

SENTENCIA DE 25 DE SEPTIEMBRE DE 2003

■ **Asunto C-58/01**

■ **Partes:** Océ van der Grinten NV / Commissioners of Inland Revenue

■ **Síntesis:** “Directiva 90/435/CEE – Impuesto sobre sociedades – Sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes – Concepto de retención en origen”

I. Comentario. Legislación española

En este procedimiento se trata de la interpretación del art. 5, apartado 1, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común, aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, y cuyo referido art. 5.1. declara exentos de retención en origen los beneficios distribuidos por una sociedad filial a su sociedad (que radicaba en los Países Bajos), cuando la matriz (que radicaba en el Reino Unido), tenga al menos una participación de un 25%, en el capital de la filial.

Pues bien, en este caso se planteaba la cuestión de qué interpretación había de darse al concepto de “retención en origen” en el supuesto de reducción del 5% de la cantidad a abonar por la sociedad filial a la matriz según el Convenio para evitar la doble imposición.

El Tribunal consideró que se trataba de una retención sobre los dividendos o beneficios distribuidos por la filial y, por consiguiente, prohibido por el art. 5.1 citado, reiterando así su doctrina de que “constituye una retención en origen sobre los beneficios distribuidos en el sentido del art. 5.1 de la Directiva, todo tributo sobre las ventas percibidas en el Estado en que no se reparten los dividendos, y cuyo hecho imponible es el pago de dividendos o de cualquier otro rendimiento de los titulares, cuando la base imponible de dicho tributo es el rendimiento de éstos y el sujeto pasivo es el titular de los mismos títulos”.

En este supuesto se retenía también otro 5%, que se aplicaba al crédito fiscal que da derecho al reparto de dividendos, si bien éste no tiene las características de una “retención en origen” sobre los beneficios distribuidos, ya que no grava los beneficios distribuidos por la filial —dice el Tribunal—, pues el crédito fiscal trata de evitar una doble imposición a la filial, mientras que la “retención en origen” se aplica a los beneficios de la matriz —dice también la Sentencia—.

Otra cuestión planteada era la de si el art. 7.2 de la Directiva 90/435/CEE citada, según el cual “la aplicación de la Directiva no afectará a las disposiciones incluidas en Convenios, cuyo objeto sea suprimir o atenuar la doble imposición económica de dividendos, y que autoriza la retención del 5%, como “retención en origen”, a consecuencia de la aplicación de un Convenio que trata de evitar la doble imposición y en consecuencia no sería contrario a la finalidad del art. 5.1.

1.1 Legislación española

Coincidiendo con la Directiva que comentamos, la Ley 43/95 del Impuesto de Sociedades, art. 146.4 d), exceptúa de la retención los dividendos o participaciones en beneficios a los que se refiere el apartado dos del art. 28 de la Ley, que fija la deducción en el 100% cuando los dividendos o participaciones procedan de entidades en las que la participación directa o indirecta sea igual o superior al 5%.

Por consiguiente, en estos supuestos se exceptúa en el Derecho español proceder a la retención del 5% de los dividendos, que coincide con la legislación comunitaria, según la cual el régimen de exención de retención es aplicable cuando la matriz tenga al menos un 25% en el capital de la filial.

2. Antecedentes de hecho

Mediante resolución de 6 de febrero de 2001, los Special Commissioners of Income Tax (en lo sucesivo, “Commissioners”) plantearon tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, así como sobre la interpretación y la validez del artículo 7, apartado 2, de la Directiva.

2.1 El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

Océ NV es la sociedad matriz de Océ UK Ltd, sociedad constituida en el Reino Unido y residente en dicho país.

En 1992 y en 1993, Océ UK Ltd pagó dividendos a su sociedad matriz por un total de unos 13 millones de GBP y, por este motivo, tuvo que ingresar el ACT. Se concedió a Océ NV un crédito fiscal igual a la mitad del crédito fiscal que se habría reconocido a favor de un particular residente en el Reino Unido (es decir, alrededor de 2.174.000 GBP), menos la reducción del 5% practicada sobre el importe resultante de la adición de los dividendos y del crédito fiscal (761.000 GBP), por lo que percibió una cantidad adicional de cerca de 1.400.000 GBP.

Por estimar que la reducción del 5% constituía una retención en origen sobre los dividendos pagados por su filial, con infracción del artículo 5, apartado 1, de la Directiva, Océ NV interpuso un recurso contra este gravamen ante los Commissioners. Mediante resolución de 17 de febrero de 2000, éstos consideraron que el gravamen del 5% constituía un impuesto en Derecho británico y que era necesaria una remisión prejudicial al Tribunal de Justicia. La administración tributaria recurrió ante la High Court of Justice (England & Wales) Chancery division (Revenue) impugnando únicamente la calificación de la reducción del 5% como impuesto según el Derecho británico.

