Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 4 de octubre de 2018 *

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

En el asunto C-416/17,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 258 TFUE, el 10 de julio de 2017,

Comisión Europea, representada por los Sres. J.-F. Brakeland y W. Roels, en calidad de agentes,

parte demandante,

contra

República Francesa, representada por las Sras. E. de Moustier y A. Alidière y por el Sr. D. Colas, en calidad de agentes,

parte demandada,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. J.L. da Cruz Vilaça, Presidente de Sala, el Sr. K. Lenaerts, Presidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Juez de la Sala Quinta, y el Sr. E. Levits (Ponente), la Sra. M. Berger y el Sr. F. Biltgen, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sr. M.-A. Gaudissart, secretario adjunto;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 20 de junio de 2018;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 25 de julio de 2018;

dicta la siguiente

* Lengua de procedimiento: francés.

Sentencia

1 En su demanda, la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben tanto en virtud del artículo 49 TFUE, del artículo 63 TFUE y del artículo 267 TFUE, párrafo tercero, como de los principios de equivalencia y de efectividad, al haber mantenido un trato discriminatorio y desproporcionado en perjuicio de las sociedades matrices francesas que perciben dividendos de filiales extranjeras en lo que atañe al derecho a la devolución del impuesto percibido con infracción del Derecho de la Unión, tal como ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

Derecho nacional

2 En su redacción vigente durante los períodos impositivos a los que se refiere el asunto que dio lugar a la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), el artículo 146, apartado 2, del code général des impôts (Código General Tributario; en lo sucesivo, «CGI»), disponía lo siguiente:

«Cuando las distribuciones de dividendos que realice una sociedad matriz den lugar a la práctica de la retención prevista en el artículo 223 *sexies*, se disminuirá esa retención, en su caso, por el importe de los créditos fiscales vinculados a los ingresos procedentes de participaciones […], cobrados durante los ejercicios cerrados en los últimos cinco años, como máximo.»

3 A tenor del artículo 158 *bis*, I, del CGI, en la redacción vigente durante los períodos impositivos a los que se refiere el asunto que dio lugar a la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581):

«Las personas que perciban dividendos distribuidos por sociedades francesas dispondrán por tal motivo de unos rendimientos formados por:

a) las cantidades que reciban de la sociedad;

b) un crédito fiscal consistente en un crédito frente a Hacienda.

El crédito fiscal será igual a la mitad de las cantidades efectivamente pagadas por la sociedad.

Únicamente podrá utilizarse en la medida en que los rendimientos estén comprendidos en la base del impuesto sobre la renta adeudado por el beneficiario.

El crédito fiscal se imputará en pago de dicho impuesto.

En la medida en que exceda de la cuota del impuesto a cuyo pago estén obligadas las personas físicas, el crédito fiscal revertirá a estas últimas.»

4 En la versión aplicable a las distribuciones de dividendos acordadas a partir del 1 de enero de 1999, el artículo 223 *sexies*, apartado 1, párrafo primero, del CGI disponía lo siguiente:

«[…] cuando los dividendos distribuidos por una sociedad provengan de cantidades en relación con las cuales no haya estado sujeta al impuesto sobre sociedades al tipo general […], la sociedad estará obligada a practicar una retención igual al crédito fiscal calculado en las condiciones previstas en el apartado I del artículo 158 *bis*. […] Deberá practicarse la retención e ingresarse la cantidad retenida por las distribuciones que den derecho al crédito fiscal previsto en el artículo 158 *bis* cualesquiera que fueren sus beneficiarios.»

Antecedentes del litigio

Sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581)

5 En el curso del año 2001, Accor, sociedad francesa, solicitó a la Administración tributaria francesa la devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario practicadas e ingresadas con ocasión de la redistribución de los dividendos obtenidos de filiales suyas establecidas en otros Estados miembros. La referida solicitud de devolución estaba vinculada al hecho de que, en el caso únicamente de dividendos procedentes de filiales residentes, la sociedad matriz podía acogerse, en el momento de la redistribución de tales dividendos, a la posibilidad de deducir de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario que estaba obligada a practicar y cuyo importe debía ingresar, el crédito fiscal vinculado a la distribución de dichos dividendos. Al haber denegado la Administración tributaria la referida solicitud, Accor interpuso un recurso ante los tribunales franceses de la jurisdicción contencioso-administrativa.

6 Al haberle planteado el Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia) una cuestión prejudicial, el Tribunal de Justicia, en la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), declaró en primer lugar, en el apartado 49 de la sentencia, que, a diferencia de los dividendos procedentes de filiales residentes, la legislación francesa no permitía evitar la tributación en el caso de que los dividendos los distribuyeran filiales no residentes, siendo así que los dividendos percibidos tanto de filiales residentes como de filiales no residentes se hallaban sujetos a retención en la fuente en el momento de su redistribución.

7 De lo anterior dedujo el Tribunal de Justicia, en el apartado 69 de la misma sentencia, que tal diferencia de trato entre los dividendos distribuidos por una filial residente y aquellos otros distribuidos por una filial no residente resultaba contraria a los artículos 49 TFUE y 63 TFUE.

8 En segundo lugar, en el apartado 92 de esa misma sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que un Estado miembro debe estar en condiciones de determinar la cuota del impuesto de sociedades pagado en el Estado miembro de establecimiento de la sociedad que distribuye dividendos y que debe ser objeto del crédito fiscal concedido a la sociedad matriz beneficiaria, y que, por lo tanto, no es suficiente demostrar que la sociedad que distribuye dividendos ha sido gravada, en su Estado miembro de establecimiento, por los beneficios subyacentes a los dividendos distribuidos, sin dar ninguna información sobre la naturaleza y el tipo de gravamen del impuesto que se haya aplicado efectivamente a tales beneficios.

9 En los apartados 99 y 101 de la misma sentencia, el Tribunal de Justicia añadió que los documentos justificativos requeridos deben permitir que las autoridades fiscales del Estado miembro de tributación comprueben, de manera clara y precisa, si concurren los requisitos de obtención de una ventaja fiscal, y que la presentación de tales elementos probatorios debe reclamarse dentro del plazo legal de conservación de los documentos administrativos y contables, tal como haya sido previsto en el Derecho del Estado miembro de establecimiento de la filial, sin que pueda requerirse la aportación de documentos que abarquen un período que exceda significativamente de la duración del mencionado plazo.

10 En consecuencia, el Tribunal de Justicia declaró lo siguiente:

«1) Los artículos 49 TFUE y 63 TFUE se oponen a una normativa de un Estado miembro cuyo objeto sea eliminar la doble imposición económica de los dividendos como la controvertida en el asunto principal, que permita que una sociedad matriz impute a la retención que debe practicar, al redistribuir entre sus accionistas los dividendos pagados por sus filiales, el crédito fiscal vinculado a la distribución de tales dividendos si proceden de una filial establecida en ese Estado miembro, pero no otorga esta facultad si los dividendos proceden de una filial establecida en otro Estado

miembro, en la medida en que, en este último supuesto, dicha normativa no confiera ningún derecho a un crédito fiscal vinculado a la distribución de los referidos dividendos por la filial de que se trate.

