

61998C0375

Conclusiones del Abogado General Cosmas presentadas el 17 de febrero de 2000. - Ministério Público y Fazenda Pública contra Epson Europe BV. - Petición de decisión prejudicial: Supremo Tribunal Administrativo - Portugal. - Armonización de las legislaciones fiscales - Sociedades matrices y filiales - Exención, en el Estado miembro de la sociedad filial, de la retención en origen sobre los beneficios distribuidos por ésta a la sociedad matriz. - Asunto C-375/98.

Recopilación de Jurisprudencia 2000 página I-04243

Conclusiones del abogado general

1 En el presente asunto, mediante una cuestión remitida por el Supremo Tribunal Administrativo de Portugal, se solicita al Tribunal de Justicia que interprete el artículo 5, apartado 4, 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 (1) (en lo sucesivo, «Directiva»), disposición que se refiere a un régimen específico para Portugal.

I. Marco jurídico

A. Disposiciones comunitarias

2 El legislador comunitario adoptó la Directiva 90/435 con el fin de establecer un régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y a sus filiales de Estados miembros diferentes.

3 La necesidad de la Directiva se deriva de la doble imposición a que pueden estar sujetos los grupos de sociedades establecidos en más de un Estado miembro. En concreto, «sin perjuicio de las exenciones concretas que concedan los Estados unilateralmente o con arreglo a convenios bilaterales, los beneficios obtenidos por una filial pueden tributar tanto en el Estado de la filial, como resultados de explotación de la misma, como, con ocasión del reparto de los resultados a la sociedad matriz de la filial, como dividendos percibidos por la sociedad matriz en su Estado de residencia». (2)

4 Por lo que respecta al sistema de la Directiva, contiene ésta nueve artículos que se refieren a la determinación de su ámbito de aplicación (artículo 1); las definiciones de determinados conceptos fundamentales (artículos 2 y 3); los principios y normas básicas del Derecho comunitario, estableciendo sus modalidades de aplicación (artículo 4), y una serie de excepciones que se aplican a determinados Estados miembros en materia de la retención en origen (artículo 5). Los artículos 6 y 7 versan sobre determinados aspectos complementarios referentes a la retención en origen, mientras que los artículos 8 y 9 contienen las normas clásicas relativas a la entrada en vigor y los destinatarios de la Directiva.

5 En concreto, el artículo 1, apartado 1, de la Directiva dispone:

«Cada Estado miembro aplicará la presente Directiva:

- a las distribuciones de beneficios recibidas por sociedades de dicho Estado y procedentes de sus filiales en otros Estados miembros;
- a las distribuciones de beneficios efectuadas por sociedades de dicho Estado a sus sociedades filiales en otros Estados miembros.»

6 El artículo 2 dispone:

«A los efectos de la aplicación de la presente Directiva, el término "sociedad de un Estado miembro" designará toda sociedad:

- a) que revista una de las formas enumeradas en el Anexo;
- b) que, con arreglo a la legislación fiscal de un Estado miembro, se considere que tiene su domicilio fiscal en dicho Estado y que, a tenor de un convenio en materia de doble imposición, celebrado con un Estado tercero, no se considera que tiene su domicilio fiscal fuera de la Comunidad;
- c) que, además, esté sujeta, sin posibilidad de opción y sin estar exenta, a uno de los impuestos siguientes:

[...]

imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas em Portugal,

[...]»

7 Con arreglo al artículo 3 de la Directiva:

«1. A los efectos de la aplicación de la presente Directiva:

- a) la calidad de sociedad matriz se reconocerá por lo menos a toda sociedad de un Estado miembro que cumpla con las condiciones enunciadas en el artículo 2 y que posea en el capital de una sociedad de otro Estado miembro, que cumpla las mismas condiciones, una participación mínima del 25 %;
- b) se entenderá por "sociedad filial" la sociedad en cuyo capital exista la participación contemplada en la letra a).» (3)

8 El artículo 4, apartado 1, dispone:

«1. Cuando una sociedad matriz reciba, en calidad de socio de su sociedad filial, beneficios distribuidos por motivos distintos de la liquidación de la misma, el Estado de la sociedad matriz:

- o bien se abstendrá de gravar dichos beneficios;

- o bien los gravará, 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 y, en su caso, la cuantía de la retención en origen percibida por el Estado miembro de residencia de la filial en aplicación de las disposiciones de excepción previstas en el artículo 5, dentro de los límites del importe del impuesto nacional correspondiente.»

9 Por otra parte, el legislador comunitario estableció con respecto a tres Estados miembros (República Helénica, República Federal de Alemania y República Portuguesa), determinadas excepciones (4) al régimen común en lo que respecta a la exención de la retención en origen. En concreto, si bien el Consejo consideraba que, «para garantizar la neutralidad fiscal es conveniente [...] eximir de retención en origen, salvo en determinados casos particulares, [...] los beneficios que una sociedad filial distribuye a su sociedad matriz», subrayó que procede «autorizar a [...] la República Portuguesa, por motivos presupuestarios, a seguir percibiendo temporalmente una retención en origen.» (5)

10 Así, con arreglo al artículo 5:

«1. Los beneficios distribuidos por una sociedad filial a su sociedad matriz quedarán exentos de la retención en origen, al menos cuando la segunda tenga una participación de un 25 % como mínimo en el capital de la filial.

[...]

4. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, la República Portuguesa podrá percibir una retención en origen sobre los beneficios distribuidos por sus filiales a sociedades matrices de otros Estados miembros hasta una fecha que no podrá ser posterior al final del octavo año siguiente al de la fecha de puesta en aplicación de la presente Directiva.

