SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)
de 15 de julio de 2004 *

En el asunto C-315/02,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el Verwaltungsgerichtshof (Austria), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Anneliese Lenz

y

Finanzlandesdirektion für Tirol,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 73 B y 73 D del Tratado CE (actualmente artículos 56 CE y 58 CE),

* Lengua de procedimiento: alemán.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, y los Sres. A. Rosas y S. von Bahr, la Sra. R. Silva de Lapuerta y el Sr. K. Lenaerts (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. A. Tizzano;
Secretario: Sra. M.-F. Contet, administradora principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de la Sra. A. Lenz, por los Sres. C. Huber y R. Leitner, Wirtschaftsprüfer y Steuerberater;

— en nombre del Gobierno austriaco, por el Sr. H. Dossi, en calidad de agente;

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

— en nombre del Gobierno francés, por los Sres. G. de Bergues y P. Boussaroque, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. K. Manji, en calidad de agente, asistido por el Sr. Hoskins, Barrister;

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

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de la Sra. A. Lenz, representada por los Sres. R. Leitner y G. Toifl, Steuerberater; del Gobierno austriaco, representado por el Sr. J. Bauer, en calidad de agente; del Gobierno del Reino Unido, representado por el Sr. M. Hoskins, y de la Comisión, representada por los Sres. K. Gross y R. Lyal, en la vista de 29 de enero de 2004;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 25 de marzo de 2004;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 27 de agosto de 2002, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de septiembre siguiente, el Verwaltungsgerichtshof planteó, con arreglo al artículo 234 CE, tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 73 B y 73 D del Tratado CE (actualmente artículos 56 CE y 58 CE, respectivamente).

2 Estas cuestiones se suscitaron en el marco de un procedimiento iniciado ante dicho órgano jurisdiccional por la Sra. Lenz, en el que ésta cuestionó la compatibilidad de la normativa fiscal austriaca relativa a la imposición de los rendimientos del capital con el Derecho comunitario.

Marco jurídico

3 El régimen fiscal austriaco prevé la imposición de los rendimientos de las sociedades establecidas en Austria a dos niveles: el de la sociedad, sobre los beneficios que obtiene, a un tipo fijo del 34 %, y el del accionista, sobre los rendimientos del capital, a saber, los dividendos y demás beneficios distribuidos por la sociedad.

4 Por lo que se refiere a la imposición de los accionistas, el régimen aplicable varía en función del origen austriaco o extranjero de los rendimientos.

Imposición de los rendimientos de capital de origen austriaco

5 A tenor del artículo 93, apartado 2, de la Einkommensteuergesetz 1988 (Ley del impuesto sobre la renta de 1988, BGBl. 1988/400; en lo sucesivo, «EStG»), «se considerarán ingresos de origen austriaco los rendimientos del capital pagados por entidades que tengan su domicilio, su dirección comercial o su sede en Austria o cuando el sujeto pasivo sea una sucursal austriaca de una entidad de crédito [...]» (versión publicada en el BGBl. 1996/201).

6 El artículo 93, apartado 1, de la EStG (versión publicada en el BGBl. 1996/201) dispone que: «en el caso de rendimientos del capital de origen austriaco [...] el impuesto sobre la renta se recaudará mediante retención sobre los rendimientos del capital (Kapitalertragtsteuer)», que, con arreglo al artículo 95, apartado 1, de la EStG, se eleva al 25 %.

7 El artículo 97, apartado 1, de la EStG (versión publicada en el BGBl. 1996/797) prevé que el impuesto sobre los rendimientos del capital «se considerará satisfecho de forma definitiva con la retención del impuesto». En tal caso, los rendimientos del capital ya no están sujetos al impuesto sobre la renta.

8 En el caso de que el impuesto de carácter liberatorio no pueda ser percibido mediante una retención fiscal en la fuente (es decir, en las sociedades), el artículo 97, apartado 2, de la EStG prevé que el impuesto sea satisfecho mediante «las cantidades que, por importe del impuesto sobre los rendimientos del capital, se hubieren abonado con carácter voluntario a la entidad que hizo efectivo el pago de los beneficios» (versión publicada en el BGBl. 1996/797).

