

Asunto C-310/09

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique

contra

Accor SA

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Conseil d'État (Francia)]

«Libre circulación de capitales — Trato fiscal de los dividendos — Normativa nacional que confiere un crédito fiscal por los dividendos pagados por sociedades filiales residentes — Denegación del crédito fiscal por los dividendos distribuidos por las filiales no residentes — Redistribución de los dividendos por la sociedad matriz entre sus accionistas — Imputación del crédito fiscal a la retención practicada por la sociedad matriz en el momento de la redistribución — Negativa a restituir la cantidad retenida pagada por la sociedad matriz — Enriquecimiento sin causa — Pruebas exigidas en cuanto a la tributación de las filiales no residentes»

Sumario de la sentencia

1. *Libre circulación de personas — Libertad de establecimiento — Libre circulación de capitales — Legislación tributaria — Impuesto sobre sociedades*

(Arts. 49 TFUE y 63 TFUE)

2. *Derecho de la Unión — Efecto directo — Tributos nacionales incompatibles con el Derecho de la Unión — Devolución — Denegación — Requisito — Tributo repercutido directamente sobre el comprador*

3. *Libre circulación de capitales — Restricciones — Legislación tributaria — Tributación de los dividendos*

(Art. 63 TFUE)

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, 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.

(véanse el apartado 69 y el punto 1 del fallo)

2. El Derecho de la Unión se opone a que, cuando un régimen fiscal nacional cuyo objeto sea eliminar la doble imposición económica de los dividendos no se traduzca en sí mismo en la repercusión a un tercero del impuesto indebidamente ingresado por el obligado a su pago, un Estado miembro deniegue la restitución de las cantidades pagadas por la sociedad matriz por considerar que tal devolución supone para ésta un enriquecimiento sin causa, o bien que la cantidad ingresada por la sociedad matriz no constituye, para ésta, una carga contable o fiscal,

sino que se imputa a la masa de las cantidades que pueden redistribuirse entre sus accionistas.

La única excepción al derecho al reembolso de los impuestos percibidos con infracción del Derecho de la Unión se refiere al supuesto en el que un impuesto indebido hubiera sido directamente repercutido por el sujeto pasivo sobre el comprador.

(véanse los apartados 74 y 76 y el punto 2 del fallo)

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 aquélla establecidas en un Estado miembro 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 sólo 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 el mencionado Estado miembro. No obstante, la presentación de dichos elementos sólo 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 nacional comprobar si se cumplen tales requisitos.

(véanse el apartado 102 y el punto 3 del fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 15 de septiembre de 2011 (*)

«Libre circulación de capitales – Trato fiscal de los dividendos – Normativa nacional que confiere un crédito fiscal por los dividendos pagados por sociedades filiales residentes – Denegación del crédito fiscal por los dividendos distribuidos por las filiales no residentes – Redistribución de los dividendos por la sociedad matriz entre sus accionistas – Imputación del crédito fiscal a la retención practicada por la sociedad matriz en el momento de la redistribución – Negativa a restituir la cantidad retenida pagada por la sociedad matriz – Enriquecimiento sin causa – Pruebas exigidas en cuanto a la tributación de las filiales no residentes»

En el asunto C-310/09,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Conseil d'État (Francia), mediante resolución de 3 de julio de 2009, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de agosto de 2009, en el procedimiento entre

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique

y

Accor SA,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y los Sres. M. Ilešič, E. Levits (Ponente) y M. Safjan y la Sra. M. Berger, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sr. M.-A. Gaudissart, jefe de unidad;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 27 de octubre de 2010;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Accor SA, por Mes J.-P. Hordies, B. Boutemy y C. Smits, avocats;
- en nombre del Gobierno francés, por la Sra. E. Belliard y los Sres. G. de Bergues y J.-S. Pilczer, así como por la Sra. B. Beaupère-Manokha, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. S. Hathaway, en calidad de agente, asistido por el Sr. K. Bacon, Barrister;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Lyal y J.-P. Keppenne, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 22 de diciembre de 2010;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 43 CE y 56 CE.

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique y Accor SA (en lo sucesivo, «Accor»), en relación con la solicitud presentada por ésta para que se le devolviera la cantidad retenida sobre los rendimientos del capital mobiliario, objeto de ingresos a cuenta, correspondiente a los años 1999 a 2001.

Marco jurídico

3 En su versión resultante de la Ley nº 88-1149, de 23 de diciembre de 1988, de presupuestos para 1989 (JORF de 28 de diciembre de 1988, p. 16320), en vigor hasta el 31 de diciembre de 2000, el artículo 145 del code général des impôts (en lo sucesivo, «CGI»), establecía:

«1. El régimen fiscal de las sociedades matrices, tal como se regula en los artículos 146 y 216, será aplicable a las sociedades y demás entidades sujetas al impuesto sobre sociedades al tipo normal que posean participaciones que cumplan las siguientes condiciones:

[...]

b) Cuando el precio de coste de la participación que se posea en la sociedad emisora sea inferior a 150 millones de francos, los títulos de participación deberán representar, como mínimo, el 10 % del capital de la sociedad emisora; dichos precio de coste y porcentaje se valorarán en la fecha de pago del producto de la participación. [...]

[...]»

4 La Ley nº 2000-1352, de 30 de diciembre de 2000, de presupuestos para 2001 (JORF de 31 de diciembre de 2000, p. 21119) modificó el umbral previsto en el artículo 145, apartado 1, letra b), del CGI, el cual, en su versión vigente del 1 de enero de 2001 al 31 de diciembre de 2005, establecía que los títulos de participación deben representar, como mínimo, el 5 % del capital de la sociedad emisora.

5 El artículo 146, apartado 2, del CGI establecía, en su redacción vigente durante los años de la tributación controvertida en el asunto principal:

«Cuando las distribuciones 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.»

6 A tenor del artículo 158 *bis*, apartado I, del CGI, en su redacción vigente durante los años relativos a la tributación controvertida en el asunto principal:

«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 abierto contra el Tesoro.

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

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

Se recibirá en pago de dicho impuesto.

Será restituido a las personas físicas en la medida en que su importe exceda de la cuota del impuesto a cuyo pago estén obligadas.»

7 A tenor del artículo 216, apartado I, del mismo code:

«El producto neto de las participaciones que dan derecho a la aplicación del régimen de las sociedades matrices [...], obtenido durante un ejercicio por una sociedad matriz, podrá sustraerse del beneficio neto total de ésta [...]».

