

Conclusions
CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. ANTONIO TIZZANO
presentadas el 25 de marzo de 2004(1)

Asunto C-315/02

Anneliese Lenz
contra
Finanzlandesdirektion für Tirol

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Verwaltungsgerichtshof (Austria)]

«Artículos 56 CE y 58 CE – Libre circulación de capitales – Normativa nacional que regula la imposición tributaria sobre los rendimientos del capital»

1. Mediante resolución de 27 de agosto de 2002, el Verwaltungsgerichtshof (Austria) planteó al Tribunal de Justicia tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 73 B y 73 D del Tratado CE (actualmente artículos 56 CE y 58 CE, respectivamente). Mediante tales cuestiones, el Tribunal austriaco vuelve a preguntarnos sobre la compatibilidad con el Derecho comunitario de una normativa nacional que regula de manera diferente la imposición tributaria de los rendimientos del capital dependiendo de si han sido obtenidos por sociedades nacionales o por sociedades extranjeras.

2. Tal cuestión ya le fue planteada al Tribunal de Justicia mediante petición de decisión prejudicial de la Berufungssenat V (Sala Quinta de Apelación) de la Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Austria) en el asunto Schmid C-516/99, en el que el Tribunal se declaró incompetente por carecer el tribunal remitente del carácter de órgano jurisdiccional. (2)

I. Marco normativo *Normativa comunitaria*

3. Las normas comunitarias pertinentes a efectos del presente procedimiento son los artículos 73 B y 73 D del Tratado CE. En el primero de ellos se dispone, en su apartado 1, que «quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países». No obstante, en el segundo se precisa que:

«1. Lo dispuesto en el artículo 73 B se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a:

- a) aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital;
- b) adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de

seguridad pública.

2. [...]

3. Las medidas y procedimientos a que se hace referencia en los apartados 1 y 2 no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 73 B.»

Normativa nacional

4. El sistema tributario austriaco prevé que la imposición de los rendimientos de las sociedades de capital nacionales recaiga en dos niveles diferentes: sobre las sociedades, mediante la aplicación de un impuesto sobre los beneficios que generan con un tipo fijo del 34 %, y sobre los accionistas, mediante la imposición de los dividendos y de los demás beneficios distribuidos por las sociedades (los denominados rendimientos del capital).

5. En relación con la imposición de los accionistas, que es de la que se trata más directamente en el presente asunto, la normativa aplicable difiere según se trate de rendimientos del capital nacionales o extranjeros, teniendo presente que «se considerarán rendimientos del capital nacionales los adeudados por entidades que tengan su domicilio social, su administración o su sede en el territorio nacional o por sucursales en el territorio nacional de una entidad de crédito [...]» (artículo 93, apartado 2, de la Einkommensteuergesetz 1988; Ley del impuesto sobre la renta de 1988; en lo sucesivo, «EStG»). (3)

a) La imposición de los rendimientos del capital nacionales

6. En relación con dichos rendimientos, la normativa austriaca permite a los sujetos pasivos elegir entre dos opciones: la aplicación de un impuesto especial de carácter liberatorio a un tipo fijo del 25 % (también denominado, en lo sucesivo, «impuesto liberatorio»); o la aplicación del impuesto sobre la renta ordinario con una reducción del 50 % del tipo impositivo (también denominado, en lo sucesivo, «tipo impositivo reducido a la mitad»).

7. En el primer caso, el sujeto pasivo deberá pagar un impuesto equivalente al 25 % de los rendimientos del capital, los cuales, en virtud del denominado carácter liberatorio del impuesto, ya no estarán sujetos al impuesto sobre la renta ordinario. Por consiguiente, los rendimientos del capital ya no se computarán para la determinación de la renta imponible a efectos de la aplicación de este último impuesto, lo que presumiblemente tendrá como consecuencia reducir el tipo impositivo aplicable, cuyo valor varía en función del nivel de rentas. El impuesto de carácter liberatorio se recauda, por regla general, mediante retención fiscal en la fuente (es decir, en las sociedades); no obstante, en algunos casos en los que no puede procederse a dicha retención está previsto que el impuesto se recaude «mediante la autoliquidación a la entidad pagadora de los dividendos de una cantidad equivalente al impuesto sobre los rendimientos del capital» (artículo 97 de la EStG). (4)

