

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 14 de septiembre de 2017 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Libre circulación de capitales — Artículo 63 TFUE — Ámbito de aplicación — Legislación fiscal de un Estado miembro — Impuesto sobre sociedades — Crédito fiscal — Fondo de pensiones — Negativa a conceder un crédito fiscal por dividendos de fuente extranjera a los accionistas no sujetos al impuesto en relación con los rendimientos del capital mobiliario — Interpretación de la sentencia de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774) — Crédito fiscal retenido ilegalmente — Medios de impugnación judicial»

En el asunto C-628/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Tribunal de Apelación (Inglaterra y Gales) (Sala de lo Civil), Reino Unido], mediante resolución de 11 de noviembre de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de noviembre de 2015, en el procedimiento entre

**The Trustees of the BT Pension Scheme**

y

**Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. M. Ilešič, Presidente de Sala, y la Sra. A. Prechal, el Sr. A. Rosas (Ponente), la Sra. C. Toader y el Sr. E. Jarašič, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 9 de noviembre de 2016;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de The Trustees of the BT Pension Scheme, por el Sr. M. Gammie, QC, el Sr. C. McDonnell, Barrister, y la Sra. N. Hine y el Sr. R. Collins, Solicitors;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por las Sras. S. Simmons y J. Kraehling y el Sr. D. Robertson, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. R. Baldry, QC;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Lyal y W. Roels, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 21 de diciembre de 2016;

dicta la siguiente

## **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 49 TFUE y 63 TFUE.

2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre The Trustees of the BT Pension Scheme (en lo sucesivo, «Trustees») y los Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Administración tributaria y aduanera, Reino Unido; en lo sucesivo, «Commissioners»), relativo a la negativa al reconocimiento de un crédito fiscal a un fondo de pensiones, no sujeto al impuesto en relación con sus rendimientos del capital mobiliario, por la percepción por parte de éste de dividendos que constituyen rendimientos de fuente extranjera de una sociedad residente fiscal en Reino Unido.

## **Marco jurídico**

*Sobre el pago a cuenta del impuesto sobre sociedades (advance corporation tax) y sobre el derecho a un crédito fiscal*

3 De la resolución de remisión se desprende que, durante el período al que se refiere el litigio principal, el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte aplicaba un sistema de tributación denominado «imputación parcial», con arreglo al cual, para evitar la doble imposición económica, cuando una sociedad residente distribuía beneficios, una parte del impuesto sobre sociedades pagado por esta sociedad se imputaba a sus accionistas.

4 Con arreglo a ese sistema de imputación parcial, cuando una sociedad residente en Reino Unido abonaba dividendos a sus accionistas, debía proceder, conforme al artículo 14 del Income and Corporation Taxes Act 1988 (Ley relativa a los impuestos sobre la renta y sobre sociedades de 1988; en lo sucesivo, «ICTA»), al pago a cuenta del impuesto sobre sociedades (*advance corporation tax*; en lo sucesivo, «ACT»), calculado sobre una base igual al importe o al valor de la distribución realizada.

5 La sociedad que reparte el dividendo tenía derecho a imputar el ACT pagado por una distribución realizada en un ejercicio contable determinado al importe que debía pagar en ese mismo ejercicio en concepto de impuesto sobre sociedades (*mainstream corporation tax*) o podía transferir, en su caso, el ACT pagado bien a un ejercicio anterior o posterior, bien a las filiales de dicha sociedad, residentes en Reino Unido, las cuales podían imputarlo al importe de su propio impuesto sobre sociedades.

6 El pago del ACT por la sociedad que repartía los dividendos iba acompañado de un crédito fiscal para el accionista beneficiario.

7 Así, con arreglo al artículo 20 de la ICTA, un accionista residente en Reino Unido estaba sujeto al impuesto sobre la renta en relación con los dividendos abonados por una sociedad residente en ese mismo Estado, siempre que dichos dividendos no estuviesen específicamente excluidos del pago de dicho impuesto.

8 Cuando los dividendos repartidos por una sociedad residente en Reino Unido hubieran estado sujetos al ACT, el accionista beneficiario residente en este mismo Estado tenía derecho, con arreglo al artículo 231, apartado 1, de la ICTA, a un crédito fiscal por un importe equivalente al del ACT abonado por la sociedad que reparte el dividendo.

9 Según el artículo 231, apartado 3, de la ICTA, ese crédito fiscal podía deducirse del importe que había de pagar el accionista en concepto de impuesto sobre la renta en relación con los dividendos o, cuando el importe de ese crédito fiscal excediese el importe del impuesto sobre la renta adeudado por el accionista, éste podía reclamar a la administración tributaria el pago en efectivo del importe correspondiente al mencionado crédito fiscal.

*Sobre el régimen de los dividendos de fuente extranjera (foreign income dividend)*

10 Con anterioridad al 1 de julio de 1994, cuando una sociedad residente en Reino Unido percibía dividendos de una sociedad residente fuera de ese Estado, tales dividendos no se calificaban de rendimientos del capital mobiliario exentos y la sociedad beneficiaria de los mismos no tenía derecho a un crédito fiscal por esos dividendos. Con arreglo a los artículos 788 y 790 de la ICTA, esa sociedad disfrutaba, si fuera procedente, de una deducción por el impuesto pagado por la sociedad que distribuye el dividendo en su Estado de residencia, deducción concedida bien en virtud de la normativa vigente en Reino Unido, bien en virtud de un convenio para evitar la doble imposición celebrado por éste con ese otro Estado.