[…]

3) Los principios de equivalencia y de efectividad no impiden que la restitución a una sociedad matriz de cantidades que pueden garantizar la aplicación de un mismo régimen fiscal a los dividendos pagados por las filiales de aquella establecidas en Francia y a los pagados por las filiales de dicha sociedad establecidas en otros Estados miembros, que permitan la redistribución por esa sociedad matriz, esté sujeta al requisito de que el obligado al pago aporte los elementos que solo él posee, relativos, respecto a cada dividendo en litigio, en particular, al tipo impositivo efectivamente aplicado y a la cuota del impuesto efectivamente pagada en función de los beneficios obtenidos por las filiales establecidas en otros Estados miembros, aun cuando no se exijan estos mismos elementos, que la Administración conoce, a las filiales establecidas en Francia. No obstante, la presentación de dichos elementos solo puede exigirse siempre que no resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil demostrar el pago del impuesto por las filiales establecidas en los demás Estados miembros, teniendo en cuenta, en particular, lo dispuesto en la normativa de esos Estados miembros relativa a la prevención de la doble imposición y el registro del impuesto de sociedades que debe ingresarse, así como a la conservación de los documentos administrativos. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si se cumplen tales requisitos en el asunto principal.»

Sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado, Francia)

11 A raíz del pronunciamiento de la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), el Conseil d'État (Consejo de Estado) determinó, en las sentencias de 10 de diciembre de 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210) y Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210) [en lo sucesivo, «sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado)»], los requisitos a los que se supedita la devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario que se hayan practicado e ingresado infringiendo el Derecho de la Unión.

12 De este modo, en lo que atañe, en primer lugar, a la amplitud de la devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario, el Conseil d'État (Consejo de Estado) declaró lo siguiente:

– en el caso de que los dividendos redistribuidos a una sociedad matriz francesa por una de sus filiales establecida en otro Estado miembro no hayan estado sujetos a tributación a cargo de esta última sociedad, el impuesto satisfecho por una filial de ulterior nivel (subfilial) que haya obtenido los beneficios subyacentes a los dividendos distribuidos no podrá tenerse en cuenta para determinar la cuantía de las retenciones en la fuente practicadas e ingresadas que deban devolverse a la sociedad matriz [sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) de 10 de diciembre de 2012, Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, apartado 29, y Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, apartado 24];

– cuando una sociedad que distribuye dividendos haya soportado en su Estado miembro un impuesto efectivo a un tipo de gravamen superior al tipo general del impuesto francés, es decir, el 33,33 %, el importe del crédito fiscal al que tiene derecho deberá limitarse a un tercio de los dividendos que haya percibido o redistribuido [sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) de 10 de diciembre de 2012, Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, apartado 44, y Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, apartado 40].

13 En lo que atañe, en segundo lugar, a las pruebas que han de aportarse para fundamentar las solicitudes de devolución, el Conseil d'État (Consejo de Estado) declaró lo siguiente:

– La oponibilidad de las declaraciones relativas a las retenciones en la fuente a efectos de determinar el importe de los dividendos percibidos de las filiales establecidas en otro Estado miembro [sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) de 10 de diciembre de 2012, Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, apartados 24 y 25, y Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, apartados 19 y 20];

– la obligación de disponer de la totalidad de los datos y documentos adecuados para justificar la procedencia de la solicitud de devolución a lo largo de todo el procedimiento, sin que la expiración del plazo legal de conservación de documentos implique la dispensa de tal obligación [sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) de 10 de diciembre de 2012, Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, apartado 35, y Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, apartado 31].

Procedimiento administrativo previo

14 A raíz de las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado), la Comisión recibió varias denuncias relativas a las condiciones de devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario practicadas e ingresadas por sociedades francesas que habían percibido dividendos de origen extranjero.

15 Dado que la Comisión no consideró satisfactorio el intercambio de información que mantuvo con la República Francesa, el 27 de noviembre de 2014 dicha institución dirigió a las autoridades francesas un escrito de requerimiento en el que hacía constar que determinados requisitos relativos a la devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario establecidos en las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) podían constituir infracciones del Derecho de la Unión.

16 Habida cuenta de que en su respuesta de 26 de enero de 2015 la República Francesa había negado las imputaciones formuladas contra ella, el 29 de abril de 2016 la Comisión le notificó un dictamen motivado, instándole a adoptar las medidas necesarias para atenerse al mismo dentro de un plazo de dos meses contados a partir de la recepción del propio dictamen motivado.

17 Al haber reiterado la República Francesa su posición en su respuesta de 28 de junio de 2016, la Comisión interpuso el presente recurso por incumplimiento al amparo del artículo 258 TFUE.

Sobre el recurso

18 Para fundamentar su recurso, la Comisión invoca cuatro motivos. Los tres primeros se basan en la infracción de los artículos 49 TFUE y 63 TFUE, tal como han sido interpretados por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), así como en la violación de los principios de equivalencia y de efectividad. El cuarto motivo se basa en la infracción del artículo 267 TFUE, párrafo tercero.

Sobre el primer motivo, basado en la infracción de los artículos 49 TFUE y 63 TFUE como consecuencia de la restricción al derecho a la devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario resultante del hecho de no tener en cuenta la tributación a la que han estado sometidas las filiales de ulterior nivel (subfiliales) establecidas en un Estado miembro distinto de la República Francesa

Alegaciones de las partes

19 La Comisión considera que las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) no pusieron fin a la incompatibilidad de la legislación francesa con los artículos 49 TFUE y 63 TFUE, incompatibilidad que el Tribunal de Justicia había declarado en la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581). La Comisión estima que, efectivamente, en virtud de las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado), la tributación a la que hayan estado sometidas las filiales de ulterior nivel (subfiliales) no residentes de las que procedan los beneficios subyacentes a los dividendos distribuidos por la filial no residente a la sociedad matriz residente no se tuvo en cuenta a efectos de la devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario que practica e ingresa la sociedad matriz en caso de redistribución de dividendos. La Comisión añade que, en el caso de una cadena de participaciones puramente interna, por el contrario, la doble imposición económica queda neutralizada, ya que la operación de distribución de dividendos entre la filial de ulterior nivel (subfilial) y la filial genera el derecho a un crédito fiscal de un importe igual a las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario que procede practicar e ingresar en razón de dicha redistribución.

20 Por otro lado, la Comisión sostiene que la mencionada diferencia de trato en función del lugar donde tiene su domicilio social la filial de ulterior nivel (subfilial) que distribuye los dividendos no puede justificarse objetivamente.

21 En primer lugar, aduce la Comisión, el hecho de que no exista en Derecho francés el concepto de «sous-filiale» (subfilial o filial de ulterior nivel) no puede servir de fundamento para no tener en cuenta la tributación a la que ya hayan estado sometidos los beneficios subyacentes a los dividendos distribuidos por la subfilial no residente a la sociedad matriz por mediación de su filial, si no se quiere correr el riesgo de una aplicación excesivamente formalista del mecanismo del crédito fiscal. Por lo demás, se cuestiona el tratamiento de los dividendos en función del origen de los mismos y no el trato de las entidades comprendidas en una cadena de participaciones. A este respecto, añade la Comisión, la circunstancia de que la filial haya disfrutado de una exención de impuesto resulta irrelevante, puesto que los dividendos distribuidos por la subfilial fueron inicialmente objeto de tributación.

22 En segundo lugar, prosigue la Comisión, al constituir el ingreso de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario en caso de distribución de dividendos una obligación impuesta por la legislación francesa, no cabe sostener fundadamente que la razón de ser de la carga fiscal adicional que grava los dividendos distribuidos por una sociedad residente que tienen su origen en la distribución previa de dividendos entre una filial y una subfilial de dicha sociedad, ambas no residentes, estribe en la legislación del Estado miembro de residencia de la filial y de la subfilial.