8 En su versión aplicable a las distribuciones realizadas a partir de 1 de enero de 1999, el artículo 223 *sexies*, apartado 1, párrafo primero, del CGI, disponía:

«[...] cuando el producto distribuido por una sociedad se deduzca de las cantidades en función de las cuales no hubiera estado sujeta al impuesto de sociedades al tipo normal [...], esa sociedad

estará obligada a practicar una retención igual al crédito fiscal calculado en las condiciones previstas en el artículo 158 *bis*, apartado 1. Deberá ingresarse la cantidad retenida por las distribuciones que den derecho al crédito fiscal previsto en el artículo 158 *bis* cualesquiera que fueren sus beneficiarios.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

9 De la resolución de remisión se desprende que, durante los años 1998 a 2000, Accor percibió dividendos pagados por sus filiales establecidas en otros Estados miembros y que, al redistribuir tales dividendos, practicó, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 146, apartado 2, del CGI, en relación con los artículos 158 *bis* y 223 *sexies* del mismo code, una retención sobre los rendimientos del capital mobiliario que, respecto a los años 1999 a 2001, ascendió a 323.279.053 FRF, 359.183.404 FRF y 341.261.380 FRF, respectivamente.

10 Mediante recurso administrativo de 21 de diciembre de 2001, Accor solicitó que le fuera devuelta la cantidad correspondiente a dicha retención, invocando la incompatibilidad de dichas disposiciones del CGI con el Derecho comunitario. Habiéndose desestimado dicha solicitud, la referida sociedad acudió ante el tribunal administratif de Versailles, el cual, mediante sentencia de 21 de diciembre de 2006, acogió íntegramente su pretensión.

11 Dado que la sentencia de la cour administrative d'appel de Versailles de 20 de mayo de 2008 desestimó el recurso interpuesto por el ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique contra la sentencia aludida en el apartado anterior, dicho Ministro recurrió en casación ante el Conseil d'État contra la sentencia que resolvió tal recurso.

12 El Conseil d'État hace constar que del artículo 216 del CGI se desprende que, sin perjuicio de una parte proporcional de gastos y cargas, ninguna sociedad matriz francesa está sujeta al impuesto de sociedades con respecto a los dividendos que perciba de sus filiales, cualquiera que sea el lugar de establecimiento de esas filiales. Además, con arreglo al artículo 223 *sexies* del mismo code, cuando redistribuye dichos dividendos entre sus propios accionistas, tal sociedad está, por tal motivo, obligada a practicar una retención, cualquiera que sea la procedencia de los dividendos que le hayan sido pagados y que haya redistribuido del modo señalado. Por lo tanto, según el Conseil d'État, el mecanismo de la retención, considerado en sí mismo, no afecta a la libertad de establecimiento ni a la libre circulación de capitales.

13 En virtud del artículo 146, apartado 2, del CGI, el importe del crédito fiscal que, con arreglo al artículo 158 *bis* del CGI, corresponde a la sociedad matriz por los dividendos abonados por una de sus filiales establecida en Francia debe imputarse a la cuantía de la retención practicada con ocasión de la redistribución de tales dividendos entre los accionistas. Ahora bien, el artículo 158 *bis* del CGI impide que se reconozca a favor de una sociedad matriz un crédito fiscal por los dividendos procedentes de filiales establecidas en otro Estado miembro y, en consecuencia, prohíbe toda imputación al importe de la retención exigible cuando esa sociedad matriz redistribuye tales dividendos. Por consiguiente, a falta de un crédito fiscal concedido por los dividendos procedentes de una filial establecida en otro Estado miembro capaz de disminuir el importe de la retención exigible, el pago de tal retención por esa sociedad matriz, al imputarse a la masa de las cantidades distribuibles, redunda en la reducción del importe de los dividendos redistribuidos en una cantidad equivalente.

14 En este contexto, el Conseil d'État acordó suspender el curso de las actuaciones y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

1) a) ¿Deben interpretarse los artículos 56 [CE] y 43 [CE] en el sentido de que se oponen a un régimen fiscal, cuya finalidad es eliminar la doble imposición económica de los dividendos,

que:

- permite a una sociedad matriz imputar a la retención, a la que está obligada al efectuar la redistribución entre sus accionistas de los dividendos pagados por sus filiales, el crédito fiscal vinculado a la distribución de estos dividendos si proceden de una filial establecida en Francia,
- pero no confiere esta facultad si esos dividendos tienen su origen en una filial establecida en otro Estado miembro [...], dado que dicho régimen no confiere, en tal caso, el derecho a un crédito fiscal vinculado a la distribución de esos dividendos por tal filial, debido a que ese régimen vulneraría, en sí mismo, con respecto a la citada sociedad matriz, los principios de libre circulación de capitales o de libre circulación de establecimiento?

b) En caso de respuesta negativa [a la letra a) de la presente cuestión], ¿deben interpretarse dichos artículos en el sentido de que se oponen, sin embargo, a tal régimen, en la medida en que debe tomarse en consideración asimismo la situación de los accionistas porque, habida cuenta del pago de la cantidad objeto de la retención, el importe de los dividendos percibidos de sus filiales y redistribuidos por dicha sociedad matriz entre sus accionistas es diferente en función de la localización de esas filiales, en Francia o en otro Estado miembro [...], de modo que dicho régimen tiene, en principio, un efecto disuasorio en los accionistas a la hora de invertir en esa sociedad matriz y, por lo tanto, tiene por efecto afectar a la captación de capitales por la sociedad y puede disuadir a esta sociedad de conceder capitales a las filiales establecidas en Estados miembros distintos de Francia o de crear en esos Estados tales filiales?

2) En caso de respuesta afirmativa [a las letras a) y b) de la primera cuestión] y si se interpretan los artículos 56 [CE] y 43 [CE] en el sentido de que se oponen al régimen fiscal de la retención anteriormente descrito y, por lo tanto, la Administración está, en principio, obligada a restituir las cantidades percibidas sobre la base de dicho régimen en la medida en que lo han sido contraviniendo el Derecho comunitario, ¿se opone este Derecho, en un régimen que, en sí mismo, no se traduce en la repercusión sobre un tercero de un impuesto por el obligado a su pago:

- a) a que la Administración pueda oponerse al reembolso de las cantidades pagadas por la sociedad matriz porque tal restitución supondría un enriquecimiento sin causa para ésta,
- b) y, en caso de respuesta negativa, a que pueda oponerse, para no ordenar la restitución a la sociedad de dicha cantidad, la circunstancia de que la cantidad pagada por la sociedad matriz no supone para ésta una carga contable o fiscal sino que se imputa únicamente a la masa de las cantidades que pueden ser redistribuidas entre sus accionistas?

3) Teniendo en cuenta la respuesta a las cuestiones [primera y segunda], ¿se oponen los principios de Derecho comunitario de equivalencia y de efectividad a que la restitución de las cantidades que pueden garantizar la aplicación de un mismo régimen fiscal a los dividendos que dan lugar a redistribución por la sociedad matriz, con independencia de que esos dividendos tengan su origen en cantidades distribuidas por sus filiales establecidas en Francia o en otro Estado miembro [...], se supedita al requisito, sin perjuicio, en su caso, de lo establecido en el convenio bilateral aplicable entre [la República Francesa] y el Estado miembro en el que la filial esté establecida, en cuanto al intercambio de información, de que el obligado al pago aporte los datos de los que sólo él puede disponer y que se refieren, en particular, en relación con cada dividendo en litigio, al tipo impositivo efectivamente aplicado y a la cuota del impuesto efectivamente pagada en razón de los beneficios obtenidos por sus filiales establecidas en los Estados miembros [...] distintos de Francia, mientras que, para las filiales establecidas en Francia, no se exigen tales justificantes, conocidos por la Administración?»

