SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 8 de marzo de 2001 *

En los asuntos acumulados C-397/98 y C-410/98,

que tienen por objeto sendas peticiones dirigidas al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), por la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Reino Unido), destinadas a obtener, en los litigios pendientes ante dicho órgano jurisdiccional entre

Metallgesellschaft Ltd y otras (asunto C-397/98),

Hoechst AG,

Hoechst (UK) Ltd (asunto C-410/98),

y

Commissioners of Inland Revenue,

HM Attorney General,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 6 y 52 del Tratado CE (actualmente artículos 12 CE y 43 CE, tras su modificación), 58 del Tratado CE (actualmente artículo 48 CE) y/o 73 B del Tratado CE (actualmente artículo 56 CE),

* Lengua de procedimiento: inglés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

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

Abogado General: Sr. N. Fennelly;
Secretario: Sra. L. Hewlett, administradora;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de Metallgesellschaft Ltd y otras, por los Sres. J. Gardiner, QC, y F. Fitzpatrick, Barrister, designados por Slaughter and May, Solicitors;

— en nombre de Hoechst AG y de Hoechst (UK) Ltd, por el Sr. M. Barnes, QC, designado por Slaughter and May, Solicitors;

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

— en nombre del Gobierno neerlandés, por el Sr. M.A. Fierstra, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno finlandés, por el Sr. H. Rotkirch y la Sra. T. Pynnä, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. R. Lyal y las Sras. H. Michard y M. Patakia, en calidad de agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Metallgesellschaft Ltd y otras, representadas por los Sres. J. Gardiner y F. Fitzpatrick; de Hoechst AG y Hoechst (UK) Ltd, representadas por el Sr. M. Barnes; del Gobierno del Reino Unido, representado por la Sra. G. Amodeo, en calidad de agente, asistida por el Sr. D. Wyatt; del Gobierno alemán, representado por la Sra. B. Muttelsee-Schön, en calidad de agente; del Gobierno francés, representado por el Sr. S. Seam, en calidad de agente; del Gobierno neerlandés, representado por el Sr. M.A. Fierstra, y de la Comisión, representada por el Sr. R. Lyal y la Sra. H. Michard, expuestas en la vista de 25 de mayo de 2000;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 12 de septiembre de 2000;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante sendas resoluciones de 2 de octubre de 1998, recibidas en el Tribunal de Justicia el 6 de noviembre (C-397/98) y 17 de noviembre (C-410/98) siguientes, respectivamente, la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artícu-

lo 234 CE), cinco cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 6 y 52 del Tratado CE (actualmente artículos 12 CE y 43 CE, tras su modificación), 58 del Tratado CE (actualmente artículo 48 CE) y/o 73 B del Tratado CE (actualmente artículo 56 CE).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de litigios entre Metallgesellschaft Ltd, Metallgesellschaft AG, Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG y The Metal and Commodity Company Ltd (en lo sucesivo, «Metallgesellschaft y otros»), en el asunto C-397/98, y Hoechst AG y Hoechst (UK) Ltd (en lo sucesivo, «Hoechst y otros»), en el asunto C-410/98, y los Commissioners of Inland Revenue, en relación con la obligación impuesta a las sociedades residentes en el Reino Unido de realizar pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades por los dividendos pagados a sus sociedades matrices.

El contexto jurídico nacional

3 En virtud de las normas de la parte I de la Income and Corporation Taxes Act de 1988 (Ley de 1988 relativa a los impuestos sobre la renta y sobre sociedades; en lo sucesivo, «ICTA»), están sujetos al impuesto sobre sociedades («corporation tax») los beneficios obtenidos durante un ejercicio económico por las sociedades que residan en el Reino Unido, así como por las sociedades que no residan en el Reino Unido pero que desarrollen en él una actividad comercial a través de una sucursal o de una agencia.

4 Con arreglo al artículo 12 de la ICTA, por regla general el ejercicio económico dura doce meses. Respecto a los ejercicios cerrados antes del 1 de octubre de 1993, el impuesto sobre sociedades debía pagarse, a elección del sujeto pasivo, bien nueve meses después de la fecha de cierre o bien un mes después de que se girara la liquidación relativa a dicho período. Respecto a los ejercicios cerrados a partir del 1 de octubre de 1993, el impuesto sobre sociedades debe pagarse nueve meses y un día después del cierre del ejercicio.

El pago a cuenta del impuesto sobre sociedades («advance corporation tax»)

5 Con arreglo al artículo 14 de la ICTA, las sociedades que tengan su residencia en el Reino Unido y que realicen determinados repartos, como el pago de dividendos a sus accionistas, están obligadas a efectuar pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades («advance corporation tax», en lo sucesivo, «ACT») calculados sobre una cantidad igual al importe o al valor del reparto efectuado.

6 Debe señalarse que el ACT no es una retención sobre el dividendo, el cual se paga íntegramente, sino que su naturaleza es la de un impuesto sobre sociedades a cargo de la sociedad que reparte dividendos, pagado por anticipado a cuenta del impuesto sobre sociedades de base («mainstream corporation tax», en lo sucesivo «MCT») devengado en cada ejercicio económico.

7 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 catorce días siguientes al final del trimestre durante el cual se haya efectuado el reparto.

8 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 debe, en principio y sin perjuicio del derecho de renuncia de dicha sociedad, ya sea imputarse a la cantidad que ha de pagar la sociedad en concepto de MCT para este ejercicio o transferirse a las filiales de dicha sociedad, que podrán imputarlo a la cantidad que ellas mismas adeuden en concepto de MCT. En el supuesto de que la sociedad no deba pagar ningún impuesto sobre sociedades en relación con el ejercicio económico de que se trate (por ejemplo, porque los beneficios sean insuficientes), podrá ya sea imputar el ACT al impuesto sobre sociedades devengado en ejercicios económicos posteriores o solicitar que se impute a ejercicios anteriores.

9 Mientras que el MCT ha de pagarse nueve meses o nueve meses y un día después del cierre del ejercicio económico, según que el cierre sea anterior o posterior al 1 de octubre de 1993, el ACT debe ingresarse dentro de los catorce días siguientes al final del trimestre durante el cual se haya efectuado el reparto. Así, el ACT se paga siempre antes de que deba abonarse el MCT, al que normalmente se imputa. El órgano jurisdiccional remitente señala que, por lo tanto, el ACT produce, respecto a la sociedad que efectúa el reparto de dividendos, el efecto de anticipar entre ocho meses y medio (en el supuesto de que el reparto se efectúe el último día de un ejercicio) y un año y cinco meses y medio (cuando el reparto tiene lugar el primer día del ejercicio) la fecha del pago de la cuota del impuesto sobre sociedades devengado por los dividendos pagados.

10 Dado que el ACT puede imputarse incluso a los beneficios obtenidos en ejercicios económicos posteriores cuando no deba pagarse ningún MCT con respecto al ejercicio de que se trate, el órgano jurisdiccional remitente señala que, en tal caso, el anticipo se refiere a un período más largo, incluso, en algunas circunstancias, a un período indeterminado.

El crédito fiscal («tax credit»)

11 Una sociedad residente en el Reino Unido no está sujeta al impuesto sobre sociedades por los dividendos recibidos de una sociedad residente también en el Reino Unido (artículo 208 de la ICTA). Por lo tanto, todo reparto de dividendos sujeto al ACT que realice una sociedad residente a otra sociedad residente dará lugar a un crédito fiscal («tax credit») a favor de la sociedad que cobre los dividendos (artículo 231, apartado 1, de la ICTA).

12 Dicho crédito fiscal es igual al importe del ACT pagado por la sociedad que haya repartido dividendos con motivo de este reparto (artículo 231, apartado 1, de la ICTA).

