Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MELCHIOR WATHELET
presentadas el 25 de julio de 2018 [1]

Asunto C-416/17

Comisión Europea
contra

República Francesa

«Incumplimiento de Estado — Artículos 49 TFUE, 63 TFUE y 267 TFUE, párrafo tercero — Tributación en cadena — Diferencia de trato en función del Estado de residencia de la filial de ulterior nivel — Requisitos aplicables a las pruebas que sustentan el derecho a devolución de la retención en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario — Límite del derecho a devolución — Sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) — Órgano jurisdiccional nacional que resuelve en última instancia — Jurisprudencia nacional no conforme con la sentencia del Tribunal de Justicia — Obligación de remisión prejudicial»

I. Introducción

1. Mediante el presente recurso, la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Francesa ha dado un trato discriminatorio y desproporcionado a las sociedades matrices francesas que reciben dividendos de filiales francesas frente a las que reciben dividendos de filiales extranjeras, en violación del Derecho de la Unión, tal como lo interpretó el Tribunal de Justicia en la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

2. Como expone ella misma en su recurso, la Comisión reprocha a la República Francesa haberse negado a dar pleno efecto a la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), a través de la jurisprudencia de su órgano jurisdiccional supremo de lo contencioso-administrativo, es decir, el Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia). Ciertamente, en opinión de la Comisión, las sentencias dictadas por el Conseil d'État (Consejo de Estado) tras la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), conforman la jurisprudencia en cuya virtud se analizarán *todas* las solicitudes de devolución de cantidades correspondientes a retenciones ilegalmente percibidas presentadas por partes que se hallan en una situación similar a la de Accor SA.

1 Lengua original: francés.

3. El recurso interpuesto por la Comisión solicita, pues, al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre dos cuestiones diferentes: por un lado, la compatibilidad con el Derecho de la Unión, tal como lo interpretó la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), de las modalidades de devolución de la retención practicada sobre la percepción de los dividendos pagados por filiales no residentes y, por otro lado —y por primera vez en el marco de un recurso por incumplimiento—, el incumplimiento de la obligación de remisión prejudicial impuesta a un órgano jurisdiccional cuyas resoluciones no son susceptibles de ulterior recurso.[2]

II. Marco jurídico

A. Derecho francés

4. En virtud del artículo158 *bis*, apartado 1, del code général des impôts (Código General Tributario; en lo sucesivo, «CGI»), en su redacción vigente durante los ejercicios impositivos controvertidos en el asunto que dio lugar a la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581):

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

a) las cantidades que reciban de la sociedad;

b) un crédito fiscal consistente en un crédito abierto contra el Tesoro.

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

[…]»

5. El artículo 146, apartado 2, del CGI, en su redacción vigente durante los ejercicios impositivos controvertidos en el asunto que dio lugar a la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), disponía:

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

2 Pese a que la Comisión interpuso un recurso por incumplimiento contra el Reino de Suecia debido al incumplimiento sistemático por parte del Högsta domstolen (Tribunal Supremo, Suecia) de su obligación de remisión prejudicial [véase el dictamen motivado 2003/2161 de la Comisión, de 12 de octubre de 2004 [C(2004)3899]] —algo en lo que, como aduce correctamente la República Francesa en su escrito de contestación, no ha incurrido el Conseil d'État (Consejo de Estado)—, no inició la fase contenciosa del procedimiento. Por otra parte, si bien es cierto que en el recurso que dio lugar a la sentencia de 9 de diciembre de 2003, Comisión/Italia (C-129/00, EU:C:2003:656), la Comisión tenía la intención de que se declarase que, al mantener un artículo «tal como lo interpretan y aplican la Administración y los órganos jurisdiccionales [italianos]», la República Italiana había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud del Tratado, no se invocó ningún motivo basado específicamente en el artículo 267 TFUE. Por último, aunque en el asunto en el que recayó la sentencia de 12 de noviembre de 2009, Comisión/España (C-154/08, no publicado, EU:C:2009:695), se planteó la cuestión de si el recurso de la Comisión versaba sobre una vulneración del artículo 267 TFUE, la Comisión declaró expresamente ante el Tribunal de Justicia que ese no era el caso (apartado 65 de esta sentencia).

6. En su versión derivada de la loi n.º 98-1266, du 30 décembre 1998, de finances pour 1999 (Ley n.º 98-1266, de 30 de diciembre de 1998, de presupuestos para 1999),[3] aplicable a las distribuciones de dividendos efectuadas a partir del 1 de enero de 1999, el artículo 223 *sexies*, apartado 1, párrafo primero, del CGI establecía:

«Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 209 *quinquies* y 223 H, 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 previsto por el artículo 219, apartado 1, párrafo segundo, esa sociedad estará obligada a practicar una retención igual al crédito fiscal calculado en las condiciones previstas en el artículo 158 *bis*, apartado 1.»

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

7. Mediante recurso administrativo de 21 de diciembre de 2001, Accor solicitó a la Administración tributaria francesa la devolución de la retención en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario practicada sobre la percepción de los dividendos pagados por sus filiales establecidas en otros Estados miembros durante los años 1998 a 2000. Dado que la legislación en vigor únicamente reconocía este tipo de devolución respecto de los dividendos procedentes de una filial establecida en el territorio francés, la solicitud fue desestimada.

8. Accor interpuso un recurso contra la resolución desestimatoria ante el tribunal administratif de Versailles (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Versalles, Francia), que estimó todas sus pretensiones. Dado que la sentencia de la cour administrative d'appel de Versailles (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Versalles, Francia) desestimó el recurso interpuesto por el ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (Ministro de Presupuestos, Cuentas Públicas y Función Pública) contra la citada sentencia, dicho Ministro recurrió en casación ante el Conseil d'État (Consejo de Estado). Mediante resolución de 3 de julio de 2009, este último planteó una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia.

9. En la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), el Tribunal de Justicia declaró que, a diferencia de los dividendos procedentes de las filiales residentes, la legislación francesa no permitía tener en cuenta la imposición de la que fueran objeto con respecto a la filial no residente 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.[4] Pues bien, según el Tribunal de Justicia, habida cuenta del trato desfavorable de que eran objeto los dividendos percibidos de una filial establecida en otro Estado miembro con respecto al que se daba a 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.[5]

10. A continuación, el Tribunal de Justicia recordó su jurisprudencia según la cual 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, este debe conceder un crédito fiscal completo correspondiente a la cuota del impuesto ingresado por la sociedad que distribuye beneficios en su Estado de establecimiento, mientras que 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, este solo está obligado a conceder un crédito fiscal hasta el límite de la cuota del impuesto de sociedades debida por la sociedad beneficiaria.[6]

3 JORF de 31 de diciembre de 1998, p. 20050.

4 Véase la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), apartado 49.

5 Véase la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), apartado 51.

6 Véase la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), apartados 89 y 90 y jurisprudencia citada.

11. De las consideraciones anteriores el Tribunal de Justicia dedujo que, por lo que respecta a un régimen como el régimen francés controvertido, 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, ello supondría dar a esos dividendos un trato más favorable que a los dividendos procedentes del primer Estado miembro, siendo así que el tipo impositivo al que la sociedad que distribuía tales dividendos está sujeta en su Estado de establecimiento es inferior al tipo impositivo aplicado en el primer Estado miembro. [7]

12. Por consiguiente, en su opinión, 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; en estas circunstancias, señaló que 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. [8]

13. Con esta finalidad, el Tribunal de Justicia añadió 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 para obtener una ventaja fiscal. Sin embargo, precisó que no es necesario que los justificantes tengan una forma particular ni que la apreciación deba realizarse de manera demasiado formalista, y que 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, [9] si bien no podría requerirse al contribuyente para que presente documentos «que abarquen un período que exceda de la duración de la obligación legal de conservación de los documentos administrativos y contables». [10]

14. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia concluyó lo siguiente:

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

[…]

3) Los principios de equivalencia y de efectividad no impiden que la restitución a una sociedad matriz de cantidades que pueden garantizar la aplicación de un mismo régimen fiscal a los dividendos pagados por las filiales de 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 solo él posee, relativos, respecto a cada dividendo en litigio, en particular, al tipo impositivo efectivamente aplicado y a la cuota del impuesto efectivamente pagada en función de los beneficios obtenidos por las filiales establecidas en otros Estados miembros, aun cuando no se exijan estos mismos

7 Véase la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), apartado 91.

8 Véase la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), apartado 92.

9 Véase la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), apartados 99 y 101.

10 Véase la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), apartado 101.

elementos, que la Administración conoce, a las filiales establecidas en Francia. No obstante, la presentación de dichos elementos solo puede exigirse siempre que no resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil demostrar el pago del impuesto por las filiales establecidas en los demás Estados miembros, teniendo en cuenta, en particular, lo dispuesto en la normativa de esos Estados miembros relativa a la prevención de la doble imposición y el registro del impuesto de sociedades que debe ingresarse, así como a la conservación de los documentos administrativos. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si se cumplen tales requisitos en el asunto principal.»

C. Sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) de 10 de diciembre de 2012

15. Tras notificársele la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), el Conseil d'État (Consejo de Estado) dictó dos sentencias en las que estableció una serie de condiciones aplicables a la devolución de las cantidades correspondientes a retenciones sobre los rendimientos del capital mobiliario percibidas en violación del Derecho de la Unión. Se trata de las sentencias de 10 de diciembre de 2012, Rhodia [11] y Accor [12] [en lo sucesivo, «sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado)»].

16. En cuanto atañe, en primer lugar, al alcance de la devolución de las retenciones sobre rendimientos del capital inmobiliario, las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) establecen:

– en el caso de que el dividendo redistribuido a una sociedad matriz francesa por una de sus filiales establecida en otro Estado miembro no esté sujeto a tributación a cargo de esta última sociedad, el impuesto satisfecho por una filial de ulterior nivel no deberá tenerse en cuenta para determinar el importe de la retención que debe reembolsarse a la sociedad matriz, [13] y

– cuando una sociedad que distribuye dividendos haya soportado en su Estado miembro un impuesto efectivo a un tipo impositivo superior al tipo normal del impuesto francés, es decir, el 33,33 %, el importe del crédito fiscal al que tiene derecho deberá limitarse a una tercera parte de los dividendos que ha recibido o redistribuido. [14]

17. En lo que respecta, en segundo lugar, a las pruebas para sustentar las solicitudes de devolución, dichas sentencias reconocen:

– el carácter oponible de las declaraciones de retención que reflejan la cuantía de los dividendos percibidos de las filiales establecidas fuera de Francia; [15]

– la necesidad de disponer de todos los elementos que permitan justificar la procedencia de la solicitud durante todo el procedimiento, sin que el transcurso del plazo legal de conservación exima a la parte solicitante de esta obligación. [16]

11 FR:XX:2012:317074.20121210.

12 FR:CESSR:2012:317075.20121210.

13 Véanse las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) de 10 de diciembre de 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210), apartado 29, y Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), apartado 24.

14 Véanse las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) de 10 de diciembre de 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210), apartado 44, y Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), apartado 40.

15 Véanse las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) de 10 de diciembre de 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210), apartado 24 y 25, y Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), apartados 19 y 20.

16 Véanse las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) de 10 de diciembre de 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210), apartado 35, y Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), apartado 31.

III. Fase administrativa previa y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

18. A raíz de las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado), la Comisión recibió varias denuncias relativas a las condiciones de devolución de la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario. Estas denuncias fueron objeto de un intercambio de información entre los servicios de la Comisión y las autoridades competentes de la República Francesa en el marco del procedimiento EU Pilot 5511/13 TAXU.

19. Dado que este intercambio no deparó un resultado satisfactorio para la Comisión, esta decidió iniciar el procedimiento por incumplimiento previsto en el artículo 258 TFUE. De este modo, el 27 de noviembre de 2014, la Comisión remitió a la República Francesa un escrito de requerimiento en el que identificaba las exigencias impuestas por las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) que podrían ser contrarias al Derecho de la Unión.

20. Mediante escrito de 26 de enero de 2015, la República Francesa se opuso a las imputaciones formuladas por la Comisión. Al estimar que las alegaciones expuestas no eran satisfactorias, el 29 de abril de 2016, la Comisión notificó a la República Francesa un dictamen motivado y la requirió para que adoptase las medidas oportunas para dar cumplimiento a dicho dictamen en un plazo de dos meses desde la recepción de este.

21. Dado que la República Francesa se mantuvo firme en su postura, la Comisión decidió interponer el presente recurso por incumplimiento con arreglo al artículo 258 TFUE.

22. En el procedimiento escrito, la República Francesa presentó escrito de contestación al que la Comisión respondió mediante escrito de réplica. La República Francesa presentó asimismo escrito de dúplica. Además, ambas tuvieron ocasión de presentar observaciones orales en la vista celebrada el 20 de junio de 2018.

IV. Sobre los incumplimientos imputados a la República Francesa

23. La Comisión basa su recurso en cuatro motivos. Los tres primeros versan sobre las restricciones derivadas de las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) y que, en su opinión, son contrarias al Derecho de la Unión, tal como lo interpretó el Tribunal de Justicia en la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581). El cuarto motivo se refiere a la obligación de promover una cuestión prejudicial de interpretación del Derecho de la Unión que incumbe al Conseil d'État (Consejo de Estado), como órgano jurisdiccional que resuelve en última instancia.

A. Sobre el primer motivo, basado en una restricción del derecho a devolución de la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario derivada de no haberse tomado en consideración la tributación soportada por las filiales de ulterior nivel establecidas en un Estado miembro distinto de Francia

1. Alegaciones de las partes

24. Según la Comisión, de las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) se deduce que las autoridades francesas se niegan a tener en cuenta, a efectos de la devolución de la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario, la tributación soportada por las filiales de ulterior nivel no residentes. Pues bien, en una estructura de propiedad en cadena de ámbito estrictamente francés, los dividendos pagados por una filial de ulterior nivel a la sociedad intermediaria generan un derecho a un crédito fiscal destinado a compensar la totalidad de la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario practicada con motivo de la redistribución de dichos ingresos. Si la sociedad intermediaria

distribuye estos dividendos a su sociedad matriz, esta nueva distribución da lugar a un nuevo crédito fiscal vinculado a los dividendos y destinado a compensar de la misma forma la retención que debe practicar la sociedad matriz con motivo de la redistribución de dividendos. De este modo, se neutraliza completamente la doble imposición económica.

25. En su opinión, de este mecanismo se deriva una diferencia de trato en función del lugar de establecimiento de la filial de ulterior nivel que distribuye dividendos, en la medida en que la doble imposición únicamente se neutraliza por completo en el caso de que dicha filial esté establecida en territorio francés. Pues bien, según la Comisión, no existe ninguna razón objetiva que justifique que la República Francesa no neutralice la participación de la sociedad intermediaria debido a que los dividendos proceden de fuera de Francia.

26. El Gobierno francés no niega que, según las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado), el sistema de devolución de las retenciones sobre los rendimientos del capital mobiliario no permite neutralizar la imposición de los dividendos distribuidos por una filial de ulterior nivel a una filial no residente. Sin embargo, alega que el sistema nacional de eliminación de la doble imposición únicamente garantiza esta neutralización respecto de cada sociedad que distribuye dividendos. Pues bien, en su opinión, cada Estado miembro es libre de organizar su sistema de tributación de modo que no sea discriminatorio. Por tanto, los Estados miembros no tienen la obligación de adaptar su propio sistema tributario al de los demás Estados miembros.

27. En su opinión, en el caso de autos, la normativa fiscal francesa no permite deducir de los impuestos debidos por una sociedad matriz los impuestos pagados por sus filiales de ulterior nivel residentes. En efecto, el crédito fiscal únicamente es atribuible a la sociedad matriz a razón del impuesto satisfecho sobre los beneficios de la filial que distribuye el dividendo. Por consiguiente, la República francesa no está obligada a tener en cuenta, a efectos del cálculo de la devolución de las cantidades correspondientes a la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario ilegalmente percibidas, la tributación soportada por las filiales de ulterior nivel no residentes que distribuyen dividendos. El hecho de que una distribución de dividendos de una filial de ulterior nivel a una filial esté sujeta a imposición es consecuencia de la aplicación de una normativa fiscal extranjera en la República Francesa que no le compete rectificar.

28. Además, a su juicio, dado que el sistema francés de eliminación de la doble imposición no contempla las filiales de ulterior nivel, solo la sociedad que percibe los dividendos en cuestión puede deducir el impuesto recaudado por dicha distribución. El sistema francés debe, por tanto, distinguirse del sistema británico de pago a cuenta del impuesto sobre sociedades (*advance corporation tax*) objeto de los asuntos en los que recayeron las sentencias de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774), y de 13 de noviembre de 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707). En efecto, a diferencia del sistema británico objeto de esos asuntos, el sistema francés controvertido no tiene en cuenta los impuestos exigidos a las filiales de ulterior nivel, al margen de que sean residentes o no, sino que se basa en una lógica destinada a atenuar la imposición en los distintos niveles y no en una lógica de tributación en régimen de grupo.