8. Cuando el sujeto pasivo decida no acogerse al impuesto especial de carácter liberatorio se aplica, en cambio, el impuesto sobre la renta ordinario con una reducción del 50 % del tipo impositivo. En ese caso, los rendimientos del capital se computarán para determinar la renta imponible total, lo que presumiblemente dará lugar a un aumento del tipo aplicable a la totalidad de los rendimientos; ahora bien, en compensación, los rendimientos del capital se benefician de la reducción «del 50 % del tipo medio así determinado» (artículo 37 de la EStG). (5)

b) La imposición de los rendimientos de capital extranjeros

9. Como queda señalado, la normativa que acabo de describir se aplica únicamente a los rendimientos del capital nacionales, mientras que los rendimientos derivados de la participación en sociedades extranjeras están sujetos al impuesto sobre la renta ordinario. Esto significa que se computan para la determinación de la renta imponible total, lo que presumiblemente da lugar a un aumento del tipo medio aplicable, quedando normalmente sujetos al impuesto sobre la renta, sin beneficiarse de ninguna reducción. Así pues, no sólo a tales rendimientos no se les aplica la imposición especial a un tipo fijo del 25 % con efecto liberatorio, sino que tampoco se benefician de la reducción del 50 % del tipo aplicable.

10. Cabe recordar, por último, que el sistema que se ha descrito ha sido modificado por una Ley que entró en vigor el 1 de abril de 2002, posterior a los hechos del asunto principal y no

aplicable en el presente asunto.

II. Hechos y procedimiento

11. La Sra. Lenz es una ciudadana alemana que tiene su domicilio en Austria, donde paga impuestos desde 1994.

12. En 1996, la renta de la Sra. Lenz se ha debido en su totalidad a dividendos procedentes de sociedades con domicilio en Alemania.

13. Por lo que se refiere a dicho año, la Administración tributaria austriaca ha calculado el impuesto sobre la renta debido por la Sra. Lenz con base en el tipo impositivo ordinario sobre los rendimientos personales, sin aplicar el especial impuesto liberatorio ni el tipo impositivo reducido a la mitad, previstos en los artículos 37 y 97 de la EStG.

14. La Sra. Lenz presentó una reclamación ante el Finanzlandesdirektion für Tirol contra dicha liquidación, objetando en particular que la no aplicación del impuesto liberatorio y del tipo impositivo reducido a la mitad a los rendimientos derivados de la participación en sociedades de otros Estados miembros sería contraria a la libre circulación de capitales consagrada en el artículo 73 B del Tratado CE. Tras la desestimación de dicha reclamación, la Sra. Lenz interpuso un recurso ante el Verwaltungsgerichtshof. Dicho tribunal, al tener dudas sobre la compatibilidad de las disposiciones fiscales nacionales con el Derecho comunitario, ha planteado al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se opone el artículo 73 B, apartado 1, en relación con el artículo 73 D, apartado 1, letras a) y b), y apartado 3, del Tratado CE [actualmente artículo 56 CE, apartado 1, en relación con el artículo 58 CE, apartado 1, letras a) y b), y apartado 3], a una normativa como la establecida en el artículo 97, apartados 1 y 4, de la EStG 1988, en relación con el artículo 37, apartados 1 y 4, de la EStG 1988, con arreglo a la cual el sujeto pasivo puede optar, en relación con los dividendos procedentes de acciones nacionales, si los somete a una tributación a tanto alzado o definitiva a un tipo impositivo del 25 % o si tributa sometiéndolos a un tipo impositivo equivalente a la mitad del tipo impositivo medio que grava la totalidad de sus rentas, mientras que los dividendos procedentes de acciones extranjeras se gravan en todos los casos al tipo impositivo normal?
2) A efectos de la respuesta a la primera cuestión, ¿tiene alguna importancia la cuantía de la tributación de las rentas de la sociedad de capital que tiene su domicilio social y la dirección de la empresa en el otro Estado miembro o en el Estado tercero en el que se posee la participación?
3) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿puede producirse la situación prevista en el artículo 73 B, apartado 1, del Tratado CE (actualmente artículo 56 CE, apartado 1) al establecer que el impuesto sobre sociedades pagado en su respectivo Estado de establecimiento por las sociedades anónimas que tengan su domicilio social y la dirección de la empresa en otros Estados miembros de la UE o en Estados terceros se deduzca proporcionalmente del impuesto austriaco sobre la renta del perceptor de los dividendos?»

15. En el procedimiento iniciado de este modo presentaron observaciones escritas la recurrente en el procedimiento principal, los Gobiernos austriaco, danés, francés y del Reino Unido, así como la Comisión. La recurrente en el procedimiento principal, Austria, el Reino Unido y la Comisión participaron en la vista celebrada el 29 de enero de 2004.

16. En la fase de instrucción del procedimiento, el Tribunal de Justicia ha dirigido una pregunta al Gobierno austriaco con objeto de obtener algunas aclaraciones sobre la normativa fiscal en vigor en 1996.

