

Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(.././.././.././css/generic.css); EUR-Lex - 61998J0375 - ES

Avis juridique important

|

61998J0375

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 8 de junio 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

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

Aproximación de las legislaciones - Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes - Directiva 90/435/CEE - Exención, en el Estado miembro de la filial, de la retención en origen del impuesto sobre los beneficios distribuidos a la sociedad matriz - Excepción en favor de Portugal - Alcance

(Directiva 90/435/CEE del Consejo, art. 5, aps. 1 y 4)

Índice

\$\$El artículo 5, apartado 4, de la Directiva 90/435, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, en la medida en que limita al 15 % y al 10 % el importe de la retención en origen sobre los beneficios distribuidos por filiales establecidas en Portugal a sus sociedades matrices de otros Estados miembros, debe interpretarse en el sentido de que dicha excepción no sólo se refiere al Impuesto sobre Sociedades, sino también a todo tributo, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, que revista la forma de retención en origen sobre los dividendos distribuidos por dichas filiales.

En efecto, el objetivo de la Directiva, que es alentar la cooperación entre sociedades de distintos Estados miembros, se vería en entredicho si estos últimos pudieran deliberadamente privar a las sociedades de otros Estados miembros de los beneficios de la Directiva al someterlas a tributos que producen el mismo efecto que un impuesto sobre la renta, aunque su denominación los incluya en otra categoría como la de los impuestos sobre el patrimonio. (véanse los apartados 24 y 27 y el fallo)

Partes

En el asunto C-375/98,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), por el Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Ministério Público,

Fazenda Pública

y

Epson Europe BV,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del 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 (DO L 225, p. 6),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

(Sala Quinta),

integrado por los Sres.: D.A.O. Edward, Presidente de Sala; L. Sevón, P.J.G. Kapteyn, P. Jann (Ponente) y M. Wathelet, Jueces;

Abogado General: Sr. G. Cosmas;

Secretario: Sr. H.A. Rühl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre de Fazenda Pública, por la Sra. M. Aldina Moreira, jurista en la Direcção de Serviços Jurídicos e do Contencioso de la Direcção-Geral dos Impostos del Ministério das Finanças, en calidad de Agente;

- en nombre de Epson Europe BV, por el Sr. J. Carvalho Esteves, Abogado de Oporto;

- en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Fernandes y Â. Seiça Neves, respectivamente Director y miembro del Serviço Jurídico de la Direcção-Geral dos Assuntos Comunitários del Ministério dos Negócios Estrangeiros, y la Sra. M. Palha, assessora jurídica del Centro de Estudos Fiscais de la Direcção-Geral dos Impostos del Ministério das Finanças, en calidad de Agentes;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por las Sras. T. Figueira y H. Michard, miembros del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes,

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Epson Europe BV, representada por el Sr. J. Carvalho Esteves; del Gobierno portugués, representado por el Sr. V.B. Guimarães, jurista del Centro de Estudos Fiscais de la Direcção-Geral dos Impostos del Ministério das Finanças, en calidad de Agente, y de la Comisión, representada por la Sra. T. Figueira, expuestas en la vista de 16 de diciembre de 1999;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 17 de febrero de 2000;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 23 de septiembre de 1998, recibida en el Tribunal de Justicia el 19 de octubre siguiente, el Supremo Tribunal Administrativo planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), una cuestión prejudicial sobre la interpretación del 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 (DO L 225, p. 6; en lo sucesivo, «Directiva»).

2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre Fazenda Pública (Administración Tributaria portuguesa) y Epson Europe BV (en lo sucesivo, «Epson Europe»), sociedad neerlandesa que posee una participación superior al 25 % en el capital de la sociedad portuguesa Epson Portugal SA (en lo sucesivo, «Epson Portugal»), sobre la tributación de los beneficios distribuidos por esta última a favor de Epson Europe.

La normativa comunitaria

3 El artículo 5 de la Directiva prevé:

«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 [1 de enero de 1992].

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 [1992 a 1996] y al 10 % durante los tres últimos años [1997 a 1999].

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.»

4 El artículo 2 de la Directiva dispone:

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

[...]

c) que, además, esté sujeta [...] a uno de los impuestos siguientes:

[...]

- imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas [impuesto sobre sociedades; en lo sucesivo, "IRC"] en Portugal,

[...]

o a cualquier otro impuesto que sustituyere a uno de dichos impuestos.»

La normativa nacional

5 La adaptación del Derecho portugués a la Directiva se efectuó, por lo que respecta al IRC, mediante Decreto-Ley nº 123/1992, de 2 de julio de 1992 (Diário da República I, Série A, nº 150, p. 3148), que reforma el artículo 69, apartado 2, letra c), del Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (Código del Impuesto sobre Sociedades), cuya redacción pasó a ser la que sigue:

«En el caso de rendimientos de entidades que no tengan domicilio ni dirección efectiva en territorio portugués y que no posean en él un establecimiento permanente al que aquéllos sean imputables, el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades 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.»

6 Sin embargo, en la adaptación del Derecho interno a la Directiva, permanecieron 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 Transmisiones y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; en lo sucesivo, «CIMSISD»), que prevén un impuesto sobre sucesiones y donaciones relativo a la transmisión a título lucrativo de acciones de sociedades (en lo sucesivo, «ISD»), que grava, en cada reparto de beneficios, los dividendos pagados por sociedades que tienen su sede en Portugal.

7 A este respecto, el artículo 182 del CIMSISD dispone:

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

[...]

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

Apartado único

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

8 Según el artículo 184 del CIMSISD, titulado «Tipo del 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.

[...]»

El litigio principal y la cuestión prejudicial

9 Mediante acuerdo de 31 de marzo de 1993, Epson Portugal decidió afectar la cantidad de 80 millones de PTE a la distribución de dividendos, es decir, 1.066,66 PTE por cada acción poseída. Los dividendos distribuidos a Epson Europe ascendían a 40.795.733 PTE. Fueron pagados previa deducción del IRC calculado al tipo del 15 %, es decir, un importe de 6.119.360 PTE, así como de la cantidad de 2.039.786 PTE, correspondiente al ISD calculado al tipo del 5 %.

10 Al considerar que tributaba injustamente por el ISD, pues desde el 1 de enero de 1992 la Directiva se opone a que se retenga en origen más de un 15 % de los dividendos distribuidos por filiales portuguesas de sociedades matrices de otros Estados miembros, Epson Europe interpuso un recurso ante el Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto con el objeto de obtener la restitución de las cantidades indebidamente pagadas en concepto de dicho impuesto.

11 El referido órgano jurisdiccional estimó dicho recurso en su totalidad, ya que la retención en origen aplicada a Epson Europe en concepto de IRC alcanzaba el importe del tributo que la República Portuguesa estaba autorizada a recaudar en virtud de la excepción prevista en el artículo 5, apartado 4, de la Directiva, por lo que una tributación adicional por el ISD privaría a la Directiva de toda eficacia.

12 Fazenda Pública apeló dicha sentencia ante el Supremo Tribunal Administrativo. Este último expresó sus dudas acerca de si la Directiva también cubre el ISD y, por consiguiente, sobre si la República Portuguesa había cometido algún error en la adaptación del Derecho interno a la Directiva en la medida en que sólo la tuvo en cuenta para la sujeción al IRC de los beneficios distribuidos y no para la sujeción de éstos al ISD. La base imponible de este último también son los rendimientos, pues se recauda en forma de retención en origen al tipo del 5 % sobre los dividendos o cualquier otro rendimiento de los títulos. Por tanto, en realidad, también se trata de un impuesto sobre la renta, paralelo al IRC, con independencia de su denominación de «Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones».

13 De los autos se desprende que la relación matriz-filial entre las sociedades Epon Europe y Epon Portugal corresponde al ámbito de aplicación de la Directiva, pues, a este respecto, se reúnen todos los requisitos.

14 En consecuencia, el Supremo Tribunal Administrativo decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿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 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 sobre el rendimiento de las acciones que grave los dividendos, con independencia de la norma legal que la contemple?»

15 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide sustancialmente que se dilucide si el artículo 5, apartado 4, de la Directiva, en la medida en que limita al 15 % y al 10 % el importe de la retención en origen sobre los beneficios distribuidos por filiales establecidas en Portugal a sus sociedades matrices de otros Estados miembros, debe interpretarse en el sentido de que dicha excepción sólo se refiere al IRC o si dicha disposición atañe a toda tributación, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, que revista la forma de retención en origen sobre los dividendos distribuidos por dichas filiales.