23 Por último, la Comisión sostiene que la República Francesa no puede sustraerse a la obligación de evitar la doble imposición económica en el caso de que la distribución tenga su origen en los beneficios de una subfilial no residente con el pretexto de que no le corresponde adaptar su sistema fiscal a los diferentes regímenes de tributación de los restantes Estados miembros. En efecto, concluye la Comisión, no se exige a la República Francesa que lleve a cabo una adaptación de su sistema fiscal, sino únicamente que lo aplique de un modo idéntico con independencia de cuál sea el origen de los dividendos distribuidos.

24 La República Francesa no cuestiona el hecho de que las modalidades de devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario, tal como han sido definidas en las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado), no permiten neutralizar la tributación a la que han estado sometidos los dividendos distribuidos por una subfilial no residente. No obstante, alega que el régimen francés únicamente garantiza que se evite la doble imposición a nivel de cada sociedad que distribuye dividendos. Ahora bien, concluye la República Francesa, un Estado miembro tiene libertad para organizar su sistema de tributación, siempre que no genere discriminación, de manera que no le incumbe adaptar su propio sistema fiscal al de los restantes Estados miembros.

25 Pues bien, prosigue la República Francesa, en este caso la normativa tributaria de este Estado miembro no permite imputar a la tributación que corresponde a una sociedad matriz los impuestos pagados por una subfilial suya residente, puesto que, efectivamente, tan solo se concederá el crédito fiscal a la sociedad matriz en razón de la tributación a la que hayan estado sometidos los beneficios de la filial que distribuye dividendos. La República Francesa considera que no tiene, por consiguiente, ninguna obligación de garantizar que se tenga en cuenta, en el cálculo de la devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario que se hayan practicado e ingresado, la tributación a la que hayan estado sometidas las subfiliales no residentes que distribuyen dividendos.

26 La República Francesa añade que la circunstancia de que la distribución de dividendos de una subfilial a una filial haya sido objeto de tributación es la consecuencia de la aplicación de una normativa tributaria fiscal ajena a dicho Estado miembro, normativa que no le incumbe corregir.

27 Por otra parte, prosigue la República Francesa, en la medida en que el sistema francés destinado a eliminar la doble imposición no ha sido concebido para tener en cuenta las subfiliales, la imputación del impuesto devengado en caso de distribución de dividendos tan solo es posible en relación con la sociedad que percibe los dividendos. En otros términos, se trata de una relación binaria entre dos entidades, la sociedad que distribuye dividendos y la sociedad beneficiaria, debiendo precisarse que, en caso de redistribución por una sociedad intermedia, la subfilial será entonces considerada como la filial de la sociedad intermedia.

28 En tales circunstancias, añade la República Francesa, el sistema francés debe distinguirse del sistema británico de pago a cuenta del impuesto sobre sociedades (*Advance Corporation Tax*) objeto de los asuntos en los que recayeron las sentencias de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774), y de 13 de noviembre de 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707). En efecto, concluye aquel Estado miembro, el mecanismo francés no tiene en cuenta el impuesto que han de pagar las subfiliales, sean o no residentes, pues tal mecanismo reposa en una lógica de compensación de la imposición y no de tributación en régimen de grupo.

Apreciación del Tribunal de Justicia

29 Mediante su primer motivo, la Comisión considera que la imposibilidad, resultante de las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado), de invocar, a fin de obtener la devolución de las retenciones que debe practicar e ingresar una sociedad matriz residente en Francia con ocasión de la distribución de dividendos, la tributación a la que hayan estado sometidos los beneficios subyacentes a dichos dividendos obtenidos por una subfilial de la misma sociedad matriz establecida en otro Estado miembro, cuando tales dividendos hayan sido redistribuidos a la sociedad matriz por mediación de una filial no residente, no permite subsanar la incompatibilidad del mecanismo francés de prevención de la doble imposición con los artículos 49 TFUE y 63 TFUE, tal como puso de relieve el Tribunal de Justicia en la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

30 En el apartado 69 de la sentencia que acaba de citarse, el Tribunal de Justicia declaró que los artículos 49 TFUE y 63 TFUE se oponen a una normativa de un Estado miembro cuyo objeto sea eliminar la doble imposición económica de los dividendos, que permite que una sociedad matriz impute a la retención en la fuente que debe practicar, al redistribuir entre sus accionistas los dividendos pagados por sus filiales, el crédito fiscal vinculado a la distribución de tales dividendos si proceden de una filial establecida en ese Estado miembro, pero no otorga esta facultad si los dividendos proceden de una filial establecida en otro Estado miembro, en la medida en que, en este último supuesto, dicha normativa no confiere ningún derecho a un crédito fiscal vinculado a la distribución de los referidos dividendos por la filial en cuestión.

31 Tal como subraya la Comisión, la aplicación por el Conseil d'État (Consejo de Estado) de la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), tiene como consecuencia que se confiera a la sociedad matriz residente, beneficiaria de dividendos distribuidos por una de sus filiales establecida en otro Estado miembro, el derecho a la devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario que han de practicarse e ingresarse en concepto de redistribución de los mencionados dividendos entre sus accionistas teniendo en cuenta la tributación a la que han estado sometidos tales dividendos únicamente a nivel de la filial. En cambio, para determinar la cuantía de la devolución no se toma en consideración la tributación a la que esos mismos dividendos hayan estado sometidos anteriormente en un escalón inferior de la cadena de participaciones, a saber, a nivel de una subfilial.

32 A este respecto, la República Francesa no niega que, en el marco de una cadena de participaciones puramente nacional, el régimen francés de prevención de la doble imposición económica conduzca mecánicamente a que se tenga en cuenta la tributación de los dividendos distribuidos en cada escalón de la cadena de participaciones. En efecto, cada distribución de dividendos por parte de una filial genera el derecho a un crédito fiscal que la sociedad matriz puede imputar sobre las retenciones en la fuente que, en tanto que filial, debe practicar e ingresar con ocasión de la redistribución de tales dividendos a su propia sociedad matriz, retenciones en la fuente cuya cuantía es igual a la del crédito fiscal. De este modo, el sistema en cuestión evita la doble imposición económica de los beneficios distribuidos a través de la concesión de un crédito fiscal a la sociedad matriz que compensa las retenciones en la fuente que debe practicar e ingresar sobre los beneficios redistribuidos por ella misma.

33 En cambio, en el marco de una distribución de dividendos transfronteriza, la limitación, a efectos del cálculo de la devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital inmobiliario que deben practicarse e ingresarse en caso de redistribución por la sociedad matriz residente beneficiaria, a la tributación a la que hayan sido sometidos los dividendos, a cargo de la propia filial que los distribuye, tiene como consecuencia, en caso de que los beneficios subyacentes a los dividendos hayan sido obtenidos por una subfilial, un tratamiento menos favorable de dichos dividendos que en el caso de una cadena de participaciones puramente nacional.

34 En efecto, en el supuesto de que los dividendos distribuidos por la filial no residente a su sociedad matriz residente se hayan beneficiado de una exención de impuesto en el Estado miembro de establecimiento de la filial, el importe de la devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario sería igual a cero, puesto que la tributación de los dividendos a cargo de la filial habría sido inexistente. De este modo, el hecho de tener en cuenta la tributación efectiva a la que hayan sido sometidos los beneficios subyacentes a los dividendos distribuidos anteriormente, en un escalón inferior de la cadena de participaciones, a saber, por una subfilial de la filial, mantiene la doble imposición económica de los beneficios distribuidos.