En su sentencia de 2 de noviembre de 2000, la High Court consideró que era irrelevante la calificación del gravamen en Derecho británico, dado que la cuestión de si el gravamen del 5% quedaba sometido a lo dispuesto en el artículo 5, apartado 1, era una cuestión de Derecho comunitario. Devolvió el asunto a los Commissioners para que formularan las cuestiones que debían plantearse al Tribunal de Justicia.

En estas circunstancias, los Special Commissioners of Income Tax plantearon al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales.

3. Fundamentos de derecho

3.1 Sobre la primera cuestión prejudicial

Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide, esencialmente, que se dilucide si un tributo como el gravamen del 5% previsto por el convenio para evitar la doble imposición, controvertido en el asunto principal, constituye una retención en origen sobre los beneficios que una filial distribuye a su sociedad matriz en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva.

El Tribunal de Justicia ya ha declarado que constituye una retención en origen sobre los beneficios distribuidos en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva, todo tributo sobre las rentas percibidas en el Estado en que se reparten los dividendos y cuyo hecho imponible es el pago de dividendos o de cualquier otro rendimiento de los títulos, cuando la base imponible de dicho tributo es el rendimiento de éstos y el sujeto pasivo es el titular de los mismos títulos.

Sería contrario al principio de una interpretación uniforme del Derecho comunitario que el concepto de retención en origen, en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la directiva, cuyas características se han mencionado en la jurisprudencia recordada anteriormente, pudiera depender del tipo establecido para el tributo considerado.

De ello se desprende que, en la medida en que grava los dividendos distribuidos por la filial residente a su sociedad matriz no residente, debe considerarse que el gravamen del 5% previsto por el convenio para evitar la doble imposición, controvertido en el asunto principal, es una retención en origen sobre los beneficios distribuidos, en principio prohibida por el artículo 5, apartado 1, de la Directiva.

En lo que atañe a la parte del gravamen del 5% que se aplica al crédito fiscal al que da derecho el reparto de los dividendos, no tiene las características de una retención en origen sobre los beneficios distribuidos, en principio prohibida por el artículo 5, apartado 1, de la Directiva, ya que no grava los beneficios distribuidos por la filial.

En efecto, el crédito fiscal es un instrumento fiscal cuyo objeto es evitar la doble imposición, en términos económicos, de los beneficios distribuidos en forma de dividendos, una primera vez por lo que respecta a la filial y una segunda vez por lo que respecta a la sociedad matriz beneficiaria de los dividendos. Por lo tanto, no constituye un rendimiento de los títulos.

En la medida en que se aplica al crédito fiscal a que da derecho la distribución de dividendos por la filial residente a su sociedad matriz no residente, no debe considerarse que el gravamen del 5%, previsto en el convenio para evitar la doble imposición controvertido en el asunto principal, es una retención en origen sobre los beneficios distribuidos, prohibida, en principio, por el artículo 5, apartado 1, de la Directiva.

3.2 Sobre la segunda cuestión prejudicial

Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide, esencialmente, si el artículo 7, apartado 2, de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que autoriza un tributo como el gravamen del 5%, previsto por el convenio para evitar la doble imposición, controvertido en el asunto principal, aunque este gravamen constituya una retención en origen, en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la misma Directiva.

Vista la respuesta dada a la primera cuestión, la segunda se refiere únicamente al gravamen del 5% en tanto en cuanto recae sobre los dividendos.

El objeto de la Directiva consiste en eliminar, mediante el establecimiento de un régimen común de tributación de los beneficios distribuidos, toda penalización de las sociedades matrices y filiales residentes en Estados miembros diferentes y facilitar de este modo los grupos de sociedades a escala comunitaria.

Con este fin, por una parte, como consta en el cuarto considerando de la Directiva, cuando una sociedad matriz recibe, en calidad de socio de su sociedad filial, beneficios distri-

buidos, el Estado de la sociedad matriz debe o bien abstenerse de gravar dichos beneficios o bien gravarlos, autorizando al mismo tiempo a dicha sociedad a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto de la filial correspondiente a dichos beneficios.

Por otra parte, como se desprende del quinto considerando de la Directiva, para garantizar la neutralidad fiscal es conveniente eximir de retención en origen, salvo en determinados casos particulares, a los beneficios que una sociedad filial distribuye a su sociedad matriz. Precisa, no obstante, que, procede autorizar a la República Federal de Alemania y a la República Helénica, debido a la particularidad de sus sistemas de imposición sobre las sociedades, y a la República Portuguesa, por motivos presupuestarios, a seguir percibiendo temporalmente una retención en origen.

