



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
presentadas el 19 de diciembre de 2018¹

Asunto C-598/17

**A-Fonds
contra
Inspecteur van de Belastingdienst**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Tribunal de Apelación de Bolduque, Países Bajos)]

«Procedimiento prejudicial — Ayudas existentes y ayudas nuevas — Concepto de “nueva ayuda” — Ayuda ilegal — Devolución del impuesto sobre los dividendos — Régimen ampliado a las sociedades establecidas fuera del territorio del Estado miembro de que se trate — Libre circulación de capitales — Función de los órganos jurisdiccionales nacionales — Posibilidad de que los órganos jurisdiccionales nacionales aprecien las modalidades de un régimen de ayudas a la luz de disposiciones del Tratado FUE distintas de las de los artículos 107 y 108 — Competencia exclusiva de la Comisión»

I. Introducción

1. La presente petición de decisión prejudicial planteada por el Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Tribunal de Apelación de Bolduque, Países Bajos) versa sobre la interpretación de los artículos 107 TFUE y 108 TFUE.²
2. La presente petición de decisión prejudicial se inscribe en el marco de un litigio entre A-Fonds, un organismo de inversión constituido conforme al Derecho alemán, y el Inspecteur van de Belastingdienst (Inspector de la Administración Tributaria, Países Bajos; en lo sucesivo, «Administración tributaria»). A-Fonds pretende obtener la devolución del impuesto sobre los dividendos neerlandés retenido durante los ejercicios 2002/2003 a 2007/2008 invocando el derecho a la libre circulación de capitales previsto en el artículo 63 TFUE.
3. Esta devolución fue denegada por la Administración tributaria debido a que A-Fonds no está establecida en los Países Bajos. El órgano jurisdiccional remitente considera que esta denegación constituye una infracción del artículo 63 TFUE y que, para corregir esta situación, procede estimar la solicitud de devolución del impuesto sobre los dividendos presentada por A-Fonds.

¹ Lengua original: francés.

² En aras de la claridad, en las presentes conclusiones haré referencia a las disposiciones del Tratado FUE, si bien el tratado vigente durante el período controvertido de 2002 a 2008 era el Tratado CE.

4. No obstante, este órgano jurisdiccional alberga dudas sobre la conformidad de dicha decisión con el Derecho relativo a las ayudas de Estado. Dado que considera que la medida fiscal neerlandesa que establece la devolución del impuesto sobre los dividendos constituye un régimen de ayudas de Estado existente, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide, en esencia, si la normativa en materia de ayudas de Estado se opone a que estime la solicitud de devolución del impuesto sobre los dividendos presentada por A-Fonds sobre la base del artículo 63 TFUE, en la medida en que esta decisión tendría como efecto ampliar el círculo de los beneficiarios del régimen de ayudas en cuestión.

5. En las presentes conclusiones explicaré, con carácter principal, las razones por las que considero que el órgano jurisdiccional remitente no es competente para controlar la compatibilidad del requisito de residencia de la medida fiscal neerlandesa controvertida en el litigio principal con el artículo 63 TFUE, habida cuenta de la competencia exclusiva de la Comisión Europea para apreciar la compatibilidad de medidas de ayuda con el mercado de la Unión resultante de los artículos 107 TFUE y 108 TFUE, tal y como han sido interpretados por el Tribunal de Justicia en las sentencias Iannelli³ y Nygård.⁴

6. Con carácter subsidiario, en el supuesto de que el Tribunal de Justicia decida no acoger mi opinión al respecto, ello implicaría, en mi opinión, que el órgano jurisdiccional remitente, al declarar la incompatibilidad del requisito de residencia con el artículo 63 TFUE, debería inaplicar este requisito y estimar la solicitud de devolución del impuesto sobre los dividendos presentada por el demandante en el litigio principal. Al término de mi análisis consideraré que dicha decisión no constituye en sí misma una medida de ayuda de Estado y no conlleva ninguna obligación para los órganos jurisdiccionales nacionales de notificarla a la Comisión.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

7. El artículo 1, letra b), inciso i), del Reglamento (CE) n.º 659/1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE,⁵ establece que constituye una «ayuda existente» «toda ayuda que existiese antes de la entrada en vigor del Tratado en el Estado miembro respectivo, es decir, los regímenes de ayuda que fueran aplicables y las ayudas individuales que se hayan llevado a efecto con anterioridad a la entrada en vigor del Tratado y que sigan siendo aplicables con posterioridad a la misma».

8. El artículo 1, letra c), de dicho Reglamento prevé que constituye una «nueva ayuda» «toda ayuda, es decir, los regímenes de ayudas y ayudas individuales, que no sea ayuda existente, incluidas las modificaciones de ayudas existentes».

³ Sentencia de 22 de marzo de 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51; en lo sucesivo, «sentencia Iannelli»).

⁴ Sentencia de 23 de abril de 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244).

⁵ Reglamento del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE (DO 1999, L 83, p. 1).

B. Derecho neerlandés

a) Wet op de vennootschapsbelasting (Ley del Impuesto sobre Sociedades) de 8 de octubre de 1969

9. El artículo 2, apartado 1, letras f) y g), de la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁶ dispone:

«1. Están sujetos al impuesto, en su condición de contribuyentes nacionales, las siguientes entidades establecidas en los Países Bajos:

[...]

f. los fondos de inversión colectiva;

g. las empresas, mencionadas en el apartado 3, de personas jurídicas de Derecho público.»

10. El artículo 2, apartado 3, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades fija una lista de empresas que operan en determinados sectores económicos.

11. El artículo 2, apartado 7, de esta Ley tiene el siguiente tenor:

«Los organismos de los que únicamente son accionistas, asociados o miembros, directa o indirectamente, las personas jurídicas de Derecho público neerlandés, y los organismos cuyos administradores son nombrados y destituidos exclusivamente, directa o indirectamente, por personas jurídicas de Derecho público neerlandés y cuyo patrimonio volverá a ser puesto exclusivamente a disposición de personas jurídicas de Derecho público neerlandés en caso de liquidación, solo estarán sujetos al impuesto en la medida en que gestionen una empresa en el sentido del apartado 3.»

b) Wet op de dividendbelasting (Ley del Impuesto sobre los Dividendos) de 23 de diciembre de 1965

12. El artículo 1, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre los Dividendos establece:

«Estarán sujetos a un impuesto directo, denominado “Impuesto sobre los dividendos”, quienes perciban —directamente o mediante certificados— rendimientos procedentes de acciones [...]».

13. En su versión vigente a 1 de enero de 2002, el artículo 10, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre los Dividendos, dispone:⁷

«1) Mediante decisión del Inspector, contra la que cabrá interponer reclamación se concederá a la persona jurídica establecida en los Países Bajos sin estar sujeta al impuesto sobre sociedades, cuando así lo solicite, la devolución del impuesto sobre los dividendos que se le haya retenido en el transcurso del período impositivo anual, cuando dicho impuesto ascienda a más de 23 euros. La primera frase no será de aplicación al impuesto sobre los dividendos que grave los rendimientos de los que la sociedad no sea la beneficiaria efectiva. La solicitud se efectuará a través de una declaración que deberá presentarse en un plazo que será fijado mediante reglamento ministerial.»

⁶ Se trata de la única versión de la Ley del Impuesto sobre Sociedades citada por el órgano jurisdiccional remitente que no ha precisado el contenido de las modificaciones legislativas que han podido llevarse a cabo durante el período controvertido de 2002 a 2008.

⁷ El artículo 10, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre los Dividendos, fue modificado en varias ocasiones durante el período pertinente para los hechos del litigio principal. Estas modificaciones son irrelevantes para el litigio principal.

14. El 1 de enero de 2007, entró en vigor un nuevo apartado 4 del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre los Dividendos:

«4) El apartado 1 se aplicará por analogía con respecto a las personas jurídicas establecidas en otro Estado miembro de la Unión Europea y que no estén sujetas, en dicho Estado, a una imposición sobre los beneficios y que, si estuvieran establecidas en los Países Bajos, tampoco estarían sujetas a la aplicación del impuesto sobre sociedades.»

III. Litigio principal, cuestiones prejudiciales y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

15. A-Fonds es un fondo de inversión constituido conforme al Derecho alemán sin personalidad jurídica (*Spezial-Sondervermögen*), cuyas participaciones se hallan en su totalidad, desde sus inicios, en poder de un organismo de Derecho público (*Anstalt des öffentlichen Rechts*) con personalidad jurídica y constituido por una mancomunidad de municipios alemanes. Este último ejerce actividades bancarias, si bien su objeto no se reduce a generar beneficios. También lleva a cabo una misión pública, a saber, destinar sus beneficios a la realización de actividades sociales, culturales, deportivas, científicas y educativas, entre otras.