11 De conformidad con el principio expuesto en el apartado 4 de la presente sentencia, cuando una sociedad residente en Reino Unido, que percibía dividendos de una sociedad no residente, repartía dividendos a sus propios accionistas, debía pagar el ACT sobre la base del importe del reparto.

12 Sin embargo, era habitual que el impuesto sobre sociedades adeudado por las sociedades que percibían cuantiosos dividendos de fuente extranjera fuera insuficiente para cubrir el importe total de ACT pagado por dicha sociedad. Cuando el ACT pagado por una sociedad que distribuía dividendos a sus accionistas era superior al impuesto sobre sociedades que había de pagar esta sociedad, y cuando dicho ACT no podía transferirse ni a los ejercicios anteriores o posteriores de la sociedad que hacía la distribución ni a las filiales de ésta, se generaba en esta sociedad un «excedente» de ACT, que podía representar una carga económica irrecuperable.

13 Con el fin de permitir a estas sociedades reducir el impacto de los excedentes de ACT, los artículos 246A a 246Y de la ICTA establecieron, a partir del 1 de julio de 1994, un régimen denominado «dividendo de fuente extranjera» (*foreign income dividend*; en lo sucesivo, «FID»). Con arreglo a este régimen, una sociedad residente en Reino Unido podía optar por distribuir a sus accionistas un dividendo calificado de FID, al que era aplicable el ACT, pero que permitía a dicha sociedad, siempre que el dividendo calificado de FID correspondiese a los rendimientos de fuente extranjera percibidos, solicitar la devolución del excedente de ACT (en lo sucesivo, «régimen FID»).

*Sobre la percepción de dividendos calificados de FID por un fondo de pensiones no sujeto al impuesto en relación con sus rendimientos del capital mobiliario*

14 Con arreglo al artículo 246C de la ICTA, cuando un accionista percibía un dividendo calificado de FID no tenía derecho a un crédito fiscal por ese dividendo. En efecto, con arreglo al tenor del mencionado artículo:

«El artículo 231, apartado 1, no se aplicará en caso de que la distribución de que se trate constituya un dividendo de fuente extranjera.»

15 Ahora bien, según el artículo 246D de la ICTA, se consideraba que los accionistas sujetos al impuesto que percibiesen un dividendo calificado de FID habían recibido un rendimiento que ya había sido gravado a un tipo más bajo (20 %) para el ejercicio fiscal en cuestión. Para dichos accionistas, el efecto de la aplicación de esta disposición era, según el órgano jurisdiccional

remitente, el mismo en términos prácticos que si hubieran disfrutado de un crédito fiscal en virtud del artículo 231 de la ICTA.

16 Por el contrario, el artículo 246D de la ICTA no se aplicaba a los accionistas no sujetos al impuesto sobre la renta en relación con la percepción de dividendos.

17 Durante el período controvertido en el litigio principal, un «fondo de pensiones exento aprobado» (*exempt approved scheme*) disfrutaba, conforme al artículo 592, apartado 2, de la ICTA, de una exención del impuesto sobre la renta por la percepción de dividendos, ya fueran de fuente nacional o extranjera.

18 Habida cuenta del artículo 246C de la ICTA, cuando un accionista no sujeto al impuesto sobre la renta en relación con los dividendos percibía dividendos calificados de FID no podía, con arreglo al artículo 231, apartado 1, de la ICTA, disfrutar de un crédito fiscal ni, con mayor razón, reclamar a la administración tributaria el pago en efectivo del importe correspondiente a un eventual crédito fiscal que excediese su deuda en concepto de impuesto sobre la renta.

19 El sistema del ACT y el régimen FID fueron suprimidos para los repartos de dividendos realizados a partir del 6 de abril de 1999.

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

20 El BT Pension Scheme es un fondo de pensiones de prestaciones definidas al que están afiliados los empleados y antiguos empleados de British Telecommunications plc. Está gestionado por los Trustees, que constituyen el sujeto pasivo relevante, mientras que el BT Pension Scheme es el beneficiario efectivo de los activos.

21 El BT Pension Scheme está exento en Reino Unido del impuesto sobre la renta por sus inversiones. Durante el período controvertido en el litigio principal, las acciones de sociedades representaban, a valor de mercado, aproximadamente entre el 70 % y el 75 % de las inversiones de BT Pension Scheme. Algunas de sus participaciones eran inversiones en sociedades residentes en Reino Unido y otras eran inversiones en sociedades residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea o en terceros Estados. La mayor parte, a saber, aproximadamente el 97 %, de la cartera de acciones de BT Pension Scheme estaba invertida en grandes sociedades cotizadas en el Reino Unido y en el extranjero. BT Pension Scheme tenía una relación de mero accionista con las sociedades en las que había invertido, ya que en general era propietaria de menos de un 2 % del capital de tales sociedades y, en todo caso, siempre menos del 5 %.

22 La cartera de inversiones de BT Pension Scheme incluía acciones de sociedades residentes en Reino Unido que habían optado por aplicar el régimen FID para distribuir a sus accionistas dividendos constitutivos de rendimientos de fuente extranjera. Así, en su condición de accionista de tales sociedades, BT Pension Scheme percibió dividendos calificados de FID. Si bien, con arreglo al artículo 246C de la ICTA, los Trustees no tenían derecho a créditos fiscales por esos dividendos, tenían, por el contrario, derecho a tales créditos por los dividendos percibidos de sociedades residentes en Reino Unido al margen del régimen FID.