III. Análisis jurídico *Sobre las dos primeras cuestiones*

17. Mediante las dos primeras cuestiones, que cabe analizar conjuntamente, el Verwaltungsgerichtshof quiere saber si es compatible con las disposiciones del Tratado en materia de libre circulación de capitales una normativa que únicamente permite elegir entre un impuesto especial de carácter liberatorio y el impuesto sobre la renta ordinario con una reducción del 50 % del tipo impositivo a los titulares de rendimientos del capital nacionales, mientras que prevé que a los rendimientos del capital extranjeros se les aplicará necesariamente el impuesto sobre la renta ordinario sin reducción del tipo impositivo. Dicho tribunal desea saber asimismo si la solución a dicha cuestión depende de nivel del impuesto que recae, en los demás Estados

miembros o en Estados terceros, sobre las sociedades que obtienen tales rendimientos.

18. Como ya he anticipado, una cuestión similar le fue planteada al Tribunal de Justicia en el asunto Schmid, en el que, sin embargo, no se llegó a una decisión en cuanto al fondo dado que el órgano remitente (el Berufungssenat) no poseía el carácter de órgano jurisdiccional con arreglo al artículo 234 CE. En las conclusiones presentadas en dicho asunto el 29 de enero de 2002 ya me había pronunciado en favor de la inadmisibilidad de la remisión prejudicial; (6) pero en aquella ocasión también había examinado, con carácter subsidiario, el fondo de la cuestión que vuelve a plantear ahora, en lo esencial, el Verwaltungsgerichtshof. Por ello, a continuación me referiré en gran medida a dichas conclusiones.

19. Al igual que en el asunto Schmid, para resolver la cuestión que acaba de resumirse habrá que determinar, en primer lugar, si una normativa como la que estamos examinando puede comportar una restricción a los movimientos de capitales a efectos del artículo 73 B del Tratado CE, para apreciar, a continuación y en caso de respuesta afirmativa, si dicha normativa puede justificarse con arreglo al artículo 73 D.

i) Sobre el carácter restrictivo de la normativa en cuestión

20. Por lo que se refiere al primer aspecto, debo recordar ante todo que «constituyen restricciones a los movimientos de capitales, en el sentido [del artículo 73 B del Tratado CE], las medidas impuestas por un Estado miembro que pueden disuadir a sus residentes de [...] realizar inversiones en otros Estados miembros». (7) A ese propósito, el Tribunal de Justicia precisó en particular que «el hecho de supeditar la concesión de un beneficio fiscal en el impuesto sobre la renta de los accionistas que sean personas físicas como es la exención de dividendos al requisito de que los dividendos procedan de sociedades establecidas en el territorio nacional constituye una restricción a los movimientos de capitales». (8)

21. Y ello en la medida en que semejante normativa:

– por un lado, «tiene por efecto disuadir a los nacionales [...] que residan [en el Estado miembro de que se trate] de invertir sus capitales en sociedades domiciliadas en otro Estado miembro»;
– por otro lado, «produce igualmente efectos restrictivos sobre las sociedades establecidas en otros Estados miembros, pues obstaculiza la obtención de capitales en [el Estado miembro de que se trate] por parte de dichas sociedades, en la medida en que los dividendos que éstas reparten a los residentes [en dicho Estado miembro] reciben un trato fiscal menos favorable que los dividendos distribuidos por sociedades establecidas en [el mismo Estado], de modo que sus acciones o participaciones sociales resultan menos atractivas para los inversores residentes en [el Estado miembro de que se trate] que las de sociedades domiciliadas en [dicho] Estado miembro». (9)

22. Como ya he afirmado en el asunto Schmid, si se adopta ese concepto de «restricción a los movimientos de capitales» a efectos del artículo 73 B, no se puede negar la existencia de una restricción de este tipo en una normativa, como la examinada en el presente asunto, que, en el caso de los rendimientos del capital nacionales permite optar entre el impuesto de carácter liberatorio al tipo fijo del 25 % y el impuesto sobre la renta ordinario con un tipo reducido en un 50 %, mientras que en el caso de los rendimientos del capital extranjeros impone la aplicación del impuesto sobre la renta ordinario sin ninguna reducción del tipo impositivo. En efecto, no cabe duda de que semejante normativa dispensa un trato de favor a los rendimientos del capital nacionales, disuadiendo a los inversores nacionales de adquirir participaciones en sociedades de otros Estados miembros y obstaculizando la obtención por parte de estos últimos de capitales en el Estado miembro de que se trata.

23. Considero pues, como en el asunto Schmid, que al dispensar un trato de favor a los rendimientos del capital nacionales con respecto a los extranjeros la normativa en cuestión establece una restricción a los movimientos de capitales en principio prohibida por el artículo 73 B del Tratado CE.

ii) Sobre la posible justificación de la normativa de que se trata con arreglo al artículo 73 D

24. Sin embargo, dicha conclusión no implica necesariamente la incompatibilidad de tal normativa con las normas sobre libre circulación de capitales.

