



UNIÓN EUROPEA

Sección dirigida y coordinada por: Luis Docavo Alberti

Abogado. Miembro de la AEDAF

SENTENCIA DE 4 OCTUBRE DE 2001

■ **Asunto C-294/99**

■ **Partes:** Athinaiki Zythopoiia AE / Elliniko Dimosio

■ **Síntesis:** «Impuesto sobre los beneficios de las sociedades – Sociedades matrices y filiales – Directiva 90/435/CEE – Concepto de retención en origen»

I. Comentario

En este asunto se planteó la cuestión si existía o no una "retención en origen" a efectos del art. 5.

El Tribunal declaró que se trataba de una "retención en origen" exenta en base a:

- a) Que el objeto de la Directiva es eliminar toda penalización de la cooperación entre las sociedades de Estados miembros diferentes, en relación a la cooperación entre sociedades de un mismo Estado, para evitar la doble imposición el art. 5, apartado 1 de la Directiva prevé la exención de la retención en origen en el Estado de la filial, cuando se distribuyan beneficios.
- b) Que la "retención en origen" se contempla en los supuestos de distribución de dividendos, si bien no se limitan a determinados tipos de tributos nacionales.
- c) Que según jurisprudencia reiterada del Tribunal, la calificación a la luz del Derecho Comunitario de un impuesto, tasa, derecho o exención, corresponde efectuarla al Tribunal de Justicia en función de las características objetivas del tributo, con independencia de la calificación que le atribuya el derecho nacional.
- d) Confirma el principio proclamado por el Tribunal de los efectos de una Sentencia de interpretación, se remite a la fecha de entrada en vigor de la norma interpretada, sin que pueda invocar los graves perjuicios económicos que esta interpretación podía causar a los Estados, pues de ser esto así, tendría mayor fuerza la violación más grave de las nor-

mas, recibiendo un trato de favor respecto de los menores, y se violaría además el derecho de los contribuyentes derivados de la aplicación de la normativa comunitaria.

2. Antecedentes de hecho

Mediante resolución de 26 de julio de 1999, recibida en el Tribunal de Justicia el 5 de agosto siguiente, el Dioikitiko Protodikeio Athinon (Tribunal Contencioso-administrativo de Primera Instancia de Atenas) planteó, con arreglo al artículo 234 CE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación 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.

Dicha cuestión se suscitó en el marco de un recurso interpuesto por la sociedad Athinaiki Zythopoiia AE, demandante en el procedimiento principal, contra la denegación implícita del director del servicio de recaudación de impuestos de Atenas en relación con la reclamación, formulada por dicha sociedad, sobre la tributación de sus rendimientos.

2.1 El litigio en el procedimiento principal y la cuestión prejudicial

La demandante en el litigio principal es una sociedad anónima de Derecho helénico que tiene como objeto principal la producción y comercialización de productos de cervecería. La sociedad neerlandesa Amstel International posee el 92,17% de su capital social.

El órgano jurisdiccional remitente indica que la demandante declaró, en el ejercicio fiscal correspondiente a 1996, un importe por el impuesto sobre la renta de 7.026.210.797 GRD. Dicho importe incluía una cantidad de 794.291.553 GRD, en concepto de rendimientos exentos y de aquellos sujetos a tributación especial, con arreglo al artículo 106, apartados 2 y 3, del Código del impuesto sobre la renta.

Del total de dichos impuestos adicionales de 794.291.553 GRD, la demandante reclamó la devolución de 738.384.406 GRD. En apoyo de su reclamación, la demandante alegó que lo dispuesto en el artículo 106, apartados 2 y 3, del Código del impuesto sobre la renta establecía una forma de imposición que, por el mero hecho de estar vinculada a la distribución de beneficios, constituía una retención en origen prohibida por el artículo 5, apartado 1, de Directiva.

El silencio mantenido en el plazo legal de tres meses por el director responsable de sociedades anónimas del servicio de recaudación de impuestos de Atenas supuso la denegación implícita de aquella reclamación.

La demandante interpuso, por ello, un recurso ante el Dioikitiko Protodikeio Athinon, con el objeto de que se anulase la denegación implícita de su reclamación y de obtener la devolución del importe de 738.384.406 GRD.

En dichas circunstancias, el Dioikitiko Protodikeio Athinon decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Existe una “retención en origen” a efectos del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, cuando una disposición de Derecho nacional, en caso de distribución de beneficios por una sociedad filial (anónima o equivalente) a su matriz, establece que, para el cálculo de los beneficios imposables de la filial, debe tenerse en cuenta su beneficio neto total, incluidos sus rendimientos sujetos a tributación especial que den lugar a la extinción de la deuda tributaria, así como sus rendimientos exentos, a pesar de que esas dos categorías de rentas no tributarían, basándose en la legislación nacional, si permanecieran en la sociedad filial y no fueran distribuidas a la matriz?».