13 Cuando una sociedad residente en el Reino Unido cobra de su filial residente dividendos que den derecho al crédito fiscal, puede deducir el importe del ACT pagado por su filial del importe del ACT que ella misma deberá pagar cuando reparta dividendos a sus propios accionistas, por lo que sólo ingresará el ACT sobre la diferencia.

14 Cuando una sociedad residente en el Reino Unido, pero totalmente exenta del pago del MCT, cobre de una filial residente un dividendo por el que se haya pagado el ACT, tiene derecho a que le sea restituida una cantidad igual al crédito fiscal (artículo 231, apartado 2, de la ICTA).

15 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 no están sujetas al impuesto sobre sociedades en el Reino Unido. Sin embargo, en principio, están sujetas al impuesto sobre la renta en el Reino Unido («income tax») respecto a todas las rentas que se originen en dicho Estado miembro, lo que incluye los dividendos que les paguen sus filiales residentes.

16 No obstante, con arreglo al artículo 233, apartado 1, de la ICTA, en la medida en que, en principio, a una sociedad matriz no residente no se le reconoce el beneficio del crédito fiscal, salvo disposición en tal sentido contenida en un convenio para evitar la doble imposición entre el Reino Unido y el Estado de su residencia, dicha sociedad no está sujeta al impuesto sobre la renta en el Reino Unido por los dividendos procedentes de su filial residente.

17 Por el contrario, si la sociedad matriz no residente tiene derecho al crédito fiscal en virtud de un convenio para evitar la doble imposición celebrado entre el Reino Unido y el Estado de su residencia, está sujeta al impuesto sobre la renta en el Reino Unido por los dividendos cobrados de su filial residente.

18 El Convenio para evitar la doble imposición entre el Reino Unido y la República Federal de Alemania de 26 de noviembre de 1964, según su versión modificada el 23 de marzo de 1970, no reconoce el beneficio del crédito fiscal a las sociedades residentes en Alemania que tengan una participación en el capital de sociedades residentes en el Reino Unido y cobren dividendos de ellas.

19 En consecuencia, una sociedad matriz cuyo domicilio se halle en Alemania y que cobre de una filial residente en el Reino Unido dividendos gravados con el ACT no tiene derecho en el Reino Unido a un crédito fiscal correspondiente al ACT pagado y, en virtud de la normativa fiscal del Reino Unido, no está sujeta a tributación en este país por los dividendos cobrados de su filial residente.

20 Cuando a una sociedad matriz no residente en el Reino Unido se le concede el beneficio de un crédito fiscal con arreglo a un convenio para evitar la doble imposición celebrado entre el Reino Unido y el Estado de su residencia, dicha sociedad puede solicitar que se impute este crédito fiscal al impuesto sobre la renta que está obligada a pagar en el Reino Unido por los dividendos recibidos de su filial residente y, en el caso de que el importe del crédito fiscal exceda de la cuota del impuesto, puede solicitar el reembolso de la diferencia. En el caso de que se deniegue la solicitud, la sociedad que la ha presentado puede interponer un recurso ante los «Special Commissioners» o ante los «General Commissioners» y posteriormente, en su caso, ante la High Court.

La opción por la tributación en régimen de grupo («Group Income Election»)

21 Con arreglo al artículo 247 de la ICTA, dos sociedades residentes en el Reino Unido, una de las cuales participa en la otra como mínimo en un 51 %, pueden optar por la tributación en régimen de grupo («Group Income Election»).

22 La adopción de dicho régimen tiene el efecto de relevar a la filial del pago del ACT por los dividendos que pague a su sociedad matriz, a no ser que manifieste su deseo de que no se aplique la tributación en régimen de grupo a un pago de dividendos determinado.

23 La solicitud de aplicación de la tributación en régimen de grupo debe presentarse ante un «Inspector of Taxes». En caso de decisión denegatoria, la sociedad que ha presentado la solicitud puede impugnar dicha decisión ante los «Special Commissioners» o ante los «General Commissioners» y, en su caso, puede decidir interponer un recurso de casación ante la High Court.

24 En el caso de que una filial residente en el Reino Unido pague un dividendo a su sociedad matriz residente también en el Reino Unido en el marco de la tributación en régimen de grupo, no se exigirá ningún ACT a la filial y la sociedad matriz no tendrá derecho a un crédito fiscal. En efecto, no puede aplicarse a un grupo de sociedades la tributación en régimen de grupo reconociéndosele al mismo tiempo un crédito fiscal por un mismo dividendo.

25 Debe puntualizarse que el ACT se suprimió a partir del 6 de abril de 1999, en virtud del artículo 31 de la Finance Act de 1998 (Ley de Presupuestos Generales para 1998). El contexto jurídico descrito en los apartados 5 a 24 de la presente sentencia es el vigente antes de dicha fecha.

Los hechos de los procedimientos principales

26 En el asunto C-397/98, Metallgesellschaft Ltd y The Metal and Commodity Company Ltd, sociedades residentes en el Reino Unido, pagaron dividendos a sus sociedades matrices, Metallgesellschaft AG y Metallgesellschaft Handel &

Beteiligungen AG, sociedades cuyos domicilios se encuentran en Alemania y, por este motivo, tuvieron que pagar el ACT. Posteriormente, ambas filiales pudieron deducir el ACT del MCT a cuyo pago estaban obligadas.

27 Metallgesellschaft y otros demandaron a los Commissioners of Inland Revenue ante la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, para que se declarara que sufrieron un perjuicio debido a la sujeción al ACT de los dividendos pagados por las filiales a sus sociedades matrices. El litigio principal versa sobre las cantidades de ACT pagadas entre el 16 de abril de 1974 y el 1 de noviembre de 1995 por Metallgesellschaft Ltd y entre el 11 de abril de 1991 y el 13 de octubre de 1995 por The Metal and Commodity Company Ltd.

28 En el asunto C-410/98, Hoechst (UK) Ltd, sociedad residente en el Reino Unido, pagó dividendos a su sociedad matriz, Hoechst AG, sociedad cuyo domicilio se encuentra en Alemania, y abonó en el Reino Unido el ACT que grava tales dividendos. Posteriormente, pudo deducir el ACT del MCT a cuyo pago estaba obligada.

29 Hoechst y otros demandaron también a los Commissioners of Inland Revenue ante la High Court para que se declarara que sufrieron un perjuicio a causa de la sujeción al ACT de los dividendos pagados por Hoechst (UK) Ltd a Hoechst AG entre el 16 de enero de 1989 y el 26 de abril de 1994. El litigio principal versa sobre las cantidades de ACT ingresadas entre el 14 de abril de 1989 y el 13 de julio de 1994.

30 En cada uno de los asuntos principales, las sociedades matrices sostienen que, debido a que ellas y sus filiales no podían optar por la tributación en régimen de grupo, que habría permitido que éstas evitaran el pago del ACT, dichas filiales sufrieron un perjuicio económico que no estaban obligadas a soportar las filiales de sociedades matrices residentes en el Reino Unido, las cuales podían, optando por la tributación en régimen de grupo, conservar hasta la fecha en que debían pagar el MCT devengado las cantidades que de otra manera habrían tenido que ingresar en concepto de ACT correspondiente a los dividendos pagados a sus

sociedades matrices. Estiman que dicho perjuicio supone una discriminación indirecta por razón de nacionalidad contraria al Tratado CE.

31 Con carácter subsidiario, en el asunto C-397/98, Metallgesellschaft AG y Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG sostienen que debería reconocérseles un crédito fiscal correspondiente, al menos en parte, al ACT abonado por sus filiales residentes, a semejanza de una sociedad matriz residente en el Reino Unido, que tiene derecho al crédito fiscal, o de una sociedad matriz no residente en el Reino Unido pero que tiene derecho al crédito fiscal en virtud de un convenio para evitar doble imposición.