25. Recordaré una vez más que, con arreglo al artículo 73 D, apartado 1, del Tratado CE, «l o dispuesto en el artículo 73 B se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a [...] aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre sujetos pasivos cuya situación difiera [...] con respecto a los lugares donde esté invertido su capital» y del derecho a «adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales». (10)

26. Para dar respuesta a las dos primeras cuestiones prejudiciales planteadas por el Verwaltungsgerichtshof debe apreciarse asimismo, por tanto, si la normativa de que se trata puede justificarse con arreglo al artículo 73 D, apartado 1, del Tratado CE.

27. A este respecto debo recordar, en primer lugar, que dicha disposición, en la medida en que autoriza una excepción al principio fundamental de la libre circulación de capitales, (11) debe interpretarse en sentido estricto y en todo caso no puede justificar disposiciones y medidas nacionales que constituyan «un medio de discriminación arbitraria» o «una restricción encubierta de la libre circulación de capitales [...] tal y como la define el artículo 73 B» (artículo 73 D, apartado 3, del Tratado CE).

28. De ello se desprende que las restricciones derivadas de una normativa del tipo de la que estamos examinando sólo pueden admitirse en virtud del artículo 73 D, apartado 1, si las diferencias de trato entre los rendimientos del capital nacionales y extranjeros están objetivamente justificadas por diferencias en las situaciones o por razones imperiosas de interés general. (12)

29. Por lo demás, recuerdo que, en relación con las medidas dirigidas a impedir infracciones de la normativa tributaria nacional, el Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de precisar que «para que una medida esté comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 73 D del Tratado, debe respetar el principio de proporcionalidad, en el sentido de que debe ser idónea para garantizar la realización del objetivo que persigue y no debe ir más allá de lo necesario para alcanzarlo». (13) En definitiva, la medida debe ser «necesaria para la protección de los objetivos mencionados», que no deben poder alcanzarse «con medidas menos restrictivas de la libre circulación de capitales». (14)

30. Para determinar si las restricciones a los movimientos de capitales derivadas de la normativa tributaria en cuestión pueden admitirse en virtud del artículo 73 D, apartado 1, del Tratado CE, debe apreciarse ante todo, en consecuencia, si las diferencias de trato entre los rendimientos del capital nacionales y extranjeros están objetivamente justificadas y no suponen, por tanto, discriminaciones arbitrarias o restricciones encubiertas a la libre circulación de capitales.

31. A este respecto, el Reino Unido afirma que las ventajas fiscales previstas por la normativa que estamos examinando se limitan a los dividendos de las sociedades nacionales, ya que la Administración austriaca recauda el impuesto relativo a los mismos directamente en las sociedades que los reparten. Dado que dicha modalidad de recaudación no sería posible en caso de rendimientos del capital producidos por sociedades establecidas en otros Estados miembros, sería técnicamente imposible extender dichas ventajas a estas últimas.

32. A este respecto, cabe recordar, en primer lugar, que sólo el impuesto de carácter liberatorio se recauda en la sociedad que reparte los rendimientos, la cual procede, a título de sustituto del contribuyente, a practicar una retención en la fuente. Por ello, sólo en relación con ese tipo de impuesto seguiría existiendo el obstáculo técnico para la recaudación del impuesto que, según el Reino Unido, situaría los rendimientos del capital extranjeros en una situación objetivamente distinta con respecto a los nacionales, justificando de esta forma la diferencia de trato.

33. Hecha esta precisión, recuerdo que ya en el asunto Schmid dicha argumentación me había parecido poco convincente. En efecto, si bien es cierto que para aplicar en Austria la retención en la fuente es necesaria la presencia en dicho país de un agente de retención, no es igualmente cierto, sin embargo, que el impuesto de carácter liberatorio presuponga necesariamente una retención en la fuente. En efecto, considero que, para recaudar un impuesto como el que estamos

examinando (caracterizado por un tipo impositivo fijo del 25 % y por su efecto liberatorio), podrían establecerse modalidades técnicas diferentes que puedan aplicarse sin problemas también a los rendimientos producidos por sociedades extranjeras.

34. Tal como lo ha vuelto a subrayar la Comisión en el presente asunto, un ejemplo de ello lo ofrece la propia normativa austriaca antes descrita, según la cual, en determinados casos en los que no puede procederse a la retención en la fuente, el impuesto de carácter liberatorio puede recaudarse «mediante la autoliquidación a la entidad pagadora de los dividendos de una cantidad equivalente al impuesto sobre los rendimientos del capital». (15) En consecuencia, sería posible establecer, para los rendimientos procedentes de sociedades extranjeras, una modalidad similar de «autoliquidación» a la Administración tributaria que permita aplicar también a dichos rendimientos el impuesto de carácter liberatorio y eliminar de este modo las restricciones a los movimientos de capitales cuya existencia se ha comprobado.