35 Tal como alega la República Francesa, dado que el Derecho de la Unión actualmente vigente no prescribe criterios generales para el reparto de competencias entre los Estados miembros en lo que se refiere a la eliminación de la doble imposición dentro de la Unión, los Estados miembros siguen teniendo libertad para organizar su sistema de tributación de beneficios distribuidos, siempre que el

sistema en cuestión no implique discriminaciones prohibidas por el Tratado FUE (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de noviembre de 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, apartado 40).

36 Procede recordar que, en relación con una normativa tributaria —como aquella cuyas modalidades de aplicación cuestiona la Comisión— destinada a evitar la doble imposición económica de los beneficios distribuidos, la situación de una sociedad accionista que percibe dividendos de origen extranjero es comparable a la de una sociedad accionista que percibe dividendos de origen nacional en la medida en que, en ambos casos, los beneficios obtenidos pueden ser objeto, en principio, de una imposición en cadena (sentencias de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, apartado 62; de 15 de septiembre de 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, apartado 45, y de 13 de noviembre de 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, apartado 37).

37 Pues bien, los artículos 49 TFUE y 63 TFUE obligan a un Estado miembro que dispone de un sistema para evitar la doble imposición económica en el supuesto de dividendos que los residentes perciben de sociedades residentes a conceder un trato equivalente a los dividendos que los residentes perciben de sociedades no residentes (sentencias de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, apartado 72; 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 60, y Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, apartado 38), a no ser que una diferencia de trato esté justificada por razones imperiosas de interés general (sentencias de 15 de septiembre de 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, apartado 44, y de 11 de septiembre de 2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, apartado 69).

38 Por otro lado, no resulta pertinente la alegación que la República Francesa basa en la inexistencia del concepto de «subfilial» en el sistema francés de prevención de la doble imposición, habida cuenta del objetivo de la normativa en cuestión y del mecanismo adoptado para su aplicación.

39 En efecto, aun cuando la concesión del crédito fiscal únicamente está prevista en el marco de una relación binaria entre la sociedad matriz y la filial, lo cierto es que el régimen tributario en cuestión también evita la doble imposición económica de los beneficios distribuidos por subfiliales residentes en virtud de la concesión sucesiva de la ventaja fiscal de que se trata en todos los escalones de la cadena de participaciones de las sociedades establecidas en Francia.

40 La República Francesa pone de relieve que las desventajas que pueden derivarse del ejercicio paralelo de la potestad tributaria de los diferentes Estados miembros no constituyen restricciones a la libertad de circulación, siempre que tal ejercicio no sea discriminatorio.

41 Es cierto que la condición de Estado miembro de residencia de la sociedad beneficiaria de los dividendos no puede suponer que ese Estado miembro quede obligado a compensar una desventaja fiscal resultante de una imposición en cadena íntegramente efectuada por el Estado miembro en cuyo territorio está establecida la sociedad que distribuye tales dividendos, dado que el primer Estado miembro no grava ni tiene en cuenta de manera distinta los dividendos percibidos en lo que respecta a las sociedades establecidas en su territorio (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de septiembre de 2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, apartado 84).

42 Sin embargo, según se desprende del apartado 39 de la presente sentencia, la desventaja fiscal en cuestión resulta de la legislación tributaria francesa. En efecto, esta legislación somete a tributación, a través de la retención en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario, la redistribución de beneficios ya gravados, pero permite eliminar esta doble imposición económica cuando los beneficios redistribuidos hayan sido inicialmente gravados a cargo de una subfilial residente. En cambio, esa misma legislación somete a tributación la redistribución de los beneficios procedentes inicialmente de

una subfilial no residente aunque tales beneficios hayan sido ya gravados en el Estado miembro en el que dicha subfilial está establecida, sin permitir, empero, que se tenga en cuenta esta última tributación a efectos de eliminar la doble imposición económica resultante de la legislación francesa.

43 Así pues, para poner fin al trato discriminatorio así constatado en la aplicación del mencionado mecanismo fiscal destinado a evitar la doble imposición económica de los dividendos distribuidos, la República Francesa estaba obligada a tener en cuenta la tributación a la que anteriormente estuvieron sometidos los beneficios distribuidos resultantes del ejercicio de la potestad tributaria del Estado miembro de origen de los dividendos, dentro de los límites de su propia potestad tributaria (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de septiembre de 2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, apartado 86), con independencia del escalón de la cadena de participaciones en el que se hubiera soportado la referida tributación, a saber, por una filial o por una subfilial.

44 En efecto, del apartado 82 de la sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de noviembre de 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707), en relación con el fallo de la sentencia de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774), resulta que un Estado miembro que permita a una sociedad residente que percibe dividendos de otra sociedad residente deducir del importe de la cuota que la primera sociedad ha de pagar en concepto de impuesto sobre sociedades la cuota de ese mismo impuesto pagada por la segunda sociedad estará obligado a reconocer tal facultad a una sociedad residente que percibe dividendos de una sociedad no residente, en lo que atañe al impuesto correspondiente a los beneficios distribuidos, tanto si el impuesto ha sido pagado por una filial directa como si lo ha sido por una filial indirecta de la primera sociedad.

45 A este respecto, la diferencia existente entre el mecanismo francés basado en la concesión de un crédito fiscal —sobre el que versa el presente asunto— y el mecanismo del Reino Unido —sobre el que versaban los asuntos que dieron lugar a las sentencias de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774), y de 13 de noviembre de 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707)— no afecta al principio recordado en el apartado anterior. En efecto, esta diferencia únicamente recae en la técnica tributaria utilizada para alcanzar un mismo objetivo, a saber, eliminar la doble imposición económica de los beneficios distribuidos. Ahora bien, los Estados miembros siguen teniendo libertad para organizar su sistema de tributación de beneficios distribuidos, siempre que el sistema en cuestión no implique discriminaciones prohibidas por el Tratado FUE (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de noviembre de 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, apartado 40).

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

Sobre el segundo motivo, basado en el carácter desproporcionado de las exigencias prescritas en materia de prueba para justificar el derecho a la devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario que se han practicado e ingresado indebidamente

Alegaciones de las partes

47 El segundo motivo de la Comisión se divide en tres partes.

48 En la primera parte de este motivo, la Comisión alega que la exigencia de que exista una correspondencia entre los documentos contables relativos a los dividendos distribuidos y las actas de la junta general de accionistas de las filiales en las que figuren los beneficios disponibles para la distribución de dividendos hacen extremadamente difícil, cuando no imposible, probar la conexión de los dividendos distribuidos con un resultado contable específico, habida cuenta de que en las actas de las juntas generales de accionistas se refleja a menudo un agregado contable, en el que se incluyen elementos trasladados de ejercicios anteriores.

49 En la segunda parte del segundo motivo, la Comisión sostiene que, al haber supeditado el derecho a la devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario a la presentación de una declaración previa de las retenciones en la fuente en la que se identifiquen las cantidades retenidas e ingresadas en concepto de redistribución de dividendos, las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) suprimieron en la práctica tal derecho. Para la Comisión, en este caso se encuentran, en particular, las sociedades que no habían reclamado el beneficio del crédito fiscal en concepto de dividendos procedentes de filiales no residentes antes de que se dictara la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

50 En efecto, dado que con arreglo a la legislación francesa las sociedades residentes no podían beneficiarse de un crédito fiscal en concepto de la distribución de dividendos procedentes de una filial no residente, no podía exigirse a estas sociedades que dieran cuenta de tales dividendos en su respectiva declaración sobre las retenciones en la fuente.