9 Si el sujeto pasivo decide no acogerse al impuesto liberatorio del 25 % sobre sus rendimientos del capital de origen austriaco, se le aplica el régimen denominado «del tipo reducido a la mitad» («Halbsatzverfahren») con arreglo al artículo 37, apartados 1 y 4, de la EStG (versión publicada en el BGBl. 1996/797).

10 En este caso, los rendimientos del capital se computan para determinar la renta imponible total, lo que conlleva un posible aumento del tipo aplicable. Sin embargo, para compensar este aumento, dichos rendimientos del capital están sujetos a un tipo de gravamen reducido a la mitad del tipo medio aplicable al total de la renta.

Imposición de los rendimientos del capital de origen extranjero

11 Los rendimientos del capital de origen extranjero percibidos por un sujeto pasivo residente en Austria están sujetos al impuesto sobre la renta ordinario. Por tanto, se computan para determinar la renta imponible total y están sujetos normalmente al impuesto sobre la renta cuyo tipo máximo es del 50 %.

12 La normativa austriaca ha sido modificada por una ley que entró en vigor el 1 de abril de 2002. Esta ley es posterior al litigo principal y, por tanto, no se le aplica.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

13 La Sra. Lenz, nacional alemana que es sujeto pasivo por obligación personal en Austria, declaró, como ingresos correspondientes a 1996, rendimientos del capital en forma de dividendos distribuidos por sociedades anónimas establecidas en Alemania. La administración tributaria austriaca aplicó a estos rendimientos el impuesto sobre la renta ordinario. En efecto, el tipo de gravamen reducido a la mitad previsto por el artículo 37 de la EStG y la imposición de carácter liberatorio prevista en el artículo 97 de la EStG en relación con el artículo 93 de la misma ley (en los sucesivo, «ventajas fiscales controvertidas») sólo se aplican a los rendimientos de capital de origen austriaco.

14 Al considerar que la aplicación del tipo progresivo ordinario del impuesto sobre sus rendimientos del capital de origen alemán es contraria a la libre circulación de capitales prevista en el artículo 73 B, apartado 1, del Tratado, la Sra. Lenz presentó

una reclamación ante la Finanzlandesdirektion für Tirol. Esta reclamación fue desestimada mediante una resolución de 16 de abril de 1999, contra la que la Sra. Lenz interpuso un recurso ante el Verwaltungsgerichtshof.

15 En estas circunstancias, el Verwaltungsgerichtshof suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Se opone el artículo 73 B, apartado 1, del Tratado CE, en relación con el artículo 73 D, apartados 1, letras a) y b), y 3, de éste [actualmente artículos 56 CE, apartado 1, y 58 CE, apartados 1, letras a) y b), y 3], a una normativa como la establecida en el artículo 97, apartados 1 y 4, de la EStG, en relación con el artículo 37, apartados 1 y 4, de la misma ley, con arreglo a la cual el sujeto pasivo puede optar, por lo que se refiere a los dividendos de acciones nacionales, por una imposición a tanto alzado y liberatoria a un tipo de gravamen del 25 % o por una imposición a un tipo de gravamen reducido a la mitad del tipo de gravamen medio aplicable a la totalidad de su renta, mientras que los dividendos de acciones extranjeras se gravan en todos los casos al tipo ordinario del impuesto sobre la renta?

2) A efectos de la respuesta a la primera cuestión, ¿tiene alguna importancia la cuantía de la imposición de los rendimientos de la sociedad de capital en la que se posee la participación y que tiene su domicilio social y su administración en otro Estado miembro o en un Estado tercero?

3) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿puede producirse la situación prevista en el artículo 73 B, apartado 1, del Tratado al deducir proporcionalmente del impuesto austriaco sobre la renta de quien percibe los dividendos el impuesto de sociedades satisfecho en su Estado por las sociedades anónimas que tienen su domicilio social y su administración en otros Estados miembros o en Estados terceros?»

