CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. SIEGBERT ALBER

presentadas el 10 de mayo de 2001 [1]

I. Introducción

1. Mediante la presente petición de decisión prejudicial, el Dioikitiko Protodikeio Athinas (Tribunal contencioso-administrativo de Primera Instancia de Atenas) solicita al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la interpretación del artículo 5, apartado 1, de la Directiva relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. El Tribunal remitente desea saber si, con arreglo a ese precepto, constituye una retención en origen prohibida, el hecho de que, con arreglo al Derecho fiscal helénico, se prive a una sociedad del derecho a gozar de determinadas exenciones fiscales respecto de sus beneficios cuando son distribuidos a una sociedad matriz no residente en Grecia, exenciones que se aplicarían si los beneficios permaneciesen en la sociedad que los distribuye, de manera que la distribución aumenta la carga fiscal de la empresa que la efectúa.

II. Marco jurídico

A. *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 lo sucesivo, «Directiva»)* [2]

2. Los preceptos pertinentes de la Directiva disponen:

«Artículo 1

1. Cada Estado miembro aplicará la presente Directiva:

— a las distribuciones de beneficios recibidas por sociedades de dicho Estado y procedentes de sus filiales en otros Estados miembros;

1 — Lengua original: alemán.

2 — DO L 225, p. 6.

— a las distribuciones de beneficios efectuadas por sociedades de dicho Estado a sus sociedades filiales en otros Estados miembros.

2. [...]

[...]

Artículo 5

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

2. [...]

[...]

Artículo 7

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

2. 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.»

B. *Derecho helénico*

3. El artículo 106 del Código del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Jurídicas (Ley nº 2238/1994) establece lo siguiente:

«1. Cuando las rentas de las personas jurídicas [...] comprendan asimismo dividendos o beneficios derivados de la participación en otras sociedades cuyos beneficios ya hayan sido gravados con arreglo a lo dispuesto en la presente Ley o en el artículo 10, dichas rentas se deducirán del beneficio neto total con el fin de calcular los beneficios imponibles de la persona

jurídica. No obstante, en caso de que el beneficio neto de una sociedad nacional [...] comprenda, además de los dividendos y beneficios derivados de la participación en otras sociedades antes mencionados, rentas sujetas a tributación especial que den lugar a la extinción de la deuda tributaria o rentas exentas y, asimismo, *tenga lugar una distribución de beneficios* [el subrayado es mío], para el cálculo de los beneficios distribuidos correspondientes a las rentas previstas en las disposiciones de los apartados 2 y 3 del presente artículo, se tendrá en cuenta el beneficio neto total derivado de los balances de dichas personas jurídicas.

2. Si el beneficio neto derivado de los balances de [...] sociedades anónimas nacionales [...] comprende también rentas exentas, para el cálculo de los beneficios imponibles de la persona jurídica se añadirá a ellos la parte de las rentas exentas correspondiente a los beneficios distribuidos en cualquier forma, tras elevar a bruta la cantidad así calculada agregándole el impuesto que le corresponde [...]

3. Las disposiciones del apartado precedente se aplicarán también por analogía a la distribución de beneficios de [...] sociedades anónimas nacionales [...] cuyos beneficios comprendan beneficios calculados o gravados de manera específica por cuenta de ellas.»

C. *Convenio entre Grecia y los Países Bajos para evitar la doble imposición, firmado en Atenas el 16 de julio de 1981*

4. El artículo 10 del Convenio para evitar la doble imposición es del tenor siguiente:

«1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de uno de los Estados a un residente del otro Estado pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado, pero si el perceptor de los dividendos es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) [...]

b) en relación con los dividendos pagados por una sociedad residente en Grecia a un residente en los Países Bajos: 35 % del importe bruto de los dividendos.

3. [...]»

III. Antecedentes de hecho

5. La sociedad anónima demandante, Athinaïki Zythopoiia A.E., produce y comercializa cerveza. Se halla establecida en Aigaleo (Ática). El 92,17 % de su capital social pertenece a la sociedad neerlandesa Amstel International.

6. Los ingresos obtenidos por Athinaïki Zythopoiia en el año 1996, en principio exentos del impuesto sobre la renta helénico, fueron gravados con éste por distribuir beneficios a Amstel International.