23 Los Trustees, al considerar que esta privación del derecho al crédito fiscal respecto a los dividendos calificados de FID era incompatible con el Derecho de la Unión, interpusieron un recurso contra los Commissioners ante el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia (Sala de lo Tributario), Reino Unido] con el fin de obtener, en particular, un crédito fiscal por los dividendos calificados de FID que habían percibido durante el período en cuestión. Su recurso fue estimado por el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia (Sala

de lo Tributario)], y la resolución dictada por éste fue confirmada en apelación por el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal Superior (Sala de lo Tributario y de la Cancillería), Reino Unido], ante lo cual los Commissioners interpusieron recurso contra la sentencia dictada por este último órgano jurisdiccional ante la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Tribunal de Apelación (Inglaterra y Gales) (Sala de lo Civil)].

24 En la resolución de remisión, la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Tribunal de Apelación (Inglaterra y Gales) (Sala de lo Civil)] explica que el litigio principal tiene por objeto únicamente los ejercicios fiscales 1997 y 1998, dado que el recurso de los Trustees ha prescrito por lo demás conforme al Derecho nacional. El órgano jurisdiccional remitente considera que para resolver acerca de si los Trustees tienen derecho a los créditos fiscales se precisa la interpretación del Derecho de la Unión relativo, en particular, al ámbito de aplicación del artículo 63 TFUE.

25 Dicho órgano jurisdiccional recuerda, a este respecto, que el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), en particular, que el artículo 63 TFUE se oponía a ciertos aspectos de la normativa del Reino Unido relativos al régimen FID. Sin embargo, el mencionado órgano jurisdiccional se pregunta si esta disposición otorga derechos a los accionistas, como los Trustees, en las circunstancias controvertidas en el litigio principal.

26 Según el órgano jurisdiccional remitente, a menos que los Trustees puedan basar sus derechos directamente en el artículo 63 TFUE, la normativa nacional no exige dejar inaplicado el artículo 246C de la ICTA en su situación. En caso de que los Trustees puedan hacer valer directamente el Derecho de la Unión a fin de que se les reconozca el disfrute del crédito fiscal, dicho órgano jurisdiccional se pregunta qué vías de recurso deben existir con arreglo al Derecho interno para prever, en su caso, la devolución.

27 En estas circunstancias, la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Tribunal de Apelación (Inglaterra y Gales) (Sala de lo Civil)] decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) Habida cuenta de que, en su respuesta a la cuarta cuestión en la sentencia de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), el Tribunal de Justicia declaró que los artículos 43 CE a 56 CE (actualmente artículos 49 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea) se oponen a la legislación de un Estado miembro que concede a las sociedades residentes que reparten a sus accionistas dividendos procedentes de dividendos de fuente extranjera que ellas percibieron la facultad de optar por un régimen que les permite recuperar el impuesto sobre sociedades pagado a cuenta, pero, por un lado, obliga a dichas sociedades a abonar el referido impuesto a cuenta y a reclamarlo posteriormente y, por otro lado, no prevé un crédito fiscal para sus accionistas, que sí lo habrían obtenido en el supuesto de que una sociedad residente hubiera repartido dividendos de fuente nacional: ¿confiere el Derecho de la Unión, con arreglo al artículo 63 TFUE o a otra disposición, algún derecho a tales accionistas cuando perciben dividendos que se ha optado por distribuir con arreglo a dicho régimen, en particular, cuando el accionista reside en el mismo Estado miembro que la sociedad que reparte los dividendos?

2) En el supuesto de que el accionista a que se refiere la primera cuestión prejudicial no tenga atribuido a título personal ningún derecho con arreglo al artículo 63 TFUE, ¿puede invocar la vulneración de los derechos de la sociedad que reparte los dividendos con arreglo a los artículos 49 TFUE o 63 TFUE?

3) En caso de que se responda a las cuestiones prejudiciales primera y segunda en el sentido

de que el accionista tiene derechos con arreglo al Derecho de la Unión, o que puede invocarlos, ¿impone el Derecho de la Unión algún requisito en relación con los recursos que deben asistir al accionista con arreglo al Derecho interno?

4) ¿Incide de algún modo en la respuesta del Tribunal de Justicia a las cuestiones antes expuestas que:

a) el accionista no esté sujeto al impuesto sobre la renta en el Estado miembro por los dividendos recibidos, de modo que, si una sociedad residente distribuye dividendos al margen del régimen anteriormente expuesto, el crédito fiscal al que el accionista tiene derecho con arreglo al Derecho interno puede originar el pago del crédito fiscal al accionista por parte del Estado miembro;

b) el órgano jurisdiccional nacional haya determinado que la infracción del Derecho de la Unión por parte del Derecho interno no estaba suficientemente caracterizada para generar la responsabilidad por daños y perjuicios del Estado miembro en favor de la sociedad que reparte los dividendos, con arreglo a los principios establecidos en la sentencia [de 5 de marzo de 1996,] *Brasserie du pêcheur y Factortame* (C-46/93 y C-48/93, EU:C:1996:79), o que

c) en algunos casos, si bien no en todos, la sociedad que distribuye los dividendos en el marco del citado régimen pueda haber aumentado el importe de los dividendos distribuidos a sus accionistas para repartir un importe en efectivo equivalente al que habría obtenido un accionista exento por el pago de dividendos al margen del régimen?»

## **Sobre las cuestiones prejudiciales**

### *Primera cuestión prejudicial*

28 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si los artículos 49 TFUE y 63 TFUE deben interpretarse en el sentido de que confieren derechos a un accionista que ha recibido dividendos calificados de FID y que reside en el mismo Estado miembro que la sociedad que distribuye dichos dividendos, en particular a la vista de la sentencia de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774).