Sobre las dos primeras cuestiones prejudiciales

16 Mediante sus dos primeras cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente si los artículos 73 B, apartado 1, y 73 D, apartados 1 y 3, del Tratado se oponen a la normativa de un Estado miembro que reserva la aplicación de un tipo de gravamen liberatorio del 25 % o un tipo de gravamen reducido a la mitad a los rendimientos del capital distribuidos por sociedades establecidas en este Estado miembro, excluyendo los de origen extranjero, y si, en su caso, la apreciación de la compatibilidad de dicha reglamentación con las referidas disposiciones del Tratado, depende del nivel de imposición de los beneficios de las sociedades con arreglo al impuesto de sociedades en el Estado miembro en que estén establecidas.

17 Dado que el litigio principal tiene por objeto la negativa de las autoridades fiscales de un Estado miembro a conceder las ventajas fiscales controvertidas a un sujeto pasivo por obligación personal en este Estado miembro y que ha recibido dividendos de una sociedad establecida en otro Estado miembro, las cuestiones planteadas sólo requieren respuesta en la medida en que afectan a la libre circulación de capitales entre los Estados miembros.

18 En primer lugar, debe examinarse si, según sostienen la Sra. Lenz y la Comisión de las Comunidades Europeas, una normativa fiscal como la controvertida en el litigio principal supone una restricción a la libre circulación de capitales a efectos del artículo 73 B, apartado 1, del Tratado.

19 Según reiterada jurisprudencia, procede recordar que si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercer dicha competencia respetando el Derecho comunitario (sentencias de 11 de agosto de

1995, Wielockx, C-80/94, Rec. p. I-2493, apartado 16; de 6 de junio de 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec. p. I-4071, apartado 32, y de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia, C-334/02, Rec. p. I-2229, apartado 21).

20 Pues bien, es preciso señalar que la normativa fiscal controvertida produce el efecto de disuadir a los contribuyentes que residen en Austria de invertir sus capitales en las sociedades establecidas en otros Estados miembros. En efecto, esta normativa permite a un contribuyente que reside en Austria elegir entre el impuesto liberatorio al tipo fijo del 25 % y el impuesto ordinario sobre la renta a un tipo reducido a la mitad para la imposición de sus rendimientos del capital de origen austriaco, mientras que a sus rendimientos del capital de origen extranjero se les aplica el impuesto ordinario cuyo tipo puede alcanzar el 50 %.

21 Dicha normativa produce asimismo un efecto restrictivo para las sociedades establecidas en otros Estados miembros en cuanto que constituye para ellas un obstáculo a la captación de capitales en Austria. En efecto, en la medida en que los rendimientos del capital procedentes de otros Estados miembros reciben un trato fiscal menos favorable que los rendimientos del capital de origen austriaco, la adquisición de acciones de sociedades establecidas en otros Estados miembros es menos atractiva para los inversores residentes en Austria que la de acciones de sociedades establecidas en este Estado miembro (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Verkooijen, apartado 35, y Comisión/Francia, apartado 24).

22 De lo anterior resulta que una normativa como la controvertida en el litigio principal constituye una restricción a la libre circulación de capitales, prohibida, en principio, por el artículo 73 B, apartado 1, del Tratado.

23 No obstante, es preciso examinar si es posible justificar esta restricción a la libre circulación de capitales a la luz de las disposiciones del Tratado.

24 A este respecto, debe recordarse que, de acuerdo con el artículo 73 D, apartado 1, del Tratado «lo dispuesto en el artículo 73 B se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a [...] aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera [...] con respecto a los lugares donde esté invertido su capital» ni a su derecho a «adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales».

25 Según los Gobiernos austriaco, danés, francés y del Reino Unido, de esta disposición se desprende claramente que los Estados miembros pueden reservar las ventajas fiscales controvertidas únicamente a los rendimientos del capital distribuidos por las sociedades establecidas en su territorio.

26 A este respecto, ha de señalarse que el artículo 73 D, apartado 1, del Tratado, que, como excepción al principio fundamental de la libre circulación de capitales debe ser objeto de una interpretación estricta, no puede interpretarse en el sentido de que cualquier legislación fiscal que establezca una distinción entre los contribuyentes en función del lugar en que inviertan sus capitales sea automáticamente compatible con el Tratado. En efecto, la excepción del artículo 73 D, apartado 1, del Tratado se encuentra limitada a su vez por el artículo 73 D, apartado 3, del Tratado que prevé que las disposiciones nacionales a las que hace referencia el apartado 1 de este artículo «no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 73 B».