Sin perjuicio de las disposiciones de los convenios bilaterales existentes celebrados entre Portugal y un Estado miembro, el tipo de dicha retención no podrá ser superior al 15 % durante los cinco primeros años del período contemplado en el párrafo primero y al 10 % durante los tres últimos años.

Antes de que finalice el octavo año, el Consejo se pronunciará por unanimidad, y a propuesta de la Comisión, sobre la posible prórroga de las disposiciones del presente apartado.»

11 A tenor del artículo 6, el Estado miembro del que dependa la sociedad matriz no podrá percibir una retención en origen sobre los beneficios que dicha sociedad reciba de su filial.

12 A tenor del artículo 7, apartado 1:

«1. La expresión "retención en origen" utilizada en la presente Directiva no comprenderá el pago anticipado o previo (descuento previo) del impuesto de sociedades al Estado miembro en el que esté situada la filial, efectuado en relación con la distribución de beneficios a la sociedad matriz».

13 En el artículo 8 se dispone que los Estados miembros pondrán en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo dispuesto en la Directiva a más tardar el 1 de enero de 1992, y que informarán de ello inmediatamente a la Comisión.

B. Disposiciones nacionales

14 La adaptación del Derecho portugués a las disposiciones de la Directiva se realizó, en lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades (imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas; en lo sucesivo, «IRC»), mediante el Decreto-ley (Decreto-Lei) nº 123/1992, de 2 de julio de 1992, que

dio nueva redacción al artículo 69, apartado 2, letra c), del Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (Código del Impuesto sobre Sociedades; en lo sucesivo, «CIRC»), cuyo tenor es el siguiente:

«En el caso de rendimientos de entidades que no tengan domicilio ni dirección efectiva en territorio portugués y que no posean en el mismo un establecimiento permanente al que aquéllos sean imputables, el tipo de gravamen del IRC será del 25 %, excepto en relación con los siguientes rendimientos:

[...]

c) beneficios que una entidad residente en territorio portugués, en las condiciones enunciadas en el artículo 2 de la Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio de 1990, ponga a disposición de una entidad residente en otro Estado miembro de las Comunidades Europeas que cumpla las mismas condiciones y que posea una participación directa en el capital de la primera no inferior al 25 % durante dos años consecutivos o desde la constitución de la entidad participada, siempre que, en este último caso, la participación se conserve durante aquel período. En este caso, el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades será del 15 % hasta el 31 de diciembre de 1996, sin perjuicio de las disposiciones de los convenios bilaterales en vigor, y del 10 % desde el 1 de enero de 1997 hasta el 31 de diciembre de 1999.»

15 No obstante, en la adaptación de su Derecho interno a la Directiva, Portugal mantuvo inalterados los artículos 182 y 184 del Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (Código del Impuesto Municipal sobre las Transmisiones de Bienes Inmuebles y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; en lo sucesivo, «CIMSISD»), que prevén el cobro de un Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Imposto sobre as sucessões e doações; en lo sucesivo, «ISD»), por la transmisión, a título lucrativo, de acciones de sociedades, impuesto que grava, en cada distribución de beneficios, los dividendos pagados por las sociedades con domicilio en Portugal.

16 En el artículo 182 se dispone lo siguiente:

«Mediante deducción practicada sobre el rendimiento de los títulos, se realizará el pago a un tipo único del impuesto por la transmisión, a título lucrativo:

[...]

c) de las acciones de sociedades con domicilio en territorio portugués.

Apartado único

El impuesto sobre las transmisiones de títulos que no den derecho a un rendimiento se liquidará y pagará con arreglo al régimen general.»

17 De conformidad con el artículo 184 del CIMSISD, que lleva la rúbrica «Tipo de gravamen. Retención en origen»:

«El tipo único será del 5 % y se descontará de los dividendos o de cualesquiera otros rendimientos atribuidos a los títulos por las entidades obligadas a realizar el pago correspondiente.

[...]»

18 Así, el impuesto indirecto se aplica a un tipo único del 5 % los rendimientos procedentes de determinados títulos, y no a un tipo variable en función de la determinación del valor de las transmisiones realizadas.

II. Hechos

19 Epson Europe BV (en lo sucesivo, «Epson» o «sociedad matriz») es una sociedad mercantil con domicilio en los Países Bajos. Es titular de más del 25 % de las acciones de la sociedad Epson Portugal SA (en lo sucesivo, «Epson Portugal» o «sociedad filial»), que está domiciliada en Portugal.

20 De la resolución de remisión se desprende que la relación entre la sociedad matriz, que es una sociedad de responsabilidad limitada neerlandesa, y la filial, sociedad anónima portuguesa, está comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva.

21 Mediante acuerdo de 31 de marzo de 1993, la sociedad filial decidió repartir dividendos por importe de 80 millones de PTE, es decir, de 1.066,66 PTE por acción. (6) El dividendo correspondiente a la sociedad matriz ascendía a 40.795.733 PTE. Así, la filial abonó dicha cantidad a la sociedad matriz, tras deducir el IRC al tipo del 15 %, que ascendía a 6.119.360 PTE, además del ISD al tipo del 5 %, es decir, 2.039.786 PTE.

22 Por entender que, en el presente caso, no debía pagar el ISD, Epson interpuso un recurso ante el Tribunal Tributário de 1º Instância do Porto, conducente a obtener la restitución de dicho impuesto.

23 El Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto estimó el recurso por considerar que la cuota del impuesto que Portugal está autorizado a cobrar, con carácter excepcional, en virtud del artículo 5, apartado 4, de la Directiva ya estaba comprendida en la retención en origen del Impuesto sobre Sociedades, y que la retención adicional en concepto del ISD privaría de toda eficacia a la Directiva.

24 La Administración tributaria (Ministério Público y la Fazenda Pública) interpuso un recurso (de apelación) contra la sentencia del Tribunal de Primeira Instância do Porto ante el Supremo Tribunal Administrativo.