7. Athinaïki Zythopoiia declaró los siguientes importes:

1) rendimientos exentos por valor de 2.391.600.073 GRD, que se derivaban de:

   a) plusvalías generadas por la compra y venta de participaciones en fondos de inversión (artículo 48, apartado 3, de la Ley nº 1969/91) por importe de 2.082.270.518 GRD, a las que correspondía un impuesto por valor de 540.405.967 GRD; y

   b) la deducción de un porcentaje del 5 % que se le concedió con motivo del pago del impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio 1996, por un importe de 309.329.555 GRD, y al que correspondía un impuesto por valor de 80.279.452 GRD, así como

2) rendimientos sometidos a tributación especial, derivados de los intereses de depósitos en entidades de crédito (artículo 12, apartados 1 y 2, de la Ley nº 2238/1994), por un valor de 1.170.631.283 GRD, a los que correspondía un impuesto por importe de 173.606.134 GRD.

8. Por tanto, Athinaïki Zythopoiia alegó que, del importe total de 794.291.553 GRD en concepto de impuestos devengados adicionalmente que correspondía a sus rendimientos del ejercicio 1997 exentos y bajo tributación especial, se había pagado indebidamente la cantidad de 738.384.406 GRD. Ésta se compone de la parte correspondiente a los beneficios distribuidos a Amstel, que se eleva al 92,17 % del importe mencionado en primer lugar, así como del importe total de 80.279.452 GRD en concepto de deducción del 5 % [véase la letra b) *supra*].

9. Según la demandante, se le debe devolver esta cantidad ya que la norma del artículo 106, apartados 2 y 3, de la Ley nº 2238/1994 establece una forma de imposición que representa, sólo en razón de su dependencia de la distribución de beneficios, una «retención en origen» contraria al artículo 5, apartado 1, de la Directiva. En virtud de la normativa helénica, los beneficios distribuidos estarían sometidos a imposición en su totalidad, incluso si una parte de los mismos procediese de fuentes que, sin tal distribución, haría que estuviesen exentos o sujetos a tributación especial.

IV. Cuestión prejudicial

10. Por todo ello, el Dioikitiko Protodikeio Athinas (Tribunal Contencioso-Administrativo de Primera Instancia) planteó al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Existe una "retención en origen" a efectos del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, cuando una disposición de Derecho nacional, en caso de distribución de beneficios por una sociedad filial (anónima o equivalente) a su matriz, establece que, para el cálculo de los beneficios imponibles de la filial, debe tenerse en cuenta su beneficio neto total, incluidos sus rendimientos sujetos a tributación especial que den lugar a la extinción de la deuda tributaria, así como sus rendimientos exentos, a pesar de que esas dos categorías de rentas no tributarían, basándose en la legislación nacional, si permanecieran en la sociedad filial y no fueran distribuidas a la matriz?»

V. Apreciación

A. *Sobre la interpretación del artículo 5, apartado 1, de la Directiva*

Observaciones de las partes

11. El Gobierno helénico defiende la tesis según la cual la Directiva corrige el principio de imposición territorial para, en primer lugar, evitar una desventaja respecto de la participación en sociedades extranjeras frente a la participación en sociedades nacionales, y en segundo lugar, para crear un sistema de imposición neutral respecto de la competencia. El objetivo de la Directiva es evitar la doble imposición. Por ello, continúa, bien se gravan los beneficios distribuidos en la matriz o bien ésta puede deducir de sus impuestos los abonados por su filial.

12. En su opinión, la Directiva no prevé ninguna exención de impuestos. El artículo 4 de la Directiva dispone, precisamente, que la filial estará sujeta a imposición y el artículo 5, apartado 1, de la Directiva excluye la retención en origen sólo en el momento de la distribución de beneficios.

13. El Gobierno helénico destaca que la normativa controvertida no constituye una retención en origen sino que forma parte de la tributación de las rentas de la sociedad filial. Señala también que la retención en origen de la distribución de beneficios se excluye expresamente por ley. Finalmente, añade que ha de excluirse por completo el concebir las normas controvertidas de la legislación tributaria sobre las rentas como una retención en origen de la distribución de beneficios.

14. Athinaïki Zythopoiia y la Comisión consideran, con argumentos que coinciden ampliamente, que las normas tributarias controvertidas constituyen una retención en origen prohibida.

15. Según ellas, la Directiva debe crear una neutralidad impositiva para reducir la carga tributaria de las cooperaciones transfronterizas y así promover la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales.