3. Fundamentos de derecho

3.1 Sobre la cuestión prejudicial

Con carácter preliminar, procede recordar que la Directiva, según se desprende, en particular, de su tercer considerando, tiene por objeto eliminar, mediante el establecimiento de un régimen fiscal común, toda penalización de la cooperación entre sociedades de Estados miembros diferentes con relación a la cooperación entre sociedades de un mismo Estado miembro y a facilitar así la agrupación de empresas a escala comunitaria. El artículo 5, apartado 1, de la Directiva, a fin de evitar la doble imposición, prevé la exención de la retención en origen en el Estado de la filial cuando se distribuyen beneficios (sentencia de 17 de octubre de 1996, *Denkavit* y otros, asuntos acumulados C-283/94, C-291/94 y C-292/94).

Para comprobar si el artículo 5, apartado 1, de la Directiva se aplica a la tributación de los beneficios distribuidos con arreglo a la normativa helénica controvertida en el procedimiento principal, procede hacer referencia, por una parte, a la redacción de dicha disposición y, por otra parte, comprobar que los términos «retención en origen» que figuran en ella no se limitan a determinados tipos precisos de tributos nacionales (véase la sentencia de 8 de junio de 2000, *Epson Europe*, C-375/98).

Por otra parte, se ha de señalar que, según jurisprudencia reiterada, la calificación a la luz del Derecho comunitario de un impuesto, tasa, derecho o exacción corresponde efectuarla al Tribunal de Justicia en función de las características objetivas del tributo, con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho nacional (véase, en particular, la sentencia de 13 de febrero de 1996, *Bautiaa y Société française maritime*, asuntos acumulados C-197/94 y C-252/94).

De la resolución de remisión y de las observaciones presentadas con arreglo al artículo 20 del Estatuto CE del Tribunal de Justicia se desprende que el gravamen controvertido en el procedimiento principal, descrito en los apartados 13 a 15 de la presente sentencia, tiene como hecho imponible la distribución de dividendos. Además, el gravamen depende directamente de la cuantía de la distribución efectuada.

El impuesto controvertido tiene por objeto rendimientos gravados solamente en caso de distribución de dividendos y dentro del límite de los dividendos distribuidos. Prueba de ello

es que, como han destacado la demandante y la Comisión, la filial no puede compensar el aumento de su base imponible que genera la distribución de beneficios, en virtud del artículo 106, apartados 2 y 3, del Código del impuesto sobre la renta, con los rendimientos negativos de ejercicios anteriores, contrariamente al principio fiscal de compensación de pérdidas que, sin embargo, rige en el Derecho helénico.

3.2 Sobre la limitación en el tiempo de los efectos de la presente sentencia

En el presente asunto, no existe ningún elemento que pueda justificar apartarse del principio según el cual los efectos de una sentencia de interpretación se remontan a la fecha de entrada en vigor de la norma interpretada.

En primer lugar, el Gobierno helénico no ha demostrado que, en la época en que se adoptaron las disposiciones nacionales que establecen la tributación controvertida, existiera la posibilidad de interpretar razonablemente el Derecho comunitario en el sentido de que autorizaba dicho gravamen.

En segundo lugar, procede desestimar el argumento relativo a la magnitud del perjuicio económico que sufriría el Gobierno helénico. Las consecuencias económicas que pudieran derivarse para un Gobierno de la ilegalidad de un tributo o de un impuesto no han justificado jamás, por sí mismas, la limitación de los efectos de una sentencia del Tribunal de Justicia. Por lo demás, si no fuera así, las violaciones más graves recibirían el trato más favorable, en la medida en que son éstas las que pueden entrañar las consecuencias económicas más cuantiosas para los Estados miembros (véase la sentencia de 11 de agosto de 1995, *Rodgers y otros*, asuntos acumulados C-367/93 a C-377/93). Limitar los efectos de una sentencia basándose únicamente en este tipo de consideraciones redundaría en un menoscabo sustancial de la protección jurisdiccional de los derechos que los contribuyentes obtienen de la normativa fiscal comunitaria (véase la sentencia *Bautiaa y Société française maritime*, antes citada, apartado 55).

4. Fallo

El Tribunal de Justicia declaró:

«Existe una retención en origen, a efectos 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, cuando una disposición de Derecho nacional, en caso de distribución de beneficios por una sociedad filial (sociedad anónima o equivalente) a su matriz, establece que, para el cálculo de los beneficios imposables de la filial, debe integrarse en la base imponible el beneficio neto total de ésta, incluidos sus rendimientos sujetos a tributación especial que den lugar a la extinción de la deuda tributaria así como sus rendimientos exentos, a pesar de que los rendimientos objeto de esas dos categorías no tributarían, basándose en la legislación nacional, si permanecieran en la sociedad filial y no fueran distribuidos a la matriz.»

5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Quinta el 10 de mayo de 2001.

Proponía al Tribunal de Justicia que contestase lo siguiente:

«Constituye una retención en origen a efectos del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, una normativa nacional que, en caso de distribución de beneficios por una sociedad filial, anónima o equivalente, a su sociedad matriz, establece que, para el cálculo de los beneficios imponibles de la filial, debe tenerse en cuenta su beneficio neto total, incluidos sus rendimientos sujetos a tributación especial que den lugar a la extinción de la deuda tributaria, así como sus rendimientos exentos, cuando esas dos categorías de rendimientos no tributarían, basándose en la legislación nacional, si permanecieran en la sociedad filial y no fueran distribuidos a la matriz.»