32 En el asunto C-410/98, si el Tribunal de Justicia considerara que Hoechst (UK) Ltd no tiene derecho a que se le paguen los intereses devengados con respecto al ACT abonado, Hoechst AG solicita, con carácter subsidiario, que se reconozcan a su favor créditos fiscales correspondientes a dicho ACT o una cantidad equivalente a los créditos que habrían correspondido a una sociedad matriz residente en los Países Bajos. Según Hoechst AG, el hecho de que la normativa fiscal del Reino Unido sólo autorice la concesión de créditos fiscales a sociedades matrices no residentes por el ACT abonado por sus filiales residentes cuando el convenio para evitar la doble imposición aplicable lo prevea, como ocurre en el Convenio entre el Reino Unido y el Reino de los Países Bajos, pero no en el Convenio entre el Reino Unido y la República Federal de Alemania, constituye una discriminación injustificada entre sociedades matrices residentes en Estados miembros distintos, contraria al Tratado.

Las cuestiones prejudiciales

33 Por considerar que la resolución de los litigios de que conoce requiere una interpretación del Derecho comunitario, la High Court of Justice (England &

Wales), Chancery Division, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales, redactadas en términos idénticos en cada asunto:

«1) En las circunstancias expuestas en la resolución de remisión, ¿es compatible con el Derecho comunitario y, en particular, con los artículos 6, 52, 58 y/o 73 B del Tratado CE el hecho de que la legislación de un Estado miembro sólo permita optar por la tributación en régimen de grupo [que permite el pago de dividendos por una filial a su sociedad matriz sin obligación de efectuar pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades ("ACT")] en el caso de que tanto la filial como su sociedad matriz residan en dicho Estado miembro?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿conceden las mencionadas disposiciones del Tratado CE un derecho a indemnización a una filial residente de una sociedad matriz cuyo domicilio se encuentre en otro Estado miembro y/o a dicha sociedad matriz, en virtud del cual puedan reclamar una cantidad en concepto de intereses sobre el ACT abonado por la filial, teniendo en cuenta que la legislación nacional no le permitió optar por la tributación en régimen de grupo, o bien tal cantidad sólo puede ser reclamada, en su caso (si puede serlo), interponiendo un recurso de indemnización basado en los principios establecidos por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en sus sentencias de 5 de marzo de 1996, Brasserie du pêcheur y Factortame (asuntos acumulados C-46/93 y C-48/93, Rec. p. I-1029), y de 22 de abril de 1997, Sutton (C-66/95, Rec. p. I-2163)? En cualquiera de estos casos, ¿está obligado el órgano jurisdiccional nacional a conceder una reparación aun cuando, con arreglo a la legislación nacional, no puede concederse el pago de intereses (ya sea directamente o como indemnización de daños y perjuicios) sobre cantidades principales que ya no se adeudan a las demandantes?

3) En las circunstancias expuestas en la resolución de remisión, ¿es compatible con las mencionadas disposiciones del Tratado CE el hecho de que las autoridades de un Estado miembro denieguen que se conceda cualquier crédito fiscal a una sociedad residente en otro Estado miembro, cuando lo conceden a sociedades residentes y a sociedades cuyo domicilio se encuentre

en otros Estados miembros, con arreglo a lo dispuesto en los convenios para evitar la doble imposición que se hayan celebrado con esos otros Estados miembros?

4) En caso de respuesta negativa a la tercera cuestión, ¿estaba obligado y sigue estando obligado el primer Estado miembro, durante los períodos pertinentes a efectos del presente asunto, a conceder un crédito fiscal a tal sociedad y en las mismas circunstancias que con respecto a las sociedades residentes o a las sociedades residentes en Estados miembros que hayan recogido el beneficio de tales créditos en sus convenios para evitar la doble imposición?

5) ¿Puede un Estado miembro oponer a tal petición de resarcimiento, de crédito fiscal o de indemnización de daños y perjuicios la circunstancia de que las demandantes carecen de fundamento para presentarla o de que su pretensión debería reducirse, debido a que, a pesar de las disposiciones contrarias de la legislación nacional, deberían haber optado por la tributación en régimen de grupo o reclamado un crédito fiscal y haber impugnado ante los "Commissioners" y, en su caso, ante los órganos jurisdiccionales, las decisiones del "Inspector of Taxes" por las que se denegó dicha opción o se desestimó la reclamación, invocando la primacía y el efecto directo de las disposiciones jurídicas comunitarias?»

34 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 14 de diciembre de 1998, los asuntos C-397/98 y C-410/98 se acumularon a efectos de la fase escrita, de la fase oral y de la sentencia.

Sobre la primera cuestión prejudicial

35 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide esencialmente que se dilucide si los artículos 6, 52, 58 y/o 73 B del Tratado se

oponen a la normativa fiscal de un Estado miembro, como la controvertida en el asunto principal, que concede a las sociedades residentes en dicho Estado miembro la posibilidad de acogerse a un régimen tributario que les permita pagar dividendos a su sociedad matriz sin estar obligadas a efectuar un pago a cuenta del impuesto sobre sociedades cuando su sociedad matriz resida asimismo en el citado Estado miembro y se la deniegue cuando su sociedad matriz resida en otro Estado miembro.

36 Según Metallgesellschaft y otros y Hoechst y otros, la normativa nacional controvertida en el asunto principal puede disuadir a las sociedades residentes en otro Estado miembro de establecerse en el Reino Unido por medio de filiales y, por lo tanto, restringe de manera injustificada la libertad de establecimiento. Con carácter subsidiario, dicha normativa les parece igualmente incompatible con las disposiciones del Tratado sobre la libre circulación de capitales.

37 Hay que recordar, con carácter preliminar, que, según reiterada jurisprudencia, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben sin embargo ejercerla respetando el Derecho comunitario y deben abstenerse de toda discriminación basada en la nacionalidad (sentencias de 11 de agosto de 1995, Wielockx, C-80/94, Rec. p. I-2493, apartado 16; de 27 de junio de 1996, Asscher, C-107/94, Rec. p. I-3089, apartado 36; de 29 de abril de 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Rec. p. I-2651, apartado 19, y de 13 de abril de 2000, Baars, C-251/98, Rec. p. I-2787, apartado 17).

38 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el artículo 6 del Tratado, que postula el principio general que prohíbe cualquier discriminación por razón de la nacionalidad, está destinado a aplicarse de manera independiente sólo en situaciones regidas por el Derecho comunitario para las cuales el Tratado no prevea normas específicas contra la discriminación (sentencias de 30 de mayo de 1989, Comisión/Grecia, 305/87, Rec. p. 1461, apartados 12 y 13; de 12 de abril de 1994, Halliburton Services, C-1/93, Rec. p. I-1137, apartado 12; Royal Bank of Scotland, antes citada, apartado 20, y Baars, antes citada, apartado 23).

39 Pues bien, es pacífico que el principio de no discriminación ha sido aplicado, en el campo del derecho de establecimiento, por el artículo 52 del Tratado (sentencias Halliburton Services, antes citada, apartado 12; de 29 de febrero de 1996, Skanavi y Chryssanthakopoulos, C-193/94, Rec. p. I-929, apartado 21, y Baars, antes citada, apartado 24).

40 Por consiguiente, el artículo 6 del Tratado no es de aplicación en los asuntos principales. Por lo tanto, debe apreciarse a la luz del artículo 52 del Tratado, en primer lugar, si una normativa como la controvertida en el asunto principal restringe injustificadamente la libertad de establecimiento.

41 El artículo 52 del Tratado constituye una de las disposiciones fundamentales del Derecho comunitario y es directamente aplicable en los Estados miembros desde el final del período transitorio. En virtud de esta disposición, la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro lleva consigo el acceso a las actividades por cuenta propia y a su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales. La supresión de las restricciones a la libertad de establecimiento se extiende a las restricciones a la creación de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro (sentencias de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, 270/83, Rec. p. 273, apartado 13, y Royal Bank of Scotland, antes citada, apartado 22).