16. Añaden que el concepto de retención en origen no está definido y que se puede inferir una definición *a contrario sensu* sólo a partir del artículo 7, apartado 1, de la Directiva. Sin embargo, consideran que, ya que el artículo 5, apartado 1, de la Directiva garantiza un derecho al ciudadano comunitario, debe ser interpretado de manera amplia, mientras que las excepciones deben ser interpretadas de manera estricta. Para ellas, el concepto no depende de la calificación que se dé a la retención en Derecho interno y sólo ha de examinarse si es subsumible en las condiciones de la retención en origen.

17. Alegan que las normas tributarias controvertidas han conducido a una imposición especial en el caso de la distribución de beneficios que tiene lugar, precisamente, debido a dicha distribución. Por tanto, concluyen que, a pesar de que la retención forme parte del impuesto sobre la renta de la empresa que efectúa la distribución, se trata de una retención en origen.

18. Por otra parte, afirman que la excepción del artículo 7, apartado 1, de la Directiva no se aplica al presente asunto ya que no versa sobre un pago anticipado sino sobre una imposición posterior.

19. Según ellas, la soberanía fiscal de los Estados miembros no se opone a la aplicación del artículo 5, apartado 1, de la

Directiva, ya que aquélla debe ejercerse de forma compatible con el Derecho comunitario.

20. La representante de la Comisión añadió en la vista como argumento adicional en favor de la calificación de la retención en tanto que impuesto sobre la distribución de beneficios, que, a este respecto, no se tienen en cuenta las pérdidas de la empresa que efectúa la distribución.

Apreciación

21. Concurren los requisitos de aplicación de la Directiva. Athinaïki Zythopoiia y Amstel son sociedades a efectos del artículo 2. Athinaïki Zythopoiia es una sociedad filial de Amstel ya que ésta detenta más del 25 % de su capital [artículo 3, apartado 1, letras a) y b)]. Athinaïki Zythopoiia distribuye beneficios a Amstel (artículo 1, segundo guión).

22. En la actualidad, ya se ha resuelto el supuesto para el que se preveía una excepción en favor de la República Helénica en el artículo 5, apartado 2.

23. Por consiguiente, ha de examinarse si la normativa controvertida constituye una retención en origen a efectos del artículo 5, apartado 1, de la Directiva. El concepto de retención en origen no se define en la Directiva. No obstante, el Tribunal de Justicia ha tenido la oportunidad de interpretarla en la sentencia Epson:

«[...] la Directiva, según se desprende, en particular, de su tercer considerando, tiene por objeto eliminar, mediante el establecimiento de un régimen fiscal común, toda penalización de la cooperación entre sociedades de distintos Estados miembros con relación a la cooperación entre sociedades de un mismo Estado miembro, para facilitar de este modo los grupos de sociedades a escala comunitaria. De este modo, el artículo 5, apartado 1, de la Directiva, a fin de evitar la doble imposición, prevé la exención de la retención en origen en el Estado de la filial cuando se distribuyen beneficios.

[...]

Para comprobar si a la tributación de los beneficios distribuidos [...] se le aplica el artículo 5, apartado 1, de la Directiva, procede hacer referencia, especialmente, a la redacción de dicha disposición. Los términos "retención en origen" que figuran en ella no se limitan a determinados tipos precisos de tributos nacionales. En particular, el artículo 2, letra c), de la Directiva enumera, al designar las sociedades de los Estados miembros incluidas en el ámbito de

aplicación de la Directiva, los impuestos nacionales a los que dichas sociedades están normalmente sujetos [...] Sin embargo, de lo anterior no puede deducirse que se autoricen otras tributaciones que tengan el mismo efecto, tanto más cuanto que el artículo 2, *in fine*, se refiere expresamente a "cualquier otro impuesto que sustituyere a uno de dichos impuestos".» [3]

24. Por consiguiente, la aplicación del artículo 5, apartado 1, de la Directiva no depende de cómo se denomine a la normativa tributaria nacional o de qué régimen fiscal forme parte, sino únicamente de sus efectos.

25. El concepto de retención en origen es aún más claro si se tiene en cuenta que en las normas de conflicto internacional en materia fiscal aquél constituye la contrapartida típica del principio de tributación por las rentas mundiales. De acuerdo con ello, se designa con aquel concepto la aplicación de impuestos locales a los ingresos locales de personas no residentes. Tratándose de la distribución de beneficios a personas no residentes (y también a personas residentes) se produce una retención en origen cuando la empresa que distribuye los beneficios retiene el importe correspondiente a los impuestos sobre la distribución de beneficios y los liquida directamente. Cuando el receptor de los beneficios distribuidos está sujeto a tributación en el interior del territorio respecto de la totalidad de sus rentas, se toman normalmente en cuenta las retenciones en origen en el momento de las compensaciones fiscales totales.