25 El Supremo Tribunal Administrativo alberga algunas dudas acerca de si la Directiva se aplica también al ISD y, por tanto, si la República Portuguesa adaptó correctamente su ordenamiento jurídico interno a la Directiva. Y ello porque la tuvo en cuenta para la sujeción al IRC de los beneficios distribuidos y no para la sujeción de éstos al ISD, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 182 y 184 del CIMSISD.

26 Según el órgano jurisdiccional nacional, la base imponible la constituyen en uno y otro caso los rendimientos, puesto que también el ISD se paga mediante una deducción al tipo del 5 % de los dividendos o de cualesquiera otros rendimientos de títulos. En consecuencia, se trata de un impuesto sobre el rendimiento, paralelo al IRC previsto en el CIRC, pese a denominarse «Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones».

III. Cuestión prejudicial

27 Mediante la petición de decisión prejudicial que presentó, el Supremo Tribunal Administrativo, mediante resolución de 23 de septiembre de 1998, solicita al Tribunal de Justicia una decisión prejudicial sobre la siguiente cuestión:

«¿El artículo 5, apartado 4, 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 la medida en que fija en el 15 % y en el 10 % los límites de excepción establecidos

para Portugal, debe interpretarse en el sentido de que esos límites se refieren únicamente a la tributación por el Impuesto sobre Sociedades (en Portugal)?, ¿o comprende cualquier tributación del rendimiento de las acciones, que grave los dividendos, con independencia de la norma legal que la contemple?»

IV. Respuesta a la cuestión planteada

28 Tras el examen de los interrogantes planteados (A) y el análisis de las características del régimen establecido en la Directiva (B), se examinará si el ISD está comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva y qué consecuencias deben extraerse, cuestión ésta que, básicamente, plantea el órgano jurisdiccional nacional y cuya respuesta será de utilidad para resolver el litigio pendiente ante él, habida cuenta del marco fáctico y jurídico (nacional y comunitario) concreto que lo caracteriza (C).

A. Cuestiones planteadas

29 Epon y la Comisión estiman que el ISD está comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva, mientras que el Gobierno portugués y la Fazenda Pública sostienen el punto de vista contrario.

30 En concreto, la Comisión y Epon afirman que la Directiva, y en particular, su artículo 5, apartado 4, se refiere a todo gravamen fiscal exigido en forma de retención en origen sobre los dividendos pagados por una filial a su sociedad matriz con domicilio en otro Estado miembro, con independencia de la denominación del impuesto.

31 La Comisión señala que la República Portuguesa, al no haber modificado los artículos 182 y 184 del CIMSISD, estimó que tenía concedida una «excepción adicional», no prevista en la Directiva y contraria al contenido y la finalidad de ésta. Considera, pues, que la única excepción reconocida a favor de la República Portuguesa, con carácter transitorio, se refiere a los tipos previstos en el artículo 5, apartado 4, de la Directiva.

32 El Gobierno portugués y la Administración tributaria portuguesa sostienen que la excepción prevista en el artículo 5, apartado 4, de la Directiva no se aplica al ISD, puesto que dicho impuesto no grava los rendimientos sino el valor de los títulos, que se determina mediante la capitalización de los dividendos, es decir, que su tributación se basa en la capitalización de los dividendos. Así, la deducción practicada con arreglo a los artículos 182 y 184 del CIMSISD no se confunde con la tributación del rendimiento de los títulos, que se subsume en el impuesto sobre la renta. El artículo 182 establece la forma de pago de un impuesto sobre transmisiones patrimoniales y no está incurrido en la prohibición establecida en el artículo 5, apartado 4, de la Directiva.

33 El Gobierno portugués alega que el ISD tiene una dilatada tradición en el ordenamiento jurídico portugués y fue conservado incluso con ocasión de la importante reforma del CIMSISD de 1958. Precisa que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de tipo único no reviste el carácter de un impuesto sobre la renta, sino que representa una modalidad particular de aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En concreto, corresponde a un ingreso anticipado de este último impuesto y, por ello, no cabe cuestionar su carácter de impuesto sobre transmisiones patrimoniales a título lucrativo, que sustituye al impuesto general sobre las sucesiones y donaciones, de tipo progresivo.

34 En apoyo de sus alegaciones, el Gobierno portugués presentó una nota de la Secretaría General del Consejo, (7) de 25 de marzo de 1989, relativa al proyecto de Directiva sobre sociedades matrices y filiales y dirigida al Comité de Representantes Permanentes, en la que se proponía añadir a la Directiva una declaración que indicase que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no está comprendido en su ámbito de aplicación. Asimismo, aportó a los autos un

proyecto de Declaración del Consejo y de la Comisión, de 9 de julio de 1990, (8) de contenido análogo. Además, el Gobierno portugués expuso (punto 5 de su respuesta escrita a una pregunta remitida por el Tribunal de Justicia) que sus reservas y observaciones habían sido admitidas, tal como se desprende del acta de la 1421.ª sesión del Consejo, celebrada en Bruselas el 23 de julio de 1990; evocó asimismo una serie de documentos (9) que, sin embargo, no fueron presentados en forma ante el Tribunal de Justicia.

35 Por último, el Gobierno portugués alega asimismo que, durante las negociaciones bilaterales relativas a convenios para evitar la doble imposición en materia del Impuesto sobre la Renta, se examinó la naturaleza del ISD y, si bien constituye una parte de la carga fiscal global que grava los dividendos, no obstante, se considera que, por tratarse de un impuesto al que están sujetas las sucesiones, pese a su base imponible (los dividendos distribuidos) y forma de recaudación (retención en origen), no está comprendido en el ámbito de aplicación de dichos convenios y no le afecta el tipo máximo establecido para la tributación de los dividendos. Del mismo modo, a su juicio, los tipos de gravamen previstos en la Directiva no se refieren al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de tipo único.

