

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)
de 6 de marzo de 2007*

En el asunto C-292/04,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Finanzgericht Köln (Alemania), mediante resolución de 24 de junio de 2004, recibida en el Tribunal de Justicia el 9 de julio de 2004, en el procedimiento entre

Wienand Meilicke,

Heidi Christa Weyde,

Marina Stöffler

y

Finanzamt Bonn-Innenstadt,

* Lengua de procedimiento: alemán.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente; los Sres. P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts, R. Schintgen y J. Klučka, Presidentes de Sala, y el Sr. J.N. Cunha Rodrigues, la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. M. Ilešič, J. Malenovský, U. Lõhmus y E. Levits (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. A. Tizzano, posteriormente Sra. C. Stix-Hackl;
Secretarios: Sr. B. Fülöp y Sra. K. Sztranc-Sławiczek, administradores;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 8 de septiembre de 2005;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Sr. Meilicke y de las Sras. Weyde y Stöffler, por el Sr. W. Meilicke y la Sra. R. Portner, Rechtsanwältin;

- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. C. Quassowski, la Sra. A. Tiemann y el Sr. R. Stotz, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. K.-T. Stopp, Rechtsanwalt;

- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. T. Ward, Barrister;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. K. Gross y R. Lyal, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General Sr. Tizzano, presentadas en audiencia pública el 10 de noviembre de 2005;

habiendo considerado el auto del Tribunal de Justicia, de 7 de abril de 2006, mediante el que se resolvió abrir de nuevo la fase oral, y celebrada la vista el 30 de mayo de 2006;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Sr. Meilicke y de las Sras. Weyde y Stöffler, por los Sres. W. Meilicke y D.E Rabback, Rechtsanwälte;

- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma, R. Stotz y V. Rietmeyer, en calidad de agentes;

- en nombre del Gobierno checo, por el Sr. T. Boček, en calidad de agente;

- en nombre del Gobierno danés, por el Sr. J. Molde, en calidad de agente;

- en nombre del Gobierno helénico, por el Sr. K. Georgiadi, en calidad de agente;

- en nombre del Gobierno español, por el Sr. J.M. Rodríguez Cárcamo, en calidad de agente;

- en nombre del Gobierno francés, por el Sr. J.-C. Gracia, en calidad de agente;

- en nombre del Gobierno húngaro, por las Sras. R. Somssich y A. Müller, en calidad de agentes;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 56 CE y 58 CE.

- 2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Sr. W. Meilicke y las Sras. H.C. Weyde y M. Stöffler, en su condición de herederos del Sr. H Meilicke, fallecido el 3 de mayo de 1997, y el Finanzamt Bonn-Innenstadt (en lo sucesivo, «Finanzamt»), sobre la tributación de los dividendos abonados al fallecido en el período comprendido entre 1995 y 1997 por sociedades establecidas en Dinamarca y los Países Bajos.

Marco jurídico

Derecho comunitario

- 3 El artículo 56 CE, que figura en el capítulo 4, «Capital y pagos», del título III, «Libre circulación de personas, servicios y capitales», de la tercera parte del Tratado CE, dedicada a las políticas de la Comunidad, establece, en el apartado 1:

«En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre los Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.»

4 El artículo 58 CE, apartado 1, establece:

«Lo dispuesto en el artículo 56 se aplicará sin perjuicio de 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;

[...]»

5 El artículo 58 CE, apartado 3, dispone:

«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 56.»

Derecho alemán aplicable durante los años 1995 a 1997

- 6 Conforme a los artículos 1, 2 y 20 de la Einkommensteuergesetz (Ley del impuesto sobre la renta), de 7 de septiembre de 1990 (BGBl. 1990 I, p. 1898), modificada por la Ley de 13 de septiembre de 1993 (BGBl. 1993 I, p. 1569) (en lo sucesivo, «EStG»), los dividendos obtenidos por una persona residente en Alemania y, por tanto, sujeto pasivo por obligación personal en ese Estado, son imponibles como rendimientos del capital.