42 La libertad de establecimiento definida de este modo comprende, conforme al artículo 58 del Tratado, para las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y que tengan su domicilio estatutario, su administración central o su centro de actividad principal en el interior de la Comunidad, el derecho a ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de una filial, sucursal o agencia (véanse las sentencias de 16 de julio de 1998, ICI, C-264/96, Rec. p. I-4695, apartado 20 y jurisprudencia citada, y de 21 de septiembre de 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec. p. I-6161, apartado 35). Respecto a las sociedades, procede señalar en este contexto que su domicilio, en el sentido antes citado, sirve para determinar, a semejanza de la nacionalidad de las personas físicas, su sujeción al ordenamiento jurídico de un Estado (véanse las sentencias ICI, antes citada, apartado 20 y jurisprudencia

citada, y Saint Gobain ZN, antes citada, apartado 36). Por lo tanto, admitir que el Estado miembro de establecimiento pueda aplicar libremente un trato distinto por el mero hecho de que el domicilio de una sociedad se halle en otro Estado miembro privaría de contenido al artículo 52 del Tratado (sentencia Comisión/ Francia, antes citada, apartado 18).

43 A este respecto debe señalarse que la normativa controvertida en el asunto principal establece, en lo que atañe a la facultad de optar por la tributación en régimen de grupo, una diferencia de trato entre filiales residentes en el Reino Unido según que su sociedad matriz tenga o no su domicilio en el Reino Unido. En efecto, las filiales residentes de sociedades cuyo domicilio está en el Reino Unido pueden acogerse, con algunas condiciones, a la tributación en régimen de grupo y, de este modo, pueden quedar relevadas de la obligación de pagar el ACT cuando pagan dividendos a sus sociedades matrices. Por el contrario, se niega esta ventaja a las filiales residentes de sociedades cuyo domicilio no se halla en el Reino Unido, las cuales están sujetas, por lo tanto, en cualquier caso a la obligación de pagar el ACT cuando abonan dividendos a sus sociedades matrices.

44 No se discute que, por este motivo, la filial de una sociedad matriz residente en el Reino Unido disfruta de un crédito a corto plazo por cuanto conserva las cantidades que, de otro modo, debería haber pagado en concepto de ACT hasta el momento en que ha de abonarse el MCT, es decir, durante un período comprendido entre ocho meses y medio, como mínimo, y diecisiete meses y medio, como máximo, en función de la fecha del reparto, e incluso, cuando no tiene que pagarse el MCT en el ejercicio económico de que se trate, durante un período más largo, ya que el ACT puede imputarse al impuesto sobre sociedades devengado en ejercicios económicos posteriores.

45 Según los Gobiernos del Reino Unido, finlandés y neerlandés, la diferencia de trato fiscal entre filiales residentes en el Reino Unido, según que su sociedad matriz resida o no en dicho Estado miembro, está objetivamente justificada.

46 En primer lugar, el Gobierno del Reino Unido alega que la situación de las filiales residentes de sociedades matrices residentes no puede compararse con la de las filiales residentes de sociedades matrices no residentes.

47 En lo que atañe a las filiales residentes de sociedades matrices residentes, el Gobierno del Reino Unido afirma que, aunque la opción por la tributación en régimen de grupo dispense a la filial de la obligación de pagar el ACT cuando abona dividendos a su sociedad matriz, sólo se produce un aplazamiento de dicho pago, por cuanto la propia sociedad matriz, como residente, estará obligada a pagar el ACT cuando efectúe repartos sujetos a dicho impuesto. A juicio de dicho Gobierno, la obligación de pagar el ACT en el momento de abonar dividendos se traslada, en consecuencia, de la filial a la sociedad matriz y la exención del ACT de que goza la filial se compensa con la obligación de la sociedad matriz de pagar el ACT.

48 Por el contrario, según el Gobierno del Reino Unido, si a las filiales residentes y a sus sociedades matrices no residentes pudiera aplicárseles la tributación en régimen de grupo, no se pagaría ningún ACT en el Reino Unido. La filial estaría exenta del pago del ACT cuando abonara dividendos a su sociedad matriz, sin que tal exención se compensara con el pago posterior del ACT por la sociedad matriz no residente cuando, a su vez, procediera a repartir dividendos, dado que ésta no es sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades ni, por tanto, del ACT en el Reino Unido.

49 El Gobierno neerlandés sostiene que se ajusta al principio de territorialidad el hecho de que un Estado miembro reserve a las sociedades matrices residentes la posibilidad de optar por un régimen como el de la tributación en grupo ya que, aunque, según este régimen, el Estado renuncia a recaudar el impuesto de la filial, no abandona su derecho a cobrarlo, por cuanto dicho régimen sólo tiene el efecto de trasladar la percepción del ACT a otro nivel dentro del mismo grupo de sociedades. En cambio, si se concediera a las filiales de sociedades matrices no residentes en el Reino Unido la exención del ACT que resulta de la tributación en régimen de grupo, no se percibiría en el Reino Unido ningún ACT sobre las transacciones efectuadas en el seno del grupo, ya que las demás sociedades de éste se hallan en otro Estado miembro y no están sujetas al impuesto sobre sociedades en el Reino Unido, lo que equivaldría a una evasión fiscal.

50 El Gobierno finlandés estima asimismo que conceder a las filiales de sociedades matrices no residentes en el Reino Unido la posibilidad de optar por la tributación

en régimen de grupo permitiría a dichas filiales eludir el impuesto en el Reino Unido, ya que sus sociedades matrices no están sujetas al impuesto en dicho Estado miembro.

51 No puede acogerse tal argumentación.

52 En primer lugar, en la medida en que el ACT no es en modo alguno un impuesto sobre los dividendos, sino un pago a cuenta del impuesto sobre sociedades, es erróneo considerar que conceder a las filiales residentes de sociedades no residentes la posibilidad de optar por la tributación en régimen de grupo permitiría a la filial eludir el pago en el Reino Unido de cualquier impuesto sobre los beneficios pagados en forma de dividendos.

53 En efecto, la fracción del impuesto sobre sociedades que la filial residente no está obligada a pagar de manera anticipada cuando abona dividendos a su sociedad matriz en el marco de la tributación en régimen de grupo se abonará, en principio, cuando deba pagarse el MCT a cargo de la filial. A este respecto, procede recordar que la filial residente de una sociedad residente en otro Estado miembro debe pagar en el Reino Unido el MCT por sus beneficios de la misma manera que una filial residente de una sociedad matriz también residente.

54 En consecuencia, conceder a las filiales residentes de sociedades no residentes la posibilidad de optar por la tributación en régimen de grupo supondría únicamente permitirles que conservaran las cantidades que de lo contrario se adeudarían en concepto del ACT hasta el momento en que hubiera de pagarse el MCT y disfrutar, de este modo, del mismo crédito a corto plazo que aquel al que tienen derecho las filiales residentes de sociedades matrices residentes, sin que existiera, si la base imponible fuera la misma, ninguna otra diferencia entre las cantidades que unas y otras tendrían que pagar en concepto del MCT en el mismo ejercicio económico.

55 En segundo lugar, para negar a la filial residente de una sociedad matriz no residente la posibilidad de estar exenta del pago del ACT cuando le abona dividendos, no es posible basarse en el hecho de que la sociedad matriz no estará sujeta al ACT cuando, a su vez, pague dividendos, a diferencia de lo que sucede en el caso de una sociedad matriz residente.

56 En efecto, procede señalar que la no sujeción al ACT de la sociedad matriz no residente resulta del hecho de que no está sujeta al impuesto sobre sociedades en el Reino Unido, sino en el Estado donde se halla su domicilio social. Por lo tanto, es lógico que una sociedad no deba efectuar pagos a cuenta de un impuesto del que nunca será sujeto pasivo.