51 Por último, la tercera parte de este mismo motivo se basa en que, al haber declarado que la expiración del plazo legal de conservación de los documentos no eximía a la sociedad que reclamara la devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario indebidamente practicadas e ingresadas de su obligación de aportar todos los datos y documentos adecuados para justificar la procedencia de su reclamación, las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) hacían extremadamente difícil, cuando no imposible, aportar la prueba del pago por la filial no residente de un impuesto que gravara los dividendos distribuidos.

52 Con carácter previo, la República Francesa pone de relieve que en la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), se declaró expresamente que la devolución de las cantidades retenidas e ingresadas estaba supeditada a que las sociedades que reclamaran tal devolución acreditaran, por cualquier medio de prueba, los impuestos que sus filiales hubieran pagado en el Estado miembro donde estaban establecidas.

53 La República Francesa añade que, en este contexto, las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) se distinguen por un enfoque particularmente abierto, habida cuenta de que este órgano jurisdiccional admite cualquier tipo de documento que permita a las sociedades demostrar el tipo impositivo soportado por sus filiales no residentes.

54 En primer lugar, la República Francesa recuerda que, en los términos de las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado), no se exige la prueba de que el impuesto cuya imputación se reclama haya gravado dividendos correspondientes a un ejercicio contable específico. De este modo, se toman en consideración los impuestos pagados en concepto de dividendos globalmente considerados, sin tener en cuenta los ejercicios contables en que se hayan generado.

55 La República Francesa añade que la circunstancia de que, en los asuntos que dieron lugar a las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado), este órgano jurisdiccional se basara en las actas de la junta general de accionistas de las sociedades filiales no residentes obedece a que las sociedades de que se trata habían aportado tales documentos a fin de probar la cuantía del tipo impositivo que había gravado los dividendos distribuidos.

56 En segundo lugar, la República Francesa subraya que los formularios de las retenciones en la fuente permiten técnicamente identificar las cantidades retenidas e ingresadas en concepto de redistribuciones de dividendos procedentes de filiales no residentes. Añade que, como las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario únicamente deben practicarse e ingresarse en caso de redistribución, los dividendos en relación con los cuales se exige la prueba de la cuantía del impuesto son necesariamente los que hayan sido objeto de tal redistribución.

57 En tercer lugar, la República Francesa afirma que las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) no exigían que se presentaran documentos justificativos no incluidos en el plazo legal de conservación de documentos. Según aquella, el Conseil d'État (Consejo de Estado) basó su apreciación en documentos aportados por las sociedades afectadas. En todo caso, añade, a todo contribuyente que presenta una reclamación tributaria le incumbe conservar los documentos necesarios para probar la procedencia de su reclamación hasta el término del procedimiento administrativo o, incluso, hasta que finalice el procedimiento contencioso-administrativo, con independencia de la duración de la obligación legal de conservar los documentos.

Apreciación del Tribunal de Justicia

– *Observaciones preliminares*

58 Es preciso recordar, por una parte, que las autoridades tributarias de un Estado miembro están facultadas para exigir al contribuyente las pruebas que consideren necesarias para apreciar si se cumplen los requisitos de una ventaja fiscal prevista por la legislación pertinente y, por consiguiente, si procede conceder o no esa ventaja (véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de octubre de 2002, Danner, C-136/00, EU:C:2002:558, apartado 50; de 26 de junio de 2003, Skandia y Ramstedt, C-422/01, EU:C:2003:380, apartado 43; de 27 de enero de 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, apartado 54; 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 95; de 30 de junio de 2011, Meilicke y otros, C-262/09, EU:C:2011:438, apartado 45, y de 15 de septiembre de 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, apartado 82).

59 Por otra parte, a fin de subsanar en la práctica la incompatibilidad de la legislación francesa con los artículos 49 TFUE y 63 TFUE, tal como fueron interpretados por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), este Tribunal declaró que un Estado miembro ha de estar en condiciones de determinar la cuota del impuesto de sociedades pagado en el Estado de establecimiento de la sociedad que distribuya beneficios y que deba ser objeto del crédito fiscal concedido a la sociedad matriz beneficiaria, precisando que no es suficiente demostrar que se ha gravado a la sociedad que distribuye los beneficios, en su Estado miembro de establecimiento, en lo que atañe a los beneficios subyacentes a los dividendos distribuidos, sin dar ninguna información sobre la naturaleza y el tipo de gravamen del impuesto que se haya aplicado efectivamente a dichos beneficios (sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, apartado 92).

– Sobre la primera parte del segundo motivo

60 Procede poner de relieve que, para demostrar que la República Francesa impone exigencias desproporcionadas en materia de prueba al exigir que exista una correspondencia entre los documentos contables relativos a los dividendos distribuidos y las actas de la junta general de accionistas de las sociedades en las que figuren los beneficios disponibles para la distribución de dividendos, la Comisión se remite, en su escrito de demanda, a los apartados 43 y 56 de la sentencia del Conseil d'État (Consejo de Estado) de 10 de diciembre de 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), relativos al examen de las cantidades reembolsables en lo que respecta a los ejercicios 1999 a 2001.

61 De lo anterior se deduce que la Comisión no cuestiona la necesidad de que a una sociedad matriz que pretenda obtener la devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario indebidamente practicadas e ingresadas se le imponga la obligación de aportar, en lo que respecta a cada uno de los dividendos, los datos relativos al tipo de gravamen efectivamente aplicado y a la cuota del impuesto pagada efectivamente en concepto de los beneficios obtenidos por las filiales no residentes.

62 Pues bien, de la sentencia del Conseil d'État (Consejo de Estado) de 10 de diciembre de 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), no se deduce que haya sido voluntad de ese órgano jurisdiccional restringir la prueba de que las cantidades cuya devolución se reclama se refieren efectivamente a dividendos distribuidos, circunscribiendo esa prueba a la presentación de las actas de las juntas generales de accionistas de las filiales en las que se deje constancia de tal distribución.

63 En efecto, aunque en la citada sentencia se hace referencia a las mencionadas actas, nada autoriza a llegar a la conclusión de que el derecho al reconocimiento de la devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario indebidamente practicadas e ingresadas esté necesariamente supeditado a la aportación de tales documentos.

64 A este respecto, procede recordar que, en un procedimiento por incumplimiento incoado con arreglo al artículo 258 TFUE, corresponde a la Comisión probar la existencia del incumplimiento alegado, aportando al Tribunal de Justicia todos los datos necesarios para que este último pueda verificar la existencia de tal incumplimiento (sentencia de 28 de enero de 2016, Comisión/Portugal, C-398/14, EU:C:2016:61, apartado 47).

65 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, la Comisión no ha cumplido las obligaciones que le incumben en materia de prueba, de modo que no puede prosperar la primera parte del segundo motivo.

– Sobre la segunda parte del segundo motivo

66 La Comisión considera que el Derecho francés, tal como ha sido aplicado en las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado), y, más concretamente, la limitación resultante de la exigencia de que se aporten las declaraciones sobre las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario, así como la oponibilidad de las opciones efectuadas por una sociedad matriz al proceder a la liquidación de las referidas retenciones en la fuente con ocasión de las mencionadas declaraciones, viola los principios de equivalencia y de efectividad.