B. Régimen establecido en la Directiva

36 Mediante la Directiva 90/435, el Consejo creó un régimen fiscal que se aplica a las sociedades matrices y filiales de los Estados miembros. Constituye uno de los primeros intentos de armonización, en la esfera comunitaria, en el ámbito de los impuestos directos. (10)

37 Dos son las características fundamentales de dicho régimen. Por un lado, persigue evitar la doble imposición de los beneficios pagados por una sociedad filial establecida en un Estado miembro a su matriz residente en otro Estado miembro. Por otro, suprime, con algunas excepciones, las retenciones en origen sobre los beneficios distribuidos que paga una sociedad filial de un Estado miembro a su matriz domiciliada en otro Estado miembro. (11)

38 En concreto, el legislador comunitario consideró (12) que las agrupaciones de sociedades, es decir, la creación de grupos de sociedades de Estados miembros diferentes, pueden ser necesarias para crear en la Comunidad condiciones análogas a las de un mercado interior y para garantizar así el establecimiento y el buen funcionamiento del mercado común, así como que no se deben dificultar estas operaciones con restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros. Por consiguiente, es importante establecer para estos grupos unas normas fiscales neutras respecto a la competencia con el fin de permitir que las empresas se adapten a las exigencias del mercado común, aumenten su productividad y refuercen su posición de competitividad en el plano internacional.

39 Con el fin de garantizar la neutralidad fiscal, la Directiva contempla un mecanismo de exención de la retención en origen en favor de las sociedades matrices cuya participación en el capital de la filial ascienda, como mínimo, al 25 % (artículo 5, apartado 1).

40 En su sentencia Denkavit y otros, (13) el Tribunal de Justicia declaró que «la Directiva, según se desprende, en particular, de su considerando tercero, tiene por objeto eliminar, mediante el establecimiento de un régimen común, la penalización de la cooperación entre sociedades de Estados miembros diferentes con relación a la cooperación entre sociedades de un mismo Estado miembro, para facilitar así la cooperación transfronteriza. Así, el apartado 1 del artículo 5 de la Directiva, a fin de evitar la doble imposición, prevé la exención de la retención en la fuente en el Estado de la filial cuando se distribuyen beneficios».

41 De conformidad con el artículo 5, apartado 4 de la Directiva, se autorizó a la República Portuguesa para, por motivos presupuestarios, seguir percibiendo temporalmente una retención en origen sobre los beneficios pagados por las filiales a sociedades matrices de otros Estados miembros, la cual, durante los cinco primeros años siguientes a la fecha de entrada en vigor de la

Directiva, es decir, al 1 de enero de 1992, no podía ser superior al 15 % de los beneficios distribuidos, ni al 10 % durante los tres años siguientes.

42 La posibilidad otorgada a la República Portuguesa de practicar una retención en origen del impuesto sobre los beneficios pagados por las sociedades filiales a las matrices cuyos domicilios se hallan en otros Estados miembros constituye una excepción al principio de exención de la retención en origen enunciado en el artículo 5, apartado 1, de la Directiva. Asimismo, dado que constituye una excepción a la norma de que se trata, debe interpretarse en sentido estricto, como en casos análogos ha declarado el Tribunal de Justicia. (14)

43 No obstante, para la prohibición de la retención en origen, o, en el caso de Portugal, para su limitación temporal, deben cumplirse determinados requisitos previstos en el artículo 2, letras a), b) y c), y el artículo 3, apartado 1, letras a) y b). A saber: a) las sociedades matrices y filiales deben revestir una de las formas jurídicas enumeradas en el Anexo de la Directiva; b) debe considerarse que las sociedades, con arreglo a la legislación fiscal de un Estado miembro, tienen su domicilio fiscal en dicho Estado, y no debe considerarse que, a tenor de un convenio en materia de doble imposición, celebrado con un Estado tercero, tienen su domicilio fiscal fuera de la Comunidad; c) deben, además, estar sujetas, sin posibilidad de opción y sin estar exentas, a uno de los impuestos enumerados en el artículo 2, letra c) -en el caso de Portugal, al impuesto sobre o rendimento das pessoas colectivas- o a cualquier otro impuesto que sustituyere a uno de dichos impuestos, y d) la sociedad matriz debe poseer en el capital de la filial, domiciliada en otro Estado miembro, una participación no inferior al 25 %. Específicamente con respecto a este último extremo, en el artículo 3, apartado 2, segundo guión, se establece que los Estados miembros tendrán la facultad de no aplicar la Directiva a las sociedades que no conserven, durante un período ininterrumpido de por lo menos dos años, una participación que dé derecho a la calidad de sociedad matriz, ni a las sociedades en las cuales una sociedad de otro Estado miembro no conserve, durante un período ininterrumpido de por lo menos dos años, una participación semejante.

44 Por otra parte, dado que el objetivo de la Directiva consiste en suavizar el régimen fiscal de las cooperaciones transfronterizas, «en lo que atañe a este punto, por consiguiente, los Estados miembros no pueden instaurar unilateralmente medidas restrictiva». (15)

C. El ISD, impuesto controvertido, a la luz de la Directiva

45 Desde este momento es necesario hacer una precisión. Corresponde al Tribunal de Justicia determinar si un tributo establecido por un Estado miembro, consistente en una retención en origen de determinadas cantidades, constituye un impuesto a efectos de la Directiva, cuya exigencia y consiguiente recaudación están prohibidas con arreglo al artículo 5, apartado 1, de la Directiva o si, en determinadas condiciones, la República Portuguesa está autorizada para proceder a dicha exigencia y recaudación, con arreglo al apartado 4 del mismo artículo, con independencia de cualquier calificación nacional. Es decir, estimo que no es necesario explicar conceptos del Derecho comunitario, como, en el presente caso, el de «retención en origen sobre los beneficios distribuidos», basándose en distinciones conceptuales y construcciones teóricas del Derecho interno. Por otro lado, así lo exige el principio de la primacía del Derecho comunitario sobre el Derecho nacional. De lo contrario sería posible, invocando distinciones y, por tanto, normas del Derecho nacional, definir el ámbito de aplicación de las normas del Derecho comunitario, a pesar de que nada así hubiera sido deseado por el legislador comunitario. (16)