57 En tercer lugar, en cuanto al riesgo de evasión fiscal, debe recordarse que, como ha declarado el Tribunal de Justicia, el establecimiento de una sociedad fuera del Reino Unido no implica, en sí, la evasión fiscal, ya que la sociedad en cuestión estará sujeta, de todos modos, a la legislación fiscal del Estado de establecimiento (sentencia ICI, antes citada, apartado 26).

58 Por lo demás, en lo que a las sociedades matrices residentes se refiere, parece que el Derecho fiscal del Reino Unido tolera que, en última instancia, las sociedades que hayan optado por la tributación en régimen de grupo no paguen ningún ACT. En efecto, en determinados casos, la sociedad matriz a la que se hayan pagado dividendos en el marco de tal régimen tributario tampoco pagará ningún ACT. Puede, en particular, no efectuar distribución alguna sujeta a ACT o, en el marco de la tributación en régimen de grupo, proceder a repartos que, de otro modo, estarían sujetos al ACT. Por lo tanto, la sujeción al ACT de la sociedad matriz residente de una filial residente ni siquiera compensa en todos los casos la dispensa, por lo que respecta a su filial, de la obligación de pagar el ACT que resulta de la adopción de la tributación en régimen de grupo.

59 En cuarto lugar, por último, en cuanto al perjuicio económico que resultaría, para la administración tributaria del Reino Unido, de la concesión a las filiales

residentes de sociedades matrices no residentes de la posibilidad de optar por la tributación en régimen de grupo y quedar así dispensadas del pago del ACT, basta recordar que, conforme a reiterada jurisprudencia, la disminución de ingresos fiscales no puede considerarse una razón imperiosa de interés general que pueda ser invocada para justificar una medida contraria, en principio, a una libertad fundamental (véase, en lo que atañe al artículo 52 del Tratado, la sentencia ICI, antes citada, apartado 28).

60 Por consiguiente, como ha señalado el Abogado General en el punto 25 de sus conclusiones, la diferencia de régimen fiscal aplicable a las sociedades matrices según que sean o no residentes no puede justificar que se deniegue a las filiales residentes en el Reino Unido de sociedades matrices cuyo domicilio social se encuentra en otro Estado miembro una ventaja fiscal a la que tienen derecho las filiales residentes en el Reino Unido de sociedades matrices residentes también en el Reino Unido, puesto que todas estas filiales están sujetas al MCT sobre sus beneficios sin distinción en función de la residencia de su sociedad matriz.

61 En segundo lugar, el Gobierno del Reino Unido sostiene que la negativa a conceder a las filiales residentes de sociedades matrices no residentes el derecho a optar por la tributación en régimen de grupo está justificada por la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario del Reino Unido.

62 Según este Gobierno, el principio sobre el que se basa el sistema tributario del Reino Unido consiste en someter a gravamen tanto a las sociedades por sus beneficios como a los accionistas de dichas sociedades por la parte de estos mismos beneficios que éstas reparten entre tales accionistas, en su caso, en forma de dividendos. Alega que, con el fin de aliviar dicha doble imposición desde el punto de vista económico, las sociedades accionistas residentes en el Reino Unido están exentas del impuesto sobre sociedades por los dividendos que reciben de sus filiales residentes, compensándose esta exención con la percepción del ACT por el pago de dividendos por las filiales a sus sociedades matrices.

63 El Gobierno del Reino Unido considera que, por lo tanto, se da una relación directa entre la exención del impuesto sobre sociedades de la que goza la sociedad matriz respecto a los dividendos cobrados de su filial y la sujeción al ACT de esta filial con motivo del reparto de los mismos dividendos. En su opinión, el hecho de que se exija el pago del ACT a la sociedad que reparte dividendos es esencial para garantizar que, antes de conceder cualquier exención a la sociedad beneficiaria de los dividendos, la sociedad que efectúa el reparto deba pagar un impuesto por los mismos dividendos, independientemente de que sea sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades por los beneficios obtenidos durante el ejercicio económico en el que se pagan los dividendos.

64 Sostiene dicho Gobierno que, en el caso de que la filial residente no esté obligada a pagar el ACT cuando abona dividendos por haber optado, junto con su sociedad matriz residente, por la tributación en régimen de grupo, el ACT que pagará la sociedad matriz al repartir dividendos compensa la exención del impuesto sobre sociedades por los dividendos cobrados por la sociedad matriz beneficiaria.

65 Según el Gobierno del Reino Unido, autorizar la exención del ACT con ocasión del pago de dividendos por la filial residente a su sociedad matriz no residente implicaría que la exención fiscal a favor de la sociedad matriz por los dividendos que cobra no se compensara con ningún impuesto percibido por el pago de tales dividendos, lo que sería incompatible con la coherencia del sistema tributario del Reino Unido.

66 No puede acogerse este razonamiento.

67 Es cierto que el Tribunal de Justicia ha considerado que la necesidad de garantizar la coherencia del régimen tributario puede justificar una normativa que restrinja las libertades fundamentales (sentencias de 28 de enero de 1992, Bachmann, C-204/90, Rec. p. I-249, y Comisión/Bélgica, C-300/90, Rec. p. I-305).

68 Sin embargo, no sucede así en el presente asunto.

69 Mientras que en los asuntos Bachmann y Comisión/Bélgica, antes citados, se daba una relación directa entre el carácter deducible de las cotizaciones pagadas en virtud de los contratos de seguro de vejez y de vida y la sujeción al impuesto de las cantidades cobradas en cumplimiento de dichos contratos, relación que debía preservarse para salvaguardar la coherencia del sistema tributario controvertido, no existe relación directa alguna de tal naturaleza en los casos de autos entre, por una parte, la negativa a reconocer a las filiales en el Reino Unido de sociedades matrices no residentes la posibilidad de quedar dispensadas de la obligación de pagar el ACT optando por la tributación en régimen de grupo y, por otra parte, la no sujeción al impuesto sobre sociedades en el Reino Unido de las sociedades matrices cuyo domicilio se encuentra en otro Estado miembro que cobran dividendos de sus filiales en el Reino Unido.

70 En efecto, las sociedades matrices, tanto residentes como no residentes, están exentas del impuesto sobre sociedades en el Reino Unido por los dividendos cobrados de sus filiales residentes. A efectos de la concesión de una ventaja fiscal como la dispensa del pago del ACT resultante de la tributación en régimen de grupo, carece de pertinencia el hecho de que, respecto a las sociedades matrices residentes, el objeto de dicha exención del impuesto sobre sociedades sea evitar que este impuesto grave dos veces los beneficios de la filial en el Reino Unido y, respecto a las sociedades matrices no residentes, se derive del simple hecho de que tales sociedades en ningún caso están sujetas al impuesto sobre sociedades en dicho Estado miembro, ya que lo están en el Estado donde se encuentra su domicilio.

71 Por lo demás, el único impuesto al que está sujeta en el Reino Unido una sociedad matriz no residente por los dividendos que le ha pagado su filial residente es el impuesto sobre la renta, pero su exigibilidad está relacionada con la concesión de créditos fiscales prevista, en su caso, en un convenio para evitar la doble imposición entre el Reino Unido y el Estado de residencia de la sociedad matriz.

72 En el caso de las demandantes de los procedimientos principales, en el Reino Unido no se exige el impuesto sobre la renta a las sociedades matrices residentes en Alemania por los dividendos cobrados de sus filiales residentes en el Reino Unido, ya que el Convenio para evitar la doble imposición entre el Reino Unido y la República Federal de Alemania no prevé la concesión de créditos fiscales que correspondan al ACT pagado por las filiales.

73 Por consiguiente, el hecho de negar el derecho a optar por la tributación en régimen de grupo a las filiales residentes en el Reino Unido de sociedades matrices residentes en otro Estado miembro no puede justificarse por razones inherentes a la necesidad de garantizar la coherencia del sistema tributario del Reino Unido.

74 Por otra parte, el hecho de que posteriormente se suprimiera el ACT demuestra que su pago no era indispensable para el buen funcionamiento del régimen del impuesto sobre sociedades en el Reino Unido.

