

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala) de 6 de marzo de 2007

■ **Asunto:** C-292/04, Meilicke

■ **Partes:** Wienand Meilicke, Heidi Christa Weyde, Marina Stöffler, y Finanzamt Bonn-Innenstadt.

■ **Síntesis:** Impuesto sobre la renta – Crédito fiscal sobre los dividendos repartidos por sociedades residentes – Artículos 56 CE y 58 CE – Limitación temporal de los efectos de la sentencia

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

El difunto Sr. H. Meilicke, que estaba domiciliado en Alemania, poseía acciones de sociedades establecidas en los Países Bajos y en Dinamarca. Entre 1995 y 1997 obtuvo, en este concepto, dividendos por un importe total de 39.631,32 DEM, es decir, de 20.263,17 euros.

Mediante escrito de 30 de octubre de 2000, los demandantes del procedimiento principal solicitaron al Finanzamt un crédito fiscal equivalente a 3/7 de estos dividendos, que debía deducirse del impuesto sobre la renta liquidado al Sr. H. Meilicke.

El Finanzamt denegó esta solicitud debido a que el impuesto de sociedades que grava a una sociedad sujeto pasivo del impuesto de sociedades en Alemania por obligación personal es el único que puede imputarse al impuesto sobre la renta.

Los demandantes en el procedimiento principal interpusieron ante el Finanzgericht Köln un recuso contra esta decisión.

En estas circunstancias, el Finanzgericht Köln resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿El artículo 36, apartado 2, número 3, de la [EStG], según el cual únicamente se deduce del impuesto sobre la renta el impuesto sobre sociedades al que están sujetas una sociedad o una asociación de personas por obligación personal por un importe de tres séptimos de los ingresos en el sentido del artículo 20, apartado 1, números 1 o 2, de la EStG, es compatible con los artículos 56 CE, apartado 1, y 58 CE, apartados 1, letra a), y 3?»

2. Comentario.

La sentencia Meilicke viene a consolidar la doctrina del TJCE iniciada en la sentencia Verkooyen en torno a la eliminación de las restricciones a la libre circulación de capitales derivada del diferente tratamiento de los dividendos entrantes procedentes de entidades residentes y de entidades residentes en otros Estados. El Tribunal se reafirma en las consi-

deraciones que en su momento realizó en esa sentencia y que sedimentó en las sentencias Manninen y Lenz, por lo que no vamos a incidir de nuevo en estas sentencias ya comentadas en números anteriores de la Revista.

A juicio del Tribunal, “el crédito fiscal previsto por la normativa fiscal alemana controvertida en el procedimiento principal tiene por objeto, al igual que el previsto por la normativa fiscal finlandesa descrita en la sentencia Manninen, antes citada, evitar la doble imposición de los beneficios de las sociedades alemanas distribuidos entre los accionistas imputando el impuesto devengado por la sociedad que distribuye dividendos en concepto de impuesto de sociedades al impuesto devengado por el accionista en concepto de impuesto sobre la renta que grava los rendimientos del capital. De este sistema resulta, en definitiva, que sólo se grava al accionista por sus dividendos en la medida en que no haya sido gravada la sociedad en concepto de beneficios (véase, en este sentido, la sentencia Manninen, antes citada, apartado 20).

Dado que el crédito fiscal se aplica únicamente a los dividendos distribuidos por sociedades establecidas en Alemania, dicha normativa perjudica a las personas sujetas al pago del impuesto sobre la renta en este Estado miembro por obligación personal que perciben dividendos de sociedades establecidas en otros Estados miembros. En efecto, estas personas están sujetas al pago del impuesto sin poder acogerse a la imputación, al impuesto que grava los rendimientos del capital, del impuesto de sociedades adeudado por estas sociedades en el Estado en que están establecidas (véase, en este sentido, la sentencia Manninen, antes citada, apartado 20)”. (p. 21 y 22).

La restricción se produce de forma doble:

- al disuadir a las personas sujetas en Alemania por obligación personal de invertir sus capitales en sociedades establecidas en otros Estados miembros;
- al suponer un obstáculo para las sociedades establecidas en otros Estados miembros para la captación de capitales en Alemania.