67 A este respecto, consta que, a fin de subsanar en la práctica la incompatibilidad de la legislación francesa con los artículos 49 TFUE y 63 TFUE, tal como han sido interpretados por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), incumbe a la República Francesa devolver las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario practicadas e ingresadas por las sociedades residentes con ocasión de la redistribución de dividendos

procedentes de filiales suyas no residentes teniendo en cuenta la tributación a la que hayan sido sometidos los beneficios subyacentes a tales dividendos en el Estado de establecimiento de dichas filiales, dentro de los límites del tipo impositivo aplicable en Francia.

68 Pues bien, dado que, por una parte, una petición de devolución está necesariamente supeditada a que las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario hayan sido practicadas e ingresadas con anterioridad, y habida cuenta, por otra parte, de que el hecho que determina que se practiquen e ingresen tales retenciones en la fuente es la distribución de dividendos, la petición de devolución no es admisible si no se han ingresado las cantidades retenidas.

69 Esta es la razón por la cual las declaraciones de retenciones en la fuente corresponden a la distribución de todos los dividendos, sea cual sea el origen de los mismos, permitiendo de este modo identificar las cantidades que se han retenido e ingresado en concepto de distribución de dividendos procedentes de filiales no residentes.

70 A este respecto, la República Francesa ha aportado la prueba de que los formularios de las declaraciones de retenciones en la fuente preveían la obligación de mencionar las distribuciones de dividendos procedentes de filiales extranjeras, extremo que la Comisión ya no cuestionó en la fase de réplica.

71 Por lo tanto, no se puede considerar que el hecho de oponer las opciones efectuadas por una sociedad matriz al proceder a la liquidación de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario con ocasión de la correspondiente declaración constituya una violación de los principios de equivalencia y de efectividad.

72 En tales circunstancias, habida cuenta del hecho de que la carga de la prueba incumbe a la Comisión, tal y como se ha expuesto en el apartado 64 de la presente sentencia, procede desestimar por infundada la segunda parte del segundo motivo.

– Sobre la tercera parte del segundo motivo

73 Según la Comisión, las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) convierten en extremadamente difícil, cuando no en imposible, la prueba del pago por una filial no residente de un impuesto sobre los dividendos distribuidos, en la medida en que no dispensan a la sociedad matriz que reclama la devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario practicadas e ingresadas de la obligación de aportar aquellos documentos justificativos relativos al pago del referido impuesto en relación con los cuales ha expirado el plazo legal de conservación de documentos previsto en el Derecho nacional de otro Estado miembro.

74 En lo que atañe al principio de efectividad, procede observar que los documentos justificativos requeridos deben permitir que las autoridades fiscales del Estado miembro de tributación comprueben, de manera clara y precisa, si concurren los requisitos de obtención de una ventaja fiscal (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, apartado 99).

75 Por otro lado, únicamente puede exigirse la aportación de los datos y documentos relativos —para cada dividendo— al tipo de gravamen efectivamente aplicado y a la cuota del impuesto efectivamente pagado en relación con los beneficios obtenidos por filiales establecidas en otros Estados miembros a condición de que no sea prácticamente imposible o excesivamente difícil aportar la prueba del pago del impuesto por esas filiales, teniendo en cuenta, en particular, las disposiciones de la legislación de los mencionados Estados miembros en materia de prevención de la doble imposición y de registro del

impuesto sobre sociedades que deba pagarse, así como en materia de conservación de los documentos administrativos (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, apartado 100).

76 A este respecto, debe requerirse la presentación de los mencionados datos y documentos dentro del plazo de conservación legal de los documentos administrativos y contables, tal como se haya previsto en el Derecho del Estado miembro de establecimiento de la filial. Así pues, no puede requerirse la presentación de documentos que abarquen un período que exceda significativamente de la duración de la obligación legal de conservación de los documentos administrativos y contables (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, apartado 101).

77 Por consiguiente, de la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), se desprende que las autoridades tributarias de un Estado miembro no pueden exigir que se aporten documentos administrativos para fundamentar una solicitud de devolución dentro de un período que exceda significativamente del plazo legal de conservación de dichos documentos en el Estado miembro de origen de los mismos.

78 A este respecto, tanto del apartado 35 de la sentencia del Conseil d'État (Consejo de Estado) de 10 de diciembre de 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), como del apartado 31 de la sentencia de ese mismo órgano jurisdiccional de idéntica fecha, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), resulta que incumbe a la sociedad que presenta una reclamación la obligación de disponer, a lo largo de todo el procedimiento, de la totalidad de los datos y documentos adecuados para justificar la procedencia de la reclamación, sin que la expiración del plazo legal de conservación de documentos le exima de tal obligación.

79 En estas circunstancias, tal y como ha observado el Abogado General en el punto 64 de sus conclusiones, la fecha pertinente para apreciar la existencia de una eventual violación del principio de efectividad, en razón del hecho de que las autoridades tributarias de un Estado miembro hayan requerido la presentación de un documento administrativo a fin de que se acrediten determinados hechos, no es otra que la fecha en que se inicie el procedimiento administrativo previo de que se trate.

80 Por consiguiente, la obligación de presentar datos y documentos adecuados para justificar la procedencia de una solicitud de devolución, en el marco de un procedimiento de reclamación, no puede ser constitutiva de una violación del principio de efectividad, siempre que tal obligación no abarque un período que exceda significativamente del plazo legal de conservación de los documentos administrativos y contables.

81 Pues bien, no consta que las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) incurran en ninguna violación del principio de efectividad cuando afirman que la expiración del plazo legal de conservación de documentos no afecta a la obligación que incumbe a una sociedad de disponer de la totalidad de los datos y documentos adecuados para justificar la procedencia de una solicitud suya «a lo largo de todo el procedimiento» y, en particular, a lo largo del procedimiento contencioso-administrativo. En efecto, una sociedad no puede sostener fundadamente que la expiración del referido plazo implique automáticamente el derecho a la devolución de las retenciones en la fuente practicadas e ingresadas.

82 En cuanto a la supuesta violación del principio de equivalencia, procede declarar que la Comisión no alega ninguna razón que fundamente la procedencia de este motivo.

83 Por consiguiente, al ser infundada la tercera parte del segundo motivo, procede desestimar al propio motivo en su totalidad.

Sobre el tercer motivo, basado en el límite máximo de la cantidad que puede devolverse en concepto de retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario que se hayan practicado e ingresado indebidamente, límite que se fija en un tercio de la cuantía de los dividendos distribuidos

Alegaciones de las partes

84 La Comisión recuerda que las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) imponen un límite máximo a la cuantía que podrá devolverse a las sociedades matrices en concepto de retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario que se hayan practicado e ingresado por la distribución de dividendos percibidos de una filial no residente, límite que es igual a un tercio de la cuantía de los dividendos distribuidos.

85 Pues bien, según la Comisión, dado que la cuantía del crédito fiscal por los dividendos distribuidos por una filial residente supone invariablemente la mitad de la cuantía de dichos dividendos, las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) no pusieron fin a la discriminación entre los dividendos distribuidos procedentes de una sociedad residente y los procedentes de una sociedad no residente, discriminación de la que había dejado constancia el Tribunal de Justicia en la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

86 La República Francesa sostiene que el límite máximo a la devolución de las retenciones en la fuente, fijado en un tercio de los dividendos percibidos, corresponde a la cuantía de las retenciones en la fuente efectivamente practicadas e ingresadas. De este modo, concluye aquel Estado miembro, la igualdad de trato entre dividendos distribuidos por las filiales residentes y dividendos distribuidos por las filiales no residentes queda plenamente garantizado.