75 Dado que las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento se oponen, por lo tanto, a una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal, no es necesario examinar si las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales se oponen asimismo a tal normativa.

76 En consecuencia, procede responder a la primera cuestión que el artículo 52 del Tratado se opone a la normativa fiscal de un Estado miembro, como la controvertida en los asuntos principales, que concede a las sociedades residentes en dicho Estado miembro la posibilidad de acogerse a un régimen tributario que les permita pagar dividendos a su sociedad matriz sin estar obligadas a efectuar pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades cuando su sociedad matriz resida también en el citado Estado miembro y se la deniega cuando su sociedad matriz tiene su domicilio en otro Estado miembro.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

77 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, mediante la segunda cuestión se pretende, esencialmente, dilucidar si el artículo 52 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que, cuando una filial residente en el Estado miembro de que se trate y su sociedad matriz que tenga su domicilio en otro Estado miembro hayan sido indebidamente privadas de la posibilidad de acogerse a un régimen tributario que habría permitido a la primera pagar dividendos a la segunda sin estar obligada a efectuar pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades, esta filial o su sociedad matriz tienen derecho a obtener una cantidad equivalente a los intereses devengados sobre los pagos a cuenta efectuados por la filial desde la fecha de dichos pagos hasta la fecha en que deba pagarse el impuesto, aun cuando el Derecho nacional prohíba que se concedan intereses por un principal no adeudado. El órgano jurisdiccional remitente plantea esta cuestión tanto en el supuesto de que la pretensión de la filial o de la sociedad matriz se ejerza en el marco de una acción de restitución de tributos recaudados en contra del Derecho comunitario como en el supuesto de que se formule en el marco de una acción de indemnización del perjuicio derivado de la violación del Derecho comunitario.

78 A este respecto, el Gobierno del Reino Unido sostiene, en primer lugar, que si la negativa a admitir que las filiales residentes en el Reino Unido de sociedades matrices no residentes se acojan a la tributación en régimen de grupo se considerara contraria al Derecho comunitario, este ordenamiento jurídico exigiría que esta infracción se subsanara no a través de una acción de restitución, sino a través de una acción de reclamación de la responsabilidad del Estado por los daños causados por la violación del Derecho comunitario. A su juicio, en efecto, el ACT no es un impuesto percibido en contra del Derecho comunitario, por cuanto, en cualquier caso, las filiales están obligadas a pagar en concepto de MCT las cantidades pagadas en concepto del ACT. El hecho de que el legislador del Reino Unido no previera la posibilidad de que una filial residente y una sociedad matriz no residente optaran por la tributación en régimen de grupo motivó el inicio de los litigios principales y puede generar la responsabilidad extracontractual del Reino Unido. Ahora bien, en la sentencia Sutton, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró, en particular, que, en caso de daño causado por incumplimiento de una directiva, el Derecho comunitario no obliga al Estado miembro a pagar una cantidad equivalente a los intereses de una suma pagada fuera de plazo, integrada, en aquel asunto, por atrasos de prestaciones de seguridad social. El Gobierno del Reino Unido deduce de ello que el Derecho comunitario no exige que se reconozca el derecho a cobrar intereses con motivo

de la imposibilidad de utilizar una suma de dinero durante un determinado período, a causa de la recaudación anticipada de un impuesto, contraria al Derecho comunitario.

79 En segundo lugar, el Gobierno del Reino Unido alega que, aunque las pretensiones de las demandantes de los procedimientos principales debieran considerarse peticiones de restitución de cantidades cobradas en contra del Derecho comunitario, tales pretensiones no pueden acogerse en la medida en que, según reiterada jurisprudencia, corresponde al Derecho nacional determinar si deben pagarse intereses con motivo de la devolución de impuestos indebidamente recaudados a la luz del Derecho comunitario. Pues bien, según dicho Gobierno, en Derecho inglés el derecho a cobrar intereses depende de si el procedimiento se ha entablado antes del pago de la cantidad sobre la que se reclaman los intereses.

80 Por consiguiente, a juicio del Gobierno del Reino Unido, las demandantes de los procedimientos principales no pueden reclamar intereses a través de una acción de restitución ni mediante una acción de indemnización de daños y perjuicios, por cuanto las cantidades principales han sido devueltas por imputación compensatoria del ACT sobre las cantidades adeudadas en concepto del MCT exigible a las filiales antes del inicio del procedimiento.

81 Debe puntualizarse que no corresponde al Tribunal de Justicia calificar jurídicamente las demandas presentadas por las demandantes de los procedimientos principales ante el órgano jurisdiccional remitente. En los casos de autos, incumbe a Metallgesellschaft y otros y a Hoechst y otros precisar la naturaleza y el fundamento de su acción (acción de restitución o acción de indemnización), bajo la supervisión del órgano jurisdiccional remitente.

82 En primer lugar, en el supuesto de que las demandas de las demandantes de los procedimientos principales se consideraran acciones de restitución de un tributo recaudado con infracción del Derecho comunitario, se plantea la cuestión de si, en circunstancias como las de los asuntos principales, la infracción del artículo 52 del Tratado por un Estado miembro otorga a los contribuyentes el derecho a

cobrar los intereses producidos por el impuesto que hayan pagado devengados desde la fecha en que se efectuó el pago a cuenta hasta la fecha en que realmente debe abonarse.

83 A este respecto, procede recordar que, en los asuntos principales, lo que resulta contrario al Derecho comunitario no es el hecho de que se recaudara un impuesto en el Reino Unido con ocasión del pago de dividendos de una filial a su sociedad matriz, sino el hecho de que se obligara a las filiales residentes en el Reino Unido de sociedades matrices cuyo domicilio se halla en otro Estado miembro, a efectuar pagos a cuenta de dicho impuesto, mientras que las filiales residentes de sociedades matrices residentes tenían la posibilidad de evitar dicha obligación.

84 Según reiterada jurisprudencia, el derecho a obtener la devolución de los impuestos percibidos en un Estado miembro infringiendo las normas del Derecho comunitario es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones comunitarias, tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia (sentencias de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio, 199/82, Rec. p. 3595, apartado 12; de 2 de febrero de 1988, Barra, 309/85, Rec. p. 355, apartado 17; de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 40; de 9 de febrero de 1999, Dilexport, C-343/96, Rec. p. I-579, apartado 23, y de 21 de septiembre de 2000, Michaïlidis, asuntos acumulados C-441/98 y C-442/98, Rec. p. I-7145, apartado 30). Por lo tanto, en principio, el Estado miembro está obligado a devolver los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho comunitario (sentencia de 14 de enero de 1997, Comateb y otros, asuntos acumulados C-192/95 a C-218/95, Rec. p. I-165, apartado 20, Dilexport, antes citada, apartado 23, y Michaïlidis, antes citada, apartado 30).

85 Ante la inexistencia de una normativa comunitaria en materia de restitución de tributos nacionales indebidamente percibidos, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar los órganos jurisdiccionales competentes y configurar la regulación procesal de los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho comunitario confiere a los justiciables, siempre que, por una parte, dicha regulación no sea menos favorable que la referente a recursos semejantes de naturaleza interna (principio de equivalencia) ni, por otra parte, haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el

ordenamiento jurídico comunitario (principio de efectividad) (véanse, en particular, las sentencias de 15 de septiembre de 1998, Edis, C-231/96, Rec. p. I-4951, apartados 19 y 34; Spac, C-260/96, Rec. p. I-4997, apartado 18; de 17 de noviembre de 1998, Aprile, C-228/96, Rec. p. I-7141, apartado 18, y Dilexport, antes citada, apartado 25).