El Tribunal con ello no *obliga* a eliminar la doble imposición económica internacional de dividendos al Estado de residencia del sujeto receptor, sino únicamente a eliminar las diferencias de trato que puedan existir entre los dividendos entrantes procedentes de otro país y los procedentes del mismo país de residencia que generen una situación más gravosa para los primeros.

La cuestión principal que dilucida la sentencia Meilicke y sobre la que se había generado una importante expectación reside en la posible y esperada precisión de la doctrina de la limitación de los efectos temporales de las sentencias del TJCE, sobre todo si atendemos a las Conclusiones del Abogado General y a la previsibilidad del fallo en el punto anteriormente comentado.

Sin embargo, en este punto el Tribunal tampoco realiza matización o precisión alguna sobre la doctrina previa del Tribunal, lo que sin duda alguna, genera importantes desencuentros entre

la doctrina especializada que esperaban algún tipo de precisión a la vista de las diferentes opciones que había planteado el Abogado General Tizzano el 10 de noviembre de 2005.

La posición del Tribunal puede resumirse del siguiente modo:

la interpretación que el TJCE, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 234 CE, hace de una norma de Derecho comunitario, aclara y precisa el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor.

La norma que ha sido interpretada de ese modo por el TJCE puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, si además se reúnen los requisitos que permiten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma.

Sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, verse inducido a limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición por él interpretada con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe.

Tal limitación únicamente puede admitirse en la misma sentencia que resuelve sobre la interpretación solicitada. Esta afirmación se justifica por el hecho de que:

Es necesario un momento único de determinación de los efectos en el tiempo de la interpretación solicitada que realiza el TJCE de una disposición de derecho comunitario.

Este principio se propone para garantizar la igualdad de trato de todos los Estados miembros y de los demás justiciables frente a este derecho y cumple, de esa manera, las exigencias que impone el principio de seguridad jurídica.

El Tribunal considera clave la precisión efectuada en el apartado 62 de la Sentencia Verkooijen, a partir de la cual resulta claro que "el Derecho comunitario se opone a una disposición legislativa de un Estado miembro que supedita la concesión de una exención de impuesto sobre la renta que grava los dividendos abonados a los accionistas que sean personas físicas al requisito de que dichos dividendos sean repartidos por sociedades domiciliadas en dicho Estado miembro". (p.38)

El Tribunal reconoce, por tanto, que la *aclaración* de los derechos que confiere el derecho comunitario a los contribuyentes se concreta a partir de la sentencia Verkooijen, pero rehúye limitar los efectos temporales de dicha aclaración al momento de dicha sentencia porque no lo realizó en la misma sentencia. El Tribunal parece, de este modo, considerar que debiera haber limitado los efectos derivados de la sentencia Verkooijen, pero no entra a analizar porqué no lo hizo en aquel momento, siendo que los derechos (incierto e incluso imprevisibles) que se inferían de la misma sólo se *aclaran* con la sentencia en cuestión.

El Tribunal se limita, por el contrario, a afirmar: "Pues bien, es preciso señalar que el Tribunal de Justicia no limitó en el tiempo los efectos de dicha sentencia" (p. 39).

En otras palabras, reconoce que no es el momento de limitar los efectos *a posteriori* pero tampoco hace examen de enmienda para cuando pueda existir un caso en el que se dilucide una cuestión de la que deriva una interpretación incierta, imprevisible y desconocida de las exigencias derivadas del ordenamiento comunitario y que sólo puede ser objeto de aplicación *tras la interpretación aclarativa* realizada por el TJCE, pero nunca antes, y por tanto siempre otorgando un efecto claramente retroactivo a la misma.

3. Fallo.

Los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa fiscal en virtud de la cual, cuando una sociedad de capital reparte dividendos, el accionista sujeto pasivo en un Estado miembro por obligación personal obtiene un crédito fiscal, calculado en función del tipo impositivo de los beneficios distribuidos en concepto de impuesto de sociedades, si la sociedad que los distribuye está establecida en el mismo Estado miembro, pero no si dicha sociedad está establecida en otro Estado miembro.

... ○ ...