27 En consecuencia, procede distinguir el trato diferenciado permitido con arreglo al artículo 73 D, apartado 1, del Tratado, de las discriminaciones arbitrarias prohibidas por el artículo 73 D, apartado 3, de éste. Pues bien, según la jurisprudencia, para que una normativa fiscal nacional como la controvertida, que establece una distinción entre los rendimientos del capital distribuidos por sociedades establecidas en el territorio del Estado miembro de que se trata y los procedentes de otros Estados miembros, pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato

afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general, como la necesidad de preservar la coherencia del régimen tributario, la lucha contra la evasión fiscal y la eficacia de los controles fiscales (sentencias, Verkooijen, antes citada, apartado 43; de 21 de noviembre de 2002, X e Y, C-436/00, Rec. p. I-10829, apartados 49 y 72, y Comisión/Francia, antes citada, apartado 27). Por otra parte, para que la diferencia de trato entre las distintas categorías de rendimientos del capital resulte justificada, no debe ir más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido por la normativa controvertida.

28 Los Gobiernos que han presentado observaciones en el presente asunto sostienen, en primer lugar, que las autoridades austriacas recaudan el impuesto sobre los beneficios que las sociedades establecidas en Austria distribuyen entre sus accionistas parcialmente de las sociedades y parcialmente de los accionistas. Por lo que se refiere a las sociedades establecidas fuera de su territorio, alegan que las autoridades austriacas no pueden percibir el impuesto sobre los rendimientos de las sociedades de la misma forma. En consecuencia, la normativa fiscal controvertida está justificada por una situación objetivamente distinta en la que se puede fundar una diferencia de trato fiscal, con arreglo al artículo 73 D, apartado 1, letra a), del Tratado (sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225, apartados 30 a 34 y 37, y Verkooijen, antes citada, apartado 43).

29 Por tanto, es preciso examinar si, con arreglo al artículo 73 D, apartado 1, letra a), del Tratado, la diferencia de trato de un sujeto pasivo por obligación personal en Austria en función de que reciba rendimientos del capital de sociedades establecidas en este Estado miembro o rendimientos del capital de sociedades establecidas en otros Estados miembros responde a situaciones que no son objetivamente comparables.

30 De los autos se desprende que el objetivo de la normativa fiscal austriaca es atenuar los efectos económicos de la doble imposición de los beneficios de las sociedades que resulta de la imposición de los beneficios obtenidos por la sociedad, con arreglo al impuesto de sociedades, y de la imposición del contribuyente accionista, con arreglo al impuesto sobre la renta, de los mismos beneficios distribuidos en forma de dividendos.

31 Pues bien, tanto los rendimientos del capital de origen austriaco como los procedentes de otros Estados miembros pueden ser objeto de doble imposición. Efectivamente, en principio, en los dos casos los rendimientos están sujetos en primer lugar al impuesto de sociedades y después –en la medida en que se distribuyen en forma de dividendos– al impuesto sobre la renta.

32 Por tanto, respecto a una norma fiscal que tiene por objeto atenuar los efectos de la doble imposición de los beneficios distribuidos por las sociedades en favor de las que se realiza la inversión, los accionistas que son sujetos pasivos por obligación personal en Austria y que perciben rendimientos del capital de una sociedad establecida en otro Estado miembro se encuentran en una situación comparable a la de los accionistas que son asimismo sujetos pasivos por obligación personal en Austria, pero que perciben rendimientos del capital de una sociedad establecida en este Estado miembro.

33 En consecuencia, la normativa fiscal austriaca que supedita la aplicación del tipo de gravamen liberatorio del 25 % o del tipo reducido a la mitad a los rendimientos del capital a la condición de que estos rendimientos sean de origen austriaco, no responde a una situación diferente entre los rendimientos del capital de origen austriaco y los procedentes de otros Estados miembros a efectos del artículo 73 D, apartado 1, letra a), del Tratado, (véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de junio de 1996, Asscher, C-107/94, Rec. p. I-3089, apartados 41 a 49, y de 12 de junio de 2003, Gerritse, C-234/01, Rec. p. I-5933, apartados 47 a 54).