16. Durante los ejercicios 2002/2003 a 2007/2008, A-Fonds poseía acciones o participaciones en sociedades neerlandesas. En este período se retuvo un impuesto sobre los dividendos distribuidos por estas sociedades a A-Fonds, respecto de los cuales este último solicitó la devolución a la Administración tributaria neerlandesa con arreglo al artículo 10, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre los Dividendos. Dicha solicitud le fue denegada debido a que no estaba establecido en los Países Bajos, como exige el artículo antes citado.

17. En cuanto al objetivo del artículo 10, apartado 1, de la referida Ley, el órgano jurisdiccional remitente, refiriéndose a una sentencia dictada por el Hoge Raad (Tribunal Supremo, Países Bajos),⁸ explica que la no sujeción al impuesto sobre sociedades se extiende al pago a cuenta constituido, en el régimen fiscal neerlandés, por el impuesto sobre los dividendos, y que este objetivo se limita a determinadas personas jurídicas, entre las que se encuentran las personas jurídicas de Derecho público que no están sujetas al impuesto sobre sociedades.

18. A-Fonds formuló ante el Rechtbank Zeeland-West-Brabant te Breda (Tribunal de Primera Instancia de Zeeland-West-Brabant de Breda, Países Bajos) pretensiones de anulación de estas decisiones, alegando, en particular, que la restricción del derecho a la devolución del impuesto sobre los dividendos neerlandés a los organismos públicos establecidos en los Países Bajos contemplados en el artículo 10, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre los Dividendos es contraria al artículo 63 TFUE. Este órgano jurisdiccional desestimó las pretensiones mediante sentencia de 6 de mayo de 2014.

19. A-Fonds interpuso recurso de apelación contra esa sentencia ante el Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Tribunal de Apelación de Bolduque).

20. Puesto que considera que el demandante en el litigio principal se encuentra en una situación objetivamente comparable a la de los organismos públicos establecidos en los Países Bajos y que no están sujetos al impuesto sobre sociedades neerlandés, el órgano jurisdiccional remitente sostiene la opinión de que la negativa a concederle una devolución del impuesto sobre los dividendos por no estar establecido en los Países Bajos constituye una infracción del artículo 63 TFUE y que procede estimar la solicitud de devolución a fin de corregir esta situación.

⁸ Sentencia de 15 de noviembre de 2013, n.º 12/01866, NL:HR:2013:1128, BNB 2014/20.

21. Sin embargo, este órgano jurisdiccional alberga dudas sobre la conformidad de dicha decisión con el Derecho relativo a las ayudas de Estado.

22. De la resolución de remisión se desprende que este órgano jurisdiccional considera que la normativa sobre el derecho a la devolución del impuesto sobre los dividendos prevista por el artículo 10, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre los Dividendos, constituye un régimen de ayudas de Estado existente basándose en una decisión de la Comisión de 2 de mayo de 2013.⁹

23. En esta decisión, la Comisión observó que la exención del impuesto sobre sociedades de determinados organismos públicos prevista por el artículo 2, apartado 7, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades constituía un régimen de ayudas existente incompatible con el mercado de la Unión en la medida en que este régimen solo se refería a organismos *públicos* que ejercen actividades económicas y que se encuentran, en consecuencia, en una situación comparable a la de las empresas *privadas*.¹⁰

24. Tras estimar que la devolución del impuesto sobre los dividendos, que es un pago a cuenta del impuesto sobre sociedades, constituye el corolario de la no sujeción al impuesto sobre sociedades, el órgano jurisdiccional remitente considera que *tanto* la exención del impuesto sobre sociedades prevista por la Ley del Impuesto sobre Sociedades *como* la medida fiscal controvertida establecen un mismo régimen de ayudas existente que la Comisión calificó como tal en su decisión de 2 de mayo de 2013.

25. Por último, el órgano jurisdiccional remitente señala que se trata de un asunto piloto y que la Administración tributaria neerlandesa ya ha recibido cerca de 1 000 solicitudes de devolución similares.

26. En estas circunstancias, el Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Tribunal de Apelación de Bolduque) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Debe considerarse que la ampliación del alcance de un régimen de ayudas existente en virtud de la invocación con éxito por el sujeto pasivo del derecho a la libre circulación de capitales consagrado en el artículo 56 CE (actualmente artículo 63 TFUE) constituye una modificación de la ayuda existente?
- 2) En caso de respuesta afirmativa, ¿se opone el ejercicio de las funciones del órgano jurisdiccional nacional en virtud del artículo 108 TFUE, apartado 3, a que se conceda al sujeto pasivo una ventaja fiscal que este pueda reclamar en virtud del artículo 56 CE (actualmente artículo 63 TFUE), o debe notificarse a la Comisión una decisión judicial de concesión de dicha ventaja que se prevea adoptar, o bien debe el órgano jurisdiccional nacional realizar cualquier otra actuación o adoptar cualquier otra medida, a la vista de la función de vigilancia que le atribuye el artículo 108 TFUE, apartado 3?»

27. Han presentado observaciones escritas A-Fonds, el Gobierno neerlandés y la Comisión.

⁹ Decisión de la Comisión relativa al régimen de ayudas SA.25338, C(2013) 2372 final (E3/2008, ex CP 115/2004 y CP 120/2006).

¹⁰ La Comisión adoptó, en virtud del artículo 18 del Reglamento n.º 659/1999, una decisión en la que proponía la adopción de medidas adecuadas con el objetivo de abolir la exención del impuesto sobre sociedades para los organismos públicos de modo que las empresas públicas implicadas en el ejercicio de actividades económicas estén sujetas al mismo régimen del impuesto sobre sociedades que las empresas privadas.

IV. Análisis

A. Consideraciones preliminares sobre la medida fiscal controvertida

28. El litigio principal versa sobre la devolución del impuesto sobre los dividendos prevista en el artículo 10, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre los Dividendos (en lo sucesivo, «medida fiscal controvertida»). Esta medida fiscal está estrechamente relacionada con la exención del impuesto sobre sociedades para determinados organismos públicos prevista en el artículo 2, apartado 7, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

29. De este modo, con arreglo al artículo 2, apartado 7, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, los organismos controlados directa o indirectamente por la autoridad pública neerlandesa solo estarán sujetos al impuesto sobre sociedades si ejercen alguna de las actividades enumeradas en el artículo 2, apartado 3, de esta misma Ley.

30. Para los organismos públicos establecidos en los Países Bajos que no ejercen ninguna de estas actividades y que, en consecuencia, no están sujetos al impuesto sobre sociedades, la Ley del Impuesto sobre los Dividendos prevé en su artículo 10, apartado 1, una devolución del impuesto sobre los dividendos retenido en el transcurso del período impositivo anual.

B. Sobre la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial

31. De la resolución de remisión se desprende que el órgano jurisdiccional remitente se basó en la decisión de 2 de mayo de 2013 de la Comisión al calificar la medida fiscal controvertida de régimen de ayudas existente.¹¹

32. Sin embargo, esta decisión no se refiere formalmente al régimen de la devolución del impuesto sobre los dividendos previsto en el artículo 10, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre los Dividendos. En efecto, la Comisión no analizó ni mencionó esta disposición ni en dicha decisión ni en su decisión posterior relativa a la reforma legislativa adoptada en los Países Bajos a raíz de la decisión de 2 de mayo de 2013.¹² Estas dos decisiones solo se refieren formalmente a la exención del impuesto sobre sociedades concedida a las empresas públicas en virtud de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

33. Dado que el órgano jurisdiccional remitente se basó, en las cuestiones prejudiciales, en la premisa de que la Comisión calificó asimismo la medida fiscal controvertida de régimen de ayudas existente, la Comisión alega que debe declararse la inadmisibilidad de la petición dado que no incluye los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder eficazmente a las cuestiones planteadas.

34. A este respecto, la Comisión considera que la información contenida en la resolución de remisión no permite determinar si el artículo 10, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre los Dividendos constituye un régimen de ayudas, si, en caso de que así suceda, este régimen de ayudas constituye un régimen de ayudas existente o nuevo y si este es compatible con el mercado de la Unión.

¹¹ Véanse los puntos 22 a 24 de las presentes conclusiones.