- 7 Con arreglo al artículo 27, apartado 1, de la Körperschaftsteuergesetz (Ley del impuesto de sociedades), de 11 de marzo de 1991 (BGBl. 1991 I, p. 638), modificada por la Ley de 13 de septiembre de 1993, los dividendos repartidos por sociedades de capitales que sean sujetos pasivos del impuesto de sociedades en Alemania por obligación personal están gravados con este impuesto cuyo tipo es del 30 %. Este régimen se traduce en una distribución del 70 % de los beneficios antes de impuestos y de un crédito fiscal de 30/70, es decir, de 3/7 de los dividendos obtenidos.

- 8 En virtud del artículo 36, apartado 2, número 3, de la EStG, este crédito fiscal sólo se aplica a los dividendos abonados por las sociedades de capitales que sean sujetos del impuesto en Alemania por obligación personal. Por consiguiente, los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta en Alemania por obligación personal pueden acogerse a dicho crédito fiscal cuando perciben dividendos de sociedades alemanas, pero no cuando los perciben de sociedades extranjeras.

Procedimiento principal y cuestión prejudicial

- 9 El difunto Sr. H. Meilicke, que estaba domiciliado en Alemania, poseía acciones de sociedades establecidas en los Países Bajos y en Dinamarca. Entre 1995 y 1997 obtuvo, en este concepto, dividendos por un importe total de 39.631,32 DEM, es decir, de 20.263,17 euros.

- 10 Mediante escrito de 30 de octubre de 2000, los demandantes del procedimiento principal solicitaron al Finanzamt un crédito fiscal equivalente a 3/7 de estos dividendos, que debía deducirse del impuesto sobre la renta liquidado al Sr. H. Meilicke.

- 11 El Finanzamt denegó esta solicitud debido a que el impuesto de sociedades que grava a una sociedad sujeto pasivo del impuesto de sociedades en Alemania por obligación personal es el único que puede imputarse al impuesto sobre la renta.

- 12 Los demandantes en el procedimiento principal interpusieron ante el Finanzgericht Köln un recuso contra esta decisión.

- 13 En estas circunstancias, el Finanzgericht Köln resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿El artículo 36, apartado 2, número 3, de la [EStG], según el cual únicamente se deduce del impuesto sobre la renta el impuesto sobre sociedades al que están sujetas una sociedad o una asociación de personas por obligación personal por un importe de tres séptimos de los ingresos en el sentido del artículo 20, apartado 1, números 1 o 2, de la EStG, es compatible con los artículos 56 CE, apartado 1, y 58 CE, apartados 1, letra a), y 3?»

Sobre la cuestión prejudicial

Sobre el fondo

- 14 Como han señalado las partes demandantes en el procedimiento principal, el Finanzgericht Köln presentó su petición de decisión prejudicial antes de que se dictara la sentencia de 7 de septiembre de 2004, Manninen (C-319/02, Rec. p. I-7477).
- 15 En el apartado 54 de esa sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que el cálculo de un crédito fiscal concedido a un accionista sujeto al pago de impuestos en Finlandia por obligación personal, que ha percibido dividendos de una sociedad establecida en

Suecia, debe tener en cuenta el impuesto efectivamente pagado por la sociedad establecida en este otro Estado miembro, tal como se desprende de las normas generales aplicables al cálculo de la base imponible y del tipo impositivo del impuesto de sociedades en este último Estado miembro.