29 Con carácter preliminar, procede destacar que, durante el período controvertido en el litigio principal, según la resolución de remisión, *BT Pension Scheme* era titular de menos del 5 % del capital social de las empresas en las que había invertido y mantenía únicamente una relación de mero accionista con éstas.

30 De reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que una adquisición de valores en el mercado de capitales efectuada con el único objetivo de realizar una inversión de capital sin intención de influir en la gestión y en el control de la empresa está comprendida, en principio, en el ámbito de aplicación del artículo 63 TFUE y no del artículo 49 TFUE, ya que este último se aplica únicamente a las participaciones que permitan ejercer una influencia real en las decisiones de una sociedad y determinar las actividades de ésta (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, apartados 91 y 92 y jurisprudencia citada).

31 En el presente asunto, dado que las participaciones de *BT Pension Scheme* en las sociedades en las que había invertido no permitían ejercer dicha influencia, la cuestión del órgano jurisdiccional remitente debe examinarse únicamente desde la perspectiva del artículo 63 TFUE.

32 En lo que atañe a la cuestión, así delimitada, de si, en circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, el artículo 63 TFUE otorga derechos a un accionista que recibe dividendos calificados de FID, procede recordar que, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el artículo 63 TFUE, apartado 1, prohíbe de manera general las restricciones a los movimientos de capitales entre los Estados miembros y entre los Estados miembros y terceros países (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de septiembre de 2006, Comisión/Países Bajos, C-282/04 y C-283/04, EU:C:2006:608, apartado 18 y jurisprudencia citada).

33 En lo que atañe, en particular, a la normativa nacional controvertida en el litigio principal, el Tribunal de Justicia ya ha declarado, en el apartado 173 de la sentencia de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), que el artículo 63 TFUE se opone a una legislación de un Estado miembro que, al tiempo que deja exentas del ACT a las sociedades residentes que reparten a sus accionistas dividendos procedentes de dividendos de fuente nacional, concede a las sociedades residentes que reparten a sus accionistas dividendos procedentes de dividendos de fuente extranjera la facultad de optar por un régimen que les permite recuperar el ACT, pero, en particular, no prevé un crédito fiscal para sus accionistas, que sí lo habrían obtenido en el supuesto de que una sociedad residente hubiera repartido dividendos de fuente nacional.

34 Concretamente, el Tribunal de Justicia ha considerado que, en la medida en que el sistema fiscal del Reino Unido, incluido el régimen FID, privaba a los accionistas que percibían dividendos de su derecho a un crédito fiscal cuando esos dividendos procedían de beneficios de fuente extranjera obtenidos por una sociedad residente, contrariamente a lo previsto en el caso de dividendos procedentes de beneficios de fuente nacional obtenidos por una sociedad residente, ese sistema establecía una restricción a la libre circulación de capitales a efectos del artículo 63 TFUE.

35 En el presente asunto, los Trustees recibieron dividendos calificados de FID, sin que ello les diera derecho a un crédito fiscal respecto a tales dividendos.

36 Dicha privación del crédito fiscal a los accionistas no sujetos al impuesto sobre la renta en relación con los dividendos, como los Trustees, puede disuadir a esos accionistas de invertir en el capital de sociedades residentes en Reino Unido que perciben dividendos de sociedades residentes fuera del Reino Unido, en favor de inversiones en sociedades residentes en Reino Unido que perciben dividendos de otras sociedades residentes en ese mismo Estado (véase, por analogía, la sentencia de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, apartado 166).

37 De ello resulta que la situación de los Trustees está comprendida en el tratamiento fiscal descrito en el apartado 173 de la sentencia de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), al que se opone el artículo 63 TFUE. Por ello, los Trustees pueden basarse en el mencionado artículo para no aplicar una disposición nacional, como el artículo 246C de la ICTA, que les priva de un crédito fiscal.

38 Los Commissioners, ante el órgano jurisdiccional remitente, y el Gobierno del Reino Unido, ante el Tribunal de Justicia, alegan, sin embargo, que los Trustees no pueden invocar el artículo 63 TFUE para excluir la aplicación del artículo 246C de la ICTA, debido a que la inversión de capitales por parte de éstos en sociedades residentes en el Reino Unido, sujetas al régimen FID, no implica ningún movimiento de capitales entre los Estados miembros, en el sentido de la nomenclatura recogida en el anexo I de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo [63 TFUE] (DO 1988, L 178, p. 5), con el fin de servir de guía

para la interpretación de dicho artículo.

39 A este respecto, procede recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una normativa nacional indistintamente aplicable a los nacionales de todos los Estados miembros sólo puede, por lo general, estar comprendida en las disposiciones del Tratado FUE en materia de libre circulación de capitales si se aplica a supuestos que guardan relación con los intercambios entre los Estados miembros (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de marzo de 2002, Reisch y otros, C-515/99, C-519/99 a C-524/99 y C-526/99 a C-540/99, EU:C:2002:135, apartado 24).

40 En efecto, las disposiciones del Tratado FUE en materia de libre circulación de capitales no se aplican a una situación en la que todos los elementos están circunscritos al interior de un único Estado miembro (sentencia de 20 de marzo de 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, apartado 42).

41 Ahora bien, no puede considerarse que la legislación controvertida en el litigio principal afecte únicamente a situaciones que no guardan relación con los intercambios entre los Estados miembros o que los elementos pertinentes que caracterizan el litigio principal queden circunscritos únicamente al interior del Reino Unido.