¹² Decisión (UE) 2016/634 de la Comisión, de 21 de enero de 2016, sobre la medida de ayuda SA.25338 (2014/C) (ex E3/2008 y ex CP115/2004) ejecutada por los Países Bajos — Exención del impuesto de sociedades para empresas públicas (DO 2016, L 113, p. 148). En esta decisión, la Comisión consideró que, pese a la reforma legislativa adoptada en los Países Bajos en 2015 que eliminó, a partir del 1 de enero de 2016, la exención del impuesto sobre sociedades concedida a la mayoría de las empresas públicas neerlandesas en virtud de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el legislador neerlandés mantuvo no obstante la exención del impuesto sobre sociedades para determinados puertos marítimos, que constituía una ayuda de Estado incompatible con el mercado de la Unión.

35. Por lo que se refiere a si la medida fiscal controvertida constituye un régimen de ayudas, la Comisión sostiene que no es posible aplicar por analogía el razonamiento seguido en las decisiones mencionadas, en particular porque no cabe excluir que el círculo de los beneficiarios en virtud del artículo 10, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre los Dividendos sea más amplio que el previsto en el artículo 2, apartado 7, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

36. La Comisión añade que la medida fiscal controvertida ha sido modificada en varias ocasiones desde su introducción, lo que tampoco permite discernir si se trata de un régimen de ayudas existente.¹³

37. En cualquier caso, según la Comisión, la ampliación del círculo de los beneficiarios de la devolución del impuesto sobre los dividendos, con objeto de garantizar su conformidad con el artículo 63 TFUE, constituye una modificación separada del régimen previsto en el artículo 10, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre los Dividendos, que debe apreciarse independientemente de este régimen y que no puede, por lo tanto, influir en la apreciación de la medida fiscal controvertida. A este respecto, la Comisión alega que la resolución de remisión no contiene información suficiente para determinar si esta modificación separada constituye en sí misma una ayuda en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

38. Por lo que se refiere a la admisibilidad de las peticiones de decisión prejudicial, es preciso recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando las cuestiones planteadas se refieren a la interpretación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse. De ello se desprende que las cuestiones relativas al Derecho de la Unión gozan de una presunción de pertinencia. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional solo es posible cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no guarda relación alguna ni con la realidad ni con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para responder adecuadamente a las cuestiones que se le hayan planteado.¹⁴

39. Sobre este último punto, la necesidad de llegar a una interpretación del Derecho de la Unión eficaz para el juez nacional exige, como pone de relieve el artículo 94 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, que este defina el contexto fáctico y el régimen normativo en el que se inscriben las cuestiones que plantea o que, al menos, explique los supuestos de hecho en los que se basan tales cuestiones.¹⁵

40. Sin embargo, en aras del espíritu de cooperación que preside las relaciones entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia en el ámbito del procedimiento prejudicial, la falta de tales comprobaciones previas por el órgano jurisdiccional remitente no dará lugar necesariamente a la inadmisibilidad de la petición de decisión prejudicial si, a pesar de dichas carencias, el Tribunal de Justicia considera, a la vista de los elementos que se desprenden del expediente, que está en condiciones de proporcionar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente.¹⁶

¹³ La Comisión señala que la Ley del Impuesto sobre los Dividendos sucedió a una decisión relativa al impuesto sobre los dividendos de 1941 y que, según los documentos parlamentarios, la Ley del Impuesto sobre los Dividendos únicamente tenía por objeto efectuar una «revisión técnica» de esta decisión. Sin embargo, tanto el límite del importe para poder beneficiarse de la devolución como el círculo de los beneficiarios de este dispositivo sufrieron posteriormente diversas modificaciones. En consecuencia, procede, según la Comisión, apreciar si estas modificaciones han transformado este régimen de ayudas existente en un régimen de ayudas nuevo.

¹⁴ Véanse las sentencias de 21 de diciembre de 2016, Vervloet y otros (C-76/15, EU:C:2016:975), apartados 56 y 57; de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496), apartados 24 y 25, y de 7 de marzo de 2018, flightright y otros (C-274/16, C-447/16 y C-448/16, EU:C:2018:160), apartado 46.

¹⁵ Véanse las sentencias de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496), apartado 26; de 9 de noviembre de 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843), apartado 22, y de 20 de diciembre de 2017, Asociación Profesional Elite Taxi (C-434/15, EU:C:2017:981), apartado 24.

¹⁶ Véanse las sentencias de 11 de diciembre de 2014, Azienda sanitaria locale n. 5 «Spezzino» y otros (C-113/13, EU:C:2014:2440), apartado 48; de 28 de enero de 2016, CASTA y otros (C-50/14, EU:C:2016:56), apartado 48; de 27 de octubre de 2016, Audace y otros (C-114/15, EU:C:2016:813), apartado 38, y de 8 de diciembre de 2016, Undis Servizi (C-553/15, EU:C:2016:935), apartado 25.

41. Es importante subrayar que la cuestión de si la medida fiscal controvertida constituye una medida de ayuda no es el objeto de las cuestiones prejudiciales. Sin embargo, no es menos cierto que las dos cuestiones prejudiciales únicamente son pertinentes en el supuesto de que esta medida fiscal sea efectivamente una ayuda de Estado.

42. En este contexto, es preciso señalar que, aunque la medida controvertida constituye una ventaja fiscal, las informaciones fácticas y jurídicas transmitidas por el órgano jurisdiccional remitente no son suficientes para determinar si esta ventaja establece de forma inequívoca una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE.

43. En efecto, la medida fiscal controvertida, entendida como pago a cuenta del impuesto sobre sociedades, podría ser considerada como un régimen de ayudas de Estado en la medida en que se aplica a las personas jurídicas neerlandesas para las que la exención del impuesto sobre sociedades prevista en el artículo 2, apartado 7, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades constituye una ayuda de Estado contemplada por las decisiones de la Comisión.

44. No obstante, como alega la Comisión, a falta de precisión sobre el régimen jurídico aplicable a la devolución del impuesto sobre los dividendos, no se conocen ni el ámbito de aplicación exacto del artículo 10, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre los Dividendos, ni, sobre todo, sus disposiciones de aplicación concretas, necesarias para apreciar el conjunto de los criterios que permiten calificar una medida de ayuda de Estado.

45. Sin embargo, a mi juicio, la falta de estas comprobaciones previas por el órgano jurisdiccional remitente no impide al Tribunal de Justicia proporcionar a dicho órgano jurisdiccional una respuesta útil para resolver el litigio principal.

46. En este asunto, dado que la calificación de la medida fiscal controvertida como «ayuda de Estado» no es el objeto de la presente petición de decisión prejudicial y que esta es una cuestión que corresponde apreciar al órgano jurisdiccional nacional,¹⁷ aunque el órgano jurisdiccional remitente ha dado un alcance más amplio a las decisiones que el dado por la Comisión, ello no se opone, por sí solo, a que el Tribunal de Justicia pueda proporcionar una respuesta útil para resolver el litigio principal.

47. Además, me gustaría señalar que la calificación de ayuda de Estado por el órgano jurisdiccional remitente parece posible, habida cuenta de que la Comisión calificó la exención del impuesto sobre sociedades prevista por la Ley del Impuesto sobre Sociedades para determinados organismos públicos como régimen de ayuda, y del vínculo entre este régimen y la medida fiscal controvertida.

48. Por otra parte, si este régimen constituyera efectivamente un régimen de ayudas, las dudas sobre si dicho régimen de ayudas es existente o nuevo debido a las múltiples modificaciones llevadas a cabo desde su establecimiento no impiden proporcionar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente, analizando sucesivamente los supuestos en los que la medida fiscal controvertida constituiría un régimen de ayudas existente o nuevo.

49. La cuestión de si la medida fiscal controvertida es una ayuda de Estado compatible con el mercado de la Unión tampoco es decisiva para poder proporcionar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente. En el supuesto de que se trate de una ayuda existente, dicha ayuda se presume legal en tanto la Comisión no declare su incompatibilidad con el mercado de la Unión,¹⁸ como sucede en el litigio principal, en el que la Comisión no se ha pronunciado específicamente sobre la medida fiscal controvertida.

¹⁷ Véase, en particular, la sentencia de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598), apartado 29.

¹⁸ Véase, en particular, la sentencia de 18 de julio de 2013, *P* (C-6/12, EU:C:2013:525), apartado 41.

50. En el supuesto de que se trate de una nueva ayuda, y debido a la falta de información sobre la notificación de la ayuda, no cabe excluir que esta sea ilegal en el sentido del artículo 1, letra f), del Reglamento n.º 659/1999. En efecto, parece que esta ayuda se aplicó antes de que la Comisión adoptase una decisión por la que se autorizaba, infringiendo así el artículo 108 TFUE, apartado 3. Puede resultar útil considerar las consecuencias de estas dos situaciones en los supuestos sucesivos de un régimen de ayudas existente o nuevo.

