

|

## 62001J0058

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 25 de septiembre de 2003. - Océ Van der Grinten NV contra Commissioners of Inland Revenue. - Petición de decisión prejudicial: Special Commissioners of Income Tax - Reino Unido. - Directiva 90/435/CEE - Impuesto sobre sociedades - Sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes - Concepto de retención en origen. - Asunto C-58/01.

*Recopilación de Jurisprudencia 2003 página I-09809*

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

### Palabras clave

*1. 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 sobre los beneficios distribuidos a la sociedad matriz - Concepto de retención en origen - Gravamen establecido en un convenio para evitar la doble imposición*

*(Directiva 90/435/CEE del Consejo, art. 5, párr. 1)*

*2. 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 sobre los beneficios distribuidos a la sociedad matriz - Excepción para las disposiciones nacionales o convencionales cuyo objetivo es suprimir o atenuar la doble imposición económica de los dividendos - Gravamen establecido en un convenio para evitar la doble imposición*

*(Directiva 90/435/CEE del Consejo, arts. 5, párr. 1, y 7, párr. 2)*

*3. Aproximación de las legislaciones - Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes - Directiva 90/435/CEE - Disposiciones nacionales o convencionales cuyo objetivo es suprimir o atenuar la doble imposición económica de los dividendos - Cumplimiento de las obligaciones de motivación y de consulta al Parlamento y al Comité Económico y Social*

(Arts. 94 CE y 253 CE; Directiva 90/435/CEE del Consejo, art. 7, párr. 2)

## Índice

1. Constituye una retención en origen sobre los beneficios distribuidos por una filial a su sociedad matriz, en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, que exime dichos beneficios de tal retención, un tributo como el gravamen establecido en un convenio para evitar la doble imposición sobre los dividendos pagados por una filial residente a su sociedad matriz no residente. En cambio, en la medida en que grava el crédito fiscal al que da derecho tal reparto de dividendos en el Estado miembro de la filial, el mismo tributo no constituye una retención en origen, prohibida por el artículo 5, apartado 1, de la Directiva.

( véanse los apartados 51, 54, 56, 57, 59 y 60 y el punto 1 del fallo )

2. El artículo 7, apartado 2, de la Directiva 90/435, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, que establece que la mencionada Directiva no afecta a la aplicación de las disposiciones nacionales o a las incluidas en convenios, cuyo objetivo sea suprimir o atenuar la doble imposición económica de los dividendos, en particular las disposiciones relativas al pago de créditos fiscales a los beneficiarios de dividendos, debe interpretarse en el sentido de que autoriza un tributo como el gravamen del 5 % sobre los dividendos pagados por una filial residente a su sociedad matriz no residente previsto en un convenio para evitar la doble imposición, aunque este gravamen constituya una retención en origen, en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la misma Directiva, el cual exime de tal retención los beneficios asignados por una filial a su sociedad matriz.

( véase el apartado 89 y el punto 2 del fallo )

3. La Directiva 90/435/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, indica claramente en su motivación, conforme al artículo 253 CE, el objetivo general que persigue, a saber, la neutralidad fiscal de las operaciones de distribución transfronteriza de beneficios, y esta motivación basta para englobar asimismo la cláusula de reserva de las disposiciones nacionales o convencionales que tienen el mismo objetivo, es decir, el artículo 7, apartado 2, de la Directiva.

Por otro lado, la inserción de esta disposición en el texto de la Directiva, después de que la proposición inicial de la Comisión hubiera sido sometida al Parlamento y al Comité Económico y Social, conforme al artículo 94 CE, debe considerarse como un ajuste técnico y no constituye una modificación sustancial que requiera una segunda consulta.

( véanse los apartados 99, 101 y 102 )

## Partes

En el asunto C-58/01,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por los Special Commissioners of Income Tax (Reino Unido), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Océ van der Grinten NV

y

Commissioners of Inland Revenue,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO L 225 p. 6), así como sobre la interpretación y la validez del artículo 7, apartado 2, de dicha Directiva,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres. M. Wathelet (Ponente), Presidente de Sala, D.A.O. Edward, A. La Pergola, P. Jann y A. Rosas, Jueces;

Abogado General: Sr. A. Tizzano;

Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre de Océ van der Grinten NV, por los Sres. G. Aaronson, QC, y M. Barnes, QC;

- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. J.E. Collins, en calidad de agente, asistido por los Sres. L. Henderson, QC, y R. Singh, Barrister;

- en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. U. Leanza, en calidad de agente, asistido por el Sr. G. De Bellis, avvocato dello Stato;

- en nombre del Consejo de la Unión Europea, por el Sr. J. Monteiro, en calidad de agente;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. R. Lyal, en calidad de agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Océ van der Grinten NV, representada por los Sres. G. Aaronson y M. Barnes; del Gobierno del Reino Unido, representado por la Sra. P. Ormond, en calidad de agente, asistida por los Sres. L. Henderson, QC, y M. Hoskins, Barrister; del Gobierno italiano, representado por el Sr. G. De Bellis, y de la Comisión, representada por el Sr. R. Lyal, expuestas en la vista de 3 de octubre de 2002;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 23 de enero de 2003;

dicta la siguiente

Sentencia

## Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 6 de febrero de 2001, recibida en el Tribunal de Justicia el 12 de febrero siguiente, los Special Commissioners of Income Tax (en lo sucesivo, «Commissioners») plantearon, con arreglo al artículo 234 CE, tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del

artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO L 225, p. 6; en lo sucesivo, «Directiva»), así como sobre la interpretación y la validez del artículo 7, apartado 2, de la Directiva.

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un recurso entre Océ van der Grinten NV (en lo sucesivo, «Océ NV»), sociedad neerlandesa residente en los Países Bajos, propietaria del 100% del capital de la sociedad inglesa Océ UK Limited, y los Commissioners of Inland Revenue (administración tributaria británica), en relación con la tributación en el Reino Unido de los beneficios que su filial le había distribuido en forma de dividendos.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 5, apartado 1, de la Directiva es del siguiente tenor literal:

«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 El artículo 7, apartado 2, de la Directiva establece:

«La presente Directiva no afectará a la aplicación de las disposiciones nacionales o a las incluidas en convenios, cuyo objetivo sea suprimir o atenuar la doble imposición económica de los dividendos, en particular las disposiciones relativas al pago de créditos fiscales a los beneficiarios de dividendos.»

Derecho nacional

5 Con arreglo a lo dispuesto en la parte I de la Income and Corporation Taxes Act 1988 (Ley de 1988 relativa a los impuestos sobre la renta y sobre sociedades; en lo sucesivo, «ICTA») está sujeta al impuesto sobre sociedades («corporation tax») toda sociedad que resida en el Reino Unido o toda sociedad no residente que desarrolle una actividad comercial en el Reino Unido a través de una sucursal o de una agencia (artículos 8 y 11 de la ICTA).

6 La base imponible del impuesto de sociedades está formada por los beneficios obtenidos por una sociedad durante un ejercicio económico (artículos 6, apartado 1, y 8, apartados 1 y 3, de la ICTA), cuya duración es, por regla general, de doce meses (artículo 12 de la ICTA).