26. Cuando, por el contrario, los beneficiarios no residen en el territorio y, por tanto, sólo están sujetos a tributación respecto de sus rentas mundiales en su lugar de residencia, no se toma en cuenta generalmente lo anterior. En este caso, tienen que pagar, prácticamente, el doble de impuestos por las mismas rentas. Para evitar la acumulación de retenciones en origen y de tributaciones por las rentas mundiales, los Estados suelen concluir convenios de doble imposición. La Directiva persigue exactamente el mismo objetivo. Según la interpretación amplia exigida por el Tribunal de Justicia, el concepto de retención en origen comprende, por tanto, toda norma tributaria que grave la distribución de beneficios de una sociedad filial residente a su sociedad matriz extranjera. No depende, pues, de la denominación concreta o de la estructura de los tributos.

27. Se han de delimitar los conceptos relativos a la imposición sobre la actividad de la sociedad filial residente respecto de la retención en origen. Aquélla no se encuentra en principio afectada por la Directiva. Sin embargo, el Estado miembro tampoco puede introducir en este contexto ninguna normativa que equivalga, en la práctica, a una retención en origen. En el ámbito de aplicación de la Directiva se prohíbe por tanto toda norma tributaria que haga de la distribución de beneficios el hecho imponi-

3 — Sentencia de 8 de junio de 2000, Epson Europe (C-375/98, Rec. p. I-4243), apartados 20 y ss., y la jurisprudencia citada.

ble de cargas tributarias especiales, a las cuales no habría lugar en caso de no producirse la distribución de beneficios. En la práctica, de esta manera se equipara la distribución de beneficios a su acumulación. [4]

28. En consecuencia, el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia Epson:

— que el hecho imponible es el pago de dividendos o de cualquier otro rendimiento de títulos mobiliarios,

— que la base imponible de dicho tributo es el rendimiento de estos títulos, y

— que el sujeto pasivo es el titular de dichos títulos. [5]

29. En el presente asunto, la carga tributaria aumenta sólo porque la demandante distribuye sus beneficios. Por tanto, estamos ante un hecho imponible comparable.

30. La base imponible de la carga tributaria así aumentada es el beneficio distribuido, dado que los importes que han de tomarse en cuenta y que atenuarían el impuesto, se reducen en función de la parte de beneficios distribuida.

31. No obstante, en el presente asunto, el sujeto pasivo no es el propietario de las participaciones en la sociedad que distribuye los beneficios. El incremento impositivo afecta formalmente a la sociedad que distribuye los beneficios, cuyo impuesto sobre la renta aumenta. A diferencia del asunto Epson, en el presente asunto no es la sociedad matriz residente en otro Estado miembro la demandante, sino la sociedad filial, residente en el Estado miembro que recauda los impuestos.

32. Sin embargo, no es decisivo el hecho de atribuir a la sociedad filial la carga impositiva. Al efecto económico de gravar a la sociedad filial corresponde el gravar a la sociedad matriz, dado que se incluyen los impuestos (como es típico con las retenciones en origen) de la sociedad que distribuye los beneficios y se liquidan directamente.

33. Esta apreciación queda confirmada con el argumento de la Comisión según el cual la normativa controvertida no toma en cuenta las pérdidas de años anteriores,

4 — Véase, Förster, J., y Schollmeier, A.: «Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung», *Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts*, Verlag Neue Wirtschaftsbriefe Herne, 1995, ap. 30, marginal 131.

5 — Sentencia Epson, citada en la nota 3, apartado 23.

como ocurre normalmente en el contexto de los impuestos sobre sociedades.

34. Por tanto, las normas que conducen a este incremento impositivo deben ser equiparadas a una retención en origen y son, en consecuencia, incompatibles con el artículo 5 de la Directiva.

B. *Sobre el Convenio entre Grecia y los Países Bajos para evitar la doble imposición*

Observaciones de las partes

35. El Gobierno helénico invoca el Convenio entre Grecia y los Países Bajos para evitar la doble imposición internacional, según el cual los dividendos procedentes de la participación de una sociedad extranjera en una sociedad griega se someterán a imposición en Grecia. El artículo 7, apartado 2, de la Directiva permite este proceder.

36. Un representante de Athinaïki Zythopoiia defendió en la fase oral la interpretación estricta del artículo 7, apartado 2, de la Directiva, dado que se trata de una excepción a los principios generales de la Directiva.