16 Epon Europe y la Comisión sostienen que el ISD entra en el ámbito de aplicación de la Directiva y debe, por consiguiente, descartarse. El artículo 5, apartado 4, de la Directiva, cuyo tenor literal alude a toda «retención en origen», y no solamente los impuestos sobre la renta o los beneficios como tales, atañe a toda tributación efectuada en forma de retención en origen sobre los dividendos distribuidos por una sociedad filial establecida en Portugal a su sociedad matriz de otro Estado miembro. Habida cuenta de sus características, el ISD es un verdadero impuesto sobre la renta y no un impuesto sobre transmisiones patrimoniales. Si históricamente el ISD se justificaba por la imposibilidad de gravar la transmisión de títulos, dicho impuesto de sustitución es superfluo en la actualidad y resulta incoherente en el propio régimen fiscal portugués.

17 La Comisión añade que la Directiva tiene por objeto evitar, de conformidad con el principio de neutralidad fiscal, la doble imposición en el marco de la relación entre una sociedad matriz y su filial, cuando éstas están establecidas en dos Estados miembros diferentes, lo cual permite a las empresas adaptarse a las exigencias del mercado común y facilitar los grupos de sociedades de varios Estados miembros. Sin embargo, la tributación de los dividendos en concepto de ISD podría anular dicho objetivo y privarla de toda eficacia a la Directiva.

18 En cambio, Fazenda Pública y el Gobierno portugués consideran que el artículo 5, apartados 1 y 4, de la Directiva, no es aplicable al ISD. En su opinión, este último constituye un régimen específico, cuya recaudación se basa en el factor de capitalización de los dividendos. El impuesto no grava el rendimiento, sino el valor del título. La tributación se establece mediante un factor de capitalización, lo cual no equivale a la tributación del rendimiento de los títulos. El impuesto objeto del procedimiento principal es, por tanto, un impuesto sobre transmisiones patrimoniales a título lucrativo. El hecho de que se calcule sobre la base de los rendimientos no le priva de su carácter de verdadero impuesto sobre sucesiones y donaciones.

19 El Gobierno portugués también alega que de las negociaciones que llevaron a adoptar la Directiva se desprende que el impuesto objeto del procedimiento principal debía excluirse del ámbito de aplicación de ésta. A estos efectos, invoca varios documentos de los que, en su opinión, resulta que, en el proceso de elaboración de la Directiva, el Gobierno portugués manifestó su voluntad de sustraer el ISD del ámbito de aplicación de la Directiva, lo que el

Consejo admitió.

20 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 distintos Estados miembros con relación a la cooperación entre sociedades de un mismo Estado miembro, para facilitar de este modo los grupos de sociedades a escala comunitaria. De este modo, 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, Rec. p. I-5063, apartado 22).

21 A este respecto, procede señalar que, durante un período transitorio, la República Portuguesa pudo disfrutar de una excepción a la regla enunciada en el artículo 5, apartado 1, de la Directiva, en la medida en que, en virtud del apartado 4 de dicha disposición, se le autorizó a mantener una determinada tributación de los beneficios distribuidos por las sociedades filiales establecidas en Portugal a sociedades matrices de otros Estados miembros hasta el 31 de diciembre de 1999, es decir, una retención en origen del 15 % durante los años 1992 a 1996 y del 10 % durante los años 1997 a 1999. Del quinto considerando de la Directiva resulta que dicha excepción temporal se estableció por motivos presupuestarios. Por lo que respecta a la República Portuguesa, la Directiva no menciona más excepciones.