Pago a cuenta del impuesto sobre sociedades

7 En virtud del régimen fiscal vigente en 1992 y 1993, toda sociedad residente en el Reino Unido que lleve a cabo ciertos repartos, como el pago de dividendos a sus accionistas, está obligada a efectuar el pago a cuenta del impuesto sobre sociedades («advance corporation tax», en lo sucesivo, «ACT») (artículo 14 de la ICTA), que se calcula sobre una cantidad igual al importe o al valor del reparto realizado. Así, si el tipo del ACT es el 25 % y el total de la distribución se cifra en 4.000 GBP, el ACT devengado asciende a 1000 GBP.

8 Posteriormente se modificó el sistema, dado que el artículo 31 de la Finance Act 1998 suprimió el ACT a partir del 6 de abril de 1999, pero tales modificaciones carecen de pertinencia respecto al litigio principal.

9 Todas las sociedades están obligadas a presentar una declaración, en principio trimestral, en la que se haga constar el importe de todo reparto efectuado durante dicho período y la cantidad que debe pagarse en concepto de ACT. El ACT adeudado con motivo de un reparto debe ingresarse

dentro de los 14 días siguientes al final del trimestre durante el cual se haya efectuado el reparto (anexo 13, apartados 1 y 3, de la ICTA). Por lo tanto, el ACT debe ingresarse mucho antes que el impuesto general de sociedades al que puede ser imputado, debiéndose abonar éste nueve meses y un día después del cierre del ejercicio.

10 Con arreglo a los artículos 239 y 240 de la ICTA, el ACT pagado por una sociedad con motivo de un reparto realizado durante un ejercicio económico determinado, en principio y sin perjuicio del derecho de renuncia de dicha sociedad, debe o bien imputarse a la cantidad que ha de pagar la sociedad en concepto de impuesto general sobre sociedades para ese ejercicio o bien transferirse a las filiales de dicha sociedad, las cuales podrán imputarlo a la cantidad que ellas mismas adeuden en concepto de impuesto general sobre sociedades.

11 Las sociedades que residan en el Reino Unido no están sujetas al impuesto sobre sociedades por los dividendos u otros repartos que perciban de una sociedad que también resida en el Reino Unido (artículo 208 de la ICTA). Por lo tanto, cualquier reparto de dividendos sujeto al ACT que realice una sociedad residente en el Reino Unido a favor de otra sociedad residente dará lugar a un crédito fiscal en favor de la sociedad que perciba los dividendos.

#### *El crédito fiscal*

12 Cualquier sociedad o cualquier otra persona residente en el Reino Unido que perciba de otra sociedad residente en el Reino Unido dividendos gravados con el ACT tendrá derecho a un crédito fiscal.

13 El crédito fiscal es igual a la cuota del ACT pagado por la sociedad que reparta dividendos con motivo de ese reparto (artículo 231, apartado 1, de la ICTA). Así, si el tipo del ACT en vigor es del 25 % y si el total de los dividendos pagados es de 4.000 GBP, el crédito fiscal asciende a 1.000 GBP.

14 Cuando una sociedad residente en el Reino Unido percibe dividendos que den derecho al crédito fiscal a que se refiere el artículo 241 de la ICTA, la utilidad primordial de los créditos fiscales es la de eximir a esta sociedad de la obligación de ingresar nuevamente el ACT cuando reparta dividendos a sus propios accionistas por un importe equivalente.

15 En virtud del Derecho del Reino Unido, no se reconoce el beneficio del crédito fiscal a las sociedades no residentes en el Reino Unido y que no desarrollen en este país ninguna actividad comercial a través de una sucursal o de una agencia, cuando perciban dividendos de una sociedad residente en el Reino Unido. No obstante, pueden tener derecho al crédito fiscal si ello resulta de un convenio para evitar la doble imposición.

16 Debe puntualizarse que tales sociedades no residentes no están sujetas al impuesto de sociedades en el Reino Unido. En principio, están sujetas al impuesto sobre la renta en dicho país («income tax») por los ingresos procedentes de dicho Estado miembro, lo que incluye los dividendos que les paguen sus filiales residentes. En estas circunstancias, cuando las sociedades no residentes perciben de una sociedad residente en el Reino Unido dividendos que no dan derecho al crédito fiscal en favor de las sociedades no residentes, no están obligadas a pagar el impuesto sobre la renta sobre el importe o el valor de los dividendos, con arreglo al artículo 233, apartado 1, de la ICTA.

17 En virtud del sistema fiscal vigente en el Reino Unido en 1992 y 1993, una persona a la que se reconozca el beneficio del crédito fiscal con motivo de un reparto y que no sea una sociedad residente en el Reino Unido (por ejemplo, un particular residente en el Reino Unido o un particular o una sociedad residente en un país en el que el convenio para evitar la doble imposición celebrado con el Reino Unido prevea la admisión del beneficio de créditos fiscales) puede solicitar que se impute su crédito fiscal a su impuesto sobre la renta devengado en el Reino Unido y,

cuando el importe del crédito exceda de la cuota del impuesto, que se le pague la diferencia (artículo 231, apartado 3, de la ICTA).

18 En caso de que se deniegue la solicitud, la persona que la presentó puede interponer un recurso ante los Special Commissioners o los General Commissioners y, posteriormente, puede recurrir ante la High Court.

*El convenio para evitar la doble imposición*

19 Debe examinarse en el presente asunto el convenio celebrado en 1980 entre el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y el Reino de los Países Bajos para eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en lo que atañe a la tributación de los ingresos y de los beneficios del capital.

20 Dicho convenio establece en el artículo 10, apartado 3, letra c):

«c) [...] cualquier sociedad residente en los Países Bajos, que perciba dividendos de una sociedad residente en el Reino Unido, tendrá derecho, [...] en la medida en que sea la beneficiaria efectiva de los dividendos, a un crédito fiscal igual a la mitad del crédito fiscal al que tendría derecho un particular residente en el Reino Unido si cobrara esos dividendos y al pago de cualquier excedente posible de dicho crédito fiscal sobre el impuesto devengado en el Reino Unido [...]»

21 Ello significa que una sociedad matriz residente en los Países Bajos y que percibe dividendos de una sociedad residente en el Reino Unido, en la medida en que es la beneficiaria efectiva de los dividendos, tiene derecho a un crédito fiscal igual a la mitad del crédito fiscal al que tendría derecho un particular residente en el Reino Unido si percibiera tales dividendos.

22 El artículo 10, apartado 3, letra a), inciso ii), del convenio para evitar la doble imposición establece que:

«ii) Cuando un residente en los Países Bajos tenga derecho a un crédito fiscal por [...] dividendos [pagados por una sociedad residente en el Reino Unido] en virtud de la letra c) del presente apartado, también podrá recaudarse el impuesto en el Reino Unido, y de conformidad con la legislación del Reino Unido, sobre el importe total o el valor total de dicho dividendo y del importe del referido crédito fiscal, a un tipo no superior al 5 %.»

23 El órgano jurisdiccional remitente ilustra lo que se acaba de indicar con el siguiente ejemplo numérico:

dividendo pagado por una sociedad británica 80

crédito fiscal a favor de un particular británico 20

1/2 del crédito fiscal a favor de la sociedad neerlandesa 10

90

menos el 5 % del impuesto sobre (80+10) 4,5

total recibido por la sociedad neerlandesa 85,5.