35. Por lo que respecta a la reducción del 50 % del tipo impositivo en caso de que los rendimientos del capital nacionales se sometan al impuesto sobre la renta ordinario, todos los Gobiernos que han intervenido sostienen que dicha reducción es necesaria para garantizar la coherencia del régimen tributario nacional, y que dicha finalidad puede «justificar», con arreglo a las sentencias Bachmann y Comisión/Bélgica, (16) «una normativa capaz de restringir las libertades fundamentales». (17) La normativa de que se trata se justificaría, en particular, por el hecho de que los beneficios obtenidos por las sociedades establecidas en Austria ya están sujetos en ese país a un impuesto de tipo fijo del 34 %, y sería por tanto incongruente gravar nuevamente dichos beneficios en el momento de su distribución a los accionistas, sometiéndolos en su totalidad al impuesto sobre la renta.

36. En cambio, la parte recurrente en el procedimiento principal y la Comisión tienen una opinión diferente, pues consideran injustificada la diferencia de trato dispensada a los dividendos según sean generados por sociedades nacionales o extranjeras. En particular, subrayan que la normativa de que se trata no puede estar justificada por la exigencia invocada de garantizar la coherencia del régimen tributario nacional evitando una forma de doble imposición (en un sentido económico), ya que el impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre los rendimientos del capital afectan a personas diferentes.

37. Tal y como ya lo he observado en el asunto Schmid, también yo considero que en el presente asunto no puede invocarse legítimamente la exigencia recordada en las sentencias Bachmann y Comisión/Bélgica. En efecto, recuerdo que, en aquellos asuntos, «existía un *vínculo directo, por tratarse de un mismo y único sujeto pasivo, entre la concesión de un beneficio fiscal y la compensación de dicho beneficio mediante un gravamen fiscal, efectuadas ambas en el contexto de un mismo impuesto. Se trataba en aquel caso del vínculo entre la deducibilidad de las primas de seguro y la imposición de las cantidades debidas por los aseguradores en ejecución de los contratos de seguro de vejez y de fallecimiento, vínculo que era necesario preservar a fin de mantener la coherencia del sistema fiscal en cuestión*». (18) En cambio, en el asunto de que se trata no existe un vínculo directo entre el impuesto sobre sociedades y el que recae sobre los rendimientos del capital, ya que, al igual que en el asunto Verkooijen, «se trata de dos impuestos distintos que recaen sobre contribuyentes distintos» (las sociedades y los accionistas). (19)

38. En consecuencia, de conformidad con los criterios establecidos en la sentencia Verkooijen, no considero que las restricciones a los movimientos de capitales derivadas de la normativa de que se trata puedan estar justificadas por la exigencia de garantizar la coherencia del régimen tributario nacional.

39. Considero asimismo que, contrariamente a lo alegado por el Gobierno danés en cuanto a la segunda cuestión, la exigencia de garantizar la coherencia del sistema tributario no puede invocarse en asuntos como el presente ni siquiera cuando la renta de las sociedades establecidas en otro Estado miembro esté sometida en ese Estado a un régimen tributario poco elevado.

40. Tal y como ha observado con razón la Comisión, no sería justificado excluir únicamente los rendimientos del capital extranjeros de la aplicación del impuesto liberatorio y del tipo impositivo reducido a la mitad en razón del nivel del impuesto de sociedades. Dicha exclusión presupondría,

de hecho, la existencia de un vínculo directo entre el impuesto de sociedades y el impuesto que recae sobre los accionistas que, como ya he dicho, no existe en el sistema tributario austriaco; no sería coherente, pues, crear un vínculo de ese tipo sólo para la imposición de los rendimientos producidos por sociedades extranjeras.

41. Además, la exclusión de las ventajas fiscales antes mencionadas en razón de la imposición menos elevada de los rendimientos de las sociedades extranjeras carecería también de justificación porque, de esa forma, se acabaría por hacer pagar a los accionistas la ventaja tributaria de la que eventualmente se beneficiarían las mismas sociedades, ventaja de la que aquéllos sólo podrían beneficiarse de forma indirecta y eventual, es decir sólo en la hipótesis de que la imposición menos elevada se tradujera en un mayor reparto de rendimientos.