- 16 De los autos trasladados al Tribunal de Justicia se desprende que, en los años de que se trata, el tipo del impuesto de sociedades era del 34 % en Dinamarca y del 35 % en los Países Bajos. En sus observaciones ante el Tribunal de Justicia, las partes demandantes en el procedimiento principal afirmaron que la solicitud presentada ante la administración tributaria alemana debía entenderse como la reclamación de un crédito fiscal que no equivale a 3/7 de los rendimientos en el sentido del artículo 20, apartado 1, números 1 o 2, de la EStG, sino a 34/66 de dichos rendimientos respecto a los dividendos procedentes de Dinamarca y a 35/65 de los procedentes de los Países Bajos.
- 17 Por su parte, el Gobierno alemán, aun alegando que la sentencia Manninen, antes citada, no puede trasladarse al procedimiento principal, precisa que, en el marco del régimen de imputación íntegra prevista por la normativa alemana para el reparto de dividendos nacionales, la fracción de 3/7 de los dividendos a que se refiere dicha normativa no constituye una imputación a tanto alzado, sino que depende de la magnitud del tipo impositivo del impuesto sobre sociedades, del 30 % en caso de reparto de dividendos. Por tanto, en el supuesto de reparto de dividendos extranjeros, no puede concederse un crédito fiscal equivalente a 3/7 de los dividendos abonados, que no dependería del tipo impositivo aplicable a los beneficios distribuidos conforme a la legislación relativa al impuesto de sociedades del Estado miembro en cuyo territorio esté establecida la sociedad que haya abonado dichos dividendos.
- 18 En estas circunstancias, procede considerar que, mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional nacional desea averiguar esencialmente si los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa fiscal en

virtud de la cual cuando una sociedad de capital reparte dividendos, el accionista sujeto pasivo en un Estado miembro por obligación personal obtiene un crédito fiscal, calculado en función del tipo impositivo de los beneficios distribuidos en concepto de impuesto de sociedades, si la sociedad que los distribuye está establecida en ese mismo Estado miembro, pero no si dicha sociedad está establecida en otro Estado miembro.

- 19 Según reiterada jurisprudencia, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercer dicha competencia respetando el Derecho comunitario (sentencias de 29 de abril de 1999, *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, Rec. p. I-2651, apartado 19, y *Manninen*, antes citada, apartado 19).
- 20 Pues bien, una normativa fiscal como la controvertida en el procedimiento principal constituye una restricción en el sentido del artículo 56 CE.
- 21 En efecto, debe señalarse que el crédito fiscal previsto por la normativa fiscal alemana controvertida en el procedimiento principal tiene por objeto, al igual que el previsto por la normativa fiscal finlandesa descrita en la sentencia *Manninen*, antes citada, evitar la doble imposición de los beneficios de las sociedades alemanas distribuidos entre los accionistas imputando el impuesto devengado por la sociedad que distribuye dividendos en concepto de impuesto de sociedades al impuesto devengado por el accionista en concepto de impuesto sobre la renta que grava los

rendimientos del capital. De este sistema resulta, en definitiva, que sólo se grava al accionista por sus dividendos en la medida en que no haya sido gravada la sociedad en concepto de beneficios (véase, en este sentido, la sentencia Manninen, antes citada, apartado 20).

22 Dado que el crédito fiscal se aplica únicamente a los dividendos distribuidos por sociedades establecidas en Alemania, dicha normativa perjudica a las personas sujetas al pago del impuesto sobre la renta en este Estado miembro por obligación personal que perciben dividendos de sociedades establecidas en otros Estados miembros. En efecto, estas personas estas sujetas al pago del impuesto sin poder acogerse a la imputación, al impuesto que grava los rendimientos del capital, del impuesto de sociedades adeudado por estas sociedades en el Estado en que están establecidas (véase, en este sentido, la sentencia Manninen, antes citada, apartado 20).

23 De ello se desprende que la normativa fiscal controvertida en el procedimiento principal puede disuadir, a las personas sujetas en Alemania al pago del impuesto sobre la renta por obligación personal, de invertir sus capitales en sociedades establecidas en otros Estados miembros.

24 Y viceversa, dicha normativa produce asimismo un efecto restrictivo para estas sociedades en cuanto constituye para ellas un obstáculo a la captación de capitales en Alemania. En efecto, en la medida en que los rendimientos del capital cuyo origen no es alemán reciben un trato fiscal menos favorable que los dividendos distribuidos por sociedades establecidas en Alemania, las acciones de las sociedades establecidas en otros Estados miembros son menos atractivas para los inversores residentes en Alemania que las de las sociedades con domicilio social en este Estado miembro (véanse las sentencias de 6 de junio de 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec. p. I-4071, apartado 35; Manninen, antes citada, apartado 23, y de 12 de diciembre de

2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec. p. I-11753, apartado 64).

