SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 26 de junio de 2008 *

En el asunto C-284/06,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 22 de febrero de 2006, recibida en el Tribunal de Justicia el 29 de junio de 2006, en el procedimiento entre

Finanzamt Hamburg-Am Tierpark

y

Burda GmbH, anteriormente Burda Verlagsbeteiligungen GmbH,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, y el Sr. G. Arestis (Ponente), la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. E. Juhász y T. von Danwitz, Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;
Secretario: Sr. J. Swedenborg, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 13 de junio de 2007;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Burda GmbH, anteriormente Burda Verlagsbeteiligungen GmbH, por el Sr. H. Geißler, la Sra. B. von Winterfeld y el Sr. J. Lüdicke, Rechtsanwälte;

— en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma y C. Blaschke, en calidad de agentes;

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

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 31 de enero de 2008;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO L 225, p. 6), según su versión aplicable en el litigio principal (en lo sucesivo, «Directiva 90/435»), y de los artículos 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación) y 73 B y 73 D del Tratado CE (actualmente artículos 56 CE y 58 CE, respectivamente).

2 Esta petición fue presentada en el marco de un litigio entre la sociedad Burda GmbH, anteriormente Burda Verlagsbeteiligungen GmbH (en lo sucesivo, «Burda»), y el Finanzamt Hamburg-Am Tierpark (en lo sucesivo, «Finanzamt»), relativo a la imposición del beneficio correspondiente a los ejercicios 1996 y 1997 que esa sociedad distribuyó en 1998 a una de sus sociedades matrices, a saber, RCS International Services BV (en lo sucesivo, «RCS»), establecida en los Países Bajos.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 Según su primer considerando, la Directiva 90/435 pretende establecer «unas normas fiscales neutras respecto a la competencia con el fin de permitir que las empresas se adapten a las exigencias del mercado común, aumenten su productividad y refuercen su posición de competitividad en el plano internacional».

4 A tenor de su tercer considerando, esta Directiva se propone en especial eliminar las desventajas fiscales que sufren los grupos de sociedades de Estados miembros diferentes en comparación con los grupos de sociedades de un mismo Estado miembro.

5 Los artículos 1 a 7 de la Directiva 90/435 disponen:

«*Artículo 1*

1. Cada Estado miembro aplicará la presente Directiva:

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

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

[…]

Artículo 2

A los efectos de la aplicación de la presente Directiva, el término "sociedad de un Estado miembro" designará toda sociedad:

a) que revista una de las formas enumeradas en el Anexo;

b) que, con arreglo a la legislación fiscal de un Estado miembro, se considere que tiene su domicilio fiscal en dicho Estado y que, a tenor de un convenio en materia de doble imposición, celebrado con un Estado tercero, no se considera que tiene su domicilio fiscal fuera de la Comunidad;

c) que, además, esté sujeta, sin posibilidad de opción y sin estar exenta, a uno de los impuestos siguientes:

[…]

— Körperschaftsteuer en la RF de Alemania,

[…]

o a cualquier otro impuesto que sustituyere a uno de dichos impuestos.

Artículo 3

1. A los efectos de la aplicación de la presente Directiva:

a) la calidad de sociedad matriz se reconocerá por lo menos a toda sociedad de un Estado miembro que cumpla con las condiciones enunciadas en el artículo 2 y que posea en el capital de una sociedad de otro Estado miembro, que cumpla las mismas condiciones, una participación mínima del 25 %;

b) se entenderá por "sociedad filial" la sociedad en cuyo capital exista la participación contemplada en la letra a).

[…]

Artículo 4

1. Cuando una sociedad matriz reciba, en calidad de socio de su sociedad filial, beneficios distribuidos por motivos distintos de la liquidación de la misma, el Estado de la sociedad matriz:

— o bien se abstendrá de gravar dichos beneficios;

— o bien los gravará, autorizando al mismo tiempo a dicha sociedad a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto de la filial correspondiente a dichos beneficios y, en su caso, la cuantía de la retención en origen percibida por el Estado miembro de residencia de la filial en aplicación de las disposiciones de excepción previstas en el artículo 5, dentro de los límites del importe del impuesto nacional correspondiente.

2. No obstante, todo Estado miembro conservará la facultad de prever que los gastos que se refieren a la participación y las minusvalías derivadas de la distribución de los beneficios de la sociedad filial no sean deducibles del beneficio imponible de la sociedad matriz. […]

[…]

Artículo 5

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

[…]

3. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, la República Federal de Alemania podrá percibir, mientras grave los beneficios distribuidos con un tipo de impuesto sobre las sociedades inferior por lo menos en 11 puntos al aplicable a los beneficios no

distribuidos, pero como muy tarde hasta mediados de 1996, en concepto de impuesto compensatorio, una retención en origen del 5 % sobre los beneficios distribuidos por sus sociedades filiales.

[…]

Artículo 6

El Estado miembro del que dependa la sociedad matriz no podrá percibir una retención en origen sobre los beneficios que dicha sociedad reciba de su filial.

Artículo 7

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

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

6 Conforme al anexo de la Directiva 90/435, ésta se aplica a las sociedades de Derecho alemán denominadas «Aktiengesellschaft», «Kommanditgesellschaft auf Aktien», «Gesellschaft mit beschränkter Haftung» y «bergrechtliche Gewerkschaft».

Normativa nacional

La KStG 1996

7 El artículo 1 de la Körperschaftsteuergesetz 1996 (Ley de 1996 del impuesto de sociedades), según su versión aplicable al litigio principal (BGBl. 1996 I, p. 340; en lo sucesivo, «KStG 1996»), establece, en particular, que están plenamente sujetas al impuesto de sociedades las sociedades de capital cuyo centro de dirección o domicilio social esté en Alemania.