42. Pero de este modo sobre todo se disuadiría a los particulares de colocar sus capitales en sociedades que, sin embargo, disfrutaban en otros Estados miembros de condiciones de mercado mejores y pueden por ello garantizar un rendimiento más elevado de las inversiones. Ello se debe a que las ventajas derivadas de las diferencias en la imposición directa de las sociedades se verían neutralizadas por un trato tributario que penalizaría y, en definitiva, dejaría sin contenido la propia libertad de los particulares de hacer circular sus capitales en el interior de la Comunidad.
(20)

43. Por último, para justificar la normativa austriaca en cuestión, el Gobierno francés sostiene que si la imposición con carácter liberatorio o la reducción del tipo impositivo se extendieran a los dividendos distribuidos por sociedades establecidas en otros Estados miembros, la Administración tributaria del país de residencia del accionista no podría controlar de manera eficaz los beneficios obtenidos por dichas sociedades. Por tanto, la normativa de que se trata podría estar justificada con arreglo al artículo 73 D, apartado 1, letra b), del Tratado CE, según el cual las disposiciones del artículo 73 B no afectan al derecho de los Estados miembros de «adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales».

44. A mi entender, no obstante, dicha argumentación carece de fundamento. En efecto, como ya lo he subrayado en el asunto Schmid, es evidente que la normativa de que se trata no garantiza en modo alguno la eficacia de los controles fiscales, ya que el trato menos favorable dispensado a los rendimientos del capital extranjeros no permite en absoluto controlar que éstos sean debidamente declarados al fisco austriaco para su sujeción al impuesto sobre la renta ordinario.

45. De todo lo anterior se desprende, por tanto, que los elementos invocados por los Gobiernos que han intervenido no pueden justificar, con arreglo al artículo 73 D, apartado 1, del Tratado CE, las restricciones a los movimientos de capitales derivadas de la normativa tributaria examinada.

46. En consecuencia, debe concluirse que el artículo 73 B, apartado 1, del Tratado CE, en relación con el artículo 73 D, apartado 1, del Tratado CE, se opone a una normativa del tipo de la que estamos examinando, que permite únicamente a los titulares de rendimientos del capital nacionales optar entre el impuesto especial de carácter liberatorio y el impuesto sobre la renta ordinario con una reducción del tipo impositivo del 50 %, mientras que establece que a los rendimientos del capital extranjeros se les aplique necesariamente el impuesto sobre la renta ordinario, sin reducciones del tipo impositivo.

47. La no atribución a los titulares de rendimientos del capital extranjeros de la referida posibilidad de optar entre dos formas distintas de imposición no puede justificarse por el hecho de que los rendimientos de las sociedades establecidas en otro Estado miembro estén sometidos, en dicho Estado, a un régimen tributario poco elevado.

Sobre la tercera cuestión

48. Mediante la tercera cuestión, el juez remitente pregunta si el artículo 73 B, apartado 1, del Tratado CE (actualmente artículo 56 CE, apartado 1) se opone a una normativa tributaria nacional que permite al contribuyente que percibe dividendos de sociedades extranjeras deducir proporcionalmente del impuesto nacional sobre la renta de las personas físicas el impuesto sobre los rendimientos de las personas jurídicas pagado en el extranjero por la sociedad en la que tiene

una participación.

49. La parte demandante en el procedimiento principal y la Comisión han contestado la admisibilidad de dicha cuestión. En efecto, se trataría de una cuestión meramente hipotética, dado que una deducción de ese tipo no está prevista en el ordenamiento austriaco.

50. En cualquier caso, tal y como observa la parte demandante en el procedimiento principal, incluso si dicha deducción estuviera prevista, la misma no permitiría eliminar la discriminación contra quienes perciben dividendos procedentes de sociedades extranjeras dado que, al menos en ciertas circunstancias, dichos rendimientos seguirían siendo gravados de forma más onerosa que los rendimientos del capital nacionales.

51. En cambio, según la Comisión, en la referida hipótesis el Derecho comunitario no se opondría a la deducción de la que habla el juez remitente, a condición de que la misma se aplique del mismo modo a los dividendos nacionales y extranjeros.

52. Según los Gobiernos austriaco y danés, dicha deducción sería compatible, en cambio, con los artículos 73 B y 73 D del Tratado CE incluso si se aplicara únicamente a los rendimientos del capital extranjeros. El eventual trato tributario desfavorable contrario a tales rendimientos se justificaría, en efecto, por la exigencia de asegurar la coherencia del sistema tributario nacional e impedir distorsiones de competencia en favor de aquellos Estados que establecen impuestos moderados con respecto a las sociedades establecidas en su territorio.