46 Con el fin de comprobar si cabe considerar comprendido el impuesto de que se trata, el ISD, en el ámbito de aplicación de la Directiva, tras una interpretación literal, sistemática y teleológica de sus disposiciones, deben examinarse las características de dicho impuesto y, en particular, su devengo y su base imponible.

47 La Directiva persigue, en particular, evitar la doble imposición de los beneficios pagados por una filial a su matriz. De conformidad con sus disposiciones, el beneficio generado en la sociedad filial debe quedar exento del impuesto en el nivel de la sociedad matriz, es decir, debe eximirse del impuesto tanto la «distribución» de dividendos en el país de origen -imposición a la salida- como también su «percepción» en el país del domicilio de la sociedad matriz -imposición a la entrada-.

48 Teniendo en cuenta únicamente el tenor de la norma contenida en el artículo 5, apartado 4, de la Directiva por la que se establece la excepción, cabe observar que el legislador comunitario se refiere a «beneficios» y a «retención en origen», y no menciona los términos «Impuesto sobre la Renta», «impuesto sobre los beneficios», «Impuesto sobre Sociedades», ni ninguna otra expresión análoga que pudiera permitir una interpretación en sentido estricto, (17) como acertadamente subraya Epon en el punto 25 de sus observaciones escritas. Ello significa, en mi opinión, que todas las «retenciones en origen» están incursas en la prohibición establecida en la Directiva, cualquiera que sea su denominación o la naturaleza del impuesto que recae sobre los beneficios distribuidos. Es decir, no cabe considerar que la «retención en origen» se limita a los impuestos mencionados de forma nominal en el artículo 2, sino que, por el contrario, se extiende a todo impuesto sobre los beneficios distribuidos (dividendos) percibido en el Estado miembro del domicilio de la filial.

49 A esta conclusión, a la que conduce la interpretación literal y teleológica, se llega también por medio de la interpretación sistemática. La norma del artículo 5, apartado 4, es transitoria y ha de interpretarse en relación con el apartado 1 del mismo artículo. Así pues, cabe observar que constituye una excepción a la norma del apartado 1, que establece la prohibición general de las retenciones en origen sobre los beneficios distribuidos. Asimismo, como antes señalaba, por tratarse de una excepción a una norma general, debe interpretarse en sentido estricto. Por lo tanto, la República Portuguesa está obligada a alcanzar un determinado resultado, a saber, a no retener un impuesto en origen a un tipo que supere el límite máximo autorizado sobre la cuantía de los beneficios distribuidos, (18) de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5, apartado 4. (19)

50 Ciertamente, la Directiva enumera en su artículo 2, como requisito para su aplicación, determinados impuestos nacionales, estableciendo asimismo que la sociedad de un Estado miembro debe estar sujeta, sin posibilidad de opción y sin estar exenta, a uno de dichos impuestos, e incluye entre estos últimos únicamente el imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (Impuesto sobre Sociedades) en Portugal. Dicha lista de impuestos nacionales, sin embargo, permite, cumplidos los restantes requisitos, (20) determinar el ámbito de aplicación *ratione personae* de la Directiva, es decir, cuáles son las sociedades a las que se aplican sus disposiciones.

51 Por el contrario, la lista del artículo 2 de la Directiva no permite responder a la cuestión de cuál es el ámbito de aplicación *ratione materiae* de la norma de armonización, es decir, cuáles son los gravámenes fiscales que deben abstenerse de percibir los Estados miembros y cuáles las rentas que dichos Estados no deben someter a gravamen.

52 Además, para evitar la doble imposición de los beneficios distribuidos, si el Estado miembro de la sociedad matriz no opta por la exención, (21) el legislador comunitario dispone expresamente que dicho Estado puede gravarlos, autorizando al mismo tiempo a la sociedad para deducir de la cuota de su impuesto la fracción del impuesto de la filial correspondiente a dichos beneficios. (22)

53 Corrobora la conclusión que antecede el hecho de que el legislador comunitario, en el artículo 7, apartado 1, al definir de forma negativa el concepto de «retención en origen», establece que dicha expresión, a efectos de la Directiva, no comprende el «pago anticipado o previo» del impuesto sobre sociedades al Estado miembro en el que esté situada la filial, efectuado en

relación con el pago de beneficios a la sociedad matriz.

54 Asimismo, el impuesto de tipo único previsto en los artículos 182 y 184 del CIMSISD se caracteriza por: i) su forma de percepción, efectuada mediante deducción, mediante retención en origen y ii) su eficacia; se trata de un gravamen al tipo del 5 % de los rendimientos percibidos en razón de la posesión de determinados títulos, como señala la Comisión en el punto 28 de sus observaciones escritas.

55 Por esta razón debe examinarse en qué medida el impuesto concreto de que trata, que se aplica a un tipo fijo del 5 % sobre los beneficios distribuidos, (23) constituye una retención fiscal en origen prohibida. Es decir, en qué medida con este impuesto, que se añade a la retención en origen del impuesto sobre los beneficios distribuidos autorizada a la República Portuguesa con carácter excepcional -excepción que, deseo recordarlo, debe, como tal, interpretarse en sentido estricto-, excede el límite que estableció la Directiva.