Sobre las solicitudes de reapertura de la fase oral

15 Mediante escritos presentados los días 7 de enero y 2 de febrero de 2011, respectivamente, Accor y el Gobierno francés solicitaron la reapertura de la fase oral.

16 De este modo, Accor alegó que en los puntos 73 y siguientes de sus conclusiones, el Abogado General se basó en argumentos derivados de la sentencia de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, Rec. p. I-11753), que, según indicó, no habían sido objeto de debate entre las partes.

17 Por su parte, el Gobierno francés manifestó el deseo de poder abundar, en una segunda vista, sobre la alegación de que el mecanismo del crédito fiscal en relación con la retención, controvertido en el procedimiento principal, sólo pudo implicar una restricción a la libre circulación de capitales para los accionistas, alegación contenida en el apartado 82 de sus observaciones escritas y analizada en las conclusiones del Abogado General.

18 Además, dicho Gobierno alegó que las conclusiones del Abogado General contenían una indicación que no tiene en cuenta, de forma exhaustiva, el Derecho interno francés. En particular y, en primer lugar, mientras que en relación con la respuesta a la segunda cuestión planteada el Abogado General considera que la restitución de la retención concedida a una sociedad aprovecha indirectamente a sus accionistas, el Gobierno francés alega que el patrimonio de una sociedad es diverso del de los accionistas de ésta. En segundo lugar, el Gobierno francés se opone a la tesis de que, en Derecho procesal francés, los accionistas no disponen de acción alguna de restitución, indicando que la existencia de tal acción, que, en principio, se agrega al recurso de responsabilidad, se desprende de la obligación de los Estados miembros, de conformidad con reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, de restituir los impuestos percibidos con violación del Derecho de la Unión.

19 A este respecto, de la jurisprudencia se deduce que el Tribunal de Justicia puede ordenar de oficio, a propuesta del Abogado General o incluso a instancia de las partes, la reapertura de la fase oral, conforme al artículo 61 de su Reglamento de Procedimiento, si considera que no está suficientemente ilustrado o que el asunto debe dirimirse basándose en una argumentación que no ha sido debatida entre las partes (véanse las sentencias de 26 de junio de 2008, *Burda*, C-284/06, Rec. p. I-4571, apartado 37, y jurisprudencia citada, así como de 16 de diciembre de 2010, *Stichting Natuur en Milieu* y otros, C-266/09, Rec. p. I-0000, apartado 27).

20 Sin embargo, ni el Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ni su Reglamento de Procedimiento prevén la posibilidad de que las partes formulen observaciones en respuesta a las conclusiones presentadas por el Abogado General (véase la sentencia *Stichting Natuur en Milieu* y otros, antes citada, apartado 28).

21 En el caso de autos el Tribunal de Justicia considera que dispone de todos los elementos necesarios para responder a las cuestiones planteadas y que las observaciones presentadas ante él se han referido a esos elementos.

22 Por consiguiente, procede desestimar las peticiones de reapertura de la fase oral.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión

23 Mediante su primera cuestión el órgano jurisdiccional remitente pide, esencialmente, que se dilucide si los artículos 49 TFUE y 63 TFUE se oponen a la normativa de un Estado miembro cuyo

objeto sea eliminar la doble imposición económica de los dividendos, como la controvertida en el asunto principal, que permite a una sociedad matriz imputar a la retención, a la que está obligada al efectuar la redistribución entre sus accionistas de 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 tal facultad si dichos dividendos proceden de una filial establecida en otro Estado miembro, ya que, en ese último supuesto, esa legislación no da derecho a la concesión de un crédito fiscal vinculado al pago de los referidos dividendos por dicha filial.

24 Mediante la letra a) de su primera cuestión el órgano jurisdiccional remitente pide al Tribunal de Justicia que dilucide si tal legislación puede suponer una restricción a las libertades de circulación para la sociedad matriz.

25 Mediante la letra b) de su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide que, en caso de respuesta negativa a la letra a) de esta misma cuestión, se dilucide si, no obstante, los artículos 49 TFUE y 63 TFUE se oponen a tal normativa por cuanto debería tenerse en cuenta igualmente la situación de los accionistas.

26 Aunque la letra b) de la primera cuestión sólo se plantee para el caso de que se responda la letra a) de la misma cuestión en sentido negativo, debe, no obstante, señalarse que se plantea el interrogante relativo a la posibilidad de tener en cuenta la situación de los accionistas con el fin de examinar la existencia de una restricción para la propia sociedad matriz.

27 En efecto, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si los artículos 49 TFUE y 63 TFUE se oponen a la normativa de un Estado miembro como la controvertida en el asunto principal debido a que, en principio, ésta disuade a los accionistas de invertir en el capital de la sociedad matriz, afecta, en consecuencia, a la captación de capitales por esta sociedad y, por ello, podría disuadir a dicha sociedad de asignar capitales a las filiales establecidas en otros Estados miembros o de crear tales filiales en esos Estados.

28 Por consiguiente, procede responder conjuntamente a las dos letras de la primera cuestión.

Sobre la libertad aplicable

29 Dado que el órgano jurisdiccional remitente ha planteado su primera cuestión tanto en relación con el artículo 49 TFUE como con el artículo 63 TFUE, debe determinarse, con carácter previo, si, y en qué medida, una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal puede afectar a las libertades garantizadas por dichos artículos.

30 Es preciso recordar al respecto que el trato fiscal de los dividendos puede estar comprendido en el ámbito de aplicación tanto del artículo 49 TFUE, relativo a la libertad de establecimiento, como del artículo 63 TFUE, relativo a la libre circulación de capitales (sentencia de 10 de febrero de 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, C-436/08 y C-437/08, Rec. p. I-0000, apartado 33 y jurisprudencia citada).

31 En cuanto a la cuestión de si una normativa nacional se inscribe en el ámbito de una u otra de las libertades de circulación, de una jurisprudencia actualmente muy consolidada se desprende que procede tomar en consideración el objeto de la legislación de que se trate (sentencia Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, antes citada, apartado 34, así como jurisprudencia citada).

32 A este respecto, ya se ha afirmado que una normativa nacional destinada a aplicarse únicamente a las participaciones que permitan ejercer una influencia efectiva en las decisiones de

una sociedad y a determinar las actividades de ésta está comprendida en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento (véanse las sentencias *Test Claimants in the FII Group Litigation*, antes citada, apartado 37, y de 21 de octubre de 2010, *Idryma Typou*, C-81/09, Rec. p. I-0000, apartado 47). En cambio, las disposiciones nacionales aplicables a participaciones adquiridas con el único objetivo de realizar una inversión de capital sin intención de influir en la gestión y el control de la empresa deben examinarse exclusivamente en relación con la libre circulación de capitales (sentencia *Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen*, antes citada, apartado 35, y jurisprudencia citada).