24 De la resolución de remisión se desprende que, en virtud del artículo 10, apartado 3, letra a), inciso ii), del convenio para evitar la doble imposición, la sociedad matriz neerlandesa tiene derecho a que se le devuelva todo lo que exceda de la mitad del crédito fiscal sobre la cuota del impuesto recaudado. En el ejemplo que da el órgano jurisdiccional remitente y que se ha expuesto en el apartado anterior, la cantidad que debe devolverse asciende a 5,5.

25 Sobre la base de lo manifestado por Océ NV en sus observaciones escritas debe añadirse que el convenio para evitar la doble imposición preveía inicialmente, tanto para el Reino Unido como para los Países Bajos, una tributación de los dividendos en el Estado del beneficiario de éstos y en el Estado de la sociedad que hubiera efectuado el reparto. No obstante, según Océ NV, desde que el ordenamiento jurídico neerlandés se adaptara a la Directiva los Países Bajos ya no aplican el gravamen del 5 % a los dividendos que pagan las filiales domiciliadas en los Países Bajos a sus sociedades matrices domiciliadas en el Reino Unido, con arreglo a la Ley de 10 de septiembre de 1992 (Staatsblad 1992, p. 518), mientras que el Reino Unido sigue aplicando dicho gravamen sobre la base del convenio.

26 En virtud del artículo 22, apartado 2, letra c), del convenio para evitar la doble imposición:

«c) [...] Los Países Bajos autorizarán una deducción sobre la cuota del impuesto neerlandés calculada de este modo respecto a los elementos de la renta que, en virtud [, en particular, del artículo 10, apartado 3,] del presente convenio, puedan ser gravados en el Reino Unido en la medida en que tales elementos estén incluidos en la base a que se refiere la letra a) del presente apartado. El importe de esta deducción será igual al impuesto pagado en el Reino Unido sobre dichos elementos de la renta, pero no superará el importe de la reducción que sería autorizada si los elementos de la renta así incluidos fueran los únicos elementos de la renta exentos de impuesto en los Países Bajos, en virtud de lo dispuesto en la legislación neerlandesa sobre la eliminación de la doble imposición.»

27 Por consiguiente, los Países Bajos deben conceder una deducción sobre todo impuesto neerlandés devengado por el dividendo y que adeude la sociedad matriz residente en los Países Bajos, por un importe igual a la cuota del impuesto pagado en el Reino Unido, de conformidad con el artículo 10, apartado 3, letra a), inciso ii), del convenio para evitar la doble imposición.

*El litigio principal y las cuestiones prejudiciales*

28 Océ NV es la sociedad matriz de Océ UK Ltd, sociedad constituida en el Reino Unido y residente en dicho país.

29 En 1992 y en 1993, Océ UK Ltd pagó dividendos a su sociedad matriz por un total de unos 13 millones de GBP y, por este motivo, tuvo que ingresar el ACT. Se concedió a Océ NV un crédito fiscal igual a la mitad del crédito fiscal que se habría reconocido a favor de un particular residente en el Reino Unido (es decir, alrededor de 2.174.000 GBP), menos la reducción del 5 % practicada sobre el importe resultante de la adición de los dividendos y del crédito fiscal (761.000 GBP), por lo que percibió una cantidad adicional de cerca de 1.400.000 GBP.

30 Por estimar que la reducción del 5 % constituía una retención en origen sobre los dividendos pagados por su filial, con infracción del artículo 5, apartado 1, de la Directiva, Océ NV interpuso un recurso contra este gravamen ante los Commissioners. Mediante resolución de 17 de febrero de 2000, éstos consideraron que el gravamen del 5 % constituía un impuesto en Derecho británico y que era necesaria una remisión prejudicial al Tribunal de Justicia. La administración tributaria recurrió ante la High Court of Justice (England & Wales) Chancery division (Revenue) impugnando únicamente la calificación de la reducción del 5 % como impuesto según el Derecho británico.

31 En su sentencia de 2 de noviembre de 2000, la High Court consideró que era irrelevante la calificación del gravamen en Derecho británico, dado que la cuestión de si el gravamen del 5 % quedaba sometido a lo dispuesto en el artículo 5, apartado 1, era una cuestión de Derecho comunitario. Devolvió el asunto a los Commissioners para que formularan las cuestiones que debían plantearse al Tribunal de Justicia.

32 En estas circunstancias, los Special Commissioners of Income Tax plantearon al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) En las circunstancias expuestas en la resolución de remisión, el gravamen del 5 % previsto en el artículo 10, apartado 3, letra a), inciso ii), del convenio para evitar la doble imposición celebrado entre el Reino Unido y los Países Bajos en 1980 ("gravamen del 5 %"), ¿constituye una retención en origen sobre los beneficios que una sociedad filial distribuye a su sociedad matriz en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990 ("Directiva")?

2) Si el gravamen del 5 % constituye una retención en origen, ¿están amparados sus efectos por el artículo 7, apartado 2, de la Directiva?

3) Si el gravamen del 5 % sólo está amparado en virtud del artículo 7, apartado 2, de la Directiva, ¿es nula esta disposición por falta de motivación o por no haberse consultado al Comité Económico y Social y al Parlamento Europeo, con lo cual no tiene el efecto de amparar el derecho del Reino Unido a percibir el gravamen del 5 %?»

*Sobre la primera cuestión prejudicial*

33 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide, esencialmente, que se dilucide si un tributo como el gravamen del 5 % previsto por el convenio para evitar la doble imposición, controvertido en el asunto principal, constituye una retención en origen sobre los beneficios que una filial distribuye a su sociedad matriz en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva.

*Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia*

34 Océ NV, los Gobiernos italiano y del Reino Unido, así como la Comisión, están de acuerdo en calificar el gravamen del 5 % de retención en origen sobre los beneficios que una filial distribuye a su sociedad matriz en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva, prohibida, en principio, por dicho artículo.

35 Océ NV se refiere al punto 26 de las conclusiones del Abogado General Sr. Alber en el asunto *Athinaiki Zythopoiia* (sentencia de 4 de octubre de 2001, C-294/99, Rec. p. I-6797), en el que se consideró que, según la interpretación amplia exigida por el Tribunal de Justicia, el concepto de retención en origen comprende toda norma tributaria que grave la distribución de beneficios de una sociedad filial residente a la sociedad matriz que reside en otro Estado miembro. A su juicio, el artículo 5, apartado 1, de la directiva debe interpretarse, por lo tanto, en el sentido de que



*prohíbe todas las disposiciones fiscales que vinculen a la distribución de beneficios cargas específicas que no existirían de no darse esa distribución de beneficios.*

*36 Océ NV recuerda que el gravamen del 5 % fue aplicado sobre el total de los dividendos declarados por Océ UK Ltd y la mitad de los créditos fiscales. Considera que los dividendos declarados por Océ UK Ltd son evidentemente beneficios distribuidos por una filial a su sociedad matriz en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva, por lo que estima que, en todo caso, el gravamen del 5 % es una retención en origen sobre los beneficios distribuidos por una filial a su sociedad matriz, dado que grava los dividendos.*