56 Debo señalar que el ISD y el IRC tienen un efecto acumulativo, con la consecuencia de que los límites máximos que, con carácter temporal y excepcional, establece la Directiva en favor de la República Portuguesa para su aplicación a la retención fiscal en origen sobre los dividendos pagados por una sociedad filial a su matriz, superan los porcentajes autorizados del 15 % (hasta el 1 de enero de 1997) y del 10 % (hasta el 1 de enero de 2000).

57 Dado que el devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) tiene lugar al resultar un rendimiento de los títulos (el dividendo distribuido sobre las acciones), su base de cálculo es el propio rendimiento de los títulos y el método de percepción, la retención en origen, estimo que el ISD no se diferencia sustancialmente, sino sólo por su nombre, del impuesto sobre los beneficios distribuidos, cuya recaudación la Directiva autorizó a la República Portuguesa.

58 Es decir, el ISD, con independencia de su calificación en el Derecho portugués como Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, (24) considerado exclusivamente a la luz del Derecho comunitario, constituye un verdadero Impuesto sobre la Renta, sobre el dividendo distribuido, que se percibe en paralelo con el Impuesto sobre Sociedades (imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas), previsto en el CIRC, al cual se aplica por lo demás la excepción prevista en favor de Portugal en el artículo 5, apartado 4, de la Directiva.

59 El hecho de que el ISD esté previsto en el CIMSISD, que regula la tributación de las sucesiones y donaciones, no constituye un elemento de importancia para la calificación del impuesto controvertido, desde la perspectiva del Derecho comunitario, como retención en origen percibida de forma cumulativa con el Impuesto sobre Sociedades previsto por el CIRC. Tanto el IRC como el ISD tienen una base imponible común constituida por el dividendo distribuido y se perciben mediante retención en origen.

60 En consecuencia, la calificación del ISD como «impuesto sobre las sucesiones y donaciones» de acciones de las sociedades cuyo domicilio se halla en Portugal no puede alterar la circunstancia de que la base imponible del impuesto esté constituida por el dividendo o cualesquiera otros rendimientos de valores mobiliarios atribuidos a los propietarios de los títulos de que se trate, con independencia de cualesquiera transmisiones, (25) y que el propietario de tales títulos pague el impuesto de que se trata, como acertadamente concluye la Comisión en el punto 36 de sus observaciones escritas.

61 Habida cuenta de lo anterior, estimo que el ISD no es compatible con los objetivos de la Directiva. En efecto, el mantenimiento de la tributación de los dividendos con arreglo al CIMSISD priva de eficacia al artículo 5, apartado 1, con la consecuencia de que los rendimientos de las sociedades que, en principio, están exentos de la retención en origen en virtud de dicha disposición no quedan exentos en Portugal.

62 Es decir, los fines de la Directiva se pondrían en peligro si la República Portuguesa tuviese plena libertad para mantener unos gravámenes fiscales que, pese a constituir una retención fiscal en origen, fuesen calificados de forma diferente al objeto de eludir las prohibiciones establecidas en la Directiva, (26) o incluidas en una calificación ya existente, dado que el régimen nacional es anterior a la Directiva, lo cual, en realidad, abocaría al mismo resultado.

63 Además, podría asimismo verse amenazado el principio de neutralidad del impuesto, necesaria para la realización del mercado interior, puesto que Portugal va más allá de los límites del gravamen excepcional que le fue concedido por motivos presupuestarios y por un período limitado, con arreglo al artículo 5, apartado 4, de la Directiva.

64 Así, el mantenimiento en el ordenamiento jurídico portugués del ISD o de otro impuesto sobre los beneficios distribuidos, con independencia de su denominación, que sea retenido en origen podría operar como brecha en la estructura protectora de la Directiva, puesto que la República Portuguesa podría mantener la tributación global de los beneficios distribuidos, incrementando a su antojo el tipo de la retención en origen del ISD, calculado a un tipo único, o de cualquier otro impuesto percibido por el mismo procedimiento, eludiendo, sin embargo, la prohibición establecida en el artículo 5, apartado 1, de la Directiva, dado que, sobre el papel, no se calificaría como impuesto sobre la renta.

65 De este modo, el régimen nacional es un óbice a la cooperación más amplia posible entre sociedades situadas en distintos Estados miembros, y ello es contrario al objetivo de la Directiva de facilitar la creación de grupos de sociedades en la esfera comunitaria, como lo ha estimado el Tribunal de Justicia. (27) Con la tributación adicional al 5 % de los dividendos distribuidos, en realidad, Portugal impone restricciones, desventajas o distorsiones particulares de la competencia, derivadas de las disposiciones nacionales, que ponen en peligro el objetivo perseguido, a saber, facilitar los grupos de sociedades en el ámbito comunitario empresarial, en las verdaderas condiciones del mercado interior, reforzando su posición de competitividad en el plano internacional. (28)

66 Por lo que respecta a las alegaciones del Gobierno portugués relativas a una declaración del Consejo y de la Comisión en la que se indica que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no está comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva, según mi parecer, no bastan para alterar la conclusión a la que he llegado, según la cual la aplicación de dicho Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en este caso concreto incurre en la prohibición establecida en la Directiva. En efecto, no pueden afectar a dicha conclusión las alegaciones expuestas por dicho Gobierno para demostrar que, en realidad, existía otra excepción, distinta de la autorizada por el artículo 5, apartado 4, de la Directiva, hecho que, en la práctica, significaba que estaba autorizado para aplicar tipos distintos de los previstos en dicho artículo 5, apartado 4, de la Directiva. Puesto que, según reiterada jurisprudencia, «las declaraciones incluidas en un acta del Consejo durante los trabajos preparatorios que preceden a la adopción de una Directiva no pueden tenerse en cuenta para su interpretación cuando el contenido de la declaración no se plasme de algún modo en el texto de la disposición de que se trate y no tenga, por consiguiente, alcance jurídico». (29) Es decir, el contenido y los efectos jurídicos de los actos de las Instituciones comunitarias deben desprenderse ante todo de su interpretación literal, de modo que su validez y la extensión de su ámbito de aplicación no pueden quedar sujetas a limitaciones derivadas de reservas o de declaraciones formuladas durante los correspondientes trabajos preparatorios. (30)