33 En el caso de autos, el régimen fiscal de las sociedades matrices controvertido en el asunto principal, con arreglo al artículo 145 del CGI, era de aplicación, durante los años 1999 y 2000, a las sociedades que eran titulares de como mínimo el 10 % del capital de sus filiales. Respecto al año 2001 dicho umbral de participación se rebajó al 5 % del capital de la filial.

34 De ello se desprende que la normativa nacional controvertida en el asunto principal podía aplicarse no sólo a las sociedades que perciben dividendos sobre la base de una participación que les confería una influencia efectiva sobre las decisiones de la filial que los distribuye y que permitía determinar sus actividades, sino también a aquellas que percibían dividendos sobre la base de una participación minoritaria que no confería tal influencia.

35 En relación con los hechos del procedimiento principal, procede señalar, por una parte, que la resolución de remisión no contiene ninguna información sobre la naturaleza de las participaciones de Accor en el capital de sus filiales que reparten dividendos.

36 Por otra, en sus observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia, Accor alega que el litigio principal se refiere a los dividendos percibidos de filiales establecidas en Estados miembros que no son la República Francesa y que se hallan bajo su control, mientras que el Gobierno francés se ha referido igualmente a las participaciones que no conferían a Accor ninguna influencia efectiva sobre las decisiones de las filiales que reparten dividendos y que no permitían determinar sus actividades.

37 A este respecto, se ha de recordar que, en el marco del procedimiento de cooperación establecido en el artículo 267 TFUE, no corresponde al Tribunal de Justicia sino al órgano jurisdiccional nacional determinar los hechos que originaron el litigio y deducir las consecuencias de los mismos para la resolución que debe dictar (véanse, en particular, las sentencias de 16 de septiembre de 1999, *WWF y otros*, C-435/97, Rec. p. I-5613, apartado 32; de 23 de octubre de 2001, *Tridon*, C-510/99, Rec. p. I-7777, apartado 28, así como de 11 de diciembre de Eind, C-291/05, Rec. p. I-10719, apartado 18).

38 En estas circunstancias, teniendo en cuenta el objeto de la normativa controvertida en el asunto principal, procede responder a la primera cuestión planteada a la luz tanto del artículo 49 TFUE como del artículo 63 TFUE.

Sobre la libertad de establecimiento

39 La libertad de establecimiento, que el artículo 49 TFUE reconoce a los nacionales de la Unión y que implica para ellos el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas, en las mismas condiciones fijadas por la legislación del Estado miembro de establecimiento para sus propios nacionales, comprende, conforme al artículo 54 TFUE, para las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y cuyo domicilio social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Unión Europea, el derecho a ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de una filial, sucursal o agencia (véanse, en particular, las sentencias de 21 de septiembre

de 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec. p. I-6161, apartado 35; de 23 de febrero de 2006, Keller Holding, C-471/04, Rec. p. I-2107, apartado 29, así como de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. p. I-7995, apartado 41).

40 Si bien el objeto de las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento, según su tenor literal, es asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, éstas se oponen, asimismo, a que el Estado miembro de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación (véanse, en particular, las sentencias de 16 de julio de 1998, ICI, C-264/96, Rec. p. I-4695, apartado 21, así como Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, antes citada, apartado 42).

41 En el asunto principal es pacífico que la normativa controvertida establece una diferencia de trato entre los dividendos distribuidos por una filial residente y los distribuidos por una filial no residente.

42 Así, una sociedad matriz que percibe dividendos de una filial residente goza, debido a tales dividendos, de un crédito fiscal igual a la mitad de las cantidades pagadas en concepto de dividendos por esa filial residente, mientras que no se concede tal crédito fiscal por los dividendos que distribuye una filial no residente.

43 A este respecto, procede señalar que de la jurisprudencia se desprende que, en la elaboración de su sistema tributario y, en particular, cuando crean un mecanismo dirigido a evitar o atenuar la imposición en cadena o la doble imposición económica, los Estados miembros han de respetar las exigencias que se derivan del Derecho de la Unión, en concreto, las impuestas por las disposiciones del Tratado relativas a las libertades de circulación (véase la sentencia *Test Claimants in the FII Group Litigation*, antes citada, apartado 45).

44 De la jurisprudencia se deduce, así, que, cualquiera que sea el mecanismo adoptado para atenuar o para evitar la doble imposición en cadena o la doble imposición económica, las libertades de circulación garantizadas por el Tratado se oponen a que un Estado miembro trate de manera menos ventajosa los dividendos de origen extranjero que los dividendos de origen nacional, a menos que esta diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de julio de 2004, *Lenz*, C-315/02, Rec. p. I-7063, apartados 20 a 49, y de 7 de septiembre de 2004, *Manninen*, C-319/02, Rec. p. I-7477, apartados 20 a 55, así como la sentencia *Test Claimants in the FII Group Litigation*, antes citada, apartado 46).

45 Pues bien, con respecto a una norma fiscal cuyo objeto sea evitar o atenuar la tributación de los beneficios distribuidos, la situación de una sociedad matriz que percibe dividendos de origen extranjero es comparable a la de una sociedad matriz 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 (véase la sentencia *Test Claimants in the FII Group Litigation*, antes citada, apartado 62).

46 Como ha señalado el Gobierno francés, por una parte, una sociedad matriz se hallaba ciertamente exenta del impuesto de sociedades tanto respecto a los dividendos percibidos de sus filiales residentes como por los procedentes de sus filiales no residentes y, por otra, esa sociedad no podía imputar los créditos fiscales vinculados a los dividendos pagados por sus filiales residentes a la cuota del impuesto sobre sociedades a cuyo pago, por lo demás, estaba obligada.

47 No obstante, como admite igualmente dicho Gobierno, los créditos fiscales podían utilizarse al redistribuirse los dividendos percibidos. Así, una sociedad matriz podía imputar tales créditos

fiscales a la retención que estaba obligada a practicar cuando redistribuía los dividendos.

48 Por consiguiente, aunque, con respecto a la sociedad matriz, eximía los dividendos percibidos de las filiales no residentes del impuesto, dicho Estado miembro los sometía a un trato menos favorable que los dividendos procedentes de las filiales residentes.

49 En efecto, a diferencia de los dividendos procedentes de las filiales residentes, la legislación controvertida en el asunto principal no permitía evitar la imposición de la que fueran objeto con respecto a la filial que los distribuía, mientras que los dividendos percibidos tanto de las filiales residentes como de las filiales no residentes se hallaban sujetos a retención en el momento de su redistribución. Por consiguiente, por lo que respecta a los dividendos percibidos de las filiales residentes, cuando se distribuían, el crédito fiscal se imputaba a la retención que debía efectuarse, sin que dicha retención disminuyera la masa distribuible de los dividendos. En cambio, en lo tocante a los dividendos percibidos de filiales no residentes, en la medida en que la sociedad matriz no disfrutaba de crédito fiscal alguno sobre tales dividendos, un efecto de la aplicación de la retención era disminuir la masa de los dividendos distribuibles.