34 Los Gobiernos que han presentado observaciones ante el Tribunal del Justicia sostienen, en segundo lugar, que la normativa fiscal austriaca está justificada objetivamente por la necesidad de garantizar la coherencia del régimen fiscal nacional (sentencias de 28 de enero de 1992, Bachman, C-204/90, Rec. p. I-249, y Comisión/Bélgica, C-300/90, Rec. p. I-305). A este respecto, alegan que las ventajas fiscales controvertidas tienen por objeto atenuar los efectos de la doble imposición

de los beneficios de las sociedades. Afirman que, efectivamente, existe un vínculo económico directo entre la imposición de los beneficios de la sociedad y estas ventajas fiscales. En consecuencias, en la medida en que sólo las sociedades establecidas en Austria están sujetas al impuesto de sociedades en este Estado miembro, la reserva de dichas ventajas fiscales únicamente a los titulares de rendimientos del capital de origen austriaco está justificada.

35 Debe recordarse que, en los apartados 28 y 21 respectivamente de las sentencias Bachmann y Comisión/Bélgica, antes citadas, en las que el Tribunal de Justicia admitió que la necesidad de preservar la coherencia del régimen fiscal podía justificar una restricción del ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado, existía una vinculación directa entre la posibilidad de deducir las primas pagadas en el marco de los contratos de seguro de vejez y fallecimiento, por una parte, y la imposición de las cantidades adeudadas por los aseguradores en ejecución de dichos contratos, por otra, vinculación que resultaba necesario preservar con el fin de garantizar la coherencia del sistema fiscal controvertido (véanse, en particular, las sentencias de 28 de octubre de 1999, Vestergaard, C-55/98, Rec. p. I-7641, apartado 24, e X e Y, antes citada, apartado 52).

36 En el litigio principal, además de la circunstancia de que el impuesto sobre la renta de las personas físicas y el impuesto de sociedades son dos impuestos distintos que gravan a sujetos pasivos diferentes (véanse las sentencias de 13 de abril de 2000, Baars, C-251/98, Rec. p. I-2787, apartado 40; Verkooijen, antes citada, apartados 57 y 58, y de 18 de septiembre de 2003, Bosal, C-168/01, Rec. p. I-9409, apartado 30), es importante señalar que la normativa fiscal austriaca no hace depender la obtención de las ventajas fiscales controvertidas de las que gozan los sujetos pasivos que residen en Austria en virtud de sus rendimientos de capital de origen austriaco de la imposición de los beneficios de las sociedades con arreglo al impuesto de sociedades.

37 Debe recordarse asimismo que la alegación basada en la necesidad de preservar la coherencia del régimen fiscal debe verificarse respecto al objetivo perseguido por la normativa fiscal controvertida (véase la sentencia de 11 de marzo de 2004, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Rec. p. I-2409, apartado 67).

38 Pues bien, es absolutamente imposible que el objetivo perseguido por la normativa fiscal austriaca, a saber, atenuar la doble imposición, resulte afectado si los titulares de rendimientos del capital procedentes de otros Estados miembros también pudiesen acogerse a la normativa fiscal austriaca. Al contrario, el hecho de reservar el tipo de gravamen liberatorio del 25 % y el tipo de gravamen reducido a la mitad únicamente a los titulares de rendimientos del capital de origen austriaco hace que aumente la diferencia entre la carga fiscal global que soportan los beneficios de las sociedades austriacas y la que grava los beneficios de las sociedades establecidas en otros Estados miembros.

39 Por tanto, no puede acogerse una argumentación fundada en la necesidad de preservar la coherencia del régimen fiscal austriaco.