42 Por el contrario, el tratamiento fiscal desfavorable de determinados accionistas que perciben dividendos calificados de FID, a saber, la privación del crédito fiscal prevista en el artículo 246C de la ICTA, se debe precisamente al hecho de que esos dividendos proceden de beneficios que la sociedad que reparte los dividendos ha percibido de una sociedad no residente en Reino Unido, mientras que en el caso de dividendos procedentes de beneficios percibidos de una sociedad residente en Reino Unido, siendo iguales las demás circunstancias, esos accionistas beneficiarios habrían tenido derecho a ese crédito fiscal.

43 El Gobierno del Reino Unido alega que, en todo caso, esa restricción está autorizada dado que se justifica por la necesidad de garantizar la coherencia del régimen tributario nacional. Sin embargo, basta señalar a este respecto que, en particular, del apartado 163 de la sentencia de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), se desprende que la restricción del artículo 63 TFUE comprobada en dicha sentencia no podía, según el Tribunal de Justicia, justificarse por la necesidad de preservar la coherencia del régimen tributario controvertido. Como ha señalado el Abogado General en el punto 66 de sus conclusiones, los argumentos planteados por dicho Gobierno durante el presente procedimiento son esencialmente idénticos a los que fueron desestimados por el Tribunal de Justicia en el marco de aquel asunto. Por ello, no pueden justificar, en el presente asunto, la restricción del artículo 63 TFUE señalada en el apartado 36 de la presente sentencia.

44 En estas circunstancias, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, confiere derechos a un accionista que ha recibido dividendos calificados de FID.

#### *Sobre la segunda cuestión prejudicial*

45 A la vista de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a la segunda.

#### *Sobre la tercera cuestión prejudicial*

46 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente si y, en su caso, en qué medida, el Derecho de la Unión exige que el Derecho interno de un Estado miembro prevea vías de recurso accesibles para accionistas que, en una

situación como la controvertida en el litigio principal, han percibido dividendos calificados de FID sin haber obtenido un crédito fiscal por esos dividendos, con el fin de permitir a dichos accionistas ejercer los derechos que les confiere el artículo 63 TFUE.

47 Procede señalar, ante todo, que los Estados miembros, entre otros motivos en virtud del principio de cooperación leal recogido en el artículo 4 TUE, apartado 3, párrafo primero, tienen la obligación de asegurar en su territorio respectivo la aplicación y el respeto del Derecho de la Unión y que, en virtud del artículo 4 TUE, apartado 3, párrafo segundo, los Estados miembros adoptarán todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los Tratados o resultantes de los actos de las instituciones de la Unión. Por otra parte, el artículo 19 TUE, apartado 1, párrafo segundo, obliga a los Estados miembros a establecer las vías de recurso necesarias para garantizar la tutela judicial efectiva en los ámbitos cubiertos por el Derecho de la Unión.

48 De acuerdo con la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, en circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, el artículo 63 TFUE confiere a los accionistas que han recibido dividendos calificados de FID el derecho al mismo tratamiento fiscal para dichos dividendos que el que se otorga en el caso de dividendos procedentes de beneficios que la sociedad que reparte los dividendos, residente en Reino Unido, haya percibido de una sociedad que también resida en ese Estado.

49 Conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el artículo 63 TFUE puede invocarse ante el órgano jurisdiccional nacional y dar lugar a la inaplicabilidad de las normas nacionales contrarias a dicha disposición (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de diciembre de 1995, Sanz de Lera y otros, C-163/94, C-165/94 y C-250/94, EU:C:1995:451, apartado 48, y de 18 de diciembre de 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, apartado 27).

50 Es también jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia que el derecho a obtener la devolución de los tributos recaudados 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. Por lo tanto, en principio, el Estado miembro está obligado a devolver los tributos recaudados contraviniendo lo dispuesto en el Derecho de la Unión (véanse, en este sentido, las sentencias de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio, 199/82, EU:C:1983:318, apartado 12; de 14 de enero de 1997, Comateb y otros, C-192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12, apartado 20, y de 6 de septiembre de 2011, Lady & Kid y otros, C-398/09, EU:C:2011:540, apartado 17).

51 Ahora bien, según el Gobierno del Reino Unido, ese derecho a obtener la devolución de los tributos indebidamente recaudados no existe en el presente caso, habida cuenta de que los Trustees, que no están sujetos al impuesto sobre la renta por la percepción de dividendos, no han pagado ningún impuesto en relación con los dividendos respecto de los que se reclaman los créditos fiscales.

52 Procede recordar, sin embargo, que el derecho a la devolución, en el sentido de la jurisprudencia mencionada en el apartado 50 de la presente sentencia, comprende no sólo las cantidades pagadas al Estado miembro en concepto de tributos ilegales, sino también cualquier cantidad retenida cuya devolución sea indispensable para restablecer la igualdad de trato exigida por las disposiciones del Tratado FUE relativas a las libertades de circulación (véanse, por analogía, las sentencias de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros, C-397/98 y C-410/98, EU:C:2001:134, apartado 87; de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, apartado 205, y de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros, C-591/10, EU:C:2012:478, apartado 25), incluidas, por tanto, las cantidades adeudadas al justiciable en concepto de un crédito fiscal del que éste ha sido privado en virtud de la normativa

nacional a la que se opone el Derecho de la Unión.