87 La República Francesa añade que tal límite máximo a la devolución de las retenciones en la fuente permite que la tributación a la que están sometidos los dividendos distribuidos que tienen su origen en el Estado miembro de establecimiento de la filial sea considerada de un modo idéntico a la tributación a la que están sometidos los dividendos distribuidos por una filial residente en Francia.

88 A este respecto, concluye la República Francesa, si bien es cierto que tal limitación podría dar lugar en la práctica a una devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario inferior a la tributación a la que la filial que distribuye los dividendos haya estado sometida efectivamente en su Estado miembro de establecimiento, no es menos verdad que tal devolución corresponde exactamente a la cuantía de las retenciones efectivamente ingresadas por la sociedad residente, de manera que se evita un trato más favorable de los dividendos de origen extranjero en relación con los dividendos distribuidos por una sociedad residente.

Apreciación del Tribunal de Justicia

89 En el apartado 87 de la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), el Tribunal de Justicia declaró que, si bien se desprende de la jurisprudencia que el Derecho de la Unión obliga a un Estado miembro, que dispone de un sistema para evitar la doble imposición económica en el supuesto de dividendos que los residentes perciben de sociedades residentes, a conceder un trato equivalente a los dividendos que los residentes perciben de sociedades no residentes, este Derecho no obliga a los Estados miembros a favorecer a los contribuyentes que hayan invertido en sociedades extranjeras en comparación con aquellos otros que lo hayan hecho en sociedades nacionales.

90 En el caso de autos, consta que, en virtud de las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado), la cuantía de la devolución a las sociedades matrices en concepto de retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario que se hayan practicado e ingresado con ocasión de la distribución de dividendos percibidos de una filial no residente está sujeta a un límite máximo de un tercio de la cuantía de los dividendos percibidos.

91 La Comisión considera que, dado que el crédito fiscal que se concede a una sociedad que distribuye dividendos percibidos de una filial suya residente es invariablemente igual a la mitad de la cuantía de tales dividendos, el hecho de que, en el supuesto de distribución de dividendos procedentes de una filial no residente, se establezca en un tercio de la cuantía de estos dividendos el límite máximo de devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario que se hayan practicado e ingresado es constitutivo de una discriminación.

92 Ahora bien, el Tribunal de Justicia no puede hacer suyo tal razonamiento.

93 En efecto, tal como expone el Abogado General en el punto 74 de sus conclusiones, la aplicación que en las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) se hizo de las disposiciones del CGI en vigor durante los períodos impositivos en cuestión permite, en definitiva, alcanzar un trato fiscal equivalente de los dividendos redistribuidos por una sociedad matriz a sus propios accionistas, con independencia de si la filial que obtuvo inicialmente los beneficios era residente o no residente.

94 A este respecto, del propio texto del artículo 223 *sexies*, apartado 1, párrafo primero, del CGI resulta que las retenciones que una sociedad matriz debe practicar e ingresar con ocasión de la redistribución de dividendos a sus propios accionistas es igual al crédito fiscal calculado en las condiciones que prevé el artículo 158 *bis* del CGI, crédito fiscal que es igual a la mitad de los dividendos percibidos anteriormente por la sociedad matriz. Así pues, este crédito fiscal permite compensar, en lo que respeta la sociedad matriz, la obligación de practicar las retenciones e ingresar las cantidades retenidas, así como eliminar la doble imposición económica de los beneficios distribuidos.

95 Pues bien, tal como la República Francesa expuso en su escrito de contestación, sin ser contradicha a este respecto por la Comisión, cuando los dividendos distribuidos por una filial no van acompañados de ningún crédito fiscal, cosa que sucede cuando se trata de una filial no residente, la retención que la sociedad matriz debe practicar e ingresar es igual a un tercio de los dividendos distribuidos. De ello se deduce que el hecho de limitar a un tercio de los dividendos distribuidos la devolución a la sociedad matriz de las retenciones practicadas e ingresadas permite igualmente, en definitiva, evitar la doble imposición económica de los beneficios distribuidos.

96 En estas circunstancias, ese mismo límite máximo permite subsanar la diferencia de trato entre tales dividendos y los dividendos procedentes de una filial residente, tal como expuso el Tribunal de Justicia en la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581). En efecto, en virtud de los principios que inspiran aquella sentencia —y especialmente el apartado 88 de la misma—, un Estado miembro no puede estar obligado a conceder un crédito fiscal en razón de una tributación a la que los beneficios distribuidos hayan estado sometidos en otro Estado miembro, que exceda de la carga fiscal que resulte de la aplicación de su propia legislación tributaria.

97 La Comisión sostiene asimismo, en su escrito de réplica, que cuando la sociedad matriz, tras haber recuperado las retenciones indebidamente practicadas e ingresadas, distribuye esas cantidades entre sus propios accionistas, estos últimos pueden sufrir un «lucro cesante» en comparación con una distribución de dividendos puramente nacional.

98 A este respecto, basta con hacer constar que los asuntos que dieron lugar a las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) no se referían a la situación de los accionistas finales de las sociedades que distribuyen dividendos, ya que los recursos de las sociedades matrices involucradas en esos asuntos tenían por objeto la devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario practicadas e ingresadas por estas últimas sociedades.

99 Por consiguiente, procede desestimar el tercer motivo.

Sobre el cuarto motivo, basado en la infracción del artículo 267 TFUE, apartado 3

Alegaciones de las partes

100 Según la Comisión, el Conseil d'État (Consejo de Estado) debería haber efectuado una remisión prejudicial al Tribunal de Justicia antes de fijar las modalidades de devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario practicadas e ingresadas cuya recaudación había considerado incompatible con los artículos 49 TFUE y 63 TFUE la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

101 En efecto, por un lado, añade la Comisión, el Conseil d'État (Consejo de Estado) es un órgano jurisdiccional cuyas decisiones no son susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, con arreglo al artículo 267 TFUE, párrafo tercero, y al que incumbe efectuar una remisión prejudicial cuando conozca de un litigio en el que se suscite una cuestión de interpretación del Derecho de la Unión.

102 Por otro lado, resulta cuando menos dudoso que las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) sean compatibles con el Derecho de la Unión, a la luz principalmente de la jurisprudencia dimanante de la sentencia de 13 de noviembre de 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707). En cualquier caso, la Comisión considera que la mera circunstancia de que ella tenga una concepción de los principios que emanan de la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), diferente de la que propugna el Conseil d'État (Consejo de Estado), testimonia que las soluciones que se desprenden de las sentencias citadas no pueden disfrutar de una presunción de compatibilidad con el Derecho de la Unión.

103 La República Francesa sostiene que la Comisión no ha llegado a precisar las dificultades con las que el Conseil d'État (Consejo de Estado) se encontró en los asuntos que dieron lugar a las sentencias a que se refiere dicha institución y que habrían justificado una remisión prejudicial con arreglo al artículo 267 TFUE, párrafo tercero. Según aquel Estado miembro, las únicas dificultades con las que se encontró el Conseil d'État (Consejo de Estado) fueron, en realidad, dificultades de carácter fáctico, y no dificultades de interpretación del Derecho de la Unión.