86 Corresponde asimismo al Derecho nacional resolver todas las cuestiones accesorias relativas a la restitución de impuestos indebidamente recaudados, tales como el eventual abono de intereses, incluidos la fecha a partir de la cual deben calcularse y su tipo (sentencias de 21 de mayo de 1976, Roquette frères/Comisión, 26/74, Rec. p. 677, apartados 11 y 12, y de 12 de junio de 1980, Express Dairy Foods, 130/79, Rec. p. 1887, apartados 16 y 17).

87 Sin embargo, en los asuntos principales, la solicitud de pago de intereses para compensar el coste relativo al bloqueo de las cantidades pagadas en concepto del ACT no es accesoria, sino que constituye el objeto mismo de las reclamaciones de las demandantes de los procedimientos principales. En tales circunstancias, en las que la violación del Derecho comunitario no resulta del pago del impuesto en sí mismo, sino del carácter anticipado de su exigencia, los intereses forman parte de la «restitución» de lo que se ha pagado indebidamente y resulta indispensable para el restablecimiento de la igualdad de trato garantizada por el artículo 52 del Tratado.

88 Dado que el órgano jurisdiccional remitente señaló que había sido refutada la tesis según la cual el Derecho inglés no contempla la indemnización del perjuicio derivado de la imposibilidad de disponer de cantidades de dinero cuando ya no se adeuda ninguna cantidad en concepto de principal, debe señalarse que, en el marco de una acción de restitución, la cantidad adeudada en concepto de principal es precisamente el importe de los intereses que habría devengado la suma de la que no se pudo disponer a raíz de la exigencia del impuesto por anticipado.

89 En consecuencia, el artículo 52 del Tratado concede a una filial residente en el Reino Unido o a su sociedad matriz cuyo domicilio se encuentre en otro Estado miembro el derecho a cobrar los intereses devengados por el ACT abonado por la filial durante el período transcurrido entre el pago del ACT y la fecha en que debe abonarse el MCT y esta suma puede reclamarse por medio de una acción de restitución.

90 En segundo lugar, en el supuesto de que se considerara que las demandas de las demandantes de los procedimientos principales constituyen pretensiones de indemnización de un perjuicio causado por la violación del Derecho comunitario, se plantea la cuestión de si, en circunstancias como las de los asuntos principales, la infracción del artículo 52 del Tratado por un Estado miembro genera un derecho de los contribuyentes al pago de una indemnización de daños y perjuicios por un importe igual a los intereses devengados por el impuesto pagado desde la fecha de su pago por anticipado hasta la fecha en que realmente debe abonarse.

91 A este respecto, procede recordar que, como ya declaró el Tribunal de Justicia en el apartado 87 de la sentencia Brasserie du pêcheur y Factortame, antes citada, la exclusión total, en concepto de daño reparable, del lucro cesante no puede admitirse en caso de violación del Derecho comunitario, ya que, especialmente en materia de litigios de carácter económico o mercantil, tal exclusión total del lucro cesante puede imposibilitar en la práctica la reparación del daño.

92 En este sentido, no puede acogerse la alegación del Gobierno del Reino Unido según la cual no puede reconocerse a las demandantes de los procedimientos principales el derecho a cobrar intereses si solicitan el resarcimiento mediante acciones de indemnización de daños y perjuicios.

93 Es cierto que en la sentencia Sutton, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que la Directiva comunitaria controvertida en dicho asunto confería únicamente el derecho a obtener el pago de prestaciones a las que alguien habría tenido derecho de no haberse producido discriminación alguna y que el pago de intereses sobre los atrasos de prestaciones no podía considerarse un elemento esencial del derecho así definido. Sin embargo, en los asuntos principales, los intereses representan precisamente la cantidad de que habrían dispuesto las demandantes de los procedimientos principales de no haber existido desigualdad de trato y constituyen el elemento esencial del derecho que se les reconoce.

94 Además, en los apartados 23 a 25 de la sentencia Sutton, antes citada, el Tribunal de Justicia distinguió las circunstancias del asunto principal en dicha sentencia de

las de la sentencia de 2 de agosto de 1993, Marshall, conocida como «Marshall II» (C-271/91, Rec. p. I-4367). En este último asunto, en relación con el reconocimiento del derecho a cobrar los intereses de cantidades adeudadas en concepto de indemnización del perjuicio sufrido a causa de un despido improcedente, el Tribunal de Justicia declaró que el íntegro resarcimiento del perjuicio sufrido no puede soslayar elementos, como el paso del tiempo, que pueden reducir su valor y que el reconocimiento del derecho a cobrar intereses es un elemento indispensable de un resarcimiento que permite restablecer la igualdad de trato efectiva (sentencia Marshall II, antes citada, apartados 24 a 32). En dicho asunto se consideró que el cobro de intereses era un elemento indispensable de la indemnización exigida por el Derecho comunitario en caso de despido improcedente.

95 En circunstancias como las de los asuntos principales, el reconocimiento del derecho a cobrar intereses resulta, por lo tanto, indispensable para la reparación del perjuicio causado por la infracción del artículo 52 del Tratado.

96 En consecuencia, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que:

— En el supuesto de que una filial residente en un Estado miembro esté sujeta a la obligación de efectuar pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades por los dividendos abonados a su sociedad matriz cuyo domicilio se encuentra en otro Estado miembro, mientras que, en circunstancias similares, las filiales de sociedades matrices residentes en el primer Estado miembro pueden optar por un régimen tributario en virtud del cual evitan dicha obligación, el artículo 52 del Tratado exige que las filiales residentes y sus sociedades matrices no residentes dispongan de un recurso judicial efectivo para obtener la restitución o la indemnización de la pérdida económica que han sufrido en beneficio de las autoridades del Estado miembro de que se trate a raíz del pago a cuenta del impuesto por las filiales.

— El mero hecho de que el único objeto de dicho recurso consista en el pago de los intereses correspondientes a la pérdida económica sufrida por no haber podido disponer de las cantidades pagadas por anticipado no es motivo para desestimarlo.

— Si bien, por no existir normas comunitarias al respecto, corresponde al ordenamiento jurídico interno del Estado miembro de que se trate configurar la regulación procesal de tales recursos, incluidas las cuestiones accesorias como el eventual pago de intereses, tal regulación no debe impedir en la práctica o hacer excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario.

Sobre las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta

97 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no es necesario responder a las cuestiones tercera y cuarta.

Sobre la quinta cuestión prejudicial

98 Mediante su quinta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide, esencialmente, que se dilucide si el Derecho comunitario se opone a que un órgano jurisdiccional nacional desestime o reduzca las pretensiones de un recurso interpuesto por una filial residente y su sociedad matriz no residente al objeto de obtener la devolución o la indemnización de la pérdida económica que han sufrido como consecuencia del pago a cuenta del impuesto sobre sociedades por la filial únicamente porque no han solicitado a la administración tributaria la aplicación del régimen tributario que habría hecho que la filial evitara la obligación de efectuar pagos a cuenta y, por consiguiente, no han seguido todos los cauces jurídicos de que disponen para impugnar las decisiones denegatorias de la administración tributaria, invocando la primacía y el efecto directo de las disposiciones jurídicas comunitarias, cuando la normativa nacional impedía en todo caso que las filiales residentes y sus sociedades matrices no residentes se acogieran a dicho régimen tributario.

99 Según el Gobierno del Reino Unido, si la negativa a aplicar la tributación en régimen de grupo a las filiales residentes en el Reino Unido de sociedades matrices no residentes se considerara contraria al Derecho comunitario, el cauce jurídico apropiado para formular una reclamación sería una acción tendente a demostrar la responsabilidad del Estado, conforme a los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia en la sentencia Brasserie du pêcheur y Factortame, antes citada. Alega que puede oponer a tales acciones de indemnización de daños y perjuicios la falta de diligencia de la que, a su juicio, dieron muestra las demandantes de los procedimientos principales, al no pedir desde el primer momento que se les aplicara la tributación en régimen de grupo, lo que les habría permitido oponerse a la negativa de la administración tributaria e invocar la primacía y el efecto directo del Derecho comunitario con el fin, en particular, de que se planteara cuanto antes una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia.