*37 No obstante, para Océ NV, el gravamen debe considerarse igualmente una retención en origen en la medida en que se aplica a la mitad del crédito fiscal. Su argumentación al respecto es la siguiente.*

*38 En primer lugar, según Océ NV, el concepto de «beneficios» no se limita a los dividendos pagados en metálico y también puede incluir cualquier otro rendimiento de una acción. Alega que el crédito fiscal representa una ventaja que puede evaluarse en dinero, que acompaña a la distribución de beneficios. Manifiesta que en el caso de una sociedad no residente que disfrute de la mitad del crédito fiscal, en virtud de un convenio para evitar la doble imposición, ese crédito fiscal parcial debe abonarse en metálico, sin perjuicio del gravamen del 5 %. Por lo tanto, a su juicio, debe considerarse que el crédito fiscal forma parte de los beneficios distribuidos por la filial. Puntualiza, que, además, se considera que la mitad del crédito fiscal forma parte de la renta imponible a efectos de la aplicación del impuesto sobre la renta neerlandés.*

*39 El Gobierno del Reino Unido alega que, en la sentencia de 8 de junio de 2000, Epson Europe (C-375/98, Rec. p. I-4243), el Tribunal de Justicia interpretó en sentido amplio el concepto de retención en origen sobre los beneficios distribuidos, que confirmó el Abogado General Sr. Alber en el asunto Athinaïki Zythopoiïa, antes citado. Considera que, por lo tanto, del apartado 23 de la sentencia Epson Europe se desprende que constituye una retención en origen el gravamen 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.*

*40 A la luz de esta jurisprudencia, el Gobierno del Reino Unido abandona la posición que había defendido hasta entonces, e incluso durante las negociaciones de la Directiva, según la cual, el gravamen del 5 % no constituye una retención en origen en el sentido de la Directiva ya que, literalmente, sólo existe retención en origen sobre beneficios distribuidos si el importe de tales beneficios se reduce en la cuantía de la retención. Alega que el hecho imponible del gravamen del 5 % es el pago del crédito fiscal, el cual sólo existe si se pagan dividendos; que la base imponible del gravamen está constituida por la adición del importe o del valor de los dividendos y del crédito fiscal, y que el sujeto pasivo de dicho gravamen es el accionista. Considera, por consiguiente, al igual que Océ NV, que el gravamen constituye una retención en origen, en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva.*

*41 La Comisión, por su parte, recuerda que la calificación de un impuesto como retención en origen sobre los beneficios depende de sus efectos y no de los términos utilizados para definirlo en Derecho nacional.*

*42 Sostiene que el gravamen del 5 % debe considerarse un impuesto sobre los beneficios distribuidos. En efecto, la filial residente obtuvo beneficios y distribuyó a su sociedad matriz, al menos, una parte del importe de sus beneficios después de impuesto. En virtud del convenio, el Reino Unido renunció a una parte de su derecho a gravar los beneficios de la filial. Concedió a la sociedad matriz un crédito fiscal correspondiente a una parte de los beneficios y, dado que no tenía ninguna otra obligación fiscal en el Reino Unido, le pagó el importe del crédito. La Comisión considera que, en realidad, dicho pago trae causa de una fracción de los beneficios de la filial,*

fracción que, en un primer momento, se recauda como impuesto en virtud del Derecho nacional, que posteriormente la administración tributaria la cede con arreglo al convenio y que es transferida a la sociedad matriz. Señala que, por lo tanto, los dividendos y el importe del crédito fiscal que se les agrega representan los beneficios distribuidos y que el gravamen del 5 % que se aplica a esa cantidad acumulada constituye, por ende, un impuesto sobre los beneficios distribuidos.

43 A su juicio, es significativo al respecto que, en virtud del artículo 22, apartado 2, letra c), del convenio, el impuesto recaudado en el Reino Unido implique el derecho a una deducción del mismo importe sobre el impuesto devengado por la sociedad matriz en los Países Bajos, en la medida en que los dividendos y el crédito fiscal están comprendidos en la base imponible en los Países Bajos.

44 Por último, según la Comisión, este impuesto sobre los beneficios distribuidos debe considerarse una retención en origen por cuanto es retenido antes del pago del resto de los beneficios distribuidos a la sociedad matriz. El hecho imponible del gravamen del 5 % es el pago de los dividendos y la recaudación no se produce con posterioridad.

#### *Respuesta del Tribunal de Justicia*

45 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 común de tributación, toda penalización de la cooperación entre sociedades de Estados miembros diferentes con relación a la cooperación entre sociedades de un mismo Estado miembro y facilitar de este modo los grupos de sociedades a escala comunitaria. El artículo 5, apartado 1, de la Directiva, a fin de evitar la doble imposición, prevé la exención de la retención en origen en el Estado de la filial cuando se distribuyen beneficios (sentencias 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; *Epson Europe*, antes citada, apartado 20, y de 4 de octubre de 2001, *Athinaïki Zythopoiïa*, antes citada, apartado 25).

46 Para comprobar si el artículo 5, apartado 1, de la Directiva se aplica a la tributación de los beneficios distribuidos con arreglo a la normativa del Reino Unido controvertida en el procedimiento principal, procede hacer referencia, por una parte, a la redacción de dicha disposición y, por otra parte, comprobar que los términos «retención en origen» que figuran en ella no se limitan a determinados tipos concretos de tributos nacionales (véanse las sentencias, antes citadas, *Epson Europe*, apartado 22, y *Athinaïki Zythopoiïa*, apartado 26). Por otra parte, según jurisprudencia reiterada, la calificación a la luz del Derecho comunitario de un impuesto, tasa, derecho o exacción corresponde efectuarla al Tribunal de Justicia en función de las características objetivas del tributo, con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho nacional (véase la sentencia *Athinaïki Zythopoiïa*, antes citada, apartado 27, y jurisprudencia citada).

47 El Tribunal de Justicia ya ha declarado que constituye una retención en origen sobre los beneficios distribuidos en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva, todo tributo sobre las rentas percibidas en el Estado en que se reparten los dividendos y cuyo hecho imponible es el pago de dividendos o de cualquier otro rendimiento de los títulos, cuando la base imponible de dicho tributo es el rendimiento de éstos y el sujeto pasivo es el titular de los mismos títulos (en este sentido, véanse las sentencias *Epson Europe*, apartado 23, y *Athinaïki Zythopoiïa*, apartados 28 y 29, antes citadas).

48 El gravamen controvertido en el asunto principal tiene la particularidad de gravar la cantidad acumulada de los dividendos pagados por la filial residente en el Reino Unido a su sociedad matriz residente en los Países Bajos y del crédito fiscal parcial al que da derecho tal distribución. Para responder a la primera cuestión es necesario, como propone el Abogado General en el

punto 19 de sus conclusiones, examinar el gravamen del 5 % de manera aislada, según que grave los dividendos como tales o el crédito fiscal al que da derecho el reparto de dichos dividendos, y ello aunque todas las partes que han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia estén de acuerdo en considerar que, en su conjunto, el gravamen del 5 % constituye una retención en origen.