53. Por mi parte, he de recordar en primer lugar que según una jurisprudencia bien conocida «la justificación de la remisión prejudicial, y de la competencia del Tribunal de Justicia, no es formular opiniones consultivas sobre cuestiones generales o hipotéticas [...] sino la necesidad inherente a la solución efectiva de un litigio». (21)

54. Recordaré asimismo que, con la misma finalidad de preservar tal función de la remisión prejudicial, el Tribunal de Justicia se reserva un margen de apreciación con respecto a las apreciaciones efectuadas por los jueces nacionales en cuanto a la necesidad y pertinencia de las cuestiones planteadas, hasta la posibilidad de excluir, en su caso, la admisibilidad de la remisión. (22)

55. Teniendo en cuenta lo anterior, pongo de manifiesto que las disposiciones mencionadas en la resolución de remisión no prevén que en Austria se pueda deducir el impuesto de sociedades pagado en otro Estado miembro o en un Estado tercero. La resolución tampoco permite averiguar si dicha deducción puede desprenderse de otras disposiciones mediante interpretación.

56. Por otra parte, el propio Gobierno austriaco, al que el Tribunal de Justicia solicitó aclaraciones sobre este punto, ha confirmado que la legislación tributaria en vigor en la época de los hechos del procedimiento principal no permitía fundamentar, ni siquiera mediante una interpretación extensiva de la ley, una deducción como la señalada por el juez remitente.

57. Ahora bien, si –como ha precisado el propio Gobierno austriaco– tal deducción no puede desprenderse de la legislación nacional conforme a Derecho, la demandante en el procedimiento principal y la Comisión tienen razón cuando afirman que la tercera cuestión plantea un problema puramente hipotético.

58. Si la interpretación del Gobierno austriaco es correcta, en efecto, la respuesta del Tribunal de Justicia a dicha cuestión representaría una opinión consultiva sobre las modalidades que un Estado miembro puede elegir en abstracto para eliminar las restricciones a la libre circulación de capitales debidas a su propia normativa tributaria. Pero el Tribunal de Justicia estaría resolviendo un problema meramente hipotético y carente de relación alguna con el objeto del procedimiento principal.

59. Considero, por ello, que el Tribunal de Justicia no es competente para pronunciarse sobre la tercera cuestión prejudicial planteada por el Verwaltungsgerichtshof.

60. Sin embargo, si el Tribunal de Justicia, en consideración de la complejidad de las disposiciones tributarias objeto de examen y de las dudas expresadas por el juez austriaco, juzgase en todo caso oportuno pronunciarse sobre dicha cuestión, en mi opinión, la respuesta a ésta debe ser negativa.

61. En efecto, considero que una normativa tributaria nacional que permite al contribuyente

que percibe dividendos de sociedades extranjeras deducir proporcionalmente del impuesto nacional sobre la renta de las personas físicas el impuesto sobre los rendimientos de las personas jurídicas pagado en el extranjero por la sociedad en la que tiene una participación, constituye una restricción a los movimientos de capitales prohibida, en principio, por el artículo 73 B del Tratado CE, si dicha normativa dispensa un trato tributario favorable a los rendimientos del capital nacionales. Pero corresponde al juez nacional examinar si, en el asunto en cuestión, la aplicación de dicho tipo de deducción penaliza los rendimientos del capital extranjeros.

62. He de añadir además que, a diferencia de lo que afirman los Gobiernos austriaco y danés, la eventual diferencia de trato no podría justificarse por la exigencia de asegurar la coherencia del sistema tributario ni por la exigencia de impedir distorsiones de competencia en favor de los Estados miembros que prevén una imposición menor de las sociedades. Ello es así por las razones ya expuestas en los apartados 39 a 42.

IV. Conclusión

63. En consecuencia, en virtud de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Verwaltungsgerichtshof del siguiente modo:

«1) El artículo 73 B, apartado 1, del Tratado CE (actualmente artículo 56 CE, apartado 1), en relación con el artículo 73 D, apartado 1, del Tratado CE (actualmente artículo 58 CE, apartado 1), se opone a una normativa, como la establecida en los artículos 37 y 97 de la EStG 1988 (BGBl. 1988/400) en la redacción del BGBl. 1996/797, que permite únicamente a los titulares de rendimientos del capital nacionales optar entre el impuesto especial de carácter liberatorio y el impuesto sobre la renta ordinario con una reducción del tipo impositivo del 50 %, mientras que establece que a los rendimientos del capital extranjeros se les aplica necesariamente el impuesto sobre la renta ordinario, sin reducciones del tipo impositivo.

2) La no aplicación a los titulares de rendimientos del capital extranjeros de la referida posibilidad de optar entre dos formas distintas de imposición no puede justificarse por el hecho de que los rendimientos de las sociedades establecidas en otro Estado miembro estén sometidos en dicho Estado a un régimen tributario poco elevado.

3) El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas no es competente para pronunciarse sobre la tercera cuestión planteada por el Verwaltungsgerichtshof mediante resolución de 27 de agosto de 2002.»

1 – Lengua original: italiano.

2 – Sentencia de 30 de mayo de 2002 (C-516/99, Rec. p. I-4573).