22 Para comprobar si a la tributación de los beneficios distribuidos en concepto de ISD se le aplica el artículo 5, apartado 1, de la Directiva, procede hacer referencia, especialmente, a la redacción de dicha disposición. Los términos «retención en origen» que figuran en ella no se limitan a determinados tipos precisos de tributos nacionales. En particular, el artículo 2, letra c), de la Directiva enumera, al designar las sociedades de los Estados miembros incluidas en el ámbito de aplicación de la Directiva, los impuestos nacionales a los que dichas sociedades están normalmente sujetos, tributo que en Portugal se refiere al «imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas», es decir el IRC. Sin embargo, de lo anterior no puede deducirse que se autoricen otras tributaciones que tengan el mismo efecto, tanto más cuanto que el artículo 2, in fine, se refiere expresamente a «cualquier otro impuesto que sustituyere a uno de dichos impuestos».

23 En efecto, de la resolución de remisión y de las observaciones presentadas con arreglo al artículo 20 del Estatuto CE del Tribunal de Justicia resulta que el ISD constituye un tributo en origen cuyo hecho imponible es el pago de dividendos o de cualquier otro rendimiento de los títulos, que la base imponible de dicho tributo es el rendimiento de éstos y que el sujeto pasivo es el titular de dichos títulos. Por lo tanto, el ISD tiene el mismo efecto que un impuesto sobre la renta. A este respecto es irrelevante que el impuesto se denomine «Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», y que se recaude en paralelo con el IRC.

24 En consecuencia, el objetivo de la Directiva, que, como se ha recordado en el apartado 20 de esta sentencia, es alentar la cooperación entre sociedades de distintos Estados miembros, se vería en entredicho si estos últimos pudieran deliberadamente privar a las sociedades de otros Estados miembros de los beneficios de la Directiva al someterlas a tributos que producen el mismo efecto que un impuesto sobre la renta, aunque su denominación los incluya en la categoría de impuestos sobre el patrimonio.

25 Por consiguiente, el ISD, por cuanto se refiere a la tributación de dividendos distribuidos por filiales establecidas en Portugal a sus sociedades matrices de otros Estados miembros, forma parte del ámbito de aplicación de la Directiva. De lo anterior resulta que la República Portuguesa, si tiene derecho a mantener dicha tributación, en su caso junto con el IRC, sólo podría hacerlo en los límites establecidos con carácter temporal por el artículo 5, apartado 4, de la Directiva, a saber, un tipo de retención que no exceda del 15 % durante los años 1992 a 1996 y del 10 %

durante los años 1997 a 1999. Si no se respetasen tales límites, la República Portuguesa disfrutaría de una excepción adicional que la Directiva no prevé.

26 En cuanto a la alegación del Gobierno portugués según la cual se desprende de diversos documentos y, en particular, de una declaración del Consejo, que el ISD fue excluido del ámbito de aplicación del artículo 5, apartado 1, de la Directiva, procede observar que tal alegación no se encuentra respaldada por el tenor literal de la Directiva. Además, de reiterada jurisprudencia resulta que las declaraciones formuladas durante los trabajos preparatorios que preceden a la adopción de una Directiva no pueden tenerse en cuenta para su interpretación cuando el contenido de las declaraciones no se plasme de algún modo en el texto de la disposición de que se trate y no tengan, por consiguiente, alcance jurídico (véanse las sentencias de 26 de febrero de 1991, Antonissen, C-292/89, Rec. p. I-745, apartado 18, y 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 51).

27 De lo anterior resulta que procede responder al órgano jurisdiccional remitente que el artículo 5, apartado 4, de la Directiva, en la medida en que limita al 15 % y al 10 % el importe de la retención en origen sobre los beneficios distribuidos por sus filiales establecidas en Portugal a sus sociedades matrices de otros Estados miembros, debe interpretarse en el sentido de que dicha excepción no sólo se refiere al IRC sino también a todo tributo, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, que revista la forma de retención en origen sobre los dividendos distribuidos por dichas filiales.

Decisión sobre las costas

Costas

28 Los gastos efectuados por el Gobierno portugués y por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

(Sala Quinta),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Supremo Tribunal Administrativo mediante resolución de 23 de septiembre de 1998, declara:

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 limita al 15 % y al 10 % el importe de la retención en origen sobre los beneficios distribuidos por filiales establecidas en Portugal a sus sociedades matrices de otros Estados miembros, debe interpretarse en el sentido de que dicha excepción no sólo se refiere al Impuesto sobre Sociedades, sino también a todo tributo, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, que revista la forma de retención en origen sobre los dividendos distribuidos por dichas filiales.