53 Así, en circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, los accionistas que no estén sujetos al impuesto sobre la renta en relación con los dividendos y que hayan percibido dividendos calificados de FID sin haber obtenido el crédito fiscal relativo a dichos dividendos, como es el caso de los Trustees, tienen derecho a que se les abone el crédito fiscal del que han sido privados indebidamente en virtud de la legislación nacional incompatible con el artículo 63 TFUE.

54 Seguidamente, es preciso recordar que, en virtud de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, tanto las autoridades administrativas como los órganos jurisdiccionales nacionales encargados de aplicar, en el ámbito de sus respectivas competencias, las disposiciones del Derecho de la Unión, están obligados a garantizar la plena eficacia de estas disposiciones dejando inaplicada de oficio, en caso de necesidad, cualquier disposición nacional contraria sin solicitar o esperar la derogación previa de dicha disposición nacional por el legislador o mediante cualquier otro procedimiento constitucional (véanse en este sentido, en lo que atañe a las autoridades administrativas, las sentencias de 22 de junio de 1989, *Fratelli Costanzo*, 103/88, EU:C:1989:256, apartado 31, y de 29 de abril de 1999, *Ciola*, C?224/97, EU:C:1999:212, apartados 26 y 30, y en lo que respecta a los órganos jurisdiccionales, las sentencias de 9 de marzo de 1978, *Simmenthal*, 106/77, EU:C:1978:49, apartado 24, y de 5 de julio de 2016, *Ognyanov*, C?614/14, EU:C:2016:514, apartado 34).

55 Por otra parte, esta obligación no impide a los órganos jurisdiccionales nacionales competentes aplicar, de entre los distintos procedimientos del ordenamiento jurídico interno, aquellos que sean apropiados para salvaguardar los derechos individuales reconocidos por el Derecho de la Unión (véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de octubre de 1998, *IN. CO. GE.'90* y otros, C?10/97 a C?22/97, EU:C:1998:498, apartado 21, y de 19 de julio de 2012, *Littlewoods Retail* y otros, C?591/10, EU:C:2012:478, apartado 33).

56 De ello resulta que, en el marco de un recurso planteado por los accionistas no sujetos que reciben dividendos calificados de FID al objeto de obtener el pago del importe del crédito fiscal del que han sido privados indebidamente por la normativa nacional controvertida en el litigio principal, el juez nacional está obligado, en principio, a no aplicar las disposiciones de esta normativa que dan lugar al trato contrario al artículo 63 TFUE con el fin de garantizar la plena eficacia del Derecho de la Unión.

57 En lo tocante, por último, a la regulación procesal de ese recurso, no corresponde al Tribunal de Justicia calificar jurídicamente los recursos interpuestos por los Trustees ante el órgano jurisdiccional remitente, dado que incumbe a éstos precisar la naturaleza y fundamento de su acción, bajo la supervisión del órgano jurisdiccional remitente. Se desprende, sin embargo, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que los justiciables deben disponer de un cauce procesal efectivo que les permita obtener el pago del crédito fiscal del que han sido indebidamente privados (véase, por analogía, la sentencia de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, EU:C:2006:774, apartados 201 y 220).

58 Así, ante la inexistencia de una normativa de la Unión en materia de pago de créditos fiscales de los que los beneficiarios han sido privados indebidamente, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro configurar la regulación procesal de los recursos destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho de la Unión confiere a los justiciables, regulación que, conforme al principio de equivalencia, no debe ser menos favorable que la referente a recursos semejantes de naturaleza interna (véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de diciembre de 1976, *Rewe*, 33/76, EU:C:1976:188, apartado 5; de 8 de marzo de 2001, *Metallgesellschaft* y otros, C?397/98 y C?410/98, EU:C:2001:134, apartado

85; de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, apartado 203, y de 6 de octubre de 2015, *Târzia*, C-69/14, EU:C:2015:662, apartados 26 y 27).

59 Además, con arreglo al principio de efectividad, los Estados miembros tienen la responsabilidad de garantizar, en cada caso, una protección efectiva de los derechos que confiere el Derecho de la Unión y, en particular, de garantizar el respeto del derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial, consagrado en el artículo 47, párrafo primero, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de septiembre de 2016, *Star Storage* y otros, C-439/14 y C-488/14, EU:C:2016:688, apartado 46; de 8 de noviembre de 2016, *Lesoochránárske zoskupenie VLK*, C-243/15, EU:C:2016:838, apartado 65, y de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, apartado 44).

60 En el presente asunto, corresponde en particular al órgano jurisdiccional remitente, por un lado, velar por que los accionistas que no estén sujetos al impuesto sobre la renta en relación con los dividendos y que hayan percibido dividendos procedentes de dividendos de fuente extranjera calificados de FID, como los Trustees, dispongan de una vía de recurso que permita garantizar el pago del crédito fiscal por dichos dividendos, del que los beneficiarios han sido privados indebidamente, con arreglo a una regulación procesal que no sea menos favorable que la referente a un recurso dirigido al pago de tal crédito fiscal, o de una ventaja fiscal similar, en una situación en la que la administración tributaria haya privado indebidamente a los beneficiarios de ese crédito fiscal o de esa ventaja fiscal con ocasión de un reparto de dividendos procedentes de dividendos recibidos de una entidad residente en Reino Unido. Por otro lado, el mencionado órgano jurisdiccional debe cerciorarse de que esta vía de recurso permite garantizar de manera efectiva la protección de los derechos conferidos a dichos accionistas por el artículo 63 TFUE.