51. Por último, es preciso señalar que la cuestión de si una decisión del órgano jurisdiccional remitente por la que se estima la solicitud de devolución a A-Fonds¹⁹ constituye *en sí misma* una ayuda de Estado únicamente es pertinente en el supuesto de que se considere, como hace la Comisión, que dicha decisión puede constituir una ayuda de Estado. Como explicaré en las presentes conclusiones, no comparto este razonamiento de la Comisión.²⁰

52. Del conjunto de consideraciones anteriores se desprende que, si bien corresponde al órgano jurisdiccional remitente efectuar las comprobaciones necesarias para calificar la medida fiscal controvertida de ayuda de Estado, la resolución de remisión incluye los elementos de hecho y de Derecho necesarios para permitir al Tribunal de Justicia proporcionar al órgano jurisdiccional remitente una respuesta útil para resolver el litigio principal.

53. Por consiguiente, considero que las cuestiones prejudiciales planteadas son admisibles.

54. A efectos de responder a las cuestiones prejudiciales, en las presentes conclusiones partiré de la premisa de que la ventaja fiscal prevista por el artículo 10, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre los Dividendos constituye efectivamente un régimen de ayuda de Estado.

C. Sobre las cuestiones prejudiciales

1. Consideraciones preliminares sobre las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente

55. En primer lugar, es preciso observar que el órgano jurisdiccional remitente no interroga al Tribunal de Justicia sobre la libre circulación de capitales, cuya vulneración le parece cierta con respecto al requisito de residencia de la medida fiscal controvertida.²¹ En consecuencia, no abordaré este punto en mis conclusiones.

56. Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide, en esencia, si una decisión de un órgano jurisdiccional nacional que tiene como consecuencia ampliar el círculo de los beneficiarios de un régimen de ayudas de Estado existente puede constituir en sí misma una ayuda de Estado, y más concretamente una nueva ayuda en el sentido del artículo 1, letra c), del Reglamento n.º 659/1999, en la medida en que modificaría una ayuda existente. En su caso, dicho órgano jurisdiccional pretende averiguar, en esencia, si el artículo 108 TFUE, apartado 3, impone al órgano jurisdiccional nacional la obligación de notificar dicha decisión a la Comisión.

¹⁹ Véase el punto 37 de las presentes conclusiones.

²⁰ Véase la sección IV.C.3.a) de las presentes conclusiones.

²¹ Cabe señalar, no obstante, que el Gobierno neerlandés rebate esta apreciación del órgano jurisdiccional remitente. En efecto, dicho Gobierno considera que A-Fonds, debido a sus actividades bancarias (véase, a este respecto, el punto 15 de las presentes conclusiones), debe compararse con las empresas de Derecho público sujetas al impuesto sobre sociedades al igual que los demás bancos controlados por las autoridades públicas. Según el Gobierno neerlandés, esta comparación lleva a la conclusión de que A-Fonds y los demás bancos controlados por las autoridades públicas reciben un trato idéntico, habida cuenta de que ninguno de ellos tiene derecho a la devolución del impuesto sobre los dividendos.

57. De la petición de decisión prejudicial se desprende que el órgano jurisdiccional remitente desea saber asimismo si es competente para apreciar la compatibilidad del requisito de residencia con el artículo 63 TFUE y estimar la solicitud de A-Fonds, teniendo en cuenta el reparto de competencias entre los órganos jurisdiccionales nacionales y la Comisión que se desprende de los artículos 107 TFUE y 108 TFUE, tal y como han sido interpretados por el Tribunal de Justicia en sus sentencias Iannelli²² y Nygård.²³

58. Habida cuenta de que las dos cuestiones prejudiciales únicamente son pertinentes en el supuesto de que el órgano jurisdiccional remitente sea competente para apreciar el elemento del régimen de ayudas en relación con el artículo 63 TFUE, expondré mi análisis sobre este punto previo (sección 2) antes de responder a las dos cuestiones prejudiciales, que examinaré conjuntamente (sección 3).

2. Sobre la competencia del órgano jurisdiccional remitente para controlar la compatibilidad del requisito de residencia de la medida fiscal controvertida en relación con el artículo 63 TFUE (cuestión previa a las cuestiones prejudiciales)

59. El órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide, en esencia, si es competente para controlar la compatibilidad del requisito de residencia de la medida fiscal controvertida calificada como ayuda de Estado con el artículo 63 TFUE.

60. Considero que es importante proporcionar una aclaración al órgano jurisdiccional remitente sobre este punto dado que el litigio principal pone de relieve, en mi opinión, la necesaria articulación entre las normas que regulan el control de las ayudas de Estado y la protección de las libertades de circulación que el juez nacional debe garantizar mediante el efecto directo.

61. En efecto, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la aplicación del sistema de control de las ayudas otorgadas por los Estados, como resulta de los artículos 107 TFUE y 108 TFUE, incumbe, por una parte, a la Comisión y, por otra, a los órganos jurisdiccionales nacionales, cuyas funciones respectivas son complementarias pero distintas.²⁴

62. Mientras que la apreciación de la compatibilidad de medidas de ayudas con el mercado de la Unión es competencia exclusiva de la Comisión, que actúa bajo el control de los órganos jurisdiccionales de la Unión, los órganos jurisdiccionales nacionales velan, hasta la decisión definitiva de la Comisión, por la salvaguarda de los derechos de los justiciables frente a un posible incumplimiento, por parte de las autoridades estatales, de la prohibición establecida en el artículo 108 TFUE, apartado 3. La intervención de los órganos jurisdiccionales nacionales se debe al efecto directo reconocido a esta disposición, dirigida a prohibir la ejecución de los proyectos de ayuda antes de obtener la autorización de la Comisión.²⁵

²² Sentencia de 22 de marzo de 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51).

²³ Sentencia de 23 de abril de 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244).

²⁴ Véanse las sentencias de 21 de noviembre de 1991, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires y Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440), apartado 8; de 5 de octubre de 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644), apartado 37, y de 21 de noviembre de 2013, Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755), apartado 27.

²⁵ Véanse las sentencias de 21 de noviembre de 1991, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires y Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440), apartados 9 a 13; de 5 de octubre de 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644), apartados 36 a 38, y de 21 de noviembre de 2013, Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755), apartados 27 a 29.

63. El Tribunal de Justicia ha confirmado en varias ocasiones que la función central y exclusiva reservada en los artículos 107 TFUE y 108 TFUE a la Comisión para el reconocimiento de la incompatibilidad eventual de una ayuda con el mercado de la Unión es fundamentalmente diferente de la que incumbe a los órganos jurisdiccionales nacionales en cuanto a la salvaguardia de los derechos que corresponden a los justiciables, como consecuencia del efecto directo de la prohibición establecida en el artículo 108 TFUE, apartado 3, última frase.²⁶

64. Por lo que se refiere a la Comisión, el Tribunal de Justicia ha declarado que, si bien el procedimiento previsto en los artículos 107 TFUE y 108 TFUE confiere un amplio margen de apreciación a esta institución para determinar la compatibilidad de un régimen de ayudas de Estado con las exigencias del mercado de la Unión, dicho procedimiento no debe nunca conducir a un resultado contrario a las disposiciones específicas del Tratado.²⁷ De ello resulta la obligación que tiene la Comisión de respetar la coherencia entre el artículo 107 TFUE y otras disposiciones del Tratado. Esta obligación incumbe particularmente a la Comisión cuando esas otras disposiciones presuponen asimismo el objetivo de una competencia no falseada en el mercado de la Unión.²⁸

65. Por lo que se refiere a las funciones de los órganos jurisdiccionales nacionales, el Tribunal de Justicia ha recordado con frecuencia que estas deben garantizar a los justiciables que extraerán todas las consecuencias, conforme al Derecho nacional, de la violación del artículo 108 TFUE, apartado 3, tanto en lo que atañe a la validez de los actos que conlleven la ejecución de las medidas de ayuda, como a la devolución de las ayudas económicas concedidas contraviniendo esta disposición. En efecto, cuando los órganos jurisdiccionales nacionales tienen que determinar si una medida nacional debe ser calificada o no como ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, no pueden, sin embargo, pronunciarse sobre la compatibilidad de las medidas de ayuda con el mercado de la Unión, dado que esta apreciación es de exclusiva competencia de la Comisión, sujeta al control del Tribunal de Justicia.²⁹

66. Sin embargo, también según reiterada jurisprudencia, las libertades fundamentales del Tratado FUE que tienen efecto directo generan, en favor de los justiciables, derechos que los órganos jurisdiccionales nacionales deben tutelar. De este modo, el órgano jurisdiccional nacional encargado de aplicar, en el marco de su competencia, las disposiciones del Derecho de la Unión, está obligado, en particular, a garantizar la plena eficacia de estas normas dejando inaplicada en caso de necesidad, por su propia iniciativa, cualquier disposición contraria de la legislación nacional.³⁰

67. En estas circunstancias, el Tribunal de Justicia ya ha abordado la cuestión de si la competencia exclusiva de la Comisión para apreciar la compatibilidad de las medidas de ayuda con el mercado de la Unión con arreglo a los artículos 107 TFUE y 108 TFUE, se opone a que, en caso de infracción de otras disposiciones del Tratado FUE que tengan efecto directo, estas disposiciones se puedan invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales.