2. Apreciación

29. En respuesta a la primera cuestión prejudicial planteada por el Conseil d'État (Consejo de Estado) en el asunto que dio lugar a la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), el Tribunal de Justicia declaró que «los artículos 49 TFUE y 63 TFUE se oponen a una normativa de un Estado miembro cuyo objeto sea eliminar la doble imposición económica de los dividendos […], que permite que una sociedad matriz impute a la retención que debe practicar, al redistribuir entre sus socios o 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».

30. Habida cuenta de que el Derecho de la Unión, en su estado actual, no prescribe criterios generales para el reparto de competencias entre los Estados miembros por lo que se refiere a la eliminación de la doble imposición dentro de la Unión Europea,[17] la República Francesa propone una aplicación formalista, restrictiva y, a mi juicio, errónea de la respuesta dada a la primera cuestión planteada en el asunto que dio lugar a la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

31. Ciertamente, los Estados miembros no tienen la obligación de adaptar su sistema tributario a los diferentes sistemas de tributación de los demás Estados miembros para eliminar, en particular, la doble imposición, siempre que su regulación no sea discriminatoria.[18] Ahora bien, en el caso de autos, en una situación de ámbito estrictamente nacional, la ausencia de doble imposición para la sociedad matriz únicamente se explica por la concesión sucesiva, en todos los «eslabones» de la estructura de propiedad en cadena de sociedades establecidas en Francia, de un crédito fiscal destinado a compensar la totalidad de la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario que debe practicarse con motivo de la redistribución de dichos ingresos.

32. Por consiguiente, si bien es cierto que tampoco se permite deducir directamente las cuotas del impuesto ingresadas por las filiales de ulterior nivel establecidas en Francia de la cuota del impuesto sobre sociedades satisfecha por una sociedad matriz, tal deducción carece, no obstante, de utilidad en el conjunto del sistema tributario aplicable.

33. Por tanto, la ausencia de discriminación que alega la República Francesa constituye, sin lugar a dudas, una interpretación artificial o, cuando menos, formalista —dado que se centra exclusivamente en el último eslabón de la cadena impositiva— del sistema tributario denunciado por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

34. Además, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta claramente que un Estado miembro no está obligado a compensar la carga tributaria que se deriva del ejercicio de la potestad tributaria de otro Estado miembro o un tercer Estado, siempre que no ejerza su potestad tributaria sobre los dividendos procedentes del extranjero, pues ni los grava ni los tiene en cuenta de manera distinta por lo que respecta a la sociedad beneficiaria de los mismos. En cambio, cuando ese mismo Estado miembro decide gravar dichos dividendos debe tener en cuenta, dentro de los límites de su propia tributación, la carga tributaria que se deriva del ejercicio de la potestad tributaria de ese otro Estado miembro.[19]

35. A este respecto, no puede aceptarse la propuesta de la República Francesa según la cual el Tribunal de Justicia, en su sentencia de 13 de noviembre de 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707), se limitó a constatar la existencia de una discriminación en la legislación británica sin establecer un requisito por el que se exigiera tener en cuenta, en todo mecanismo de eliminación de la doble imposición, la tributación soportada por las filiales de ulterior nivel.

17 Véase, en particular, la sentencia de 11 de septiembre de 2014, Kronos International (C-47/12, EU:C:2011:2200), apartado 68.

18 Véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de diciembre de 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813), apartado 39, y de 26 de mayo de 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356), apartado 47.

19 Véase, en este sentido, en particular, la sentencia de 11 de septiembre de 2014, Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200), apartados 85 y 86.

36. En efecto, como ha señalado la propia República Francesa, la presente sentencia trae causa de una primera sentencia del Tribunal de Justicia en la que este señaló, de manera general y abstracta, sin referirse a la legislación británica controvertida, que «cualquiera que sea el mecanismo adoptado para evitar o atenuar 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». [20]

37. Carece de pertinencia el hecho de que el sistema tributario británico objeto de esos asuntos estableciera un sistema de exención para los dividendos repartidos por sociedades residentes y un sistema de imputación para los dividendos distribuidos por sociedades no residentes, mientras que el régimen francés contempla un sistema de imputación independiente del origen de los dividendos distribuidos y la imposición integral de los dividendos distribuidos, en el que se concede un crédito fiscal por cada distribución y redistribución de dividendos.

38. En efecto, el principio que el Tribunal de Justicia recordó en la sentencia de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774), y que ha sido confirmado posteriormente, es precisamente la obligación de conceder un trato equivalente a los dividendos que los residentes perciben de sociedades no residentes cuando el Estado miembro dispone de un sistema para evitar o atenuar la doble imposición en cadena o la doble imposición económica en el supuesto de dividendos que los residentes perciben de sociedades residentes. [21]

39. En esta circunstancias, el Tribunal de Justicia señaló que «los artículos [49 TFUE] y [63 TFUE] se oponen a una legislación de un Estado miembro que permite que una sociedad residente que percibe dividendos de otra sociedad residente deduzca el importe del impuesto sobre sociedades pagado a cuenta por esta del importe que la primera sociedad ha de pagar a cuenta por dicho impuesto, mientras que, en el caso de una sociedad residente que percibe dividendos de una sociedad no residente, no está permitida tal deducción por lo que respecta al impuesto correspondiente a los beneficios distribuidos pagado por esta última sociedad en su Estado de residencia». [22]

40. El Tribunal de Justicia fue muy claro en la motivación de la respuesta dada a las cuestiones prejudiciales segunda y cuarta planteadas en el asunto que dio lugar a la sentencia de 13 de noviembre de 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, (C-35/11, EU:C:2012:707): los artículos 49 TFUE y 63 TFUE se oponen a una legislación de un Estado miembro que, por lo que respecta únicamente a los dividendos de origen extranjero, no tiene en cuenta el impuesto sobre sociedades pagado por los beneficios distribuidos. [23] A este respecto, lo que importa es que dichos beneficios estén sujetos al impuesto, y no que la sociedad no residente que abona los dividendos a su sociedad matriz residente esté ella misma sujeta al impuesto sobre sociedades. [24]

20 Sentencia de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774), apartado 46.

21 Véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774), apartado 72; de 30 de junio de 2011, Meilicke y otros (C-262/09, EU:C:2011:438), apartado 29, y de 11 de septiembre de 2014, Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200), apartado 65.

22 Sentencia de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774), punto 2 de la parte dispositiva.

23 Véase, en este sentido, la sentencia de 13 de noviembre de 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2006:707), apartado 71.

24 Véase, en este sentido, la sentencia de 13 de noviembre de 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2006:707), apartado 73. El Tribunal de Justicia concluyó que «las respuestas a las cuestiones prejudiciales segunda y cuarta planteadas en el marco del asunto que dio lugar a la sentencia [de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774)], no resultan afectadas por la afirmación de que el impuesto sobre sociedades extranjero aplicado a los beneficios subyacentes a los dividendos repartidos no fue —o no fue totalmente— pagado por la sociedad no residente que abona dichos dividendos a la sociedad residente, sino por una sociedad que reside en un Estado miembro, filial directa o indirecta de la primera sociedad» (apartado 74).

3. Conclusión sobre el primer motivo

41. De las consideraciones que preceden se desprende que, al negarse a tomar en consideración la tributación soportada por las filiales de ulterior nivel establecidas en un Estado miembro distinto de Francia, aun cuando el mecanismo aplicable a las filiales de ulterior nivel establecidas en Francia permitía a estas últimas distribuir a la sociedad intermediaria beneficiaria dividendos exentos del pago del impuesto que les correspondería, la República Francesa ha mantenido el trato discriminatorio cuya existencia constató el Tribunal de Justicia en la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

B. Sobre el segundo motivo, basado en el carácter desproporcionado de los requisitos exigidos en materia probatoria para sustentar el derecho de devolución de las cantidades correspondientes a la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario ilegalmente percibidas

1. Alegaciones de las partes

42. La Comisión divide su segundo motivo en tres partes.

43. En la primera parte, la Comisión considera que las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) exigen que exista una correlación entre, por un lado, la documentación contable relativa a los dividendos distribuidos y, por otro lado, las actas de la junta general de las filiales en las que se declararon los beneficios obtenidos como dividendos distribuibles. Pues bien, en el caso de la mayoría de las filiales no establecidas en Francia, el acta de la junta general constata la distribución de «beneficios distribuibles» procedentes de un agregado contable que engloba todos los remanentes de ejercicios anteriores no distribuidos y el resultado del ejercicio anterior. En estas circunstancias, sería extremadamente difícil, si no imposible, determinar si el dividendo distribuido procede de un resultado contable particular.