3 – BGBl. 1988/400 en la redacción del BGBl. 1996/201.

4 – En la redacción del BGBl. 1996/797.

5 – En la redacción del BGBl. 1996/797.

6 – Conclusiones del Abogado General Tizzano presentadas en el asunto Schmid (sentencia de 30 de mayo de 2002, C-516/99, Rec. pp. I-4573 y ss., especialmente p. I-4575).

7 – Sentencia de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica (C-478/98, Rec. p. I-7587), apartado 18; en el mismo sentido, véanse también las sentencias de 14 de noviembre de 1995, Svensson y Gustavsson (C-484/93, Rec. p. I-3955), apartado 10; de 16 de marzo de 1999, Trummer y Mayer (C-222/97, Rec. p. I-1661), apartado 26, y de 14 de octubre de 1999, Sandoz (C-439/97, Rec. p. I-7041), apartado 19.

8 – Sentencia de 6 de junio de 2000, Verkooijen (C-35/98, Rec. p. I-4071), apartado 36.

9 – Sentencia Verkooijen, apartados 34 y 35.

10 – Artículo 73 D, apartado 1, letras a) y b).

11 – Sentencia de 14 de marzo de 2000, Église de scientologie (C-54/99, Rec. p. I-1335), apartado 17.

12 – Me parece que debe interpretarse en este sentido la sentencia Verkooijen, que recordó, en relación con el artículo 73 D, apartado 1, letra a), la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual «con anterioridad a la entrada en vigor [de dicha disposición], unas disposiciones fiscales nacionales del tipo de las contempladas por dicho artículo, que establecían determinadas

distinciones basadas principalmente en el lugar de residencia de los contribuyentes, podían considerarse compatibles con el Derecho comunitario, siempre que se aplicaran a situaciones que no fueran objetivamente comparables (véase, en particular, la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C?279/93, Rec. p. I?225), o podían resultar justificadas por razones imperiosas de interés general y, en particular, por razones de coherencia del régimen tributario (sentencias de 28 de enero de 1992, Bachmann, C?204/90, Rec. p. I?249, y Comisión/Bélgica, C?300/90, Rec. p. I?305)», apartado 43.

13 – Sentencia Comisión/Bélgica, citada en la nota 7 *supra*, apartado 41.

14 – Sentencia de 14 de diciembre de 1995, Sanz de Lera y otros (asuntos acumulados C?163/94, C?165/94 y C?250/94, Rec. p. I?4821), apartado 23.

15 – Artículo 97, apartado 2, de la EStG 1988.

16 – Citadas en la nota 12 *supra*.

17 – Sentencia Verkooijen, citada en la nota 8 *supra*, apartado 56.

18 – Sentencia Verkooijen, citada en la nota 8 *supra*, apartado 57; el subrayado es mío.

19 – Sentencia Verkooijen, citada en la nota 7 *supra*, apartado 58.

20 – En cuanto a la imposibilidad de justificar un trato tributario desfavorable contrario a una libertad fundamental con la existencia de otras ventajas tributarias véase la sentencia Verkooijen, citada en la nota 8 *supra*, apartado 61. Véanse también, por lo que se refiere al artículo 43 CE, las sentencias de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia (270/83, Rec. p. 273), apartado 21; de 27 de junio de 1996, Asscher (C?107/94, Rec. p. I?3089), apartado 53, y sobre todo, por lo que se refiere al artículo 49 CE, la sentencia de 26 de octubre de 1999, Eurowings Luftverkehrs (C?294/97, Rec. p. I?7447), apartados 43 a 45.

21 – Véanse, entre otras muchas, las sentencias de 15 de junio de 1995, Zabala Erasun y otros (asuntos acumulados C?422/93 a C?424/93, Rec. p. I?1567), apartado 29, y de 12 de marzo de 1998, Djabali (C?314/96, Rec. p. I?1149), apartados 17 a 20.

22 – En particular, el Tribunal de Justicia, en distintas ocasiones, ha «estimado que no puede pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional cuando resulta evidente que la interpretación o la apreciación de la validez de una norma comunitaria, solicitada por el órgano jurisdiccional nacional, no tienen relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, [o] cuando el problema es de naturaleza hipotética» [sentencia de 13 de julio de 2000, Idéal tourisme (C?36/99, Rec. p. I?6049), apartado 20]. Véanse también las sentencias de 16 de julio de 1992, Lourenço Dias (C?343/90, Rec. p. I?4673), apartados 17 y 18, y Meilicke (C?83/91, Rec. p. I?4871), apartado 25; de 15 de diciembre de 1995, Bosman (C?415/93, Rec. p. I?4921), apartado 61, y de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co. (C?437/97, Rec. p. I?1157), apartado 52.