61 Por ello, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el Derecho de la Unión exige que el Derecho interno de un Estado miembro prevea vías de recurso accesibles para accionistas que, en una situación como la controvertida en el litigio principal, han percibido dividendos calificados de FID sin haber obtenido un crédito fiscal por esos dividendos, con el fin de permitir a dichos accionistas ejercer los derechos que les confiere el artículo 63 TFUE. A este respecto, el órgano jurisdiccional nacional competente debe velar por que los accionistas que no estén sujetos al impuesto sobre la renta en relación con los dividendos y que hayan percibido dividendos procedentes de dividendos de fuente extranjera calificados de FID, como los Trustees, dispongan de una vía de recurso que, por un lado, permita garantizar el pago del mencionado crédito fiscal, del que los beneficiarios han sido privados indebidamente, con arreglo a una regulación procesal que no sea menos favorable que la referente a un recurso dirigido al pago de un crédito fiscal, o de una ventaja fiscal similar, en una situación en la que la administración tributaria haya privado indebidamente a los beneficiarios de ese crédito fiscal o de esa ventaja fiscal con ocasión de un reparto de dividendos procedentes de dividendos recibidos de una entidad residente en Reino Unido y, por otro lado, que permita garantizar de manera efectiva la protección de los derechos conferidos a dichos accionistas por el artículo 63 TFUE.

*Sobre la cuarta cuestión prejudicial, letra a)*

62 Mediante su cuarta cuestión prejudicial, letra a), el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, cuál es el posible impacto, en lo que atañe a las respuestas que deben darse a las tres primeras cuestiones prejudiciales, de la circunstancia de que los Trustees no estén sujetos al impuesto sobre la renta en Reino Unido en relación con la percepción de dividendos.

63 A este respecto, procede recordar que la infracción del artículo 63 TFUE, tal como declaró el Tribunal de Justicia en el apartado 173 de la sentencia de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), reside, en particular, en la

diferencia de trato de los dividendos percibidos por un accionista, como los Trustees, en función de que los dividendos procedan de dividendos de fuente extranjera calificados de FID o procedan de dividendos de fuente nacional no calificados de FID.

64 Como ha señalado esencialmente el Abogado General en el punto 88 de sus conclusiones, en la medida en que el respeto del artículo 63 TFUE implica simplemente la supresión del tratamiento fiscal diferenciado entre esas dos categorías de dividendos recibidos por accionistas, como los Trustees, la cuestión de si el accionista que recibe los dividendos calificados de FID está, o no, sujeto al impuesto sobre la renta en relación con dichos dividendos no es pertinente.

65 Procede por tanto responder a la cuarta cuestión prejudicial, letra a), que la circunstancia de que los Trustees no estén sujetos al impuesto sobre la renta en relación con la percepción de dividendos no altera las respuestas dadas a las tres primeras cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente.

*Sobre la cuarta cuestión prejudicial, letra b)*

66 Mediante su cuarta cuestión prejudicial, letra b), el órgano jurisdiccional remitente se plantea la posible incidencia, en lo que atañe a las respuestas que deben darse a las tres primeras cuestiones prejudiciales, del hecho de que la infracción del Derecho de la Unión controvertida no esté, a juicio de dicho órgano jurisdiccional, suficientemente caracterizada para generar la responsabilidad extracontractual del Estado miembro afectado frente a la sociedad que reparte los dividendos calificados de FID, con arreglo a los principios establecidos en la sentencia de 5 de marzo de 1996, Brasserie du pêcheur y Factortame (C-46/93 y C-48/93, EU:C:1996:79).

67 En el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que la acción de responsabilidad extracontractual por las infracciones del artículo 63 TFUE ha sido ejercida contra el Reino Unido por sociedades que distribuyen dividendos, y no por los Trustees.

68 A este respecto, procede señalar, como observó el Abogado General en el punto 91 de sus conclusiones, que los derechos reconocidos a los accionistas en cuestión por el artículo 63 TFUE son, en todo caso, independientes de los conferidos a las sociedades que reparten los dividendos.

69 En estas circunstancias, procede responder a la cuarta cuestión prejudicial, letra b), que, aun cuando la infracción del Derecho de la Unión controvertida en el litigio principal no esté, a juicio del órgano jurisdiccional remitente, suficientemente caracterizada para generar la responsabilidad extracontractual del Estado miembro afectado frente a la sociedad que reparte los dividendos calificados de FID, con arreglo a los principios establecidos en la sentencia de 5 de marzo de 1996, Brasserie du pêcheur y Factortame (C-46/93 y C-48/93, EU:C:1996:79), este hecho no altera las respuestas dadas a las tres primeras cuestiones prejudiciales.

*Sobre la cuarta cuestión prejudicial, letra c)*

70 Mediante su cuarta cuestión prejudicial, letra c), el órgano jurisdiccional remitente pregunta sobre la posible incidencia, en lo que atañe a las respuestas que deben darse a las tres primeras cuestiones prejudiciales, del hecho de que sea posible, en determinados casos, que el accionista que ha recibido dividendos calificados de FID haya obtenido un importe de dividendos incrementado por parte de la sociedad que los distribuye con el fin de paliar la circunstancia de que dicho accionista carece de crédito fiscal.