50 En estas circunstancias, la sociedad matriz que percibía dividendos de una filial establecida en otro Estado miembro podía ya sea distribuir los dividendos amputados en la cuantía de la retención y cuya masa era menor que al redistribuirse los dividendos percibidos de filiales establecidas en Francia, o bien, como ha señalado el Abogado General en el punto 48 de sus conclusiones, recurrir a sus reservas para obtener una cantidad equivalente a la suma que debía pagarse en concepto de retención sobre los rendimientos del capital mobiliario y aumentar así la masa de los dividendos distribuidos.

51 Habida cuenta del trato desfavorable reservado a los dividendos percibidos de una filial establecida en otro Estado miembro en relación con aquel a que estaban sujetos los dividendos percibidos de una filial residente, podía disuadirse a una sociedad matriz de ejercer sus actividades a través de filiales establecidas en otros Estados miembros (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de septiembre de 2003, Bosal, C-168/01, Rec. p. I-9409, apartado 27, y Keller Holding, antes citada, apartado 35).

52 Si bien el Gobierno francés reconoce que existía una diferencia de trato entre los dividendos pagados por una filial establecida en Francia y los dividendos pagados por una filial establecida en otro Estado miembro en lo que atañe a la posibilidad de que la sociedad matriz beneficiaria imputara el crédito fiscal a la retención que practicaba al redistribuir tales dividendos entre sus propios accionistas, considera, no obstante, que tal diferencia no constituía una restricción para la sociedad matriz.

53 Dicho Gobierno señala, por una parte, que la aprobación del crédito fiscal se derivaba de una decisión autónoma de los órganos competentes de una sociedad matriz y no de la normativa controvertida en el asunto principal, ya que, según afirma, la decisión de esa sociedad matriz de redistribuir los dividendos pagados por una filial francesa hacía que el crédito fiscal vinculado a los dividendos de que se tratara fuera imputable a la retención. Remitiéndose a la sentencia de 27 de enero de 2000, Graf (C-190/98, Rec. p. I-493, apartados 24 y 25), el Gobierno francés alega que, por lo tanto, el efecto eventualmente negativo de las disposiciones controvertidas en el asunto principal depende de una decisión de los órganos competentes de la sociedad matriz tan hipotética que no puede considerarse que dichas disposiciones supongan un obstáculo a las libertades de circulación.

54 Por otra parte, según el Gobierno francés, independientemente del origen de los dividendos, el desembolso de la sociedad matriz era idéntico en la medida en que la retención se imputaba al resultado distribuible entre los accionistas.

55 Pues bien, afirma que, en virtud de los convenios relativos a la prevención de la doble imposición, celebrados por la República Francesa con todos los Estados miembros de la Unión, los accionistas no residentes pueden obtener el reembolso de la retención practicada por la sociedad matriz que distribuye los dividendos, de forma que la normativa controvertida en el asunto principal no afecta a su situación.

56 Por lo que respecta a los accionistas residentes de la sociedad matriz que distribuye los dividendos, el Gobierno francés estima que si la falta de un crédito fiscal imputable a la retención practicada por esa sociedad matriz al redistribuir dividendos pagados por sus filiales no residentes debiera considerarse un obstáculo para la captación de capitales de los accionistas franceses, esta restricción afectaría, en todo caso, a un movimiento de capitales puramente interno entre una sociedad matriz francesa y sus accionistas franceses, y no presentaría ningún elemento de extranjería ni estaría comprendida en el ámbito del Derecho de la Unión.

57 No pueden acogerse estas alegaciones.

58 En primer lugar, si bien es cierto que el crédito fiscal relativo a los dividendos distribuidos por filiales residentes sólo puede utilizarse cuando la sociedad matriz decide la redistribución de tales dividendos, es pacífico que tanto la diferencia de trato en función del lugar de establecimiento de la filial que distribuye los dividendos, como la posibilidad de imputar el posible crédito fiscal al importe de la retención practicada al redistribuir esos dividendos se derivan directamente de la normativa francesa controvertida en el asunto principal.

59 Por consiguiente, la posibilidad de gozar de un crédito fiscal, imputable a la retención al redistribuir los dividendos, no dependía de un acontecimiento futuro e hipotético para una sociedad matriz, sino de una circunstancia vinculada, por definición, al ejercicio de la libertad de establecimiento, a saber, el lugar de establecimiento de su filial.

60 En segundo lugar, aun cuando, como afirma el Gobierno francés, la normativa controvertida en el asunto principal no produzca ningún efecto sobre la situación de los accionistas no residentes, la circunstancia de que dicha normativa pueda suponer un obstáculo para la captación de capitales por una sociedad matriz de los accionistas residentes es suficiente para confirmar el carácter restrictivo de las disposiciones de tal normativa.

61 En efecto, la circunstancia de que accionistas residentes pudieran ser disuadidos de adquirir participaciones en una sociedad matriz debido a que los dividendos procedentes de las filiales de ésta establecidas en un Estado miembro distinto de la República Francesa fueran inferiores a los dividendos procedentes de filiales residentes, podía disuadir, a su vez, a esa sociedad matriz de ejercer sus actividades a través de filiales no residentes.

62 Debe señalarse que, por cuanto está relacionada con los intercambios intracomunitarios, tal situación puede estar incluida en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado en materia de libertades fundamentales (sentencia Keller Holding, antes citada, apartado 24) y que, por lo tanto, en la medida en que, en el plano fiscal, iban en detrimento de las situaciones comunitarias en comparación con las situaciones puramente internas, las disposiciones del CGI controvertidas en el asunto principal constituían una restricción prohibida, en principio, por las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento (véase la sentencia de 27 de noviembre de 2008, Papillon, C-418/07, Rec. p. I-8947, apartado 32).

63 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que sólo puede admitirse una restricción a la libertad de establecimiento si se justifica por razones imperiosas de interés general (véase, en particular, la sentencia de 18 de junio de 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Rec. p. I-5145, apartado 57). Ahora bien, ni el órgano jurisdiccional remitente ni las partes que han presentado observaciones han aludido a elementos que pueden justificar dicha restricción. Por consiguiente, debe declararse que el artículo 49 TFUE se opone a una normativa como la controvertida en el asunto principal.

Sobre la libre circulación de capitales

64 Las consideraciones formuladas en los apartados anteriores se aplican de la misma manera cuando una sociedad matriz hubiera percibido dividendos sobre la base de una participación que no le confiere una influencia efectiva en las decisiones de su filial que los distribuyó ni le permite determinar sus actividades.