40 Es cierto que la concesión de la ventaja fiscal controvertida a los titulares de rendimientos del capital procedentes de otros Estados miembros supondría, para el Estado de que se trata, una reducción de sus ingresos fiscales. Sin embargo, según reiterada jurisprudencia, la reducción de ingresos fiscales no puede considerarse una razón imperiosa de interés general susceptible de ser invocada para justificar una medida contraria, en principio, a una libertad fundamental (sentencias Verkooijen, antes citada, apartado 59; de 3 de octubre de 2002, Danner, C-136/00, Rec. p. I-8147, apartado 56, e X e Y, antes citada, apartado 50).

41 Por otro lado, a diferencia de lo que sostienen los Gobiernos austriaco y danés, a la luz de la normativa fiscal austriaca el nivel de imposición de las sociedades establecidas en otros Estados miembros no es relevante para apreciar la compatibilidad de una legislación nacional con los artículos 73 B y 73 D, apartados 1 y 3, del Tratado.

42 A este respecto, es preciso recordar que, en el caso de los rendimientos del capital de origen austriaco, la normativa fiscal controvertida no establece ningún vínculo directo entre la imposición de los beneficios de las sociedades con arreglo al impuesto de sociedades y la ventajas fiscales concedidas en el impuesto sobre la renta a los sujetos pasivos que residen en Austria. En estas circunstancias, el nivel de imposición de las sociedades establecidas fuera del territorio austriaco no puede justificar la negativa a conceder las mismas ventajas fiscales a los titulares de rendimientos del capital distribuidos por estas últimas sociedades.

43 Es cierto que no puede excluirse que la extensión de la normativa fiscal austriaca controvertida a los rendimientos del capital procedentes de otros Estados miembros podría hacer que, para los inversores residentes en Austria, resultara ventajosa la compra de acciones de sociedades establecidas en otros Estados miembros en los que el nivel del impuesto de sociedades fuese más bajo que en Austria. Sin embargo, esta posibilidad no puede justificar, en absoluto, una normativa como la controvertida en el litigio principal. En efecto, al tratarse de una alegación basada en una eventual ventaja fiscal para los contribuyentes que perciban en su país de residencia rendimientos del capital de sociedades establecidas en otros Estados miembros, basta con indicar que es jurisprudencia reiterada que, suponiendo que existan otras ventajas fiscales, su existencia no puede justificar un trato fiscal desfavorable contrario a una libertad fundamental (sentencia Verkooijen, antes citada, apartado 61, y la jurisprudencia allí citada).

44 El Gobierno francés sostiene asimismo que la normativa fiscal austriaca está justificada por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales.

45 A este respecto, hay que recordar que del artículo 73 D, apartado 1, letra b), del Tratado, en particular, se desprende que es posible invocar la eficacia de los controles fiscales para justificar restricciones al ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado (véanse las sentencias de 8 de julio de 1999, Baxter y otros, C-254/97, Rec. p. I-4809, apartado 18, y de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, C-478/98, Rec. p. I-7587, apartado 39).

46 En primer lugar, por lo que se refiere a la ventaja fiscal derivada de la imposición de los rendimientos del capital de origen austriaco a un tipo reducido, no se ha demostrado, en absoluto, que la aplicación de distintos tipos de gravamen en función del origen de los rendimientos del capital pueda hacer los controles fiscales más eficaces.

47 En segundo lugar, en cuanto al impuesto liberatorio al tipo del 25 %, es preciso recordar que éste se retiene directamente en la fuente por las sociedades establecidas en Austria. Sin embargo, como ha indicado el Abogado General en los puntos 33 y 34 de sus conclusiones, el impuesto de carácter liberatorio no implica necesariamente una retención en la fuente. Así, el artículo 97, apartado 2, de la EStG prevé que en los casos en que la retención en la fuente no sea posible, el impuesto de carácter liberatorio puede ser satisfecho mediante «las cantidades que, por importe del impuesto sobre los rendimientos del capital, se hubieren abonado con carácter voluntario a la entidad que hizo efectivo el pago de los beneficios». Por tanto, para los rendimientos procedentes de sociedades establecidas en otros Estados miembros, podría preverse una modalidad similar de «abon[o] [de] carácter voluntario» a la administración tributaria.