V. Conclusión

67 Habida cuenta de lo que antecede, estimo que debe responderse del siguiente modo al Supremo Tribunal Administrativo:

«El artículo 5, apartado 4, 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, debe interpretarse en el sentido de que los límites del 15 % y el 10 % de la excepción que fue concedida a Portugal comprenden un impuesto que, si bien se califica como Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se exige en casos como el del litigio principal.»

(1) - DO L 225, p. 6.

(2) - Así lo subrayaba el Abogado General Sr. Jacobs en el punto 6 de sus conclusiones en el asunto en el que recayó la sentencia de 17 de octubre de 1996, Denkavit y otros (asuntos acumulados C-283/94, C-291/94 y C-292/94, Rec. p. I-5063). Y continuaba afirmando: «los rendimientos pueden estar sujetos a otros impuestos exigidos a la sociedad si la sociedad matriz es una mera sociedad de cartera perteneciente a una sociedad de otro Estado». La cuestión principal debatida en aquellos asuntos era la de si la Directiva permite a un Estado miembro aplicar un régimen en virtud del cual la sociedad filial debe deducir la retención del impuesto en la fuente de los beneficios que distribuye a su sociedad matriz durante el primer año siguiente a su adquisición por dicha sociedad, de tal modo que la matriz no disfruta de la exención de la retención en la fuente con respecto al primer año, aun cuando finalmente mantenga su participación con posterioridad a dicho período.

(3) - En el apartado 2 se establece que, no obstante lo dispuesto en el apartado 1, los Estados miembros tendrán la facultad de sustituir, mediante acuerdos bilaterales, el criterio de participación en el capital por el de posesión de derechos de voto, así como de no aplicar la Directiva a aquéllas de sus sociedades que no conserven, durante un período ininterrumpido de por lo menos dos años, una participación que dé derecho a la calidad de sociedad matriz, ni a las sociedades en las cuales una sociedad de otro Estado miembro no conserve, durante un período ininterrumpido de por lo menos dos años, una participación semejante.

(4) - Véase el quinto considerando de la Directiva.

(5) - *Contempló asimismo una excepción en favor de la República Federal de Alemania y de la República Helénica que les permitía, en determinadas condiciones, percibir la retención en origen del impuesto sobre los beneficios distribuidos, debido a la particularidad de sus sistemas de imposición sobre las sociedades.*

(6) - *Epson ha comunicado a este Tribunal que posee 38.246 acciones de Epson Portugal.*

(7) - *Anexo II del documento nº 6773/89 FISC 80, p. 12.*

(8) - *Anexo II del documento nº 7384/90 FISC 61, p. 6.*

(9) - *Documentos nº 7945/90, punto 10, p. 3; nº 8026/90 PN/CONS 41 y ECOFIN 46, de 27 de julio de 1990, así como documentos nº 9598/90, de 31 de octubre de 1990, y nº 9738/90 PV/CONS/62 y DEVGEN 61, punto 2.*

(10) - *Recuerdo que el Tribunal de Justicia ha declarado que, en el estado actual del Derecho comunitario, la materia de los impuestos directos no está incluida, como tal, en la esfera de competencia de la Comunidad; véase, a título indicativo, la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), apartado 21. Véase, también, la sentencia de 26 de septiembre de 1996, Frederiksen (C-287/94, Rec. p. I-4581), apartados 20 y 21, relativa al impuesto sobre la renta, el cual, como impuesto directo, no está comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (DO L 249, p. 25; EE 09/01, p. 22).*

(11) - *Véase el punto 8 de las conclusiones del Abogado General Sr. Jacobs en los asuntos acumulados en que recayó la sentencia Denkavit y otros, citada en la nota 2 supra.*

(12) - *Primer considerando de la Directiva 90/435.*

(13) - *Sentencia citada en la nota 2 supra, apartado 22.*

(14) - *Deseo recordar, a este respecto, que en la sentencia Denkavit y otros, citada en la nota 2 supra, apartado 27, se reafirmó el principio de la interpretación estricta de las disposiciones de las Directivas que tienen por objeto negar ventajas derivadas de las disposiciones comunitarias. En concreto, el Tribunal de Justicia señaló que «la facultad de los Estados miembros de prever un período mínimo durante el cual la sociedad matriz deberá poseer una participación en la filial, al constituir una excepción al principio de la exención de la retención en la fuente que prevé el apartado 1 del artículo 5 de la Directiva, debe ser objeto de interpretación estricta. Por lo tanto, la referida facultad no podrá ser objeto, en detrimento de las empresas beneficiarias, de una interpretación que vaya más allá de los propios términos del apartado 2 del artículo 3».*

(15) - *Así lo declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia Denkavit y otros, citada en la nota 2 supra, apartado 26; en ese asunto, tales medidas restrictivas consistían en la exigencia de que ya hubiera transcurrido un período mínimo de participación en el momento de la distribución de los beneficios en relación con los cuales se solicitaba la ventaja fiscal.*

(16) - *El Tribunal de Justicia ha estimado que la calificación de un determinado impuesto nacional como directo o indirecto no puede revestir una importancia decisiva. Así, en la sentencia de 13 de febrero de 1996 Bautiaa y Société française maritime (asuntos acumulados C-197/94 y C-252/94, Rec. p. I-505), apartado 39, en la que se solicitó al Tribunal que interpretase disposiciones de la Directiva 69/335, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, el Tribunal de Justicia declaró que «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». Dichos conceptos son independientes de los utilizados por el Derecho*

nacional. Es decir, tal como por lo demás ya he subrayado de forma reiterada (véase el punto 60 de mis conclusiones en el asunto en el que recayó la sentencia de 29 de septiembre de 1999, Modelo, C-56/98, Rec. p. I-6427), tienen su propio contenido que no puede definirse en relación con análisis, distinciones y construcciones teóricas del Derecho interno de los hoy quince Estados miembros.