26 Véanse las sentencias de 21 de noviembre de 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires y Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon* (C-354/90, EU:C:1991:440), apartado 14; de 16 de diciembre de 1992, *Lornoy y otros* (C-17/91, EU:C:1992:514), apartado 30; de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598), apartados 26 a 29; de 18 de julio de 2007, *Lucchini* (C-119/05, EU:C:2007:434), apartados 50 y 51, y de 18 de julio de 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525), apartado 38.

27 Sentencia de 15 de junio de 1993, *Matra/Comisión* (C-225/91, EU:C:1993:239), apartado 41.

28 Sentencia de 15 de junio de 1993, *Matra/Comisión* (C-225/91, EU:C:1993:239), apartado 42.

29 Véase, en particular, la sentencia de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598), apartados 27 y 29.

30 Véase, en particular, la sentencia de 18 de julio de 2007, *Lucchini* (C-119/05, EU:C:2007:434), apartado 61.

68. A este respecto, en la sentencia Iannelli,³¹ se planteó al Tribunal de Justicia la cuestión de si una medida de ayuda existente, sobre la que la Comisión no había dictado, para las fechas pertinentes en el litigio principal, una decisión de compatibilidad, podía asimismo ser objeto de un examen en relación con las disposiciones relativas a la libre circulación de mercancías y, en particular, el artículo 34 TFUE,³² por parte del juez nacional.

69. El Tribunal de Justicia respondió, en un primer momento, que la circunstancia de que un sistema de ayudas de Estado o mediante fondos estatales, por el mero hecho de favorecer a determinadas empresas o producciones nacionales, pueda obstaculizar, al menos indirectamente, la importación de productos similares o competidores procedentes de los demás Estados miembros, no es suficiente por sí sola para asimilar, como tal, una ayuda a una medida de efecto equivalente a una restricción cuantitativa, en el sentido del artículo 34 TFUE. Por otra parte, una interpretación tan amplia de dicho artículo 34 TFUE que asimilase, como tal, una ayuda en el sentido del artículo 107 TFUE a una restricción cuantitativa prevista en el artículo 34 TFUE, tendría por efecto alterar el alcance de los artículos 107 TFUE y 108 TFUE y menoscabar el sistema de reparto de competencias que previó el Tratado al instaurar el procedimiento de examen permanente descrito en el artículo 108 TFUE.

70. El Tribunal de Justicia añade que las modalidades de una ayuda de Estado que infrinja disposiciones particulares del Tratado FUE, distintas de los artículos 107 TFUE y 108 TFUE, pueden estar tan «indisolublemente vinculadas al objeto de la ayuda que no sea posible apreciarlas aisladamente, de manera que su efecto sobre la compatibilidad o incompatibilidad de la ayuda en su conjunto debe apreciarse necesariamente a través del procedimiento del artículo [108 TFUE]». ³³

71. Sin embargo, el Tribunal de Justicia reconoció que «ello es distinto cuando, al analizar un régimen de ayudas, se puedan aislar requisitos o elementos de los que, aunque formen parte de dicho régimen, quepa considerar que no son necesarios para la realización de su objeto o de su funcionamiento». En este último supuesto, «no hay motivos, basados en el reparto de competencias resultante de los artículos [107 TFUE y 108 TFUE], para concluir que, en caso de infracción de otras disposiciones del Tratado que tengan efecto directo, no se pueden invocar estas disposiciones ante los órganos jurisdiccionales nacionales por el mero hecho de que el elemento de que se trate constituya una modalidad de ayuda». ³⁴

72. En 2002, el Tribunal de Justicia volvió a pronunciarse sobre este punto en la sentencia Nygård.³⁵ En este asunto, se le planteó la cuestión de si la circunstancia de que un impuesto nacional se destine a financiar un régimen de ayudas, que ha sido autorizado por la Comisión con arreglo a las disposiciones del TFUE relativas a las ayudas de Estado, no se oponía a que un órgano jurisdiccional nacional examinase la compatibilidad de dicho impuesto con otras disposiciones del TFUE con efecto directo y, en particular, el artículo 110 TFUE. ³⁶

31 Sentencia de 22 de marzo de 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51).

32 Antiguo artículo 30 CE. Para mayor claridad, en lo sucesivo me referiré únicamente a los artículos del Tratado FUE.

33 Sentencia de 22 de marzo de 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51), apartados 10 a 14.

34 Sentencia de 22 de marzo de 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51), apartado 14. Desde esta sentencia, el Tribunal de Justicia se ha vuelto a pronunciar sobre las relaciones entre los artículos 34 TFUE y 107 TFUE, en el marco de varios recursos por incumplimiento, en particular en las sentencias de 7 de mayo de 1985, Comisión/Francia (18/84, EU:C:1985:175), apartado 13, y de 5 de junio de 1986, Comisión/Italia (103/84, EU:C:1986:229), apartado 19, y en una sentencia de 20 de marzo de 1990, Du Pont de Nemours Italiana (C-21/88, EU:C:1990:121), apartados 19 a 21. Estas sentencias podían generar dudas sobre el alcance de la sentencia Iannelli, puesto que el Tribunal de Justicia no estableció una distinción entre las modalidades de una ayuda indisolublemente vinculadas al objeto de la ayuda y las modalidades que no están indisolublemente vinculadas. No obstante, la sentencia Iannelli fue confirmada posteriormente sobre este punto mediante la sentencia de 23 de abril de 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244).

35 Sentencia de 23 de abril de 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244).

36 Antiguo artículo 95 CE.

73. En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia recordó en un primer momento que, si bien los artículos 107 TFUE y 108 TFUE, por un lado, y el artículo 110 TFUE, por otro, persiguen un objetivo idéntico, consistente en evitar que el efecto de los dos tipos de intervenciones de un Estado miembro, a saber, la concesión de ayudas, por una parte, y la imposición de un tributo discriminatorio, por otra, sea falsear las condiciones de competencia en el mercado de la Unión, estas disposiciones reposan, no obstante, en unas condiciones de aplicación distintas, específicas de los dos tipos de medidas estatales que tienen por objeto regular respectivamente, diferenciándose, además, por sus consecuencias jurídicas, especialmente en el sentido de que, a diferencia del artículo 110 TFUE, la aplicación de los artículos 107 TFUE y 108 TFUE deja un amplio margen de maniobra a la Comisión.³⁷ El Tribunal de Justicia concluyó que las prácticas de discriminación fiscal no están eximidas de la aplicación del artículo 110 TFUE por el hecho de que puedan calificarse simultáneamente de modo de financiación de una ayuda de Estado.

74. El Tribunal de Justicia añadió que la existencia del procedimiento previsto en el artículo 108 TFUE no se opone en modo alguno a que se aprecie la compatibilidad de un régimen de ayudas con normas del Derecho de la Unión distintas de las contenidas en el artículo 107 TFUE, tratándose de disposiciones del Tratado que tengan efecto directo, por los órganos jurisdiccionales nacionales.³⁸

75. No obstante, remitiéndose a la sentencia Iannelli,³⁹ el Tribunal de Justicia recordó que «la posibilidad de que los órganos jurisdiccionales nacionales aprecien las modalidades de un régimen de ayudas a la luz de disposiciones del [Tratado FUE] distintas de las de los artículos [107 TFUE y 108 TFUE] presupone que las modalidades en cuestión puedan ser apreciadas aisladamente, es decir, que se trate de requisitos o elementos que, aunque formen parte del régimen de la ayuda de que se trata, no sean necesarios para la realización de su objeto o para su funcionamiento». Si «tal es el caso, no hay motivos, basados en el reparto de competencias resultante de los artículos [107 TFUE y 108 TFUE], para concluir que, en caso de infracción de otras disposiciones del Tratado que tengan efecto directo, no se pueden invocar estas últimas ante los órganos jurisdiccionales nacionales por el mero hecho de que el elemento de que se trate constituya una modalidad de ayuda».⁴⁰

76. En cambio, de esta jurisprudencia se desprende que, cuando se trate de requisitos o elementos que sean necesarios para la realización del objeto o para el funcionamiento del régimen de ayudas, el reparto de competencias se opone a que los órganos jurisdiccionales nacionales examinen la compatibilidad de estos requisitos con normas distintas de las contenidas en el artículo 107 TFUE.