37. Refiriéndose al procedimiento prejudicial pendiente en el asunto Océ van der Grinten,[6] el representante mencionado expresó sus dudas sobre la legalidad del artículo 7, apartado 2, de la Directiva, habida cuenta de que ni el Parlamento fue consultado en relación con este precepto ni se ofrece explicación alguna en cuanto al mismo en los considerandos.

38. En la fase oral, la representante de la Comisión invocó la primacía del Derecho comunitario frente a los convenios entre Estados miembros. Por esta razón, negó la posibilidad de que el convenio para evitar la doble imposición internacional pueda limitar los efectos de la prohibición de retención en origen.

Apreciación

39. En virtud del artículo 7, apartado 2, de la Directiva, la misma no afectará a las disposiciones nacionales o a los convenios internacionales, cuyo objetivo sea suprimir o atenuar la doble imposición.

6 — Asunto C-58/01.

40. Este precepto se refiere tanto a las disposiciones nacionales como a los convenios internacionales. Obviamente, no se incluye en el ámbito de aplicación de esta excepción todas y cada una de las disposiciones nacionales, ya que, si no, la prohibición de retención en origen quedaría privada de todo efecto práctico. Hay que pensar, más bien, en el efecto jurídico particular de las disposiciones nacionales. Sólo quedarán excluidas aquellas disposiciones que tengan por efecto inmediato evitar la doble imposición.

41. De ello se deduce que no toda norma de un convenio para evitar la doble imposición entre Estados miembros de la Comunidad queda excluida, sino sólo las que eviten especialmente la doble imposición. Por el contrario, las normas 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, no formarán parte del ámbito de aplicación del artículo 7, apartado 2, de la Directiva.

42. El Convenio para evitar la doble imposición invocado por Grecia permite que ésta grave los dividendos de sociedades griegas pagados a residentes en los Países Bajos con un tipo de hasta el 35 % del importe bruto. Puede ser que esta norma fuese una condición absoluta para que Grecia concluyese un convenio de doble imposición con los Países Bajos. Sin embargo, la misma no aporta nada directamente para evitar la doble imposición. Por todo ello, el artículo 7, apartado 2, de la Directiva no es aplicable al caso.

43. Puesto que, de esta manera, el artículo 7, apartado 2, de la Directiva no influye en la respuesta a la cuestión prejudicial planteada, no es necesario examinar la legalidad del artículo 7, apartado 2, de la Directiva, lo cual significaría anticiparnos al procedimiento en el asunto Océ van der Grinten.

C. *Sobre la aplicación de las libertades fundamentales*

44. Puesto que la aplicabilidad directa del artículo 5, apartado 1, de la Directiva da respuesta a la cuestión prejudicial y que el efecto de las libertades fundamentales no es objeto de la cuestión prejudicial, no es necesario examinar en el presente asunto la aplicación de las libertades fundamentales.

VI. Sobre los límites temporales de los efectos de la sentencia

Observaciones de las partes

45. El representante del Gobierno helénico pidió en la fase oral que, en el caso de que se declarase que el Derecho comunitario se opone a una retención como la que ha motivado el litigio en el procedimiento principal, se excluyan los efectos retroactivos de la sentencia. Para ello se basa en los elevados costes que provocaría una devolución de los impuestos liquidados.

46. Athinaïki Zythopoiia se opone a la limitación temporal de los efectos de la sentencia. No ve motivo alguno por el que el Gobierno helénico debiese poder conservar ingresos tributarios indebidamente percibidos. En ningún caso, la limitación de la retroactividad debería afectar a procedimientos pendientes ante los tribunales o los órganos administrativos o a los asuntos en los que aún es posible dicho recurso.

Apreciación

47. Cuando el Tribunal de Justicia interpreta una norma de Derecho comunitario, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 177 del Tratado, también decide en qué sentido y con qué alcance debe o habría debido entenderse y aplicarse la norma desde el momento de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma así 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, siempre y cuando se reúnan los requisitos necesarios para someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma. [7]

48. Ahora bien, el Tribunal de Justicia limita la retroactividad de la sentencia prejudicial cuando la situación jurídica anterior al pronunciamiento de la sentencia era, al menos, confusa y cuando se teme que tenga graves consecuencias, sobre todo económicas, sobre relaciones jurídicas establecidas de buena fe en el pasado. [8] En cuanto a las consecuencias económicas, se trata a menudo de las arcas públicas de los Estados miembros afectados, pero parece

7 — Sentencia de 13 de febrero de 1996, Bautiaa y Société française maritime (asuntos acumulados C-197/94 y C-252/94, Rec. p. I-505), apartado 47; véase también la sentencia de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co (C-437/97, Rec. p. I-1157), apartado 57, y la jurisprudencia citada.