44. En la segunda parte, la Comisión reprocha a las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) que supediten el derecho a devolución de la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario a la presentación de una declaración previa de retención en la que se reflejen los importes correspondientes a la retención practicada en concepto de redistribuciones de dividendos. Pues bien, dado que las sociedades residentes no tenían derecho a un crédito fiscal vinculado a la retención practicada con motivo de la distribución de dividendos procedentes de una filial no residente, no cabría exigir a estas sociedades que hicieran constar tales dividendos en sus declaraciones de retención. En su opinión, al basarse en las elecciones realizadas por una sociedad matriz durante la liquidación de la retención, las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) no respetaron las obligaciones derivadas de los principios de equivalencia y efectividad que rigen las modalidades nacionales en materia de restitución de los impuestos nacionales percibidos en violación del Derecho de la Unión.

45. En el tercer motivo, la Comisión rechaza la limitación basada en la exigencia de presentación de documentos justificativos una vez transcurrido el plazo legal de conservación. En la medida en que declaran que la expiración del plazo legal de conservación de documentos no exime a la sociedad que reclama la devolución de las cantidades correspondientes a la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario ilegalmente percibidas de su obligación de presentar todos los elementos que permitan justificar la procedencia de su solicitud, las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) son, en su opinión, contrarias al principio de efectividad.

46. Con carácter preliminar, el Gobierno francés subraya que la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), señaló expresamente que la restitución de una retención está sujeta al requisito de que las sociedades que la solicitan aporten pruebas, por todos los medios, de los impuestos pagados por sus filiales en su Estado miembro de establecimiento. En este contexto, las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) se caracterizan por tener un enfoque particularmente abierto, dado que aceptan todo tipo de documento que permita a las sociedades demostrar el tipo impositivo satisfecho por sus filiales no residentes.

47. En lo que respecta a la primera parte del segundo motivo, este Gobierno recuerda que las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) no exigen probar que los impuestos cuya deducción se reclama han gravado los dividendos correspondientes a un ejercicio contable concreto. Por tanto, en su opinión, se tuvo en cuenta la tributación soportada por los dividendos globales, sin tomar en consideración los ejercicios contables en los que se habían distribuido.

48. Además, aduce que el hecho de que, en los asuntos que dieron lugar a las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado), este último se basara en las actas de la junta general de las filiales no residentes se deriva de que tales documentos habían sido presentados por las sociedades afectadas para probar el tipo de imposición que había gravado los dividendos distribuidos.

49. En cuanto atañe a la segunda parte del segundo motivo, el Gobierno francés señala que todas las distribuciones de dividendos, al margen de que procedan de filiales francesas o de filiales no residentes, debían reflejarse en las declaraciones de retención. Además, dado que el pago de la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario únicamente debía efectuarse en caso de redistribución, los dividendos para los que se exigía probar la cuota del impuesto eran necesariamente aquellos que habían sido objeto de redistribución.

50. En lo concerniente a la tercera parte del segundo motivo, las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) no exigían la presentación de justificantes cuyo plazo legal de conservación había expirado. El Conseil d'État (Consejo de Estado) fundó su apreciación en los documentos presentados por las sociedades afectadas, de los que formaban parte tales justificantes.

51. En cualquier caso, incumbe al contribuyente que presenta una reclamación fiscal conservar los documentos necesarios para probar la procedencia de su solicitud hasta que finalicen los procedimientos administrativo y contencioso, con independencia de cuál sea su plazo legal de conservación.

2. Apreciación

a) Sobre la utilización de las actas de las juntas generales de las filiales que distribuyen dividendos

52. Según la Comisión, las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) exigen que exista una correlación entre, por un lado, la documentación contable relativa a los dividendos distribuidos y, por otro lado, las actas de la junta general de las filiales en las que se declararon los beneficios obtenidos como dividendos distribuibles.

53. No comparto esta interpretación de las sentencias en cuestión. En efecto, aunque es cierto que el Conseil d'État (Consejo de Estado) alude a la imposibilidad de utilizar impuestos que no pueden vincularse a los importes que figuran en las actas de la junta general de las filiales que distribuyen dividendos, lo hace para describir la postura defendida por el Ministro.[25] De las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) tampoco se deduce que la presentación de tales documentos sea consecuencia de una exigencia imperativa de dicho órgano jurisdiccional.

54. En cualquier caso, parece que para el Conseil d'État (Consejo de Estado) las actas de la junta general solo constituían una parte de un conjunto de elementos.[26] Las resoluciones de los órganos administrativos que la República Francesa cita a modo de ejemplo en su escrito de dúplica refuerzan esta interpretación de las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado). Por consiguiente, considero infundada la primera parte del segundo motivo.

b) Sobre el requisito de presentación de una declaración previa de retención

55. La Comisión considera que, al objetar las decisiones adoptadas por una sociedad matriz durante la liquidación de la retención con motivo de la declaración asociada a dicha liquidación, las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) no respetaron las obligaciones derivadas de los principios de equivalencia y efectividad.

56. No se discute que las sociedades matrices establecidas en Francia no tenían derecho a obtener un crédito fiscal por los dividendos percibidos de sus filiales no residentes. Por el contrario, tanto de la contestación dada por la República Francesa al escrito de requerimiento de 26 de noviembre de 2014 como de las conclusiones presentadas por el rapporteur public (magistrado ponente) antes de dictarse las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) se deduce que, en efecto, las sociedades matrices establecidas en Francia deben reflejar en su declaración de retención los dividendos procedentes de sus filiales no residentes. Según las conclusiones del ponente, aunque existe cierta incertidumbre jurídica, esta no concierne a la obligación de declaración, sino únicamente al régimen jurídico de los dividendos distribuidos.

57. Pues bien, la restitución está sujeta a la práctica de una retención con motivo de una distribución de dividendos. En estas circunstancias, dado que todo dividendo distribuido debe declararse obligatoriamente, el Conseil d'État (Consejo de Estado) no actuó de manera contraria a los principios de equivalencia y efectividad al declarar que las sociedades matrices no tenían motivos para invocar la inoponibilidad de las declaraciones de retención que habían presentado.

58. En consecuencia, considero infundada la segunda parte del segundo motivo. La sentencia de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros (C-397/98 y C-410/98, EU:C:2001:134), invocada por la Comisión, no puede afectar a esta apreciación, dado que dicho asunto trae causa de determinadas reclamaciones de naturaleza indemnizatoria a las que se opuso la falta de actuación y de diligencia de los contribuyentes.

25 Véanse, en particular, las sentencias de 10 de diciembre de 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210), apartado 47, y Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), apartado 41.

26 Véanse, en particular, las sentencias de 10 de diciembre de 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210), apartado 49, y Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), apartados 43 y 50. Además, en la sentencia Accor no se hace referencia a ningún acta en particular. Por otra parte, si el Conseil d'État (Consejo de Estado) se basó en varias actas de juntas generales en el asunto que dio lugar a la sentencia Accor, fue tanto para rechazar una parte del vínculo invocado por la demandante como para refutar una alegación del Ministro (véase la sentencia de 10 de diciembre de 2012, Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, apartados 43, 50 y 56).

c) Sobre la incidencia del plazo legal de conservación de los documentos justificativos

59. Por último, la Comisión reprocha a la República Francesa que haya limitado las restituciones de retención al exigir la presentación de documentos justificativos después de su plazo legal de conservación.

60. En las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) se señala que «incumbe a la sociedad que presenta una reclamación que tiene por objeto la restitución de una retención disponer de todos los elementos que permitan justificar la procedencia de su solicitud durante toda la duración del procedimiento, sin que el transcurso del plazo legal de conservación la exima de esta obligación».[27]

61. A mi juicio, este enfoque no es contrario a los límites establecidos por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

62. En efecto, en dicha sentencia, el Tribunal de Justicia admitió que el contribuyente debe aportar información sobre la naturaleza y el tipo impositivo que efectivamente se ha aplicado a los beneficios subyacentes a los dividendos distribuidos.[28] A este respecto, precisó que «debe requerirse la presentación [de los justificantes necesarios] 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».[29] Asimismo, el Tribunal de Justicia añadió, en el mismo apartado, que no sería posible requerir al contribuyente «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».