49 En lo que atañe a la parte del gravamen del 5 % que se aplica a los dividendos, procede señalar que grava directamente los dividendos en el Estado en que son repartidos, por cuanto éstos se hallan comprendidos en su base imponible.

50 Su hecho imponible es el pago de dichos dividendos y debe señalarse, al respecto, que es irrelevante que el gravamen controvertido en el asunto principal sólo esté previsto si existe un derecho al crédito fiscal, de manera que, a falta de un crédito fiscal concedido en virtud de un convenio de doble imposición, los dividendos se pagarían en su totalidad. En efecto, ha quedado acreditado que el crédito fiscal lo establece el convenio en relación con los dividendos que paga una filial establecida en el Reino Unido a su sociedad matriz establecida en los Países Bajos. A falta de tal reparto, es evidente que, en principio, no se da ningún gravamen sobre la cantidad acumulada del reparto y del crédito fiscal, al que da derecho.

51 Por último, la parte del gravamen del 5 % que se aplica a los dividendos es proporcional a su valor o a su importe, siendo el sujeto pasivo la sociedad matriz beneficiaria de éstos. Afecta a la renta que la sociedad matriz domiciliada en los Países Bajos obtiene de su participación en el capital de su filial domiciliada en el Reino Unido, ya que implica una disminución del valor de esta participación.

52 A este respecto, no influye en la calificación de retención en origen, en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva, dado que se trata de la parte del gravamen que recae sobre los dividendos, que, en el asunto principal, la sociedad matriz accionista percibe, en definitiva, un importe global superior al de los dividendos que le paga su filial en la medida en que ha quedado acreditado que los dividendos están comprendidos en la base imponible y, por lo tanto, están sujetos a dicho gravamen, el cual sólo puede revelarse como un medio para calcular el crédito fiscal. El hecho de recibir, una vez practicado el gravamen, un importe finalmente superior al de los dividendos, se debe al nivel al que está fijado el gravamen y al hecho de que grava la cantidad acumulada de los dividendos y del crédito fiscal parcial. Bastaría que el tipo de tal tributo estuviera fijado a un nivel más elevado para que la cantidad que in fine percibiera la sociedad matriz accionista fuera inferior al importe de los dividendos.

53 Pues bien, sería contrario al principio de una interpretación uniforme del Derecho comunitario que el concepto de retención en origen, en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la directiva, cuyas características se han mencionado en la jurisprudencia recordada en el apartado 47 de la presente sentencia, pudiera depender del tipo establecido para el tributo considerado.

54 De ello se desprende que, en la medida en que grava los dividendos distribuidos por la filial residente a su sociedad matriz no residente, debe considerarse que el gravamen del 5 % previsto por el convenio para evitar la doble imposición, controvertido en el asunto principal, es una retención en origen sobre los beneficios distribuidos, en principio prohibida por el artículo 5, apartado 1, de la Directiva.

55 En lo que atañe a la parte del gravamen del 5 % que se aplica al crédito fiscal al que da derecho el reparto de los dividendos, no tiene las características de una retención en origen sobre los beneficios distribuidos, en principio prohibida por el artículo 5, apartado 1, de la Directiva, ya que no grava los beneficios distribuidos por la filial.

56 En efecto, el crédito fiscal es un instrumento fiscal cuyo objeto es evitar la doble imposición, en términos económicos, de los beneficios distribuidos en forma de dividendos, una primera vez por

lo que respecta a la filial y una segunda vez por lo que respecta a la sociedad matriz beneficiaria de los dividendos. Por lo tanto, no constituye un rendimiento de los títulos.

57 Además, como señala el Abogado General en los puntos 30, 33 y 34 de las conclusiones, los efectos del gravamen sobre el crédito fiscal no se oponen a la prohibición de retención en origen prevista en la Directiva. En efecto, la reducción parcial del crédito fiscal, debido al gravamen del 5 % que recae sobre él, no afecta a la neutralidad fiscal de la distribución transfronteriza de dividendos, ya que no se aplica al reparto de dividendos ni disminuye su valor para la sociedad matriz a la que se pagan.

58 Corrobora tal interpretación, por lo demás, el hecho de que, en el sistema del convenio para evitar la doble imposición, controvertido en el asunto principal, el gravamen del 5 % en el Reino Unido tenga como contrapartida la obligación del Tesoro neerlandés de autorizar que se impute al impuesto de la sociedad matriz, con arreglo al artículo 22, apartado 2, letra c), del convenio.

59 De ello se desprende que, en la medida en que se aplica al crédito fiscal a que da derecho la distribución de dividendos por la filial residente a su sociedad matriz no residente, no debe considerarse que el gravamen del 5 %, previsto en el convenio para evitar la doble imposición controvertido en el asunto principal, es una retención en origen sobre los beneficios distribuidos, prohibida, en principio, por el artículo 5, apartado 1, de la Directiva.

60 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que un tributo como el gravamen del 5 % establecido en el convenio para evitar la doble imposición, controvertido en el asunto principal, en la medida en que grava los dividendos que la filial residente en el Reino Unido paga a su sociedad matriz residente en otro Estado miembro, constituye una retención en origen sobre los beneficios distribuidos por una filial a su sociedad matriz, en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva. En cambio, en la medida en que grava el crédito fiscal al que da derecho tal reparto de dividendos en el Reino Unido, el mismo tributo no constituye una retención en origen, prohibida por el artículo 5, apartado 1, de la Directiva.

*Sobre la segunda cuestión prejudicial*

61 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide, esencialmente, si el artículo 7, apartado 2, de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que autoriza un tributo como el gravamen del 5 %, previsto por el convenio para evitar la doble imposición, controvertido en el asunto principal, aunque este gravamen constituya una retención en origen, en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la misma Directiva.

62 Vista la respuesta dada a la primera cuestión, la segunda se refiere únicamente al gravamen del 5 % en tanto en cuanto recae sobre los dividendos.

*Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia*

63 Según Océ NV, el artículo 7, apartado 2, de la Directiva no puede interpretarse en el sentido de que autoriza una normativa nacional o un convenio para evitar la doble imposición, en su integridad, en tanto su objeto consista, en general, en suprimir o atenuar la doble imposición. Como sostuvo el Abogado General Sr. Alber en el punto 41 de sus conclusiones en el asunto *Athinaiki Zythopoiia*, antes citado, sólo las disposiciones cuyo objetivo concreto sea evitar o atenuar la doble imposición están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 7, apartado 2, de la Directiva, y no las disposiciones que sólo formen parte de la compensación de intereses entre los Estados contratantes respecto a la asignación de los ingresos tributarios correspondientes, pero que no eviten directamente la doble imposición.

64 Por consiguiente, según Océ NV, las disposiciones del convenio controvertido en el asunto principal relativas al pago de un crédito fiscal parcial forman parte de las disposiciones a las que

se aplica el artículo 7, apartado 2, de la Directiva, pero no las disposiciones que establecen una retención en origen correspondiente al gravamen del 5 %. Según Océ NV, en efecto, un gravamen del 5 % sobre el total de los dividendos y del crédito fiscal no constituye una medida cuyo objetivo sea suprimir o atenuar la doble imposición económica de los dividendos. A su juicio, su único efecto consiste, por el contrario, en repartir entre el Reino Unido y los Países Bajos el producto de la doble imposición económica de dividendos.