77. En el presente asunto es preciso observar que el órgano jurisdiccional remitente aborda una problemática similar a la examinada por el Tribunal de Justicia en las sentencias antes citadas, si bien estas últimas fueron dictadas en contextos diferentes.

78. Por tanto, en el presente asunto, no puedo compartir la alegación de la Comisión de que la invocación del artículo 63 TFUE en el litigio principal es independiente de la competencia exclusiva de la Comisión para apreciar la compatibilidad de medidas de ayuda con el mercado de la Unión, puesto que se trata precisamente de la articulación entre los dos tipos de competencia.

37 Sentencia de 23 de abril de 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244), apartado 55.

38 Sentencia de 23 de abril de 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244), apartado 56.

39 Sentencia de 22 de marzo de 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51).

40 Sentencia de 23 de abril de 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244), apartados 57 y 58. A tal fin, el Tribunal de Justicia observó que, si bien el examen de la compatibilidad de un régimen de ayudas con el mercado de la Unión incumbe a la Comisión, habida cuenta de que dicho examen implica valoraciones de tipo económico y social, no puede negarse que, tratándose de la apreciación del reparto de la recaudación de una exacción parafiscal nacional, los órganos jurisdiccionales nacionales son los que están en mejor situación para reunir la información necesaria y proceder a las evaluaciones que se impongan a este respecto, sobre la base de los datos que normalmente deberían desprenderse de la contabilidad y de los demás documentos relativos a la gestión de los organismos que recaudan el impuesto y que atribuyen las subvenciones u otras ventajas, véase el apartado 61 de la sentencia.

79. Al igual que el órgano jurisdiccional remitente, me inclino por considerar que la jurisprudencia antes citada es pertinente en el presente asunto. Así, esta jurisprudencia permite garantizar la protección jurídica derivada, para los justiciables, del efecto directo de las disposiciones del Tratado y, en caso de que se infrinjan dichas disposiciones, restablecer la legalidad interna, sin atentar contra el papel central y exclusivo que los artículos 107 TFUE y 108 TFUE reservan a la Comisión para apreciar la compatibilidad de una ayuda con el mercado de la Unión.⁴¹

80. En el presente asunto, la cuestión de si el órgano jurisdiccional remitente puede controlar el requisito de residencia con arreglo al artículo 63 TFUE depende, por consiguiente, de la cuestión de si es posible apreciar este requisito aisladamente, en la medida en que no sea necesario para la realización del objeto o para el funcionamiento del régimen de ayudas en cuestión. Debo reconocer que este análisis no es obvio, máxime teniendo en cuenta que el Tribunal de Justicia aún no se ha pronunciado, a mi leal saber y entender, sobre una situación en la que una modalidad de una ayuda se considere necesaria para la realización del objeto o para el funcionamiento del régimen de ayudas en cuestión para excluir la competencia del órgano jurisdiccional nacional.

81. A mi modo de ver, una modalidad es necesaria para la realización del objeto o para el funcionamiento de una ayuda cuando es un elemento constitutivo o esencial de la misma, de modo que su inaplicabilidad conduce a cambiar el alcance o las características principales de la ayuda.

82. En el presente asunto, considero no obstante, como alega el Gobierno neerlandés, que el requisito de residencia en los Países Bajos es necesario para la realización del objeto o para el funcionamiento del régimen de ayudas en cuestión.

83. En efecto, a la vista de la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente sobre el objetivo de la medida fiscal controvertida, consta que el legislador neerlandés limitó el alcance del régimen previsto en el artículo 10, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre los Dividendos a las sociedades establecidas en los Países Bajos que no están sujetas a la percepción del impuesto sobre sociedades. En efecto, como sostiene el Gobierno neerlandés, las empresas de Derecho público establecidas en los Países Bajos que se hallan exentas del impuesto sobre sociedades no pueden deducir el impuesto sobre los dividendos retenido del impuesto sobre sociedades. Para evitar que el impuesto sobre los dividendos siga, en este caso, afectando a los dividendos percibidos, la medida fiscal controvertida prevé la devolución del impuesto sobre los dividendos retenido.

84. De esta normativa se deduce que el requisito de residencia en los Países Bajos es un requisito para la concesión de la ayuda y, por lo tanto, determina los beneficiarios de la ayuda. Este requisito es, en consecuencia, un elemento constitutivo y esencial de la ayuda. La inaplicabilidad de dicho requisito de residencia debido a su incompatibilidad con el artículo 63 TFUE, con arreglo a la apreciación efectuada por el órgano jurisdiccional remitente, conduce a que se beneficien de la ayuda personas jurídicas de Derecho público establecidas en otro Estado miembro y que no están exentas del impuesto sobre sociedades en los Países Bajos, si bien se hallan en una situación comparable, lo que tiene como consecuencia que se modifique el alcance de la ayuda tal y como esta ha sido concebida por el legislador neerlandés.

⁴¹ Véase, en este sentido, la sentencia de 23 de abril de 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244), apartado 62.

85. A mi modo de ver, ello significa que el requisito de residencia está indisolublemente vinculado al objeto del régimen de la medida fiscal controvertida, de modo que su efecto sobre la compatibilidad o la incompatibilidad de la ayuda en su conjunto es competencia exclusiva de la Comisión en virtud del procedimiento previsto en los artículos 107 TFUE y 108 TFUE. De lo anterior se desprende que el órgano jurisdiccional remitente no puede aplicar el artículo 63 TFUE.⁴²

86. Si bien los órganos jurisdiccionales nacionales están normalmente obligados a respetar las disposiciones del Tratado con efecto directo, considero que si ha de darse un verdadero significado al criterio establecido en la sentencia Iannelli y aplicado en la sentencia Nygård, este debe, por las razones que se han mencionado, aplicarse al litigio principal, y dar lugar a la incompetencia del órgano jurisdiccional remitente para controlar la compatibilidad de la medida fiscal controvertida con el artículo 63 TFUE.

87. Por consiguiente, propondré al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales que los artículos 107 TFUE y 108 TFUE se oponen a que un órgano jurisdiccional nacional examine la compatibilidad de un requisito de residencia de un régimen de ayudas existente con el artículo 63 TFUE cuando este requisito, al igual que el controvertido en el asunto principal, esté indisolublemente vinculado al régimen de ayudas en la medida en que sea necesario para la realización del objeto o para el funcionamiento de este último.

88. Para cubrir el supuesto de que el Tribunal de Justicia considere que la jurisprudencia antes citada no impide al órgano jurisdiccional remitente controlar la compatibilidad del requisito de residencia en relación con el artículo 63 TFUE, abordaré con carácter subsidiario, en la siguiente sección, la cuestión de si el Derecho relativo a las ayudas de Estado se opone a que un órgano jurisdiccional nacional, sobre la base del artículo 63 TFUE, estime la solicitud de devolución a A-Fonds.

3. Sobre la cuestión de si el Derecho relativo a las ayudas de Estado se opone a que un órgano jurisdiccional nacional estime la solicitud de devolución del impuesto sobre los dividendos a favor de A-Fonds sobre la base del artículo 63 TFUE (cuestiones prejudiciales primera y segunda)

89. Como he explicado en el punto 31 de las presentes conclusiones, al formular las cuestiones prejudiciales el órgano jurisdiccional remitente partió de la premisa de que la medida fiscal controvertida constituía un régimen de ayudas existente. No obstante, como ha señalado la Comisión, parece que la medida fiscal controvertida ha sido objeto de múltiples modificaciones.⁴³ Puesto que el órgano jurisdiccional remitente no ha facilitado suficiente información sobre estas modificaciones, no se puede excluir, como también ha observado la Comisión, que la versión de la medida fiscal controvertida vigente durante el período pertinente para el litigio principal constituya una nueva ayuda en el sentido del artículo 1, letra c), del Reglamento n.º 659/1999.

90. Por consiguiente, para responder a las cuestiones prejudiciales, procede examinar sucesivamente los supuestos según los cuales esta medida fiscal constituiría un régimen de ayudas existente o nuevo.