63. Pues bien, como señala acertadamente la República Francesa en su escrito de contestación, estas precisiones se enmarcan en el examen realizado por el Tribunal de Justicia en relación con el principio de efectividad, que concierne, principalmente, a las autoridades administrativas del Estado miembro de tributación. Según el Tribunal de Justicia, «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».[30]

64. En el marco de un procedimiento administrativo de impugnación, considero, por tanto, que la expiración del plazo legal de conservación de los documentos pertinentes ha de apreciarse respecto a la fecha de inicio de dicho procedimiento administrativo previo y no a la fecha en la que el juez que, posteriormente, conoce del asunto realiza una posible solicitud relativa a tales documentos. Además, esta es la única manera de entender la segunda precisión realizada por el Tribunal de Justicia en relación con la expiración del plazo legal de conservación de los documentos administrativos y contables, según la cual no sería posible requerir al contribuyente «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».[31] En efecto, si el plazo de conservación legal fuera un plazo estricto que también se impone a los órganos jurisdiccionales, ¿no sería incoherente que se exija tener en cuenta documentos que abarquen un período que exceda de la duración de la obligación legal de conservación?

27 Véanse las sentencias de 10 de diciembre de 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210), apartado 35, y Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), apartado 31.

28 Véase la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), apartado 92.

29 Sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), apartado 101.

30 Sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), apartado 99 (el subrayado es mío).

31 Sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), apartado 101.

65. Además, conviene asimismo observar que en las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) se recuerda expresamente que «si el contribuyente presenta elementos o alega la imposibilidad material de presentarlos, incumbe a la administración aportar elementos en sentido contrario[, en cuyo caso] corresponde al juez competente en materia tributaria pronunciarse a la luz de la instrucción y apreciar, habida cuenta de las alegaciones de las partes, si dicho contribuyente ha justificado su acción de restitución en relación con el dividendo controvertido». [32]

66. Al igual que las dos primeras partes, considero infundada la tercera parte del segundo motivo.

3. Conclusión sobre el segundo motivo

67. En estas circunstancias, considero que la Comisión no ha demostrado que la República Francesa haya supeditado la restitución a una sociedad matriz de cantidades que pueden garantizar la aplicación de un mismo régimen fiscal a los dividendos pagados por las filiales de aquella establecidas en Francia y a los pagados por las filiales de dicha sociedad establecidas en otros Estados miembros a la presentación de medios de prueba contrarios a los principios de equivalencia y de efectividad.

C. Sobre el tercer motivo, basado en la limitación del importe reembolsable por las cantidades correspondientes a la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario ilegalmente percibidas a una tercera parte del importe de los dividendos

1. Alegaciones de las partes

68. Según la Comisión, de las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) se desprende explícitamente que el importe del crédito fiscal que debe devolverse a las sociedades matrices francesas que han percibido dividendos de sus filiales no residentes se limita estrictamente a una tercera parte del importe de los dividendos percibidos y distribuidos. En cambio, el importe del crédito fiscal correspondiente a los dividendos distribuidos por una filial residente se fija a tanto alzado en la mitad de dichos dividendos.

69. En su opinión, al limitar la devolución de la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario practicada sobre los dividendos pagados por una filial no residente a una tercera parte de dichos dividendos, las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) sitúan a las sociedades que perciben tales dividendos en una posición menos favorable que las sociedades que los perciben de una sociedad residente, lo que resulta en el mantenimiento del trato discriminatorio cuya existencia constató el Tribunal de Justicia en la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

70. El Gobierno Francés aduce que la limitación de la devolución de la retención a una tercera parte de los dividendos percibidos responde al hecho de que esa cantidad se corresponde con la retención efectivamente practicada. En consecuencia, la igualdad de trato dispensada a los dividendos percibidos por filiales residentes y no residentes queda, a su juicio, perfectamente garantizada.

71. Además, en su opinión, limitar de esta forma la devolución de la retención permite tomar en consideración por igual los impuestos que gravan los dividendos distribuidos procedentes del Estado miembro de establecimiento de la filial y los que gravan los dividendos distribuidos por una filial residente. A este respecto, añade que, en la práctica, esta limitación puede dar lugar a una devolución de la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario inferior a los impuestos efectivamente

32 Sentencias de 10 de diciembre de 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210), apartado 37, y Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), apartado 33.

pagados por la filial que distribuye dividendos en su Estado miembro de establecimiento, si bien dicha devolución se corresponde exactamente con el importe de la retención efectivamente practicada por la sociedad residente. Esto permite impedir que los dividendos de origen extranjero se beneficien de un trato más favorable que los dividendos procedentes del Estado miembro de la sociedad matriz.

2. Apreciación

72. En esencia, según las disposiciones del CGI aplicables, las sociedades matrices establecidas en Francia que percibían dividendos distribuidos por sociedades residentes obtenían un crédito fiscal igual a la mitad de las cantidades efectivamente satisfechas. Tales sociedades matrices estaban obligadas a practicar una retención igual a dicho crédito fiscal.

73. Según las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado), «cuando una sociedad que distribuye dividendos ha soportado en el Estado miembro un impuesto efectivo a un tipo impositivo superior al tipo normal del impuesto francés, es decir, el 33,33 %, el importe del crédito fiscal al que tiene derecho debe limitarse a una tercera parte de los dividendos que ha percibido o redistribuido». [33] Esta limitación permite aplicar la reserva formulada por el Tribunal de Justicia, según la cual cuando los beneficios de una sociedad 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, este no está obligado a conceder un crédito fiscal superior a la cuota tributaria del impuesto de sociedades debida por la sociedad beneficiaria. [34]

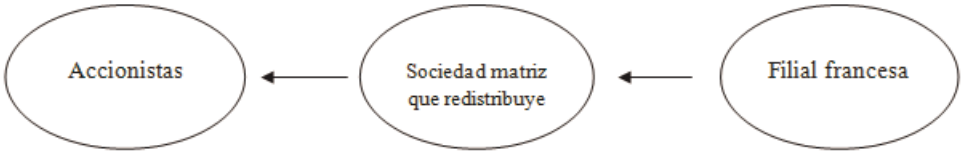
74. La demostración de la República Francesa a este respecto me parece convincente. En efecto, cuando una filial residente en Francia obtiene un beneficio de 300, el dividendo del que puede disponer la sociedad matriz después de que la sociedad filial pague el impuesto sobre sociedades al tipo normal del 33,33 % es de 200. Por tanto, la sociedad matriz establecida en Francia percibe un dividendo de 200 exento del impuesto sobre sociedades y obtiene, en este caso, un crédito fiscal por la mitad de este importe, es decir, 100. Dado que esta cantidad es idéntica a la retención que debe practicar al distribuir el dividendo, el saldo disponible a favor de los socios o accionistas es en todo caso de 200. Pues bien, cuando una filial no residente paga un dividendo por el mismo importe a la sociedad matriz, se exige practicar una retención igual a una tercera parte de los ingresos distribuibles y no se permite compensar ningún crédito fiscal. Por consiguiente, en esta situación, el saldo disponible es de 133. Al limitar el importe reembolsable a una tercera parte del dividendo recibido de

33 Sentencias de 10 de diciembre de 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210), apartado 44, y Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), apartado 40.