(17) - Véanse el artículo 4, apartado 1, segundo guión, segunda frase, y los artículos 5 y 6 de la Directiva.

(18) - Actualmente, conforme a lo antes expuesto, dicho tipo es del 10 %.

(19) - A esta conclusión llegan, por ejemplo, De Sousa da Câmara F: O regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de diferentes estados membros da Comunidade Europeia. Comentário à Directiva 90/435/CEE, en la revista Fisco, nº 43-44, junio de 1992 (pp. 40 a 58), en particular pp. 51 y ss. y Alberto Xavier: Direito tributário internacional, Tributação das operações internacionais, Coimbra, Almedina, 1993 (XXV y 584 p.), p. 380.

(20) - Deseo recordar que, además, la sociedad debe revestir una de las formas jurídicas enumeradas en el Anexo y tener su domicilio fiscal en dicho Estado.

(21) - Artículo 4, apartado 1, primer guión, de la Directiva.

(22) - Artículo 4, apartado 1, segundo guión, primera frase, y cuarto considerando, segundo guión, de la Directiva.

(23) - La Comisión subraya (punto 27 de sus observaciones escritas) que el impuesto de tipo único se aplica a un tipo del 5 % de los rendimientos procedentes de los títulos y no a un tipo variable, previsto en el artículo 41 del Código (CIMSISD), en función del valor determinado de las transmisiones efectuadas.

(24) - Tanto la Comisión como Epson exponen de forma pormenorizada la diferencia de pareceres doctrinal existente en el Derecho portugués a propósito de dicho impuesto, a saber, si constituye un Impuesto sobre la Renta o un Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dado que se percibe con independencia de que exista una transmisión inter vivos o mortis causa. Con respecto a toda esta cuestión, véanse, a título indicativo, De Sousa da Câmara, F., en especial pp. 51 y ss., y Xavier, A., pp. 378 y ss. Véase también la rigurosa crítica del sistema vigente en Portugal realizada por Ana Paula Dourado: «O princípio do direito comunitário da não discriminação na tributação sobre o rendimento em Portugal», ponencia presentada en el I Congreso Internacional de Derecho Fiscal celebrado en la Universidad Fernando Pessoa de Oporto, los días 22 y 23 de mayo de 1997, publicada en la EC Tax Review, 1997, nº 1, pp. 10 a 17.

(25) - Véanse Xavier, A., op. cit., p. 123, y De Sousa de Câmara, F., op. cit., pp. 51 y ss.

(26) - Por lo demás, en el asunto Fantask y otros (sentencia de 2 de diciembre de 1997, C-188/95, Rec. p. I-6783, apartado 26), en el que se solicitó al Tribunal de Justicia que interpretase disposiciones de la Directiva 69/335, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, el Tribunal estimó que: «se pondrían en peligro los fines de la Directiva si los Estados miembros tuvieran la facultad absoluta de mantener tributos con las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones calificándolos de derechos con carácter remunerativo. De ello se infiere que la interpretación de la referida expresión, en su significado general, no puede dejarse a la discreción de cada Estado miembro»; véase, también la sentencia de 15 de julio de 1982, Felicitas (270/81, Rec. p. 2771), apartado 14.

(27) - Véase la sentencia *Denkavit y otros*, citada en la nota 2 *supra*, apartado 22.

(28) - Véase el primer considerando de la Directiva.

(29) - Véanse, a título indicativo, las sentencias *Bautiaa y Société française maritime*, apartado 5, y *Denkavit y otros*, apartado 29, citadas respectivamente en las notas 16 y 2 *supra*, así como las sentencias de 26 de febrero de 1991, *Antonissen* (C-292/89, Rec. p. I-745), apartado 18; de 23 de febrero de 1988, *Comisión/Italia* (429/85, Rec. p. 843), apartado 9; de 15 de abril de 1986, *Comisión/Bélgica* (237/84, Rec. p. 1247), apartado 17; de 30 de enero de 1985, *Comisión/Dinamarca* (143/83, Rec. p. 427), apartados 12 y 13, y de 18 de febrero de 1970, *Comisión/Italia* (38/69, Rec. p. 47), apartado 12.

(30) - Véase el punto 43 de mis conclusiones en el asunto *Bautiaa y Société française maritime*, citado en la nota 16 *supra*. Recordaré que, en aquel asunto, se planteó la cuestión de si el Gobierno francés podía invocar una declaración dirigida al Consejo de la cual se desprendía que se había salvaguardado, pese al tenor literal del texto final de la Directiva 69/335, un régimen especial referente a la tasa francesa de inscripción registral (*droit d'enregistrement*) aplicada a las aportaciones de capital efectuadas en el marco de una fusión, controvertida en aquel caso. El Tribunal de Justicia estimó (apartado 51) que el Gobierno francés no había proporcionado información sobre la eventual inclusión en el acta de la sesión del Consejo de la declaración a que se refería. Es decir, la declaración invocada por el Gobierno francés no podía ser considerada un elemento apropiado para dar la impresión, razonablemente, de haberse salvaguardado, pese al tenor literal del texto final de la Directiva 69/335, un régimen especial referente a la tasa controvertida.