48 En efecto, la retención en la fuente, realizada directamente por las sociedades establecidas en Austria, constituye una operación más fácil para la administración fiscal que un «abon[o] [de] carácter voluntario». No obstante, las meras dificultades de administración no son suficientes para justificar un obstáculo a una libertad fundamental del Tratado, como la libre circulación de capitales (sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartados 29 y 30).

49 Habida cuenta de todo lo anterior, procede responder a las dos primeras cuestiones que los artículos 73 B y 73 D, apartados 1 y 3, del Tratado, se oponen a una normativa que permite elegir entre el impuesto de carácter liberatorio a un tipo del 25 % y el impuesto ordinario sobre la renta con aplicación de un tipo reducido a la mitad únicamente a los titulares de rendimientos de capital de origen austriaco, mientras que prevé que los rendimientos de capital procedentes de otros Estados miembros quedan sujetos necesariamente al impuesto ordinario sobre la renta sin reducción del tipo. La negativa a conceder a los titulares de rendimientos del capital procedentes de otros Estados miembros las ventajas fiscales concedidas a los titulares de rendimientos del capital de origen austriaco no puede justificarse por la circunstancia de que los rendimientos de las sociedades establecidas en otros Estados miembros estén sujetos en éste a una imposición poco elevada.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

50 Mediante su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el artículo 73 B, apartado 1, del Tratado, se opone a una legislación fiscal que permite que un sujeto pasivo que reside en Austria y que percibe rendimientos de capital procedentes de otro Estado miembro, deduzca proporcionalmente de su impuesto sobre la renta el impuesto de sociedades satisfecho por la sociedad en la que posee una participación.

51 La Sra. Lenz y la Comisión formulan reservas en cuanto a la admisibilidad de esta cuestión. Alegan que se trata de una cuestión que carece de relevancia para la solución del litigio principal ya que se refiere a un régimen fiscal que no está en vigor en Austria.

52 A este respecto, hay que recordar que, según reiterada jurisprudencia, el Tribunal de Justicia no puede pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional cuando resulta evidente que la interpretación del Derecho comunitario solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal o cuando el problema es de naturaleza hipotética (sentencias de 16 de julio de 1992, Meilicke, C-83/91, Rec. p. I-4871, apartado 25; de 13 de julio de 2000, Idéal tourisme, C-36/99, Rec. p. I-6049, apartado 20, y de 5 de febrero de 2004, Schneider, C-380/01, Rec. p. I-1389, apartado 22).

53 Pues bien, las disposiciones a las que se refiere la resolución de remisión no prevén la posibilidad de deducir en Austria el impuesto de sociedades abonado en otro Estado miembro. Al instarle el Tribunal de Justicia a aportar precisiones sobre este extremo, el Gobierno austriaco confirmó que la legislación fiscal vigente en la fecha de los hechos del litigio principal no permitía identificar una deducción como la indicada por el órgano jurisdiccional remitente, ni siquiera realizando una interpretación amplia de la ley.

54 En estas circunstancias, no procede responder a la tercera cuestión planteada.

Costas

55 Los gastos efectuados por los Gobiernos austriaco, danés, francés 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.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Verwaltungsgerichtshof, mediante resolución de 27 de agosto de 2002, declara:

1) **Los artículos 73 B y 73 D, apartados 1 y 3, del Tratado CE (actualmente artículos 56 CE y 58 CE, apartados 1 y 3, respectivamente) se oponen a una normativa que permite elegir entre el impuesto de carácter liberatorio a un tipo del 25 % y el impuesto ordinario sobre la renta con aplicación de un tipo reducido a la mitad únicamente a los titulares de rendimientos de capital de origen austriaco, mientras que prevé que los rendimientos de capital procedentes de otros Estados miembros quedan sujetos necesariamente al impuesto ordinario sobre la renta sin reducción del tipo.**

2) **La negativa a conceder a los titulares de rendimientos del capital procedentes de otros Estados miembros las ventajas fiscales concedidas a los titulares de rendimientos del capital de origen austriaco no puede justificarse por la circunstancia de que los rendimientos de las sociedades establecidas en otros Estados miembros estén sujetos en éste a una imposición poco elevada.**

Jann Rosas von Bahr

Silva de Lapuerta Lenaerts

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 15 de julio de 2004.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Primera

P. Jann