65 En efecto, la diferencia de trato puesta de relieve en el apartado 41 de la presente sentencia podía surtir el efecto de disuadir a las sociedades matrices establecidas en Francia de invertir sus capitales en sociedades establecidas en otro Estado miembro y producir igualmente un efecto restrictivo con respecto a las sociedades establecidas en otros Estados miembros, por cuanto constituía, en su contra, un obstáculo para la captación de capitales en Francia.

66 En la medida en que los rendimientos de capitales de origen extranjero recibían un trato fiscal menos favorable que los dividendos distribuidos por sociedades establecidas en Francia, las acciones de sociedades establecidas en otros Estados miembros resultaban menos atractivas para las sociedades matrices establecidas en Francia que las de las sociedades con domicilio social en este Estado miembro (véanse las sentencias de 6 de junio de 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec. p. I-4071, apartado 35; Manninen, antes citada, apartados 22 y 23, así como Test Claimants in the FII Group Litigation, antes citada, apartado 64).

67 De lo anterior resulta que la diferencia de trato que deparaba la normativa controvertida en el asunto principal suponía una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 63 TFUE.

68 Ahora bien, ni el órgano jurisdiccional remitente ni las partes que han presentado observaciones se han referido a los motivos previstos en el artículo 65 TFUE ni a las razones imperiosas de interés general que pueden justificar tal restricción.

69 Habida cuenta de todo lo que antecede, debe responderse a la primera cuestión 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, como la controvertida en el asunto principal, que permite 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 confiere ningún derecho a un crédito fiscal vinculado a la distribución de los referidos dividendos por la filial de que se trate.

Sobre la segunda cuestión

70 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide, esencialmente, que se dilucide si, en el supuesto de que el régimen fiscal controvertido en el asunto principal no se traduzca en sí mismo en la repercusión a terceros de la cuota tributaria adeudada por el obligado al pago del impuesto, el Derecho de la Unión se opone a que la Administración deniegue el reembolso de las cantidades pagadas por la sociedad matriz por considerar, ya que tal reembolso supondría para ésta un enriquecimiento sin causa, ya que la cantidad pagada por la sociedad matriz no constituye para ésta una carga contable o fiscal, sino que se imputa a la masa de las cantidades que pueden ser redistribuidas entre sus accionistas.

71 Debe recordarse, a este respecto, que el derecho a obtener la devolución de los impuestos percibidos en un Estado miembro infringiendo las normas del Derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión, tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia (véanse, en particular, las sentencias de 9 de noviembre de 1983, *San Giorgio*, 199/82, Rec. p. 3595, apartado 12, así como de 8 de marzo de 2001, *Metallgesellschaft y otros*, C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727, apartado 84). Por lo tanto, en principio, el Estado miembro está obligado a devolver los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión (sentencias de 14 de enero de 1997, *Comateb y otros*, C-192/95 a C-218/95, Rec. p. I-165, apartado 20; *Metallgesellschaft y otros*, antes citada, apartado 84; de 2 de octubre de 2003, *Weber's Wine World y otros*, C-147/01, Rec. p. I-11365, apartado 93, así como *Test Claimants in the FII Group Litigation*, antes citada, apartado 202).

72 No obstante, con arreglo a reiterada jurisprudencia, el Derecho de la Unión no se opone a que un sistema jurídico nacional rechace la devolución de impuestos indebidamente percibidos cuando puedan producir un enriquecimiento sin causa de los beneficiarios (sentencias de 24 de marzo de 1988, *Comisión/Italia*, 104/86, Rec. p. 1799, apartado 6; de 9 de febrero de 1999, *Dilexport*, C-343/96, Rec. p. I-579, apartado 47; de 21 de septiembre de 2000, *Michaïlidis*, C-441/98 y C-442/98, Rec. p. I-7145, apartado 31, así como de 10 de abril de 2008, *Marks & Spencer*, C-309/06, Rec. p. I-2283, apartado 41). Por lo tanto, la protección de los derechos garantizados en esta materia por el ordenamiento jurídico de la Unión no impone la devolución de los impuestos, derechos y gravámenes recaudados con infracción del Derecho de la Unión cuando se demuestre que la persona obligada al pago de tales derechos los repercutió efectivamente sobre otros sujetos (véanse las sentencias *Comateb y otros*, antes citada, apartado 21, así como de 6 de septiembre de 2001, *Lady & Kid y otros*, C-398/09, Rec. p. I-0000, apartado 18).

73 No obstante, como se desprende de la jurisprudencia, dado que tal negativa a la devolución es una limitación de un derecho subjetivo basado en el ordenamiento jurídico de la Unión debe interpretarse en sentido restringido (sentencias citadas *Weber's Wine World y otros*, apartado 95, y *Lay & Kid y otros*, apartado 20).

74 Por consiguiente, se desprende de los apartados 20 y 25 de la sentencia *Lady & Kid y otros*, antes citada, que la única excepción al derecho al reembolso de los impuestos percibidos con infracción del Derecho de la Unión se refiere al supuesto en el que un impuesto indebido hubiera sido directamente repercutido por el sujeto pasivo sobre el comprador.

75 En el caso de autos, el propio órgano jurisdiccional remitente señala que el régimen controvertido en el asunto principal, relativo, por lo demás, a una retención que ha practicado una sociedad matriz con ocasión de la distribución de dividendos y no a un impuesto percibido a la venta de productos, no se traduce en una repercusión de dicha retención sobre los terceros, como en el caso del comprador al que se refiere la jurisprudencia citada anteriormente.

76 En estas circunstancias, procede responder a la segunda cuestión que el Derecho de la Unión se opone a que, cuando un régimen fiscal nacional como el controvertido en el asunto principal no se traduzca en sí mismo en la repercusión a un tercero del impuesto indebidamente ingresado por el obligado a su pago, un Estado miembro deniegue la restitución de las cantidades pagadas por la sociedad matriz por considerar que tal devolución supone para ésta un enriquecimiento sin causa, o bien que la cantidad ingresada por la sociedad matriz no constituye para ésta una carga contable o fiscal, sino que se imputa a la masa de las cantidades que pueden redistribuirse entre sus accionistas.

Sobre la tercera cuestión

77 Mediante su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide que se dilucide si los principios de equivalencia y de efectividad obstan a que la restitución a una sociedad matriz de las cantidades que pueden garantizar la aplicación de un mismo régimen fiscal a los dividendos pagados por las filiales de ésta establecidas en Francia y a los pagados por las filiales de dicha sociedad establecidas en otros Estados miembros, que dan lugar a una redistribución por la sociedad matriz, esté supeditada al requisito de que el obligado al pago aporte los elementos que él sólo posee relativos, con respecto a cada dividendo en litigio, en particular, al tipo impositivo efectivamente aplicado y a la cuota del impuesto efectivamente ingresada en función de los beneficios obtenidos por las filiales establecidas en los demás Estados miembros, aun cuando, para las filiales establecidas en Francia, no se exijan dichos elementos, que la Administración conoce.