34 Véase la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), apartado 90.

la filial no residente —a su vez, igual al crédito fiscal que obtienen los socios o accionistas por esta distribución— se restituye a la sociedad que distribuye dividendos el importe de la retención que había practicado. Por tanto, se restablece el equilibrio, dado que se obtiene de nuevo un saldo disponible de 200.[35] La República Francesa ilustra su demostración mediante el esquema siguiente:

Situación en la que la sociedad matriz francesa redistribuye a sus accionistas los dividendos recibidos de una filial francesa



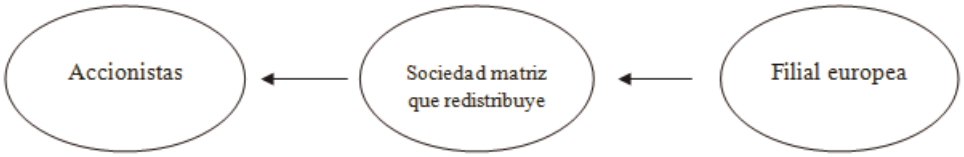
Dividendo 200

Dividendo recibido = 200
Crédito fiscal correspondiente = 100
Retención exigible: 200/2 = 100
Distribución de un dividendo de 200 – 100 + 100 = 200

Dividendo 200

Beneficio antes de impuestos = 300
Impuesto = 100
Distribución de un dividendo de 200

Situación en la que la sociedad matriz francesa redistribuye a sus accionistas los dividendos recibidos de una filial establecida en otro Estado miembro



Dividendo 133

Dividendo recibido = 200
Sin crédito fiscal
Retención exigible: 200/3 = 67
Distribución de un dividendo de 200 – 67 = 133

Dividendo 200

Beneficio antes de impuestos = 300
Impuesto = 100
Distribución de un dividendo de 200

➔ **Devolver a la sociedad que distribuye dividendos el importe de la retención que ha abonado, es decir, 67, permite eliminar la discriminación sufrida, pues podrá distribuir entonces 133 + 67 = 200**

75. En cambio, si la República Francesa estuviera obligada a devolver una retención igual al total del importe satisfecho por la sociedad filial que distribuye dividendos en su Estado de residencia —esto

35 Es posible que la sociedad matriz retire fondos de sus reservas para «compensar» la retención practicada y pagar a sus socios o accionistas un dividendo libre del impuesto. No obstante, el posible problema de tesorería que derivaría de ello no es objeto de los recursos que dieron lugar a las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) ni del presente procedimiento por incumplimiento, que únicamente versa sobre las modalidades de devolución de la retención.

es, siguiendo con el ejemplo del punto anterior, un importe de 100, es decir, una cantidad superior a la cuota del impuesto satisfecha por la sociedad matriz por la percepción del dividendo— la cuantía percibida por los socios o accionistas sería superior a la obtenida por un accionista en una situación de ámbito estrictamente interno. [36]

76. El límite de la cuantía de la retención que se reembolsa a una tercera parte del importe de los dividendos objeto de redistribución (antes de impuestos) no es, por tanto, equivalente al impuesto efectivamente pagado por la filial en su Estado de residencia. Sin embargo, el importe de la devolución —no sujeto a retención y, por tanto, íntegramente redistribuible— se corresponde con la retención efectivamente practicada por la sociedad matriz que distribuye dividendos y cuya devolución solicita, por lo que se corrige la discriminación denunciada.

77. En su escrito de réplica, la Comisión admite no haber tenido en cuenta el hecho de que las devoluciones efectuadas tras la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), no estaban sujetos a tributación ni suponían la concesión de un crédito fiscal. Ahora bien, la Comisión considera que siempre existe un «riesgo» de que el límite de la devolución no elimine completamente la discriminación que entraña el régimen fiscal considerado incompatible con el Derecho de la Unión. Este es el caso cuando la cuota del impuesto sobre sociedades adeudado en última instancia es superior a la de la retención ya efectuada o cuando la tributación a la que están sujetas los socios o accionistas excede del importe de la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario inicialmente practicada. Este nuevo enfoque entraña, pues, una diferencia de trato entre los socios o accionistas últimos. Ahora bien, esta hipótesis no fue abordada por los asuntos que dieron lugar a la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09 EU:C:2011:581), [37] ni es objeto de examen por el juez competente en materia tributaria que conoce de una solicitud de devolución de retención presentada por la sociedad matriz que distribuye dividendos.

78. Además, este nuevo enfoque de la Comisión solo refleja un análisis teórico. No se acompaña de ningún ejemplo concreto que permita demostrar lo que sucede en realidad. Pues bien, «en un procedimiento por incumplimiento con arreglo al artículo 258 TFUE, corresponde a la Comisión probar la existencia del incumplimiento alegado. En efecto, la Comisión tiene que aportar al Tribunal de Justicia los elementos necesarios para que este pueda verificar la existencia de tal incumplimiento, sin que pueda basarse en presunciones». [38]

3. Conclusión sobre el tercer motivo

79. A la luz de las consideraciones que preceden, considero que la Comisión no ha demostrado que la República Francesa haya mantenido el trato discriminatorio constatado por la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), al limitar la devolución de la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario practicada sobre los dividendos pagados por una filial no residente a una tercera parte de dichos dividendos.

36 En efecto, el importe percibido en última instancia sería de 133 (dividendo recibido de la filial menos la retención practicada por la sociedad matriz) + 100 (cantidad reembolsada) = 233.

37 En respuesta a la segunda cuestión prejudicial que se planteó al Tribunal de Justicia, este distinguió expresamente, además, la situación de la sociedad matriz y la de sus socios o accionistas. Según el Tribunal de Justicia, «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» (sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, apartado 75).

38 Sentencia de 26 de abril de 2018, Comisión/Bulgaria (C-97/17, EU:C:2018:285), apartado 69. Véase, asimismo, la sentencia de 16 de julio de 2015, Comisión/Eslovenia (C-140/14, no publicada, EU:C:2015:501), apartado 38.

D. Sobre el cuarto motivo, basado en que el Conseil d'État (Consejo de Estado) no planteara una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia para determinar la compatibilidad con el Derecho de la Unión de las limitaciones del derecho a devolución de las cantidades correspondientes a la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario ilegalmente percibidas

1. Alegaciones de las partes

80. Según la Comisión, el Conseil d'État (Consejo de Estado) debería haber planteado una cuestión prejudicial antes de fijar las modalidades de devolución de las cantidades correspondientes a la retención de los rendimientos del capital mobiliario cuya percepción se declaró incompatible con el Derecho de la Unión en la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581). En efecto, como órgano jurisdiccional que resuelve en última instancia en el sentido del artículo 267 TFUE, apartado 3, el Conseil d'État (Consejo de Estado), habida cuenta de las dificultades que entraña extraer las consecuencias de dicha sentencia, debería haber consultado al Tribunal de Justicia.

81. Por un lado, las dudas sobre la compatibilidad con el Derecho de la Unión de posibles restricciones al derecho a devolución de la retención se reflejan en las conclusiones del magistrado ponente y en el deseo expresado por las partes de que el Conseil d'État (Consejo de Estado) plantee una nueva cuestión prejudicial.

82. Por otro lado, el riesgo de que exista una jurisprudencia divergente en seno de la Unión no puede excluirse a la luz de la sentencia de 13 de noviembre de 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707).

83. El Gobierno francés recuerda, en primer lugar, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual los órganos jurisdiccionales nacionales no están obligados a plantear una cuestión prejudicial de interpretación por el mero hecho de que las partes lo deseen.

84. Alega, además, que la Comisión no ha precisado las dificultades a las que se habría enfrentado el Conseil d'État (Consejo de Estado) en los asuntos que dieron lugar a las sentencias en cuestión y que deberían haber justificado una remisión prejudicial con arreglo al artículo 267 TFUE, párrafo tercero. Además, en su opinión, dicho órgano jurisdiccional tuvo que hacer frente a dificultades de tipo fáctico, no de interpretación del Derecho de la Unión.

85. Añade que, en cualquier caso, el Conseil d'État (Consejo de Estado) tenía razones para considerar que la respuesta a los problemas que se le planteaban era suficientemente evidente, de modo que no estaba obligado a plantear una nueva cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia.

2. Apreciación

a) Sobre la infracción del artículo 267 TFUE, párrafo tercero

86. El cuarto motivo únicamente tiene cabida en el caso de que uno (o varios) de los otros motivos sea fundado. Como ha precisado la propia Comisión, este último motivo se limita al hecho de que el Conseil d'État (Consejo de Estado) ha incumplido la obligación que le incumbe «*en las circunstancias del caso de autos*»,[39] es decir, a raíz de la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581). Por tanto, no versa sobre un incumplimiento estructural de la obligación de remisión prejudicial que impone al Conseil d'État (Consejo de Estado) el artículo 267 TFUE, párrafo tercero.

39 Véase el apartado 118 del recurso de la Comisión.

87. En cualquier caso, como he indicado en la introducción de las presentes conclusiones, es la primera vez que se pide al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre un motivo de esta índole en el marco de un recurso por incumplimiento. No obstante, en mi opinión, la posibilidad teórica de un incumplimiento de Estado basado en una vulneración del artículo 267 TFUE, párrafo tercero, puede concretarse.