⁴² Es más, es preciso señalar que la posición contraria da lugar a una situación particular como en el litigio principal, en la que, al estimar la solicitud basada en el artículo 63 TFUE, esta decisión tiene como consecuencia que se amplíe el círculo de los beneficiarios de un régimen de ayudas. Pues bien, con arreglo a las normas de la Unión sobre ayudas de Estado, ninguna empresa puede invocar el derecho a recibir una ayuda de Estado. Véanse, en el mismo sentido, las conclusiones del Abogado General Wahl presentadas en el asunto Kotnik y otros (C-526/14, EU:C:2016:102), punto 79. Dicho de otro modo, ningún Estado miembro puede considerarse obligado a conceder una ayuda de Estado a una empresa, puesto que la decisión de conceder una ayuda es una elección política de los órganos legislativos y administrativos nacionales. Si el Derecho de la Unión pudiera sin embargo, en virtud de otra disposición como el artículo 63 TFUE, obligar a los órganos jurisdiccionales nacionales a dictar decisiones que, por sus efectos, lleven a ampliar el ámbito de aplicación de los regímenes de ayuda, contrariamente a la intención del legislador, me parece que ello llevaría a una situación paradójica.

⁴³ Véase el punto 36 de las presentes conclusiones.

91. En las siguientes secciones expondré las razones por las que considero que, en el supuesto de un régimen de ayudas existente, el Derecho relativo a las ayudas de Estado no se opone a que el órgano jurisdiccional nacional estime la solicitud de devolución del impuesto sobre los dividendos a favor de A-Fonds sobre la base del artículo 63 TFUE [letra a)], y en el supuesto de un régimen de ayudas nuevo, el artículo 108 TFUE, apartado 3, se opone a dicha decisión [letra b)].

a) Sobre el régimen de ayudas existente

92. En el supuesto de que la medida fiscal controvertida constituya un régimen de ayuda existente, esta deberá considerarse legal puesto que la Comisión no ha comprobado su incompatibilidad con el mercado de la Unión.⁴⁴

93. En esta situación, parece, por lo tanto, que el Derecho relativo a las ayudas de Estado no se opone a que se acoja la solicitud de devolución de A-Fonds. En otras palabras, si el Tribunal de Justicia no comparte mi análisis de la competencia, ello significa, en mi opinión, que en el litigio principal, cuando el órgano jurisdiccional remitente constata que el requisito de residencia infringe el artículo 63 TFUE, estará obligado a no aplicar este requisito y a estimar la solicitud de devolución del impuesto sobre los dividendos presentada por el demandante en el litigio principal.

94. Reconozco que las consecuencias prácticas de esta decisión conducen a una situación particular. Si bien es cierto que al dictar esta decisión el órgano jurisdiccional nacional elimina la distorsión de la competencia que existe entre las empresas públicas establecidas en los Países Bajos y los organismos públicos establecidos en otro Estado miembro, dicha decisión puede, al mismo tiempo, aumentar los efectos de distorsión de la competencia que puedan existir con arreglo al artículo 107 TFUE, apartados 2 y 3.

95. Puesto que esta decisión tiene como consecuencia que se amplíe el círculo de los beneficiarios de un régimen de ayudas de Estado existente, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide si dicha decisión judicial puede constituir en sí misma una ayuda de Estado, y más concretamente una nueva ayuda en el sentido del artículo 1, letra c), del Reglamento n.º 659/1999, en la medida en que modificaría una ayuda existente y, en su caso, si el artículo 108 TFUE, apartado 3, impone la obligación de notificar dicha decisión a la Comisión.

96. Desde mi punto de vista, una decisión de un órgano jurisdiccional nacional, adoptada en el marco de su función de protección de la libre circulación de capitales, no puede constituir en sí misma una medida de ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

97. En efecto, como también han señalado A-Fonds y el Gobierno neerlandés, esta decisión no puede considerarse imputable a los Estados miembros, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, lo que constituye uno de los requisitos para la calificación de «ayuda de Estado».

98. El concepto de ayuda previsto en el artículo 107 TFUE, apartado 1, se refiere a las decisiones de los Estados miembros mediante las que estos, con el fin de alcanzar sus propios objetivos económicos y sociales, ponen a disposición de las empresas o de otros sujetos de derechos, recursos o les conceden ventajas destinadas a favorecer la realización de los objetivos económicos o sociales perseguidos.⁴⁵ En otras palabras, la decisión de conceder una ayuda y las modalidades de dicha medida constituyen una elección política que incumbe los órganos legislativos y administrativos nacionales, sujeta al control de la Comisión y del Tribunal de Justicia.

⁴⁴ Véase el punto 49 de las presentes conclusiones.

⁴⁵ Véase, en particular, la sentencia de 27 de marzo de 1980, Denkavit italiana (61/79, EU:C:1980:100), apartado 31.

99. En estas circunstancias, si bien los órganos jurisdiccionales nacionales forman parte de un Estado miembro como organismos públicos, su misión es garantizar, en su condición de órganos jurisdiccionales independientes, el respeto del Derecho de la Unión, de modo que sus decisiones no puede considerarse imputables al Estado en el sentido antes citado del artículo 107 TFUE, apartado 1, ni constituir en sí mismas una medida de ayuda de Estado.

100. Así ocurre en el litigio principal. La devolución del impuesto constituye únicamente una consecuencia de la aplicación por el juez nacional, en el marco de su función, de la libre circulación de capitales en un litigio concreto.

101. En este contexto, cabe observar que esta decisión no tiene un efecto *erga omnes*, sino que se refiere únicamente a la situación del demandante en el litigio principal. La cuestión de si otras personas jurídicas de Derecho público no residentes en los Países Bajos tienen asimismo derecho a obtener la devolución del impuesto, invocando el artículo 63 TFUE, presupone que el órgano jurisdiccional remitente, a la luz de una apreciación concreta, considera que esta persona se halla en una situación comparable a la de los organismos públicos establecidos en los Países Bajos y que no están sujetos al impuesto sobre sociedades neerlandés.

102. Por la misma razón, una decisión del órgano jurisdiccional remitente por la que se estime la solicitud de devolución de A-Fonds no tendrá ni por objeto ni por efecto modificar las disposiciones legislativas de la medida fiscal prevista por el artículo 10, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre los Dividendos de manera general, sino que implicará la inaplicabilidad de un requisito de las normas nacionales contrario al artículo 63 TFUE en el litigio concreto de que conoce.

103. No obstante, en el caso de que el Tribunal de Justicia estimara que esta decisión del juez nacional puede, mediante *sus efectos*, constituir en sí misma una medida de ayuda en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, y que se trata de una nueva ayuda que implica una obligación de notificación prevista en el artículo 108 TFUE, apartado 3, me gustaría poner de relieve ante el Tribunal de Justicia las dificultades prácticas derivadas de esta posición. En efecto, ello llevaría, como es lógico, al juez nacional a suspender el procedimiento para notificar, eventualmente a través del Gobierno del Estado miembro, su proyecto de decisión que permita dar lugar, por sus efectos, a una nueva ayuda. Además, el órgano jurisdiccional nacional únicamente podría dictar su decisión después de que la Comisión pronuncie, en su caso, su decisión de autorización al término de un procedimiento formal de examen, lo que convierte el proceso en imposible de llevar a cabo.⁴⁶

104. El artículo 108 TFUE, apartado 3, no puede implicar, en mi opinión, que la decisión de un órgano jurisdiccional esté supeditada a la intervención de la Comisión, ya que ello pondría en entredicho los principios de independencia e imparcialidad de la función de juzgar y el principio del secreto de las deliberaciones de los jueces. En efecto, como afirma el Gobierno neerlandés, la obligación de notificar los proyectos de ayudas solo incumbe a los órganos del Estado con capacidad de conceder las ayudas, es decir, en el presente asunto, el Gobierno neerlandés o la administración neerlandesa.

⁴⁶ He de señalar, por otra parte, que la notificación de las nuevas ayudas debe efectuarse por medio del formulario de notificación que figura en el anexo I, parte I, del Reglamento (CE) n.º 794/2004 de la Comisión, de 21 de abril de 2004, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE. Aunque dicha notificación debe transmitirse a la Comisión por el representante permanente del Estado miembro de que se trate en virtud del artículo 3, apartado 1, de dicho Reglamento, debe, no obstante, observarse que la información que tiene que aportarse en el formulario de notificación que figura en el anexo I, parte I, del Reglamento, es información que los jueces de los órganos jurisdiccionales nacionales no tienen necesariamente la capacidad de aportar.