Sobre esta base, el artículo 5, apartado 1, de la Directiva sienta el principio de prohibición de retenciones en origen sobre los beneficios distribuidos por una filial domiciliada en un Estado miembro a su sociedad matriz domiciliada en otro Estado miembro. Las excepciones temporales a favor de los regímenes fiscales alemán, griego y portugués, enunciadas en el quinto considerando, se establecen expresamente en el artículo 5, apartados 2 a 4, de la Directiva. Ninguna disposición similar establece una excepción expresa a favor del sistema fiscal británico.

Procede señalar que, en el contexto del convenio controvertido en el asunto principal, se estableció el gravamen del 5% en relación directa con el pago de un crédito fiscal, el cual fue introducido con miras a atenuar la doble imposición económica de los dividendos que paga la sociedad filial domiciliada en el Reino Unido a su sociedad matriz domiciliada en los Países Bajos. Debe observarse que este gravamen, que constituye una retención en origen, a efectos del artículo 5, apartado 1, de la Directiva, en la medida en que grava los dividendos, como ha señalado el Gobierno italiano, no se estableció a un tipo tal que pudiera anular los efectos de esa atenuación de la doble imposición económica de los dividendos. En cualquier caso, todo impuesto pagado en el Reino Unido por dividendos puede deducirse del impuesto devengado en los Países Bajos, con arreglo al artículo 22, apartado 2, letra c), del convenio controvertido en el asunto principal.

En estas circunstancias, puede considerarse que la retención en origen controvertida en el asunto principal queda sometida a un conjunto de disposiciones convencionales relativas al pago de créditos fiscales a los beneficiarios de dividendos y cuyo objetivo consiste, por tal motivo, en la atenuación de la doble imposición.

3.3 Sobre la tercera cuestión prejudicial

Mediante su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pide que se dilucide si el artículo 7, apartado 2, de la Directiva es inválido por falta de motivación o por no haberse consultado al Comité Económico y Social y al Parlamento Europeo, con lo cual no tiene el efecto de amparar el derecho del Reino Unido a percibir el gravamen del 5%.

En la medida en que el artículo 7, apartado 2, de la Directiva permite únicamente preservar la aplicación de regímenes nacionales o convencionales específicos, siempre que éstos concuerden con la finalidad de la Directiva, tal como se define en el tercer considerando

de ésta debe considerarse que la inserción del artículo 7, apartado 2, en el texto de la Directiva es un ajuste técnico y no constituye una modificación sustancial que requiera una segunda consulta del Parlamento y del Comité Económico y Social.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia declaró:

“1) Un tributo como el gravamen del 5% establecido en el convenio para evitar la doble imposición, controvertido en el asunto principal, en la medida en que grava los dividendos que la filial residente en el Reino Unido paga a su sociedad matriz residente en otro Estado miembro, constituye una retención en origen sobre los beneficios distribuidos por una filial a su sociedad matriz, en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. En cambio, en la medida en que grava el crédito fiscal al que da derecho tal reparto de dividendos en el Reino Unido, el mismo tributo no constituye una retención en origen, prohibida por el artículo 5, apartado 1, de la Directiva.

2) El artículo 7, apartado 2, de la Directiva 90/435 debe interpretarse en el sentido de que autoriza un tributo como el gravamen del 5% previsto en el convenio para evitar la doble imposición, controvertido en el asunto principal, aunque este gravamen, en la medida en que se aplica a los dividendos pagados por la filial a su sociedad matriz, constituya una retención en origen, en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la misma Directiva.

3) El examen de la tercera cuestión no ha puesto de relieve ningún vicio de forma o de procedimiento que pueda afectar a la validez del artículo 7, apartado 2, de la Directiva.”

5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Quinta el 23 de enero de 2003.

Propuso al Tribunal de Justicia que respondiera del modo siguiente:

“1) El gravamen del 5% previsto en el artículo 10, apartado 3, letra a), inciso ii), del Convenio entre el Reino Unido y el Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en los impuestos sobre sociedades y sobre rendimientos de capital, hecho en La Haya el 7 de noviembre de 1980, constituye una retención en origen sobre los beneficios que una filial distribuye a su sociedad matriz de conformidad con el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435/CEE, en la parte que afecta a los dividendos, mientras que no constituye tal retención en origen en la parte que afecta al crédito fiscal.

2) Dicho gravamen puede considerarse compatible con la Directiva 90/435 en virtud del artículo 7, apartado 2, de esta última, también en la parte en que constituye una retención en origen.

3) El examen de la tercera cuestión planteada no ha puesto de manifiesto la existencia de vicios de forma ni de procedimiento que permitan poner en duda la validez del artículo 7, apartado 2, de la Directiva.” ■