78 A este respecto, conforme a reiterada jurisprudencia, incumbe a los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros, con arreglo al principio de cooperación leal establecido en el artículo 4 TUE, garantizar la tutela judicial de los derechos que el Derecho de la Unión confiere a los justiciables (véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de diciembre de 1976, Rewe, 33/76, Rec. p. 1989, apartado 5; Comet, 45/76, Rec. p. 2043, apartado 12; de 19 de junio de 1990, Factortame y otros, C-213/89, Rec. p. I-2433, apartado 19, así como de 13 de marzo de 2007, Unibet, C-432/05, Rec. p. I-2271, apartado 38).

79 En consecuencia, ante la inexistencia de una normativa de la Unión en la materia, corresponde al ordenamiento jurídico 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 de la Unión confiere a los justiciables, siempre que, por una parte, dicha regulación no sea menos favorable que la referente a recursos semejantes de naturaleza interna (principio de equivalencia) ni, por otra parte, haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad) (sentencia Test Claimants in the FII Group Litigation, antes citada, apartado 203 y jurisprudencia citada).

80 Corresponde igualmente al órgano jurisdiccional remitente determinar de qué manera debe paliarse en la práctica un incumplimiento de la prohibición de las restricciones a la libertad de establecimiento y a la libre circulación de capitales.

81 Pues bien, la tercera cuestión planteada implica que, según el órgano jurisdiccional

remitente, en el supuesto de que se hubieran declarado las restricciones a la libertad de establecimiento y a la libre circulación de capitales, con el fin de garantizar la igualdad de trato entre los beneficiarios de dividendos percibidos de filiales establecidas en Francia y los beneficiarios de dividendos percibidos de una filial establecida en otro Estado miembro, ello supondría reconocer a favor de estos últimos el crédito fiscal del que gozan los primeros.

82 Debe recordarse 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, Rec. p. I-8147, apartado 50; de 26 de junio de 2003, Skandia y Ramstedt, C-422/01, Rec. p. I-6817, apartado 43; de 27 de enero de 2009, Persche, C-318/07, Rec. p. I-359, apartado 54; Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, antes citada, apartado 95, así como de 30 de junio de 2011, Meilicke y otros, C-262/09, Rec. p. I-0000, apartado 45).

83 A este respecto, Accor alega que el sistema de crédito fiscal se basa únicamente en la sujeción de la filial que distribuye dividendos al impuesto de sociedades, en la medida en que el crédito fiscal es siempre, según señala, igual al 50 % de los dividendos distribuidos. En consecuencia, Accor estima que es suficiente demostrar que la filial distribuidora ha estado sujeta al impuesto de sociedades en su Estado miembro de establecimiento.

84 Aunque considera que es legítimo tener en cuenta las cuotas tributarias ingresadas por la filial en su Estado miembro de establecimiento, la Comisión estima que, en el marco del régimen controvertido en el asunto principal, no se da una correspondencia estricta entre la cuota tributaria pagada y el importe del crédito fiscal y que, a su juicio, es suficiente referirse al tipo legal de la tributación en el Estado de establecimiento de la filial.

85 Los Gobiernos francés y del Reino Unido consideran que, para paliar el supuesto impacto discriminatorio del régimen controvertido en el asunto principal, debe aplicarse un crédito fiscal cuya cuantía permita neutralizar el impuesto pagado en el Estado miembro de establecimiento de la filial y que, según afirman, debe calcularse en función de la cuota del impuesto al que están sujetos en ese Estado los beneficios subyacentes a los dividendos pagados por la filial. El Gobierno francés aduce que el sistema del crédito fiscal y de la retención consistía en atenuar la doble imposición económica de los dividendos distribuidos ajustándose a la exigencia de neutralidad fiscal y que la atenuación de la doble imposición económica tenía en cuenta el nivel del impuesto de sociedades efectivamente soportado por las filiales francesas. Así, según este Gobierno, el crédito fiscal no podía superar la cuota del impuesto de sociedades percibido al tipo normal sobre los beneficios subyacentes a los dividendos distribuidos y, en el supuesto en que se hubiera aplicado a los beneficios subyacentes un tipo impositivo reducido hasta el punto de que el crédito fiscal superara la cuota del impuesto de sociedades soportado, debía exigirse una retención equivalente a la cantidad en que el crédito fiscal excediera del impuesto de sociedades.

86 Corresponde al órgano jurisdiccional remitente, único competente para interpretar el Derecho nacional, resolver la cuestión de en qué medida el régimen controvertido en el asunto principal se basaba en una estricta correspondencia entre la cuota del impuesto pagado sobre los beneficios subyacentes a la distribución de dividendos y el importe del crédito fiscal.

87 Sin embargo, debe puntualizarse 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 (véase la sentencia *Test Claimants in the FII Group Litigation*, antes

citada, apartado 72), este Derecho no obliga a los Estados miembros a favorecer a los contribuyentes que hubieran invertido en sociedades extranjeras en comparación con aquellos que hubiesen invertido en sociedades nacionales (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de diciembre de 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, Rec. p. I-10451, apartados 39 y 40, así como *Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen*, antes citada, apartado 89).

88 Así, se ha declarado que el Derecho de la Unión no prohíbe que un Estado miembro evite la doble imposición en cadena de los dividendos percibidos por una sociedad residente mediante la aplicación de normas que los declaren exentos de tributación cuando los paga una sociedad residente, mientras que evita mediante un sistema de imputación la imposición en cadena de esos dividendos cuando los paga una sociedad no residente, 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 de la sociedad que distribuye beneficios hasta el límite de la cuantía impositiva aplicada en el Estado miembro de la sociedad beneficiaria (véanse las sentencias citadas *Test Claimants in the FII Group Litigation*, apartados 48 y 57, así como *Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen*, apartado 86, y el auto de 23 de abril de 2008, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, C-201/05, Rec. p. I-2875, apartado 39).

89 El Tribunal de Justicia ha declarado que cuando los beneficios subyacentes a los dividendos de origen extranjero están sujetos en el Estado miembro de la sociedad que distribuye beneficios a un impuesto inferior al que aplica el Estado miembro de la sociedad beneficiaria, éste debe conceder un crédito fiscal completo correspondiente a la cuota del impuesto ingresado por la sociedad que distribuye beneficios en su Estado de establecimiento (sentencias citadas *Test Claimants in the FII Group Litigation*, apartado 51, así como *Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen*, apartado 87).

90 En cambio, cuando dichos beneficios están sujetos en el Estado miembro de la sociedad que distribuye beneficios a un impuesto superior al que aplica el Estado miembro de la sociedad beneficiaria, éste sólo está obligado a conceder un crédito fiscal hasta el límite de la cuota tributaria del impuesto de sociedades debida por la sociedad beneficiaria. No tiene que reembolsar la diferencia, es decir, el importe pagado en el Estado miembro de la sociedad que distribuye beneficios que exceda de la cuota tributaria debida en el Estado miembro de la sociedad beneficiaria (véanse las citadas sentencias *Test Claimants in the FII Group Litigation*, apartado 52, así como *Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen*, apartado 88).