104 En todo caso, según la República Francesa, el Conseil d'État (Consejo de Estado) podía considerar legítimamente que las respuestas a las cuestiones que se le habían planteado podían deducirse claramente de la jurisprudencia.

Apreciación del Tribunal de Justicia

105 Procede hacer hincapié en que el cuarto motivo de la Comisión se basa en la premisa de que el Conseil d'État (Consejo de Estado), en tanto que órgano jurisdiccional que conoce en última instancia, no podía proceder a una interpretación del Derecho de la Unión, como la que resulta de sus sentencias de 10 de diciembre de 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210) y Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), sin haber planteado previamente al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial.

106 A este respecto, procede recordar, por un lado, que la obligación de los Estados miembros de cumplir las disposiciones del Tratado FUE incumbe a todas las autoridades de dichos Estados, incluidas, en el marco de sus competencia, las autoridades judiciales.

107 De este modo, en principio, cabe declarar la existencia de un incumplimiento de un Estado miembro con arreglo al artículo 258 TFUE cualquiera que sea el órgano de dicho Estado cuya acción u omisión haya originado el incumplimiento, incluso cuando se trate de una institución constitucionalmente independiente (sentencias de 9 de diciembre de 2003, Comisión/Italia, C-129/00, EU:C:2003:656, apartado 29, y de 12 de noviembre de 2009, Comisión/España, C-154/08, no publicada, EU:C:2009:695, apartado 125).

108 Por otro lado, procede recordar asimismo que, en principio, cuando contra la decisión de un órgano jurisdiccional nacional no exista ningún recurso judicial, el órgano jurisdiccional tendrá la obligación, en caso de que se plantee ante él una cuestión de interpretación del Tratado FUE, de someter la cuestión al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 267 TFUE, párrafo tercero (sentencia de 15 de marzo de 2017, Aquino, C-3/16, EU:C:2017:209, apartado 42).

109 El Tribunal de Justicia ya ha declarado que la obligación de plantear una cuestión prejudicial que establece la disposición que acaba de citarse tiene principalmente como razón de ser impedir que se consolide en un Estado miembro una jurisprudencia nacional que no se atenga a las normas del Derecho de la Unión (sentencia de 15 de marzo de 2017, Aquino, C-3/16, EU:C:2017:209, apartado 33 y jurisprudencia citada).

110 Tal obligación no incumbirá ciertamente al órgano jurisdiccional nacional cuando este haya comprobado que la cuestión suscitada no es pertinente, o que la disposición de Derecho de la Unión de que se trata ha sido ya objeto de interpretación por el Tribunal de Justicia, o que la correcta aplicación del Derecho de la Unión se impone con tal evidencia que no deja lugar a duda razonable alguna, debiendo valorarse la existencia de tal eventualidad en función de las características propias del Derecho de la Unión, de las dificultades concretas que presente su interpretación y del riesgo de divergencias jurisprudenciales dentro de la Unión (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de octubre de 1982, Cilfit y otros, 283/81, EU:C:1982:335, apartado 21; de 9 de septiembre de 2015, Ferreira da Silva e Brito y otros, C-160/14, EU:C:2015:565, apartados 38 y 39, y de 28 de julio de 2016, Association France Nature Environnement, C-379/15, EU:C:2016:603, apartado 50).

111 A este respecto, en lo que atañe a la cuestión examinada en el marco del primer motivo del presente recurso por incumplimiento, tal como ha observado el Abogado General en el punto 99 de sus conclusiones, al no haberse abordado ese punto en la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), el Conseil d'État (Consejo de Estado) optó por no seguir el criterio de la sentencia de 13 de noviembre de 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707), basándose en la consideración de que el régimen británico en cuestión era distinto del régimen francés de crédito fiscal y retenciones en la fuente, siendo así que no podía tener certeza de que su razonamiento se impondría con la misma evidencia al Tribunal de Justicia.

112 Además, de lo declarado en los apartados 29 a 46 de la presente sentencia, en el marco del examen del primer motivo invocado por la Comisión, se deduce que el hecho de que el Conseil d'État (Consejo de Estado) no hubiera planteado una cuestión prejudicial en los asuntos que dieron lugar a las sentencias de 10 de diciembre de 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210) y Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), fue la causa de que dicho órgano jurisdiccional nacional adoptara en las sentencias citadas una solución basada en una interpretación de los artículos 49 TFUE y 63 TFUE que está en contradicción con la interpretación que de esos artículos se propugna en la presente sentencia, lo que implica que, en el momento en que el Conseil d'État (Consejo de Estado) dictó sentencia, no podía excluirse la existencia de una duda razonable en cuanto a tal interpretación.

113 Por consiguiente, sin que sea necesario analizar los restantes argumentos alegados por la Comisión en el marco del presente motivo, procede declarar que incumbía al Conseil d'État (Consejo de Estado), en tanto que órgano jurisdiccional cuyas decisiones no son susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, plantear al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial en virtud del artículo 267 TFUE, párrafo tercero, con el fin de excluir el riesgo de una interpretación errónea del Derecho de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de septiembre de 2015, Ferreira da Silva e Brito y otros, C-160/14, EU:C:2015:565, apartado 44).

114 En consecuencia, procede estimar el cuarto motivo, habida cuenta de que el Conseil d'État (Consejo de Estado) se abstuvo de plantear al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial con arreglo al procedimiento previsto en el artículo 267 TFUE, párrafo tercero, a fin de que se determinara si resultaba procedente decidir no tener en cuenta, a efectos del cálculo de la devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario que una sociedad matriz ha practicado e ingresado en concepto de distribución de dividendos abonados por una sociedad no residente por mediación de una filial asimismo no residente, la tributación a la que esta segunda sociedad estuvo sometida por los beneficios subyacentes a tales dividendos, incluso a pesar de que la interpretación de las disposiciones del Derecho de la Unión que dicho órgano jurisdiccional nacional hizo en las sentencias de 10 de diciembre de 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210) y Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), no se imponía con tal evidencia que no dejara lugar a duda razonable alguna.

Costas

115 A tenor del artículo 138, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia la parte que haya visto desestimadas sus pretensiones será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Al haber solicitado la Comisión la condena en costas de la República Francesa y como esta última solo ha visto desestimados una parte de sus motivos, procede condenar a cada una de las partes a cargar con sus propias costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) decide:

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

2) **Declarar que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 267 TFUE, párrafo tercero, al haberse abstenido el Conseil d'État (Consejo de Estado, Francia) de plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea una cuestión prejudicial con arreglo al procedimiento previsto en el artículo 267 TFUE, párrafo tercero, a fin de que se determinara si resultaba procedente decidir no tener en cuenta, a efectos del cálculo de la devolución de las retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario que una sociedad matriz ha practicado e ingresado en concepto de la distribución de dividendos abonados por una sociedad no residente por mediación de una filial asimismo no residente, la tributación a la que esta segunda sociedad estuvo sometida por los beneficios subyacentes a tales dividendos, incluso a pesar de que la interpretación de las disposiciones**

del Derecho de la Unión que dicho órgano jurisdiccional nacional hizo en las sentencias de 10 de diciembre de 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210) y Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), no se imponía con tal evidencia que no dejara lugar a duda razonable alguna.

3) **Desestimar el recurso en todo lo demás.**

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

Firmas