71 Ciertamente, en el apartado 207 de la sentencia de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774), el Tribunal de Justicia consideró, entre otros extremos, que las sociedades residentes que optaron por el régimen FID no

podían, sobre la base del Derecho de la Unión, reclamar el perjuicio supuestamente sufrido al verse obligadas a aumentar el importe de sus dividendos para compensar la pérdida del crédito fiscal de sus accionistas, dado que tales aumentos del importe de los dividendos se basaban en decisiones adoptadas por dichas sociedades y no constituían, para ellas, una consecuencia inevitable de la negativa del Reino Unido a conceder a los referidos accionistas un trato equivalente al disfrutado por los accionistas beneficiarios de un reparto basado en dividendos de fuente nacional.

72 Sin embargo, la situación de los accionistas que han recibido dividendos calificados de FID y la circunstancia de que dichos accionistas carezcan de crédito fiscal por esos dividendos no se derivan de ninguna decisión adoptada por ellos, sino de la normativa vigente en Reino Unido durante el ejercicio fiscal pertinente.

73 De ello resulta que, contrariamente a la posición mantenida por el Gobierno del Reino Unido, el hecho de que una sociedad que reparte dividendos calificados de FID haya, o no, incrementado el importe del dividendo abonado a tales accionistas no da lugar a una «doble recuperación» por parte de los Trustees.

74 Por otro lado, un incremento del importe de los dividendos calificados de FID, repartidos por una sociedad residente en Reino Unido, para paliar la circunstancia de que el accionista que recibe los dividendos carece de crédito fiscal, no da lugar a una doble recuperación de los créditos fiscales adeudados a ese accionista, dado que el mencionado reparto de dividendos por esa sociedad no puede asimilarse al reconocimiento de un crédito fiscal por parte de la administración tributaria. En efecto, ese reparto de beneficios por una sociedad a su accionista sólo constituye un acto entre la sociedad y su accionista, que no afecta a los derechos y obligaciones de la administración tributaria frente al mencionado accionista.

75 En estas circunstancias, procede responder a la cuarta cuestión prejudicial, letra c), que el hecho de que una sociedad residente en Reino Unido haya repartido un importe incrementado de dividendos calificados de FID con el fin de paliar la circunstancia de que el accionista que recibe los dividendos carece de crédito fiscal no altera las respuestas dadas a las tres primeras cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente.

76 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuarta cuestión prejudicial que las respuestas dadas a las anteriores cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano jurisdiccional remitente no se alteran ni por la circunstancia de que los Trustees no estén sujetos al impuesto sobre la renta en relación con la percepción de dividendos, ni por el hecho de que la infracción del Derecho de la Unión controvertida no esté, a juicio del órgano jurisdiccional remitente, suficientemente caracterizada para generar la responsabilidad extracontractual del Estado miembro afectado frente a la sociedad que reparte los dividendos calificados de FID, con arreglo a los principios establecidos en la sentencia de 5 de marzo de 1996, *Brasserie du pêcheur y Factortame* (C-46/93 y C-48/93, EU:C:1996:79), ni por el hecho de que una sociedad residente en Reino Unido haya repartido un importe incrementado de dividendos calificados de FID con el fin de paliar la circunstancia de que el accionista que recibe los dividendos carece de crédito fiscal.

## **Costas**

77 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 Segunda) declara:

- 1) **El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, confiere derechos a un accionista que ha recibido dividendos calificados de «dividendos de fuente extranjera» (*foreign income dividend*).**
- 2) **El Derecho de la Unión exige que el Derecho interno de un Estado miembro prevea vías de recurso accesibles para accionistas que, en una situación como la controvertida en el litigio principal, han percibido dividendos calificados de «dividendos de fuente extranjera» sin haber obtenido un crédito fiscal por esos dividendos, con el fin de permitir a dichos accionistas ejercer los derechos que les confiere el artículo 63 TFUE. A este respecto, el órgano jurisdiccional nacional competente debe velar por que los accionistas que no estén sujetos al impuesto sobre la renta en relación con los dividendos y que hayan percibido dividendos procedentes de dividendos de fuente extranjera calificados de «dividendos de fuente extranjera», como The Trustees of the BT Pension Scheme, dispongan de una vía de recurso que, por un lado, permita garantizar el pago del mencionado crédito fiscal, del que los beneficiarios han sido privados indebidamente, con arreglo a una regulación procesal que no sea menos favorable que la referente a un recurso dirigido al pago de un crédito fiscal, o de una ventaja fiscal similar, en una situación en la que la administración tributaria haya privado indebidamente a los beneficiarios de ese crédito fiscal o de esa ventaja fiscal con ocasión de un reparto de dividendos procedentes de dividendos recibidos de una entidad residente en Reino Unido y, por otro lado, que permita garantizar de manera efectiva la protección de los derechos conferidos a dichos accionistas por el artículo 63 TFUE.**
- 3) **Las respuestas dadas a las anteriores cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano jurisdiccional remitente no se alteran ni por la circunstancia de que The Trustees of the BT Pension Scheme no estén sujetos al impuesto sobre la renta en relación con la percepción de dividendos, ni por el hecho de que la infracción del Derecho de la Unión controvertida no esté, según el órgano jurisdiccional remitente, suficientemente caracterizada para generar la responsabilidad extracontractual del Estado miembro afectado frente a la sociedad que reparte los dividendos calificados de «dividendos de fuente extranjera», con arreglo a los principios establecidos en la sentencia de 5 de marzo de 1996, Brasserie du pêcheur y Factortame (C-46/93 y C-48/93, EU:C:1996:79), ni por el hecho de que una sociedad residente en Reino Unido haya repartido un importe incrementado de dividendos calificados de «dividendos de fuente extranjera» con el fin de paliar la circunstancia de que el accionista que recibe los dividendos carece de crédito fiscal.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: inglés.