8 — Sentencias de 8 de abril de 1976, Defrenne (43/75, Rec. p. 455), apartados 71 a 73 y ss.; de 2 de febrero de 1988, Blaizot (24/86, Rec. p. 379), apartados 31 y ss.; de 15 de diciembre de 1995, Bosman (C-415/93, Rec. p. I-4921), apartados 143 y ss.; de 4 de mayo de 1999, Sürül (C-262/96, Rec. p. I-2685), apartados 109 y ss., y la sentencia EKW y Wein & Co, citada en la nota 7, apartados 58 y s.

que, por lo que respecta a este segundo requisito, tienen gran peso el número de relaciones jurídicas afectadas y los posibles efectos perjudiciales para los particulares. [9] Además, el Tribunal de Justicia ha considerado que la limitación en el tiempo de los efectos de una decisión prejudicial debe ser siempre la excepción. [10]

49. En el presente asunto no se observa que pueda producirse ningún perjuicio a los particulares. No obstante, parece quedar excluido que la aplicación de la respuesta propuesta a la cuestión prejudicial pueda provocar graves consecuencias económicas para el Estado helénico.

50. Por lo que se refiere a la claridad de la situación jurídica, ha de observarse que las normas helénicas a las que se refiere la petición prejudicial fueron aprobadas en el año 1994, es decir, después de que expirase el plazo para adaptar el Derecho interno a la Directiva, el 1 de enero de 1992.

51. Por consiguiente, ya en el momento de aprobación de la normativa controvertida, Grecia debía haber respetado el artículo 5, apartado 1, de la Directiva. Es cierto que el concepto de retención en origen que en éste se utiliza no es fácil de comprender por si mismo. Ahora bien, ya en el año 1994, en vista de los antecedentes fiscales, se tenía que reconocer que una imposición motivada por la distribución de beneficios conllevaría el riesgo de infringir la prohibición de retención en origen.

52. Tampoco existía motivo alguno para confiar en que las normas controvertidas no serían consideradas expresamente como retención en origen, sino que se comprenderían en la imposición de las rentas de la sociedad que distribuye los beneficios. Representa un principio general de aplicación del Derecho comunitario, que para el enjuiciamiento de una norma lo relevante no es su denominación sino sólo sus consecuencias prácticas.

53. Grecia sólo podría, pues, invocar la falta de claridad en cuanto al alcance del artículo 5, apartado 1, de la Directiva, si se hubiese asegurado de la compatibilidad de la normativa controvertida con este precepto, por ejemplo, preguntando previamente a la Comisión. [11] Sin embargo, el

9 — Sentencia Defrenne, apartados 71 a 73 y ss., y Bosman, apartado 143, ambas citadas en la nota 8.

10 — Sentencia Bautiaa y Société française maritime, apartado 48, citada en la nota 7.

11 — Véanse las sentencias Defrenne, apartados 71 a 73, y Blaizot, apartado 32 (ambas citadas en la nota 8), así como la sentencia EKW y Wein & Co, apartado 58 (citada en la nota 7), en la que el Tribunal de Justicia se basó en el comportamiento equívoco de la Comisión, del Consejo o de los Estados miembros para limitar los efectos de su sentencia.

Gobierno helénico no ha aportado ninguna prueba de que se hubiese asegurado de la compatibilidad de la normativa controvertida con la Directiva.

54. Habida cuenta del carácter absolutamente excepcional de una limitación en el tiempo de las sentencias del Tribunal de Justicia, no hay motivo alguno para proceder a dicha limitación.

VII. Conclusión

55. Por todo ello, propongo que se responda a la cuestión prejudicial de la manera siguiente:

Constituye una retención en origen a efectos del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, una normativa nacional que, en caso de distribución de beneficios por una sociedad filial, anónima o equivalente, a su sociedad matriz, establece que, para el cálculo de los beneficios imponibles de la filial, debe tenerse en cuenta su beneficio neto total, incluidos sus rendimientos sujetos a tributación especial que den lugar a la extinción de la deuda tributaria, así como sus rendimientos exentos, cuando esas dos categorías de rendimientos no tributarían, basándose en la legislación nacional, si permanecieran en la sociedad filial y no fueran distribuidos a la matriz.