- 25 Basándose en las 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), el Gobierno alemán afirma que la normativa controvertida en el procedimiento principal se justifica por la necesidad de preservar la coherencia del régimen tributario nacional.
- 26 A este respecto procede recordar que, según jurisprudencia reiterada, por una parte, para que una alegación basada en dicha justificación pueda acogerse, es preciso que se demuestre la existencia de una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de dicha ventaja mediante un gravamen fiscal determinado (sentencia Manninen, antes citada, apartado 42).
- 27 Por otra parte, un argumento basado en la necesidad de preservar la coherencia de un régimen tributario debe examinarse respecto al objetivo perseguido por la normativa fiscal controvertida (sentencia Manninen, antes citada, apartado 43).
- 28 Aunque la normativa fiscal alemana se base en la relación entre la ventaja fiscal y el gravamen fiscal compensatorio, previendo que el crédito fiscal concedido al accionista sujeto al pago de impuestos en Alemania por obligación personal se calcule en función del impuesto de sociedades devengado por la sociedad establecida

en este Estado miembro sobre los beneficios que distribuye, dicha normativa no parece necesaria para la preservación de la coherencia del régimen tributario alemán (véase, en este sentido, la sentencia Manninen, antes citada, apartado 45).

29 En efecto, el objetivo perseguido por la normativa fiscal alemana es eliminar la doble imposición de los beneficios de las sociedades repartidos en forma de dividendos. Habida cuenta de este objetivo, la coherencia de dicho régimen tributario queda garantizada en la medida en que se mantenga la correlación entre la ventaja fiscal concedida al accionista y el impuesto de sociedades. Por tanto, en un caso como el del litigio principal, la concesión a un accionista, sujeto al pago del impuesto sobre la renta en Alemania por obligación personal y que posee acciones de una sociedad establecida en otro Estado miembro, de un crédito fiscal que sería calculado en función del impuesto devengado por ésta en concepto de impuesto de sociedades en este último Estado miembro no desvirtuaría la coherencia del régimen tributario alemán y constituiría una medida menos restrictiva para la libre circulación de capitales que la prevista por la normativa fiscal alemana (véase, por analogía, la sentencia Manninen, antes citada, apartado 46).

30 Es cierto que la concesión de un crédito fiscal en concepto de impuesto de sociedades devengado en otro Estado miembro puede suponer, para la República Federal de Alemania, una reducción de sus ingresos fiscales procedentes de los dividendos distribuidos por sociedades establecidas en otros Estados miembros. Sin embargo, según reiterada jurisprudencia, la reducción de ingresos fiscales no puede considerarse una razón imperiosa de interés general susceptible de ser invocada para justificar una medida contraria, en principio, a una libertad fundamental (sentencias antes citadas Verkooijen, apartado 59, y Manninen, apartado 49).

- 31 Habida cuenta de las circunstancias precedentes, procede responder a la cuestión prejudicial planteada en el sentido de que los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa fiscal en virtud de la cual, cuando una sociedad de capital reparte dividendos, el accionista sujeto pasivo en un Estado miembro por obligación personal obtiene un crédito fiscal, calculado en función del tipo impositivo de los beneficios distribuidos en concepto de impuesto de sociedades, si la sociedad que los distribuye está establecida en el mismo Estado miembro, pero no si dicha sociedad está establecida en otro Estado miembro.

Sobre los efectos de esta sentencia en el tiempo

- 32 En sus observaciones, el Gobierno alemán ha mencionado la posibilidad que tiene el Tribunal de Justicia de limitar temporalmente los efectos de la sentencia en el supuesto de que llegara a la conclusión de que una normativa nacional como la controvertida en el procedimiento principal es incompatible con los artículos 56 CE y 58 CE.
- 33 En apoyo de su solicitud, dicho Gobierno señaló al Tribunal de Justicia, por una parte, las consecuencias económicas graves que produciría una sentencia en la que se declarara tal incompatibilidad. Por otra parte, alegó que, antes de que se dictara la sentencia Verkooijen, antes citada, la República Federal de Alemania podía creer que la normativa controvertida era conforme al Derecho comunitario.