65 Océ NV añade que el artículo 7, apartado 2, de la Directiva no puede interpretarse en el sentido de que autoriza la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales más o menos relacionadas con el pago de créditos fiscales.

66 A este respecto, se opone a la alegación que en el procedimiento principal formuló la administración tributaria, de que el gravamen del 5 % debe considerarse autorizado en virtud del artículo 7, apartado 2, de la Directiva, ya que se exige en relación con el pago de un crédito fiscal. A su juicio, tal interpretación equivale a considerar que el artículo 7, apartado 2, de la Directiva establece una excepción al principio de exención de retención en origen, sentado en el artículo 5, apartado 1, y no puede acogerse.

67 En efecto, en el quinto considerando la Directiva prevé algunas excepciones al artículo 5, apartado 1, pero éstas se mencionan expresamente en el propio artículo 5, empezando con los términos «no obstante lo dispuesto en el apartado 1». En cambio, nada indica en los considerandos de la Directiva la intención de establecer con el artículo 7, apartado 2, una excepción al principio sentado en el artículo 5, apartado 1, y al respecto no se sugiere justificación alguna.

68 Según el Gobierno del Reino Unido, sostenido por el Gobierno italiano y la Comisión, si bien el gravamen del 5 % constituye una retención en origen, está, no obstante, autorizado, en virtud del artículo 7, apartado 2, de la Directiva.

69 El Gobierno del Reino Unido alega, al respecto, que este artículo está redactado en los términos más amplios posible («la presente Directiva no afectará») y significa que una disposición que reúne las características mencionadas en el artículo 7, apartado 2, debe seguir aplicándose, independientemente de todo cuanto pudiera establecer la Directiva en otro sentido.

70 Considera irrelevante el hecho de que el artículo 10, apartado 3, letra a), inciso ii), que establece el gravamen del 5 %, no tenga, como tal, el objetivo de atenuar la doble imposición. Sostiene que, en efecto, el gravamen del 5 % no debe considerarse aisladamente; forma parte integrante de las disposiciones relativas al pago de un crédito fiscal a Océ NV, en virtud del convenio para evitar la doble imposición. En el mismo sentido, el Gobierno italiano sostiene que, en el contexto de las normas bilaterales, el gravamen del 5 % forma parte de un grupo de disposiciones cuyo objetivo es atenuar la doble imposición de los dividendos.

71 Para el Gobierno del Reino Unido, el artículo 10, considerado como un todo indisociable, es una disposición relativa al pago de créditos fiscales y su objeto consiste en atenuar la doble imposición económica de los dividendos, comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 7, apartado 2, de la Directiva. Por su parte, la Comisión se refiere únicamente al artículo 10, apartado 3, del convenio.

72 En apoyo de su postura, alegan que debería considerarse la situación de las sociedades matrices neerlandesas abstracción hecha del artículo 10 (o del apartado 3 de este artículo) del convenio para evitar la doble imposición. En tal caso, no se atenuaría la doble imposición económica para un accionista -como Océ NV- que no residiera en el Reino Unido. En realidad, los beneficios de Océ UK Ltd habrían estado plenamente sometidos al impuesto de sociedades en el Reino Unido y no se habría efectuado ninguna retención en origen al pagarse dividendos a Océ NV, sino que éstos, en principio, habrían estado plenamente sujetos a tributación en los Países

*Bajos. Precisan que el Reino Unido (a diferencia de los Países Bajos) reduce significativamente la doble imposición ya que, en virtud del artículo 10, apartado 3, letra c), del convenio, confiere un derecho al pago de un crédito fiscal igual a la mitad del que habría correspondido a un particular residente en el Reino Unido, menos el gravamen del 5 %. Por lo tanto, el Reino Unido alega que, gracias al convenio, Océ NV recibe no sólo los propios dividendos en su totalidad, sino también una cantidad adicional que, en realidad, constituye la devolución de una fracción del impuesto de sociedades adeudado por la filial del Reino Unido.*

*73 El Gobierno del Reino Unido puntualiza que el artículo 7, apartado 2, de la Directiva no debe interpretarse en el sentido de que mantiene la aplicación de todas las disposiciones de un convenio para evitar la doble imposición o de toda disposición relativa al pago de un crédito fiscal. Considera que se refiere únicamente a las disposiciones cuya consecuencia directa sea evitar o reducir la doble imposición, de conformidad con lo que sostuvo el Abogado General Sr. Alber en los puntos 40 y 41 de las conclusiones presentadas en el asunto Athinaiki Zythopoiia, antes citado. Por consiguiente, a su juicio, una retención en origen que, en otras circunstancias, prohibiría el artículo 5, apartado 1, de la Directiva, sólo será aplicable si forma parte integrante de una disposición cuya consecuencia directa sea eliminar o reducir la doble imposición, como el artículo 10 del convenio controvertido en el asunto principal.*

*74 Para el Gobierno del Reino Unido, en realidad Océ NV se lamenta de que el artículo 10, apartado 3, del convenio para evitar la doble imposición no atenúe la doble imposición económica de los dividendos tanto como desearía. El Gobierno del Reino Unido alega al respecto que el artículo 7, apartado 2, de la directiva no exige en modo alguno que la doble imposición deba reducirse en un importe mínimo.*

*75 Añade, por último, que si debiera acogerse la interpretación defendida por Océ NV y si el artículo 7, apartado 2, de la Directiva no pudiera aplicarse a una retención en origen practicada con motivo de la concesión de un crédito fiscal, esta disposición quedaría privada de todo sentido y de todo objeto.*

*76 El Gobierno italiano añade que Océ NV no puede lamentarse de que la disposición convencional que le permite disfrutar de un crédito fiscal prevea igualmente una reducción de ese crédito fiscal con el gravamen del 5 %. Sólo sería de otro modo si se fijara el gravamen en un porcentaje tal que redujera a nada el efecto del crédito fiscal, lo cual, a juicio de dicho Gobierno, no se da en el caso de autos.*

*77 Según la Comisión, la finalidad del artículo 7, apartado 2, de la Directiva es eximir de la prohibición de retención en origen un impuesto que forma parte integrante del mecanismo de concesión de un crédito fiscal cuyo objetivo consiste en atenuar la doble imposición. Puntualiza al respecto que el artículo 7, apartado 2, se insertó en la Directiva a petición del Reino Unido, cuando las conversaciones en el seno del Consejo, que debían culminar con la adopción de la Directiva llegaban a su fin, al objeto, precisamente, de garantizar que pudieran seguir aplicándose disposiciones como el artículo 10, apartado 3, del convenio para evitar la doble imposición. La Comisión reconoce que las posturas adoptadas con ocasión de las conversaciones del Consejo no revisten una importancia decisiva para interpretar las disposiciones que de ellas se derivan, pero estima que deberían tenerse en cuenta para determinar las intenciones del legislador.*

*78 El Gobierno del Reino Unido alegó en la vista que la posición que defiende en el presente asunto corresponde a las intenciones iniciales del Consejo ya que, originariamente, el artículo 7, apartado 2, de la directiva fue incorporado a petición suya.*

79 La Comisión añade que no se puede objetar que el artículo 7, apartado 2, no mencione expresamente la retención en origen. Si no fuera aplicable a una retención en origen en relación con la concesión de un crédito fiscal, entonces el artículo 7, apartado 2, no tendría ningún sentido, ya que nada más podría quedar afectado por la Directiva.