91 Por lo que respecta al régimen controvertido en el asunto principal, si un Estado miembro debía atribuir a los beneficiarios de dividendos procedentes de una sociedad establecida en otro Estado miembro un crédito fiscal que representara invariablemente la mitad de la cuantía de esos dividendos, como solicita *Accor*, ello supondría dispensar a esos dividendos un trato más favorable que aquel del que gozan los dividendos procedentes del primer Estado miembro, siendo así que el tipo impositivo al que la sociedad que distribuía tales dividendos estaba sujeta en su Estado de establecimiento es inferior al tipo impositivo aplicado en el primer Estado miembro.

92 Por consiguiente, un Estado miembro debe poder 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. Por lo tanto, contrariamente a lo que alega *Accor*, no es suficiente demostrar que se ha gravado a la sociedad que distribuye los beneficios, en su Estado miembro de establecimiento, sobre aquellos beneficios subyacentes a los dividendos distribuidos, sin dar ninguna información sobre la naturaleza y el tipo impositivo que efectivamente se ha aplicado a dichos beneficios.

93 En estas circunstancias, no puede considerarse que las cargas administrativas y, en

particular, el hecho de que la administración tributaria nacional reclame información relativa al impuesto que efectivamente ha gravado los beneficios de la sociedad distribuidora de dividendos en su Estado de establecimiento, sean excesivas ni que violen los principios de equivalencia y de efectividad.

94 En efecto, en relación con el principio de equivalencia, por una parte, el propio órgano jurisdiccional remitente señala en el texto de la tercera cuestión planteada que, en lo que atañe a los dividendos distribuidos por las filiales establecidas en Francia, la Administración conoce los datos relativos al tipo impositivo efectivamente aplicado y a la cuota tributaria efectivamente ingresada.

95 Por otra parte, como ha señalado el Abogado General en el punto 102 de sus conclusiones, de la jurisprudencia recordada en el apartado 82 de la presente sentencia se desprende que el Derecho de la Unión no se opone a que la obligación de presentar los justificantes pertinentes incumba en primer lugar a la sociedad matriz interesada.

96 En el supuesto de que la sociedad matriz beneficiaria de dividendos no disponga por sí misma de toda la información relativa al impuesto de sociedades que haya gravado los dividendos pagados por su filial establecida en otro Estado miembro, esta última sociedad conoce, en principio, tal información. Pues bien, en estas circunstancias, cualquier dificultad para la sociedad matriz para proporcionar la información exigida acerca del impuesto pagado por su filial que ha distribuido los dividendos no está relacionada con la complejidad intrínseca de esa información, sino con la eventual falta de cooperación por parte de la sociedad que dispone de ella. Por consiguiente, la falta de un flujo de información a la que se enfrente la sociedad matriz no es un problema que deba atajar el Estado miembro interesado (véase, en este sentido, la sentencia Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, antes citada, apartado 98).

97 Además, contrariamente a lo que sostiene Accor, la circunstancia de que la Administración tributaria pueda aplicar el mecanismo de asistencia mutua previsto en la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1997, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), en su redacción dada por la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992 (DO L 76, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva 77/799») no implica que esté obligada a dispensar a la sociedad matriz beneficiaria de dividendos de la obligación de aportar la prueba relativa al impuesto pagado por la sociedad que distribuye beneficios en otro Estado miembro (véanse las sentencias citadas Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, apartado 100, y Meilicke y otros, apartado 50).

98 En efecto, dado que la Directiva 77/799 prevé la facultad de las administraciones tributarias nacionales de solicitar la información que no puedan obtener por sí mismas, el Tribunal de Justicia ha señalado que el hecho de que el artículo 2, apartado 1, de la Directiva 77/799 contenga el término «podrá», muestra que, si bien esas administraciones tienen ciertamente la posibilidad de solicitar información a la autoridad competente de otro Estado miembro, tal solicitud no tiene de ningún modo carácter obligatorio. Corresponde a cada Estado miembro apreciar los casos específicos en los que falta la información relativa a las transacciones realizadas por los sujetos pasivos establecidos en su territorio y decidir si esos casos requieren la presentación de una solicitud de información a otro Estado miembro (sentencias de 27 de septiembre de 2007, Twoh International, C-184/05, Rec. p. I-7897, apartado 32, así como las citadas sentencias Persche, apartado 65, Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, apartado 101, y Meilicke y otros, apartado 51).

99 En relación con la observancia del principio de efectividad, procede señalar, en primer lugar, que los justificantes 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, pero no es necesario que revistan una forma particular, sin que la apreciación deba realizarse de manera demasiado formalista (véase, en este sentido, la sentencia Meilicke y otros, antes citada, apartado 46).

100 En segundo lugar, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si en la práctica resulta imposible o excesivamente difícil obtener los elementos relativos al tipo impositivo efectivamente aplicado y a la cuota del impuesto efectivamente pagado sobre los beneficios subyacentes a la distribución de dividendos, teniendo en cuenta, en particular, la normativa del Estado miembro de establecimiento de la sociedad que distribuye beneficios relativa a la prevención de la doble imposición y al registro del impuesto de sociedades que deba pagarse, así como a la conservación de documentos administrativos y contables.

101 Además, debe requerirse la presentación de dichos elementos dentro del plazo de conservación legal de los documentos administrativos y contables, tal como establezca el Derecho del Estado miembro de establecimiento de la filial. Por consiguiente, como señala Accor, para disfrutar del crédito fiscal, no sería posible requerirla para que presentara documentos que abarquen un período que exceda de la duración de la obligación legal de conservación de los documentos administrativos y contables.

102 Habida cuenta de cuanto antecede, debe responderse a la tercera cuestión que 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 aquélla establecidas en Francia y a los pagados por las filiales de dicha sociedad establecidos 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 sólo 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 los demás Estados miembros, aun cuando no se exijan estos mismos elementos, que la Administración conoce, con respecto a las filiales establecidas en Francia. No obstante, la presentación de tales elementos sólo 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 al 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.

Costas

103 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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

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.

2) El Derecho de la Unión se opone a que, cuando un régimen fiscal nacional como el controvertido en el asunto principal no se traduzca en sí mismo en la repercusión a un tercero del impuesto indebidamente ingresado por el obligado a su pago, un Estado miembro deniegue la restitución de las cantidades pagadas por la sociedad matriz por considerar que tal devolución supone para ésta un enriquecimiento sin causa, o bien que la cantidad ingresada por la sociedad matriz no constituye, para ésta, una carga contable o fiscal, sino que se imputa a la masa de las cantidades que pueden redistribuirse entre sus accionistas.

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 aquélla 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 sólo 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 sólo 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.

Firmas

* Lengua de procedimiento: francés.