- 34 A este respecto, debe recordarse la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual la interpretación que, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 234 CE, hace de una norma de Derecho comunitario aclara y precisa el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma que ha sido interpretada puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, si además se reúnen los requisitos que permiten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma (véanse, en particular, las sentencias de 3 de octubre de 2002, Barreira Pérez, C-347/00, Rec. p. I-8191, apartado 44, y de 17 de febrero de 2005, Linneweber y Akritidis, C-453/02 y C-462/02, Rec. p. I-1131, apartado 41).
- 35 Debe destacarse que sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, verse inducido a limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición por él interpretada con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe (véanse, en especial, las sentencias de 23 de mayo de 2000, Buchner y otros, C-104/98, Rec. p. I-3625, apartado 39, y Linneweber y Akritidis, antes citada, apartado 42).
- 36 Por otra parte, según la jurisprudencia constante del Tribunal de Justicia, tal limitación únicamente puede admitirse en la misma sentencia que resuelve sobre la interpretación solicitada (sentencias de 2 de febrero de 1988, Barra, 309/85, Rec. p. 355, apartado 13, y Blaizot, 24/86, Rec. p. 379, apartado 28; de 16 de julio de 1992, Legros y otros, C-163/90, Rec. p. I-4625, apartado 30; de 15 de diciembre de 1995, Bosman y otros, C-415/93, Rec. p. I-4921, apartado 142, y de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co., C-437/97, Rec. p. I-1157, apartado 57).

- 37 En efecto, es necesario un momento único de determinación de los efectos en el tiempo de la interpretación solicitada que realiza el Tribunal de Justicia de una disposición del Derecho comunitario. A este respecto, el principio de que una limitación sólo puede admitirse en la misma sentencia que resuelve sobre la interpretación solicitada garantiza la igualdad de trato de los Estados miembros y de los demás justiciables frente a este derecho y cumple, de esa manera, las exigencias que impone el principio de seguridad jurídica.
- 38 La interpretación solicitada mediante la presente petición de decisión prejudicial se refiere al trato fiscal que debe conceder un Estado miembro, en el marco de un sistema nacional destinado a prevenir o a atenuar la doble imposición económica, a dividendos repartidos por una sociedad establecida en otro Estado miembro. A este respecto, del apartado 62 de la sentencia *Verkooijen*, antes citada, resulta que el Derecho comunitario se opone a una disposición legislativa de un Estado miembro que supedita la concesión de una exención de impuesto sobre la renta que grava los dividendos abonados a los accionistas que sean personas físicas al requisito de que dichos dividendos sean repartidos por sociedades domiciliadas en dicho Estado miembro.
- 39 Pues bien, es preciso señalar que el Tribunal de Justicia no limitó en el tiempo los efectos de dicha sentencia.
- 40 Por otra parte, los principios recogidos en la sentencia *Verkooijen*, antes citada, que de este modo aclararon las exigencias que se desprenden del principio de libre circulación de capitales en materia de dividendos percibidos por personas residentes de sociedades no residentes, han sido confirmados por las sentencias de 15 de julio de 2004, *Lenz* (C-315/02, Rec. p. I-7063), y *Manninen*, antes citada (véase, igualmente, la sentencia *Test Claimants in the FII Group Litigation*, antes citada, apartado 215).

41 Por consiguiente, no procede limitar en el tiempo los efectos de esta sentencia.

Costas

42 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. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

Los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa fiscal en virtud de la cual, cuando una sociedad de capital reparte dividendos, el accionista sujeto pasivo en un Estado miembro por obligación personal obtiene un crédito fiscal, calculado en función del tipo impositivo de los beneficios distribuidos en concepto de impuesto de sociedades, si la sociedad que los distribuye está establecida en el mismo Estado miembro, pero no si dicha sociedad está establecida en otro Estado miembro.

Firmas