#### *Respuesta del Tribunal de Justicia*

80 Como se ha recordado en el apartado 45 de la presente sentencia, el objeto de la Directiva consiste en eliminar, mediante el establecimiento de un régimen común de tributación de los beneficios distribuidos, toda penalización de las sociedades matrices y filiales residentes en Estados miembros diferentes y facilitar de este modo los grupos de sociedades a escala comunitaria.

81 Con este fin, por una parte, como consta en el cuarto considerando de la Directiva, cuando una sociedad matriz recibe, en calidad de socio de su sociedad filial, beneficios distribuidos, el Estado de la sociedad matriz debe o bien abstenerse de gravar dichos beneficios o bien gravarlos, 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.

82 Por otra parte, como se desprende del quinto considerando de la Directiva, para garantizar la neutralidad fiscal es conveniente eximir de retención en origen, salvo en determinados casos particulares, a los beneficios que una sociedad filial distribuye a su sociedad matriz. Precisa, no obstante, que, procede autorizar a la República Federal de Alemania y a la República Helénica, debido a la particularidad de sus sistemas de imposición sobre las sociedades, y a la República Portuguesa, por motivos presupuestarios, a seguir percibiendo temporalmente una retención en origen.

83 Sobre esta base, el artículo 5, apartado 1, de la Directiva sienta el principio de prohibición de retenciones en origen sobre los beneficios distribuidos por una filial domiciliada en un Estado miembro a su sociedad matriz domiciliada en otro Estado miembro. Las excepciones temporales en favor de los regímenes fiscales alemán, griego y portugués, enunciadas en el quinto considerando, se establecen expresamente en el artículo 5, apartados 2 a 4, de la Directiva. Ninguna disposición similar establece una excepción expresa en favor del sistema fiscal británico.

84 No obstante, en el presente procedimiento se ha sostenido, sin que haya sido rebatido, que el artículo 7, apartado 2, de la Directiva se redactó tomando en consideración el sistema británico en el que el reparto de dividendos lleva anejo un derecho al pago de un crédito fiscal parcial siempre que el convenio para evitar la doble imposición entre el Estado miembro de la sociedad matriz y el Reino Unido lo prevea, a sabiendas de que la suma de los dividendos repartidos y del crédito fiscal parcial está sujeta en el Reino Unido al gravamen del 5 %. Tal argumentación supone que dicho gravamen constituye, al menos en parte, una retención en origen, en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva.

85 Los Gobiernos italianos y del Reino Unido, así como la Comisión, deducen de lo anterior que el artículo 7, apartado 2, de la Directiva faculta a los Estados miembros para establecer excepciones a la prohibición de principio de retención en origen sobre los beneficios que distribuya la filial y para gravar la distribución de beneficios por lo que respecta a la sociedad matriz, pues la disposición que establece este tributo forma parte integrante de un conjunto de disposiciones nacionales o convencionales cuyo objetivo es atenuar la doble imposición económica de los dividendos (lo que, en principio, es el caso de un convenio bilateral para evitar la doble imposición) y que se refieren al pago de créditos fiscales a los beneficiarios de los dividendos.

86 A este respecto, debe recordarse que las excepciones a un principio general deben interpretarse en sentido estricto. En lo que atañe, en particular, al principio de exención de la

*retención en origen, previsto en el artículo 5, apartado 1 de la Directiva, el Tribunal de Justicia ha declarado, en el apartado 27 de la sentencia Denkvit y otros, antes citada, en relación con el artículo 3, apartado 2, de la Directiva, que esta disposición, al constituir una excepción a dicho principio, debe ser objeto de interpretación estricta y que la facultad que reconoce a los Estados miembros no puede ser objeto de una interpretación que vaya más allá de sus propios términos.*

*87 Procede señalar que, en el contexto del convenio controvertido en el asunto principal, se estableció el gravamen del 5 % en relación directa con el pago de un crédito fiscal, el cual fue introducido con miras a atenuar la doble imposición económica de los dividendos que paga la sociedad filial domiciliada en el Reino Unido a su sociedad matriz domiciliada en los Países Bajos. Debe observarse que este gravamen, que constituye una retención en origen, a efectos del artículo 5, apartado 1, de la Directiva, en la medida en que grava los dividendos, como ha señalado el Gobierno italiano, no se estableció a un tipo tal que pudiera anular los efectos de esa atenuación de la doble imposición económica de los dividendos. En cualquier caso, todo impuesto pagado en el Reino Unido por dividendos puede deducirse del impuesto devengado en los Países Bajos, con arreglo al artículo 22, apartado 2, letra c), del convenio controvertido en el asunto principal.*

*88 En estas circunstancias, puede considerarse que la retención en origen controvertida en el asunto principal queda sometida a un conjunto de disposiciones convencionales relativas al pago de créditos fiscales a los beneficiarios de dividendos y cuyo objetivo consiste, por tal motivo, en la atenuación de la doble imposición.*

*89 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión que el artículo 7, apartado 2, de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que autoriza un tributo como el gravamen del 5 % previsto en el convenio para evitar la doble imposición, controvertido en el asunto principal, aunque este gravamen, en la medida en que se aplica a los dividendos pagados por la filial a su sociedad matriz, constituya una retención en origen, en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la misma Directiva.*

*Sobre la tercera cuestión prejudicial*

*90 Mediante su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pide que se dilucide si el artículo 7, apartado 2, de la Directiva es inválido por falta de motivación o por no haberse consultado al Comité Económico y Social y al Parlamento Europeo, con lo cual no tiene el efecto de amparar el derecho del Reino Unido a percibir el gravamen del 5 %.*

*Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia*

*91 Océ NV considera que debe considerarse inválido el artículo 7, apartado 2, de la Directiva tanto por falta de motivación como por no haberse consultado al Comité Económico y Social y al Parlamento Europeo.*



92 Así, Océ NV sostiene que el artículo 7, apartado 2, de la Directiva no está adecuadamente motivado, en infracción del artículo 253 CE. La Directiva adolece de falta de motivación por lo que respecta al artículo 7, apartado 2, en la medida en que ningún considerando de la exposición de motivos hace referencia a tal supuesto de excepción, a diferencia de las demás disposiciones que establecen excepciones contenidas en la Directiva. El quinto considerando enuncia el principio según el cual, para garantizar la neutralidad fiscal es conveniente eximir de retención en origen, salvo en determinados casos particulares, a los beneficios que una sociedad filial distribuye a su sociedad matriz. Océ NV considera que toda excepción a este principio exige una explicación. En lo tocante a las excepciones expresas establecidas en el artículo 5, el quinto considerando enuncia en tales términos la existencia de excepciones temporales en favor de determinados Estados miembros. En cambio, no se da motivo alguno respecto a la excepción establecida en el artículo 7, apartado 2, de la Directiva, que, por ende, no puede mantenerse.