100 Procede señalar que esta argumentación no se basa en la existencia en Derecho nacional de una norma de prescripción o de caducidad.

101 En efecto, el Gobierno del Reino Unido considera fundada su posición teniendo en cuenta, en particular, la sentencia Brasserie du pêcheur y Factortame, antes citada (apartados 84 y 85), en la cual el Tribunal de Justicia declaró que, según un principio general común a los sistemas jurídicos de los Estados miembros, la persona perjudicada debe dar pruebas de que ha adoptado una diligencia razonable para limitar la magnitud del perjuicio, so pena de tener que soportar el perjuicio, y que, por lo tanto, para determinar el perjuicio indemnizable, el Juez nacional puede comprobar si el perjudicado ha actuado con una diligencia razonable para evitar el perjuicio o reducir su importancia y, en especial, si ha ejercitado en tiempo oportuno todas las acciones que en Derecho le correspondían.

102 Procede recordar, en primer lugar, que las pretensiones como las de los asuntos principales están sujetas a las normas procesales nacionales, que, en particular, pueden obligar a las demandantes de los asuntos principales a actuar con diligencia razonable con el fin de evitar el perjuicio o de limitar su alcance.

103 A continuación, debe señalarse que ha quedado acreditado que, en los asuntos principales, la normativa fiscal del Reino Unido impedía claramente que las filiales residentes de sociedades matrices no residentes se acogieran a la tributación en régimen de grupo, por lo que no puede reprocharse a las demandantes de los procedimientos principales el hecho de no haber manifestado su intención de optar por dicho régimen tributario. Según las resoluciones de remisión, no se ha cuestionado el hecho de que, si las demandantes de los procedimientos principales hubieran solicitado que se les aplicara dicho régimen tributario, el «Inspector of Taxes» habría denegado sus solicitudes, por cuanto sus sociedades matrices no eran residentes en el Reino Unido.

104 Por último, de las resoluciones de remisión se desprende que dicha decisión denegatoria de la administración tributaria habría podido impugnarse ante los «Special Commissioners» o ante los «General Commissioners» y posteriormente, en su caso, recurrirse ante la High Court. Según el órgano jurisdiccional remitente, por una parte, antes de que se resolviera tal recurso, las filiales deberían haber pagado, no obstante, el ACT devengado por todos los dividendos que hubiesen abonado y, por otra, en el supuesto de que se hubiera acogido el recurso, no se les habría devuelto el ACT, ya que tal derecho de reembolso no existe en Derecho inglés. Si las filiales hubieran decidido no pagar el ACT devengado por los dividendos abonados antes de que se resolviera su recurso, se las habría obligado a pagarlo, habrían tenido que pagar intereses sobre las cantidades pertinentes y, posiblemente, se habrían arriesgado a que se les impusiera una multa si su comportamiento se hubiera considerado negligente, sin disculpa posible.

105 Resulta, en consecuencia, que, en los asuntos principales, el Gobierno del Reino Unido recrimina a las demandantes de los procedimientos principales haber actuado de manera no diligente al no haber argüido antes, por medio de acciones distintas de las que ejercitaron, la incompatibilidad con el Derecho comunitario de las disposiciones nacionales que privan de una ventaja fiscal a las filiales de sociedades matrices no residentes. De este modo, se censura a las demandantes de los procedimientos principales haber tenido en cuenta la legislación nacional y pagado el ACT sin haber intentado acogerse a la tributación en régimen de grupo ni utilizado los cauces jurídicos de que disponían para impugnar la negativa que inevitablemente les habría opuesto la administración tributaria.

106 Sin embargo, el ejercicio de los derechos que las disposiciones de Derecho comunitario directamente aplicables confieren a los particulares sería imposible o excesivamente difícil si sus acciones de restitución o de indemnización basadas en la violación del Derecho comunitario se desestimaran o redujeran simplemente porque los particulares no habían solicitado disfrutar de la ventaja fiscal que la ley nacional les denegaba, para oponerse a la negativa de la administración tributaria mediante la utilización de los cauces jurídicos establecidos al efecto, invocando la primacía y el efecto directo del Derecho comunitario.

107 Por consiguiente, procede responder a la quinta cuestión prejudicial que el Derecho comunitario se opone a que un órgano jurisdiccional nacional desestime o reduzca las pretensiones de un recurso interpuesto por una filial residente y su sociedad matriz no residente, al objeto de obtener la devolución o la indemnización de la pérdida económica que han sufrido como consecuencia del pago a cuenta del impuesto sobre sociedades por la filial, únicamente porque no han solicitado a la administración tributaria la aplicación del régimen tributario que habría hecho que la filial evitara la obligación de efectuar pagos a cuenta y, por consiguiente, no han seguido todos los cauces legales de que disponen para impugnar las decisiones denegatorias de la administración tributaria, invocando la primacía y el efecto directo de las disposiciones jurídicas comunitarias, cuando la legislación nacional impedía en todo caso que las filiales residentes y sus sociedades matrices no residentes se acogieran a dicho régimen tributario.

Costas

108 Los gastos efectuados por los Gobiernos del Reino Unido, alemán, francés, neerlandés y finlandés y 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 Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division mediante resoluciones de 2 de octubre de 1998, declara:

1) El artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación) se opone a la normativa fiscal de un Estado miembro, como la controvertida en los asuntos principales, que concede a las sociedades residentes en dicho Estado miembro la posibilidad de acogerse a un régimen tributario que les permita pagar dividendos a su sociedad matriz sin estar obligadas a efectuar pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades cuando su sociedad matriz resida también en el citado Estado miembro y se la deniega cuando su sociedad matriz tiene su domicilio en otro Estado miembro.

2) En el supuesto de que una filial residente en un Estado miembro esté sujeta a la obligación de efectuar pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades por los dividendos abonados a su sociedad matriz cuyo domicilio se encuentre en otro Estado miembro, mientras que, en circunstancias similares, las filiales de sociedades matrices residentes en el primer Estado miembro pueden optar por un régimen tributario en virtud del cual evitan dicha obligación, el artículo 52 del Tratado exige que las filiales residentes y sus sociedades matrices no residentes dispongan de un recurso judicial efectivo para obtener la restitución o la indemnización de la pérdida económica que han sufrido en beneficio de las autoridades del Estado miembro de que se trate a raíz del pago a cuenta del impuesto por las filiales.

El mero hecho de que el único objeto de dicho recurso consista en el pago de los intereses correspondientes a la pérdida económica sufrida por no haber

podido disponer de las cantidades pagadas por anticipado no es motivo para desestimarlo.

Si bien, por no existir normas comunitarias al respecto, corresponde al ordenamiento jurídico interno del Estado miembro de que se trate configurar la regulación procesal de tales recursos, incluidas las cuestiones accesorias como el eventual pago de intereses, tal regulación no debe impedir en la práctica o hacer excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario.

3) El Derecho comunitario se opone a que un órgano jurisdiccional nacional desestime o reduzca las pretensiones de un recurso interpuesto por una filial residente y su sociedad matriz no residente, al objeto de obtener la devolución o la indemnización de la pérdida económica que han sufrido como consecuencia del pago a cuenta del impuesto sobre sociedades por la filial, únicamente porque no han solicitado a la administración tributaria la aplicación del régimen tributario que habría hecho que la filial evitara la obligación de efectuar pagos a cuenta y, por consiguiente, no han seguido todos los cauces legales de que disponen para impugnar las decisiones denegatorias de la administración tributaria, invocando la primacía y el efecto directo de las disposiciones jurídicas comunitarias, cuando la legislación nacional impedía en todo caso que las filiales residentes y sus sociedades matrices no residentes se acogieran a dicho régimen tributario.

La Pergola Wathelet Edward

Jann Sevón

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 8 de marzo de 2001.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Quinta

A. La Pergola