88. Por un lado, no se discute que «un Estado miembro incurre en responsabilidad en virtud del artículo [258 TFUE], independientemente de cuál sea el órgano del Estado a cuya acción u omisión se deba el incumplimiento, aunque se trate de una institución constitucionalmente independiente». [40] Por otro lado, el Tribunal de Justicia ha rechazado el argumento según el cual sería difícil subsanar un incumplimiento por tener su origen en una sentencia de un órgano jurisdiccional supremo. [41]

89. Esta posibilidad no solo es acorde con el objetivo perseguido por la obligación de remisión prevista por el artículo 267 TFUE, párrafo tercero, sino también con las condiciones del régimen de responsabilidad de los Estados miembros en caso de violación del Derecho de la Unión.

90. En efecto, esta obligación de someter una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia que establece el artículo 267 TFUE, párrafo tercero, tiene por objetivo, en particular, impedir que se consolide en un Estado miembro una jurisprudencia nacional que no se ajuste a las normas del Derecho de la Unión. [42] Como ha señalado el Abogado General Bot, la inobservancia por parte de los órganos jurisdiccionales nacionales cuyas resoluciones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno de su obligación de remisión prejudicial priva al Tribunal de Justicia del cometido fundamental que le atribuye el artículo 19 TFUE, apartado 1, párrafo primero, que consiste en garantizar «el respeto del Derecho en la interpretación y aplicación de los Tratados». [43]

91. Además, según reiterada jurisprudencia, el incumplimiento de la obligación de remisión prejudicial prevista en el artículo 267 TFUE, párrafo tercero, constituye uno de los elementos que deben tenerse en cuenta para examinar la responsabilidad atribuible a un Estado miembro de resultas de una resolución de un órgano jurisdiccional nacional que resuelve en última instancia. [44]

92. La posibilidad de reconocer un incumplimiento de un Estado miembro a causa de una violación de la obligación de remisión prejudicial está más justificada si cabe cuando se produce después de que el Tribunal de Justicia haya dictado una primera sentencia. En efecto, según el Tribunal de Justicia, la obligación que incumbe a un Estado miembro con arreglo al artículo 260 TFUE, apartado 1, implica que «todos los órganos del Estado miembro interesado tienen la obligación de garantizar, en los ámbitos de sus competencias respectivas, la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia. [Ello supone que] los órganos jurisdiccionales del Estado interesado tienen por su parte la obligación de garantizar la observancia de la sentencia en el ejercicio de su misión». [45] En cuanto atañe a la ejecución de una sentencia por la que se declara un incumplimiento, se impone esta misma conclusión frente a los órganos jurisdiccionales que se remiten al Tribunal de Justicia con carácter

40 Sentencia de 5 de mayo de 1970, Comisión/Bélgica (77/69, EU:C:1970:34), apartado 15. En cuanto atañe a diversos supuestos de confirmación de este principio en relación con una jurisprudencia nacional, véanse las sentencias de 9 de diciembre de 2003, Comisión/Italia (C-129/00, EU:C:2003:656), apartado 29, y de 12 de noviembre de 2009, Comisión/España (C-154/08, no publicada, EU:C:2009:695), apartado 125.

41 Véase, en este sentido, la sentencia de 12 de noviembre de 2009, Comisión/España (C-154/08, no publicada, EU:C:2009:695), apartados 124 a 127. En esta ocasión, además, el Tribunal de Justicia estimó oportuno recordar que «si bien no cabe tomar en consideración decisiones judiciales aisladas o muy minoritarias en un contexto jurisprudencial marcado por una orientación diferente, o una interpretación desautorizada por el órgano jurisdiccional nacional supremo, la situación es distinta cuando se trata de una interpretación jurisprudencial significativa no desautorizada por dicho órgano jurisdiccional supremo o incluso confirmada por este» (apartado 126, en el que el Tribunal de Justicia se remite al apartado 32 de la sentencia de 9 de diciembre de 2003, Comisión/Italia, C-129/00, EU:C:2003:656).

42 Véase, en este sentido, la sentencia de 15 de marzo de 2017, Aquino (C-3/16, EU:C:2011:209), apartado 33.

43 Véanse asimismo las conclusiones del Abogado General Bot presentadas en el asunto Ferreira da Silva e Brito y otros (C-160/14, EU:C:2015:390), punto 102.

44 Véanse, en este sentido, las sentencias de 30 de septiembre de 2003, Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513), apartado 55; de 13 de junio de 2006, Traghetti del Mediterraneo (C-173/03, EU:C:2006:391), apartado 32, y de 28 de julio de 2016, Tomášová (C-168/15, EU:C:2016:602), apartado 25.

45 Sentencia de 14 de diciembre de 1982, Waterkeyn y otros (314/81 a 316/81 y 83/82, EU:C:1982:430), apartado 14.

prejudicial, dado que las sentencias de interpretación del Tribunal de Justicia tienen un efecto «generalizado» en el ordenamiento jurídico de la Unión:[46] una vez que una disposición de Derecho de la Unión ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia, esta interpretación se impone a todos los órganos jurisdiccionales.[47] Esta interpretación precisa el significado y el alcance de la norma del Derecho de la Unión controvertida tal y como debe o hubiera debido entenderse y aplicarse desde el momento de su entrada en vigor.[48]

93. En consecuencia, si el órgano jurisdiccional que plantea la cuestión prejudicial aún alberga dudas sobre el significado de la norma y es un órgano jurisdiccional de última instancia, está obligado a volver a plantear la cuestión al Tribunal de Justicia. En efecto, en estas circunstancias, la respuesta del Tribunal de Justicia resulta necesaria para la resolución del litigio de modo que, de conformidad con la sentencia de 6 de octubre de 1982, Cilfit y otros (283/81, EU:C:1982:335),[49] la obligación de remisión se considera «constatada».[50]

94. En efecto, en lo que respecta al alcance de esta obligación, el Tribunal de Justicia ha confirmado que «de una jurisprudencia consolidada después del pronunciamiento de la sentencia Cilfit y otros (283/81, EU:C:1982:335) resulta que un órgano jurisdiccional cuyas decisiones no son susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, cuando se suscita ante él una cuestión de Derecho de la Unión, ha de dar cumplimiento a su obligación de someter dicha cuestión al Tribunal de Justicia, a menos que haya comprobado que la cuestión suscitada no es pertinente [—es decir, "en los supuestos en los que la respuesta a dicha cuestión, cualquiera que fuera, no podría tener *incidencia alguna* en la solución del litigio" —[51]], o que la disposición de Derecho de la Unión de que se trata fue ya objeto de interpretación por el Tribunal de Justicia, o que la correcta aplicación del Derecho de la Unión se impone con tal evidencia que no deja lugar a duda razonable alguna».[52]

b) Sobre la aplicación del principio al caso de autos

95. Al final del análisis de los motivos segundo y tercero, he llegado a la conclusión de que el Conseil d'État (Consejo de Estado) no ha entendido erróneamente el sentido y el alcance de la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), en lo que respecta al régimen probatorio autorizado y a la evaluación del importe de retención reembolsable. No se le puede reprochar haber incumplido la obligación de remisión prejudicial a este respecto. En efecto, cabe admitir que las cuestiones de Derecho controvertidas habían sido resueltas, en el sentido de la sentencia de 6 de octubre de 1982, Cilfit y otros (283/81, EU:C:1982:335), apartado 14, por la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

46 Véase, en este sentido, Wildemeersch, J.: «Une loi inconstitutionnelle et contraire au droit de l'Union: et alors? Une déférence erronée vis-à-vis du législateur», *Journal des tribunaux*, 2018, pp. 256 y 257, en particular, p. 257. Por su parte, el autor se remite a Lenaerts, K.: «Form and Substance of the Preliminary Ruling Procedure», en Curtin, D. y Heukels, T., (dir.): *Institutional Dynamics of European Integration, Essays in Honor of Henry G. Schermers*, vol. II, Kluwer Academic Publishers, 1994, pp. 355-380, en particular p. 376.

47 Véase, en este sentido, Soulard, S., Rigaux, A., y Muñoz, R.: *Contentieux de l'Union européenne/3 — Renvoi préjudiciel — Recours en manquement*, coll. Axe Droit, París, Lamy, 2011, n.º 59.

48 Véase, en este sentido, la sentencia de 27 de marzo de 1980, Meridionale Industria Salumi y otros (66/79, 127/79 y 128/79, EU:C:1980:101), apartado 9.

49 Apartado 11 de dicha sentencia.

50 Este término fue utilizado por Lekkou, E.: commentaire n.º 24, en Karpenschif, M. y Nourissat, C. (dir.): *Les grands arrêts de la jurisprudence de l'Union européenne*, 3.ª edición, PUF, 2016, pp. 131 a 136, en particular n.º 24-4. Véase, en este sentido, la sentencia de 28 de julio de 2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603), apartado 47.