93 Océ NV añade que, en su versión inicial, el texto presentado al Parlamento y al Comité Económico y Social contenía la propuesta original de la Comisión (DO 1969, C 39, p. 7) y no incluía nada que fuera equivalente al actual artículo 7. No obstante, se recabaron los dictámenes del Parlamento Europeo y del Comité Económico y Social únicamente sobre la versión inicial y no sobre la versión final. Ahora bien, afirma que la obligación, en particular, de consultar al Parlamento es especialmente importante. Así, de reiterada jurisprudencia se desprende que el Consejo debe devolver la propuesta al Parlamento cada vez que el texto finalmente adoptado, examinado en su conjunto, difiera esencialmente de aquel sobre el que se haya consultado al Parlamento. En el caso de autos, Océ NV estima que las modificaciones introducidas entre ambas versiones son significativas, ya que una disposición que permita a todo Estado miembro que tenga un sistema de crédito fiscal aplicar una retención en origen sobre las distribuciones transfronterizas de beneficios, siempre que exista un crédito fiscal, constituye una desviación sustancial del texto inicial. Por consiguiente, las modificaciones que llevaron a insertar el artículo 7, apartado 2, deberían haber necesitado una segunda consulta a estos dos órganos.

94 El Gobierno del Reino Unido, el Consejo y la Comisión alegan que el artículo 7, apartado 2, de la Directiva no adolece de ningún vicio de forma o de procedimiento que pueda afectar a su validez.

95 Aducen que es suficiente la existencia de una motivación general de la Directiva, en su conjunto y en sus elementos principales. Consideran que no es necesario prever una motivación específica para cada uno de los apartados y párrafos de una Directiva, en particular, cuando la disposición de que se trate se limita a regular o a aclarar un aspecto puntual, de conformidad con el objetivo de la Directiva. Concretamente, el artículo 7, apartado 2, de la Directiva sólo constituye, esencialmente, un mero ajuste técnico sobre un detalle, acorde con el sistema general de la Directiva, y cuyo objetivo consiste en facilitar la interacción entre la Directiva y algunos convenios para evitar la doble imposición que persiguen el mismo objetivo.

96 Sostienen que por el mismo motivo, la inserción del artículo 7, apartado 2, en la Directiva no constituye una modificación sustancial en relación con la propuesta que se había presentado al Parlamento para consulta. A su juicio, la modificación de que se trata no afecta ni a la base del sistema establecido por la Directiva ni a la esencia misma de ésta. Afirman que la misma lógica es aplicable en lo que atañe a la consulta del Comité Económico y Social.

#### *Respuesta del Tribunal de Justicia*

97 En relación con la falta de motivación alegada acerca del artículo 7, apartado 2, de la Directiva, procede recordar que, según jurisprudencia reiterada, el alcance de la obligación de motivación depende de la naturaleza del acto de que se trate y que, cuando se trata de actos destinados a una aplicación general, puede limitarse a indicar, por una parte, la situación de conjunto que ha conducido a su adopción y, por otra parte, los objetivos generales que se propone alcanzar

(véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de noviembre de 1998, Reino Unido/Consejo, C-150/94, Rec. p. I-7235, apartado 25, y España/Consejo, C-284/94, Rec. p. I-7309, apartado 28, así como de 7 de noviembre de 2000, Luxemburgo/Parlamento y Consejo, C-168/98, Rec. p. I-9131, apartado 62).

98 Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que, si el acto impugnado pone de manifiesto la parte esencial del fin perseguido por la institución, es excesivo pretender la motivación específica de cada una de las decisiones técnicas que ella adopta (sentencias Reino Unido/Consejo, apartado 26; España/Consejo, apartado 30, y Luxemburgo/Parlamento y Consejo, apartado 62, antes citadas).

99 Como indica el Abogado General en el punto 57 de sus conclusiones, la Directiva indica claramente en su motivación el objetivo general que persigue, a saber, la neutralidad fiscal de las operaciones de distribución transfronteriza de beneficios. Procede afirmar que esta motivación basta para englobar asimismo la cláusula de reserva de las disposiciones nacionales o convencionales que tienen el mismo objetivo, es decir, el artículo 7, apartado 2, de la Directiva.

100 En relación con la falta de consulta al Parlamento y al Comité Económico y Social, de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la obligación de consultar al Parlamento Europeo durante el procedimiento legislativo, en los casos previstos por el Tratado, implica la necesidad de consultarle nuevamente siempre que el texto finalmente adoptado, considerado en su conjunto, difiera en su contenido material del texto sobre el cual ya se haya consultado al Parlamento, (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de junio de 1997, Parlamento/Consejo, C-392/95, Rec. p. I-3213, apartado 15, y de 11 de noviembre de 1997, Eurotunnel y otros, C-408/95, Rec. p. I-6315, apartado 46).

101 Debe examinarse si la inserción del artículo 7, apartado 2, en el texto de la Directiva constituye una modificación sustancial en relación con el texto presentado al Parlamento y al Comité Económico y Social para consulta.

102 En la medida en que el artículo 7, apartado 2, de la Directiva permite únicamente preservar la aplicación de regímenes nacionales o convencionales específicos, siempre que éstos concuerden con la finalidad de la Directiva, tal como se define en el tercer considerando de ésta y se recuerda en el apartado 45 de la presente sentencia, debe considerarse que la inserción del artículo 7, apartado 2, en el texto de la Directiva es un ajuste técnico y no constituye una modificación sustancial que requiera una segunda consulta del Parlamento y del Comité Económico y Social.

103 Por consiguiente, procede responder al órgano jurisdiccional remitente que el examen de la tercera cuestión no ha puesto de relieve ningún vicio de forma o de procedimiento que pueda afectar a la validez del artículo 7, apartado 2, de la Directiva.

## **Decisión sobre las costas**

### **Costas**

104 Los gastos efectuados por los Gobiernos italiano y del Reino Unido, así como 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 las cuestiones planteadas por los Special Commissioners of Income Tax (Reino Unido) mediante resolución de 6 de febrero de 2001, declara:*

*1) Un tributo como el gravamen del 5 % establecido en el convenio para evitar la doble imposición, controvertido en el asunto principal, en la medida en que grava los dividendos que la filial residente en el Reino Unido paga a su sociedad matriz residente en otro Estado miembro, constituye una retención en origen sobre los beneficios distribuidos por una filial a su sociedad matriz, en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. En cambio, en la medida en que grava el crédito fiscal al que da derecho tal reparto de dividendos en el Reino Unido, el mismo tributo no constituye una retención en origen, prohibida por el artículo 5, apartado 1, de la Directiva.*

*2) El artículo 7, apartado 2, de la Directiva 90/435 debe interpretarse en el sentido de que autoriza un tributo como el gravamen del 5 % previsto en el convenio para evitar la doble imposición, controvertido en el asunto principal, aunque este gravamen, en la medida en que se aplica a los dividendos pagados por la filial a su sociedad matriz, constituya una retención en origen, en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la misma Directiva.*

*3) El examen de la tercera cuestión no ha puesto de relieve ningún vicio de forma o de procedimiento que pueda afectar a la validez del artículo 7, apartado 2, de la Directiva.*