105. Por último, es preciso observar que el órgano jurisdiccional remitente, al plantear las cuestiones prejudiciales, se remite a la sentencia DEI.⁴⁷ Aun cuando dicha sentencia podría, como indica el órgano jurisdiccional remitente, dar a entender que una decisión judicial puede, de manera general, constituir en sí misma una ayuda nueva en la medida en que tendría por efecto modificar una ayuda existente, y que sería preciso notificarla con arreglo al artículo 108 TFUE, apartado 3, no estoy seguro, sin embargo, de que este sea el alcance real de dicha sentencia.

106. De este modo, cabe sostener asimismo que el Tribunal de Justicia se limitó a considerar, en el marco de un recurso de casación, en relación con una situación muy concreta y relativa a una medida provisional de un órgano jurisdiccional nacional dictada en un procedimiento sobre medidas provisionales, que esta medida podía tener los mismos efectos que una ayuda de Estado y que el Tribunal General no podía, con carácter general, afirmar que los órganos jurisdiccionales nacionales que se pronuncian en un procedimiento sobre medidas provisionales no están obligados a respetar los artículos 107 TFUE y 108 TFUE.⁴⁸

107. En cualquier caso, teniendo en cuenta las dudas relativas al alcance real de esta sentencia, invito al Tribunal de Justicia a aprovechar la ocasión que le brinda el litigio principal para revisar su jurisprudencia derivada de la citada sentencia DEI en el caso de que el alcance de dicha sentencia sea efectivamente el indicado por el órgano jurisdiccional remitente, o a aclararla.

108. Por las razones expuestas, propondré al Tribunal de Justicia, con carácter subsidiario, que responda a las cuestiones planteadas que, en el caso de un régimen de ayudas existente sobre el que la Comisión no se ha pronunciado, el Derecho relativo a las ayudas de Estado no se opone a que un órgano jurisdiccional nacional estime la solicitud de un beneficiario basada en la libre circulación de capitales en un litigio de que conoce. Dicha decisión no constituye en sí misma una ayuda de Estado y no conlleva ninguna obligación para los órganos jurisdiccionales nacionales de notificarla a la Comisión.

b) Sobre el régimen de ayudas nuevo

109. En el supuesto de que la medida fiscal controvertida constituya un régimen de ayudas nuevo en el sentido del artículo 1, letra c), del Reglamento 659/1999, se trataría de una ayuda ilegal en el sentido del artículo 1, letra f), de dicho Reglamento, puesto que dicho régimen se habría establecido incumpliendo la obligación de notificación prevista en el artículo 108 TFUE, apartado 3.⁴⁹

110. La cuestión que se plantea a continuación consiste en saber si, a pesar de la incompatibilidad del régimen de ayudas con el artículo 63 TFUE, el órgano jurisdiccional remitente podría estar obligado a denegar la devolución del impuesto sobre los dividendos a A-Fonds, a fin de cumplir la prohibición de ejecución prevista en el artículo 108 TFUE, apartado 3.

111. Cabe observar que esta cuestión es particular en el sentido de que las consecuencias que han de extraerse de una infracción del artículo 63 TFUE y las derivadas de un incumplimiento de la obligación de notificación prevista en el artículo 108 TFUE, apartado 3, son, en realidad, contradictorias.

⁴⁷ Sentencia de 26 de octubre de 2016, DEI y Comisión/Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797), apartados 59 y 108.

⁴⁸ Véase, a este respecto, en particular la sentencia de 26 de octubre de 2016, DEI y Comisión/Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797), apartados 59 y 60, y apartados 103 a 108.

⁴⁹ Véase el punto 50 de las presentes conclusiones.

112. Mientras que una infracción del artículo 63 TFUE implica la inaplicabilidad de las normas nacionales que le son contrarias,⁵⁰ lo que en el presente asunto lleva, en principio, a conceder a A-Fonds la devolución del impuesto sobre los dividendos debido a la inaplicabilidad del requisito de residencia, un incumplimiento de la obligación de notificación prevista por el artículo 108 TFUE, apartado 3, da lugar, por el contrario, a la ilegalidad y a la invalidez del régimen de ayudas, lo que en el presente asunto se opone a que A-Fonds pueda beneficiarse de esta devolución.

113. Así, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la obligación de notificación prevista en el artículo 108, apartado 3, en caso de incumplimiento de esa obligación, los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados a inaplicar las disposiciones nacionales que establecen los privilegios ilegales.⁵¹ En efecto, cuando medidas de ayuda nacionales infrinjan la prohibición, ello tendrá como consecuencia jurídica su ilegalidad,⁵² que en principio conduce a su invalidez.⁵³

114. Por lo que se refiere, más concretamente, a la devolución de un impuesto constitutiva de una medida de ayuda ilegal por haberse concedido infringiendo la obligación de notificación, el Tribunal de Justicia ha declarado que no sería conforme al interés de la Unión ordenar tal devolución a favor de otras empresas si esa decisión produce el efecto de ampliar el círculo de beneficiarios de la ayuda, incrementando así los efectos de dicha ayuda en lugar de eliminarlos.⁵⁴ En efecto, según el Tribunal de Justicia, los órganos jurisdiccionales nacionales no deben limitarse a ampliar dicha ayuda a un grupo más amplio de beneficiarios.⁵⁵

115. Cabe observar que la situación que dio lugar a la jurisprudencia antes citada difiere de la controvertida en el litigio principal puesto que no solo se trata de una ayuda ilegal, sino también de una infracción del artículo 63 TFUE, que se corrige, en principio, estimando la solicitud de devolución del impuesto sobre los dividendos a A-Fonds.

116. Sin embargo, a mi juicio, lo mismo sucede en dicha situación. En efecto, los órganos jurisdiccionales nacionales deben respetar de manera general y completa la prohibición de ejecución. Es preciso proteger a las partes afectadas por la distorsión de la competencia provocada por la concesión de una ayuda ilegal.⁵⁶

117. Hasta que la Comisión no examine la compatibilidad de la ayuda con el mercado de la Unión, no sería conforme, en mi opinión, al Derecho de la Unión ordenar la ayuda a favor de otras empresas si esa decisión produce el efecto de ampliar el círculo de beneficiarios de la ayuda, incrementando así los efectos de dicha ayuda ilegal, puesto que se habría introducido sin autorización previa, en lugar de eliminarlos.⁵⁷

118. Por consiguiente, en el supuesto de un régimen de ayudas nuevo e ilegal, la prohibición de ejecución prevista en el artículo 108 TFUE, apartado 3, se opondría a que el órgano jurisdiccional remitente estimase la solicitud de devolución del impuesto sobre los dividendos a favor de A-Fonds.

50 Véase, en particular, la sentencia de 18 de diciembre de 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804), apartado 27.

51 Véase, en particular, la sentencia de 16 de abril de 2015, Trapeza Eurobank Ergasias (C-690/13, EU:C:2015:235), apartado 53.

52 Véanse las sentencias de 27 de octubre de 2005, Distribution Casino France y otros (C-266/04 a C-270/04, C-276/04 y C-321/04 a C-325/04, EU:C:2005:657), apartado 30, y de 8 de diciembre de 2011, Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814), apartado 28.

53 Véanse, en particular, las sentencias de 21 de noviembre de 1991, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires y Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440), apartados 16 y 17; de 21 de octubre de 2003, van Calster y otros (C-261/01 y C-262/01, EU:C:2003:571), apartado 63; de 5 de octubre de 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644), apartado 41, y de 12 de febrero de 2008, CELF y ministre de la Culture et de la Communication (C-199/06, EU:C:2008:79), apartado 40.

54 Véase, en particular, la sentencia de 5 de octubre de 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644), apartado 49.

55 Véase, en particular, la sentencia de 5 de octubre de 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644), apartado 50.

56 Sentencia de 12 de febrero de 2008, CELF y ministre de la Culture et de la Communication (C-199/06, EU:C:2008:79), apartado 38.

57 Véanse asimismo, en este sentido, las conclusiones de la Abogado General Kokott presentadas en el asunto Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:242), puntos 27 a 30. Es preciso observar que, puesto que el Tribunal de Justicia declaró en dicho asunto la inadmisibilidad de la primera cuestión prejudicial, directamente no se pronunció sobre la misma.

V. Conclusión

119. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones planteadas por el Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Tribunal de Apelación de Bolduque, Países Bajos) del siguiente modo:

«Los artículos 107 TFUE y 108 TFUE se oponen a que un órgano jurisdiccional nacional examine la compatibilidad de un requisito de residencia de un régimen de ayudas existente con el artículo 63 TFUE cuando este requisito, al igual que el controvertido en el asunto principal, esté indisolublemente vinculado al régimen de ayudas en la medida en que sea necesario para la realización del objeto o para el funcionamiento de este último.»