el importe del pago a cuenta del impuesto sobre sociedades que no puede imputarse al impuesto sobre sociedades pagadero por aquélla por el ejercicio contable correspondiente o por ejercicios contables anteriores o posteriores, para que éstas puedan imputarlo al impuesto sobre sociedades que han de pagar, pero no permite que una sociedad residente transfiera dicho importe a filiales no

En efecto, el hecho de que una sociedad que percibe dividendos de origen extran-

residentes en el supuesto en que éstas deban pagar en dicho Estado miembro por los beneficios allí obtenidos.

(véanse el apartado 139
y el punto 3 del fallo)

7. Los artículos 43 CE y 56 CE se oponen a una legislación de un Estado miembro que, al tiempo que deja exentas del pago a cuenta del impuesto sobre sociedades a las sociedades residentes que reparten a sus accionistas dividendos procedentes de dividendos de origen nacional que ellas percibieron, concede a las sociedades residentes que reparten a sus accionistas dividendos procedentes de dividendos de origen extranjero que ellas percibieron la facultad de optar por un régimen que les permite recuperar el impuesto sobre sociedades pagado a cuenta, pero, por un lado, obliga a dichas sociedades a abonar el referido impuesto a cuenta y a reclamarlo posteriormente y, por otro lado, no prevé un crédito fiscal para sus accionistas, que sí lo habrían obtenido en el supuesto de que una sociedad residente hubiera repartido dividendos de origen nacional.

En efecto, si bien es cierto que un Estado miembro debe disponer de un determinado plazo de tiempo para poder tener en cuenta, en la determinación del importe finalmente debido en concepto

de impuesto sobre sociedades, todos los impuestos que ya han gravado los beneficios distribuidos, esto no puede justificar una legislación que no permite en modo alguno que una sociedad residente beneficiaria de un reparto de dividendos de origen extranjero impute a la cuantía debida en concepto de pago a cuenta del impuesto sobre sociedades el impuesto que grava los beneficios distribuidos en el extranjero, mientras que, para dividendos de origen nacional, este importe se deduce de oficio del impuesto pagado, aunque sea a cuenta, por la sociedad residente que distribuye beneficios.

En cuanto a la circunstancia de que dicha legislación no prevé crédito fiscal para los accionistas de sociedades residentes que reparten dividendos procedentes de dividendos de origen extranjero, el riesgo de doble imposición económica existe no sólo en el supuesto de dividendos procedentes de una sociedad residente sujeta a la obligación de abonar el pago a cuenta del impuesto sobre sociedades por sus repartos de dividendos, sino también en el supuesto de dividendos repartidos por una sociedad no residente, cuyos beneficios están asimismo sujetos, en su Estado de residencia, al impuesto sobre sociedades, según el tipo y las normas allí aplicables.

(véanse los apartados 156, 158, 159,
172 y 173 y el punto 4 del fallo)

8. El artículo 57 CE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que, cuando un Estado miembro adoptó, antes del 31 de diciembre de 1993, una legislación que contiene restricciones a los movimientos de capitales con destino a terceros países o procedentes de ellos prohibidas por el artículo 56 CE y, después de esa fecha, adopta medidas que, constituyendo también una restricción a dichos movimientos, son esencialmente idénticas a la legislación anterior o se limitan a reducir o suprimir un obstáculo al ejercicio de los derechos y las libertades comunitarias que figure en la legislación anterior, el artículo 56 CE no se opone a la aplicación a terceros países de estas últimas medidas cuando se aplican a movimientos de capitales que supongan inversiones directas, incluidas las inmobiliarias, el establecimiento, la prestación de servicios financieros o la admisión de valores en los mercados de capitales. A este respecto, no cabe considerar inversiones directas las participaciones en una sociedad que no se adquieren para crear o mantener vínculos económicos duraderos y directos entre el accionista y dicha sociedad y no permiten que el accionista participe de manera efectiva en la gestión o el control de dicha sociedad.

(véanse el apartado 196
y el punto 5 del fallo)

interno de cada Estado miembro designar los órganos jurisdiccionales competentes y configurar la regulación procesal de los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho comunitario confiere a los justiciables, incluida la calificación de las demandas presentadas ante los órganos jurisdiccionales nacionales por quienes hayan sido perjudicados. No obstante, dichos órganos están obligados a garantizar que los justiciables disponen de un cauce procesal efectivo que les permita obtener la devolución del impuesto indebidamente recaudado y de las cantidades pagadas a dicho Estado miembro o retenidas por éste en relación directa con tal impuesto.

Por lo que respecta a otros perjuicios sufridos por una persona por una infracción del Derecho comunitario imputable a un Estado miembro, éste está obligado a reparar los daños causados a los particulares en las condiciones recogidas en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, a saber, que la norma jurídica violada tenga por objeto conferir derechos a los particulares, que la violación esté suficientemente caracterizada y que exista una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por quienes hayan sido perjudicados, sin que esto excluya que, con arreglo al Derecho nacional, el Estado pueda incurrir en responsabilidad en virtud de requisitos menos restrictivos.

9. A falta de normativa comunitaria, corresponde al ordenamiento jurídico

Sin perjuicio del derecho a indemnización que está basado directamente en el

Derecho comunitario desde el momento en que se reúnen los referidos requisitos mencionados en la jurisprudencia, incumbe al Estado, en el marco del Derecho nacional en materia de responsabilidad, reparar las consecuencias del perjuicio causado, entendiéndose que las condiciones establecidas por las legislaciones nacionales en materia de indemnización de daños no pueden ser menos favorables que las referentes a reclamaciones semejantes de naturaleza interna y no pueden articularse de manera que hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil obtener la indemnización.

(véanse los apartados 209, 219 y 220 y el punto 6 del fallo)

10. Para determinar si existe una violación suficientemente caracterizada del Derecho comunitario, que pueda generar la responsabilidad de un Estado miembro por los daños causados a los particulares, es preciso tener en cuenta todos los elementos que caractericen la situación que se haya sometido al órgano jurisdiccional nacional. Entre estos elementos figuran, en particular, el grado de claridad y de precisión de la norma vulnerada, el carácter intencional o involuntario de la infracción cometida o del perjuicio causado, el carácter excusable o inexcusable de un eventual error de Derecho y la circunstancia de que las actitudes adoptadas por una institución comunitaria hayan podido

contribuir a la adopción o al mantenimiento de medidas o de prácticas nacionales contrarias al Derecho comunitario.

En cualquier caso, una violación del Derecho comunitario es manifiestamente caracterizada cuando ha perdurado a pesar de haberse dictado una sentencia en la que se declara la existencia del incumplimiento reprochado, de una sentencia prejudicial o de una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia en la materia, de las que resulte el carácter de infracción del comportamiento controvertido.

En un ámbito como el de la fiscalidad directa, el órgano jurisdiccional nacional debe apreciar los factores anteriormente citados, en particular, el grado de claridad y de precisión de las normas vulneradas y el carácter excusable o inexcusable de eventuales errores de Derecho, a la luz del hecho de que las consecuencias que se derivan de las libertades de circulación garantizadas por el Tratado sólo se revelan gradualmente, en particular, por los principios sentados por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

(véanse los apartados 204, 213 a 215 y 217)