51 Sentencia de 6 de octubre de 1982, Cilfit y otros (283/81, EU:C:1982:335), apartado 10; el subrayado es mío. Véanse, asimismo, las sentencias de 18 de julio de 2013, Consiglio Nazionale dei Geologi (C-136/12, EU:C:2013:489), apartado 26, y de 15 de marzo de 2017, Aquino (C-3/16, EU:C:2017:209), apartado 42.

52 Sentencia de 9 de septiembre de 2015, Ferreira da Silva e Brito y otros (C-160/14, EU:C:2015:565), apartado 38. Véanse, asimismo, en este sentido, las sentencias de 15 de septiembre de 2005, Intermodal Transports (C-495/03, EU:C:2005:552), apartado 33; de 9 de septiembre de 2015, X y van Dijk (C-72/14 y C-197/14, EU:C:2015:564), apartado 55, y de 1 de octubre de 2015, Doc Generici (C-452/14, EU:C:2015:644), apartado 43.

96. En cambio, la solución adoptada por las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) en relación con el importe pagado por las filiales de ulterior nivel es más problemática en cuanto que no se discute que era necesario recurrir al Derecho de la Unión para resolver los litigios de los que conocía.

97. Es cierto que corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional apreciar si la correcta aplicación del Derecho de la Unión es tan evidente que no deja lugar a ninguna duda razonable y, en consecuencia, decidir no plantear al Tribunal de Justicia una cuestión de interpretación del Derecho de la Unión que se ha suscitado ante él.[53] En otras palabras, «corresponde únicamente a los órganos jurisdiccionales nacionales cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno apreciar, bajo su responsabilidad y de manera independiente, si se hallan en presencia de un acto claro».[54]

98. No obstante, desde la sentencia de 6 de octubre de 1982, Cilfit y otros (283/81, EU:C:1982:335), no se discute que, para concluir que se da tal situación, «el órgano jurisdiccional nacional que resuelve en la última instancia debe llegar a la convicción de que la misma evidencia se impondría igualmente a los órganos jurisdiccionales nacionales de los otros Estados miembros, *así como al Tribunal de Justicia*».[55] Como el Tribunal de Justicia ha tenido ocasión de precisar, «tan solo si estas condiciones se cumplen puede abstenerse el órgano jurisdiccional nacional de someter la cuestión al Tribunal de Justicia y resolver bajo su propia responsabilidad».[56]

99. En el presente asunto, es evidente que la cuestión de la toma en consideración de la tributación soportada por las filiales de ulterior nivel de la sociedad matriz no fue abordada por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), aunque sí fue objeto de la sentencia de 13 de noviembre de 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707). Por consiguiente, al elegir apartarse de esta sentencia únicamente por el motivo de que el régimen británico era diferente del régimen francés aplicable a los créditos fiscales y las retenciones, el Conseil d'État (Consejo de Estado) no podía tener la certeza de que su razonamiento se impondría con la misma evidencia al Tribunal de Justicia. La divergencia de las soluciones propuestas por las sociedades demandantes y magistrado ponente muestran, además, la falta de certeza sobre la solución que debía tomarse.

100. En cualquier caso, al no plantear la cuestión al Tribunal de Justicia, el Conseil d'État (Consejo de Estado) creó un *riesgo* de divergencias de jurisprudencia en el seno de la Unión incompatible con la obligación de remisión prejudicial que le incumbía, como órgano jurisdiccional cuyas resoluciones no son susceptibles de ulterior recurso, con arreglo al artículo 267 TFUE, párrafo tercero.

101. Tampoco cabe estar de acuerdo con la República Francesa cuando aduce que la obligación de tener en cuenta a las filiales de ulterior nivel no precisa de interpretación de Derecho alguna, sino únicamente de apreciaciones fácticas. En efecto, para calcular el importe de la devolución —una apreciación fáctica— era necesario resolver previamente la cuestión de si hay que tener en cuenta la tributación soportada por las filiales de ulterior nivel, cuya respuesta dependía de la norma jurídica aplicable.[57]

53 Véase, en este sentido, la sentencia de 9 de septiembre de 2015, Ferreira da Silva e Brito y otros (C-160/14, EU:C:2015:565), apartado 40.

54 Sentencia de 9 de septiembre de 2015, X y van Dijk (C-72/14 y C-197/14, EU:C:2015:564), apartado 59.

55 Sentencia de 28 de julio de 2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603), apartado 48; el subrayado es mío. Véanse, asimismo, en este sentido, las sentencias de 6 de octubre de 1982, Cilfit y otros (283/81, EU:C:1982:335), apartado 16, y de 15 de septiembre de 2005, Intermodal Transports (C-495/03, EU:C:2005:552), apartado 39.

56 Sentencia de 28 de julio de 2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603), apartado 48. Véase, asimismo, la sentencia de 6 de octubre de 1982, Cilfit y otros (283/81, EU:C:1982:335), apartado 16.

57 Ha de observarse a este respecto que Olivier Fouquet, Presidente de Sección del Conseil d'État (Consejo de Estado), finaliza su observación relativa a las sentencias del Conseil d'État (Consejo de Estado) precisando que «el litigio planteaba otras cuestiones interesantes, como la toma en consideración de los dividendos pagados por las filiales de ulterior nivel. *Sin embargo, se trata de cuestiones meramente jurídicas* y no de técnica jurisdiccional» (Fouquet, O.: «Conseil d'État, précompte et fléchage: "*non possumus*"», *Revue de droit fiscal*, n.º 1, enero de 2013, pp. 1 y 2, en particular, p. 2. El subrayado es mío).

3. Conclusión sobre el cuarto motivo

102. A la luz de las consideraciones que preceden, considero que la República Francesa ha incumplido la obligación que incumbe al Conseil d'État (Consejo de Estado) en virtud del artículo 267 TFUE, párrafo tercero.

103. En efecto, aunque es cierto que, a la luz de la sentencia de 13 de noviembre de 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707), la toma en consideración de la tributación soportada por las filiales de ulterior nivel no residentes era una cuestión de Derecho de la Unión que podía incidir en la resolución de los litigios de los que conocía el Conseil d'État (Consejo de Estado) y pese a que la correcta aplicación del Derecho de la Unión no se imponía con tal evidencia que no dejara lugar a duda razonable alguna, el Conseil d'État (Consejo de Estado) optó por no plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia a este respecto.

V. Costas

104. A tenor del artículo 138, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte.

105. En el caso de autos, la Comisión y la República Francesa han solicitado respectivamente que se condene en costas a la otra parte.

106. El artículo 138, apartado 3, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia establece que, si se estimase que las circunstancias del caso lo justifican, el Tribunal podrá decidir que una de las partes cargue, además de con sus propias costas, con una porción de las costas de la otra parte. En el presente asunto, dado que propongo que el recurso de la Comisión se estime en lo que respecta a los motivos primero y cuarto, considero que, en aplicación de esta disposición, procede condenar a la República Francesa a cargar, además de con sus propias costas, con la mitad de las costas de la Comisión.

VI. Conclusión

107. Habida cuenta de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que decida lo siguiente:

1) Al negarse a tomar en consideración la tributación soportada por las filiales de ulterior nivel establecidas en un Estado miembro distinto de Francia, aun cuando el mecanismo aplicable a las filiales de ulterior nivel establecidas en Francia permitía a estas últimas distribuir a la sociedad intermediaria beneficiaria dividendos exentos del pago del impuesto que les correspondería, la jurisprudencia del Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia) ha mantenido el trato discriminatorio cuya existencia constató el Tribunal de Justicia en la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), y, en consecuencia, la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 49 TFUE y 63 TFUE.

2) Dado que el Conseil d'État (Consejo de Estado) no planteó una cuestión al Tribunal de Justicia, aun cuando la toma en consideración de la tributación soportada por las filiales de ulterior nivel no residentes era una cuestión de Derecho de la Unión que podía incidir en la resolución de los litigios de los que conocía el Conseil d'État (Consejo de Estado) y pese a que la correcta aplicación del Derecho de la Unión no se imponía con tal evidencia que no dejara lugar a duda razonable alguna, la República Francesa ha incumplido la obligación que le incumbe en virtud del artículo 267 TFUE, párrafo tercero.

3) Desestimar el recurso en todo lo demás.

4) La República Francesa cargará, además de con sus propias costas, con la mitad de las costas de la Comisión Europea, que cargará con la mitad de sus propias costas.