8 A tenor del artículo 2 de la KStG 1996, las entidades, asociaciones y masas patrimoniales que no tengan su centro de dirección ni su domicilio social en Alemania están parcialmente sujetas al impuesto de sociedades por sus rendimientos en Alemania.

9 En virtud del artículo 23 de la KStG 1996, el tipo de gravamen normal del impuesto de sociedades es el 45 % del rendimiento imponible.

10 El artículo 27, apartado 1, de la KStG 1996 prevé que, «si una sociedad de capital sujeta plenamente al impuesto distribuye beneficios, el importe del impuesto de sociedades aumentará o disminuirá en consecuencia, en función de la diferencia entre la imposición de los fondos propios de la sociedad de capital (imposición del atesoramiento), que, conforme al artículo 28, se consideren aplicados a la distribución de beneficios, y la imposición de ésta que resulte de la aplicación de un tipo de gravamen del 30 % del beneficio antes de deducir el impuesto de sociedades (imposición de la distribución)».

11 El artículo 28, apartados 3 y 4, de la KStG 1996 establece:

«3. Los elementos de los fondos propios utilizables se presumirán utilizados para una distribución según el orden enunciado en el artículo 30, sin perjuicio de los apartados 4, 5 y 7. El importe por el cual se presuma utilizado un elemento deberá determinarse en función de su imposición regular.

4. Si el elemento o los elementos de los fondos propios, en el sentido del artículo 30, apartado 1, tercera frase, puntos 1 o 2, que inicialmente se presumen utilizados en el sentido del apartado 3, no bastan, posteriormente, para compensar la distribución de beneficios, ésta deberá ser imputada al elemento de los fondos propios previsto por el artículo 30, apartado 2, punto 2, aunque dicho elemento resultara negativo debido a la imputación.»

12 El artículo 29, apartado 2, de la KStG 1996 prevé que al cierre de cada ejercicio contable los fondos propios se clasificarán en fondos propios distribuibles y fondos propios diversos, y que los fondos propios distribuibles representan la parte de los fondos propios que excede del capital social.

13 El artículo 30, apartados 1 y 2, de la KStG 1996 establece:

«1. Al cierre de cada ejercicio contable los fondos propios distribuibles se clasificarán según el régimen impositivo. Cada fracción dependerá de su clasificación durante el ejercicio contable precedente. En la clasificación deberán presentarse separadas las fracciones que correspondan:

1. a rendimientos que a partir del 31 de diciembre de 1993 estaban gravados al tipo íntegro del impuesto de sociedades;

[…]

3. a incrementos de patrimonio no sujetos al impuesto de sociedades o que hayan aumentado los fondos propios de la sociedad de capital durante los ejercicios contables anteriores al 1 de enero de 1977.

2. El importe señalado en el apartado 1, punto 3, se subdividirá en:

1. fondos propios procedentes de rendimientos extranjeros durante los ejercicios contables posteriores al 31 de diciembre de 1976 […]

2. incrementos de patrimonio diversos no sujetos al impuesto de sociedades ni comprendidos en las categorías 3 y 4.

3. fondos propios distribuibles generados antes del cierre del ejercicio fiscal que haya precedido al 1 de enero de 1977.

4. aportaciones de los socios que hayan aumentado los fondos propios durante los ejercicios contables posteriores al 31 de diciembre de 1976.»

14 La parte de los rendimientos mencionados en el artículo 30, apartado 1, punto 1, de la KStG 1996, sujeta al tipo de gravamen íntegro del impuesto de sociedades, a saber, el 45 %, se designa con la denominación «EK 45».

15 Los incrementos de patrimonio previstos en el artículo 30, apartado 1, punto 3, de la KStG 1996, no sujetos al impuesto de sociedades, se designan con la denominación «EK 0», y, en función de las cuatro categorías previstas por el artículo 30, apartado 2, con las denominaciones «EK 01» a «EK 04».

16 El artículo 40 de la KStG 1996 dispone:

«En virtud del artículo 27, el impuesto de sociedades no aumentará:

1. por las distribuciones de las fracciones regidas por las disposiciones del artículo 30, apartado 2, punto 1 [EK 01];

2. por las distribuciones de las fracciones regidas por las disposiciones del artículo 30, apartado 2, punto 4 [EK 04].»

17 El artículo 44, apartado 1, primera frase, de la KStG 1996 establece:

«Si una entidad plenamente sujeta al impuesto realiza prestaciones por su propia cuenta, equivalentes para los socios a ingresos en el sentido del artículo 20, apartado 1, puntos 1 o 2, de la Ley del impuesto sobre la renta, estará obligada, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2, a proporcionar a sus socios, a instancia de éstos, una certificación que contenga las indicaciones siguientes, en el formulario administrativo oficial apropiado:

1. el nombre y la dirección del socio;

2. el importe de las prestaciones;

3. la fecha de pago;

4. el importe del impuesto de sociedades deducible en virtud del artículo 36, apartado 2, punto 3, primera frase, de la Ley del impuesto sobre la renta;

5. el importe del impuesto de sociedades que deba devolverse, en el sentido del artículo 52; es suficiente que la indicación se refiera a una acción, a una participación o a un derecho de disfrute único;

6. el importe de la prestación para la que se presuma utilizado el elemento de los fondos propios en el sentido del artículo 30, apartado 2, punto 1;

7. el importe de la prestación para la que se presuma utilizado el elemento de los fondos propios en el sentido del artículo 30, apartado 2, punto 4.»

18 El artículo 50, apartado 1, punto 2, de la KStG 1996 prevé en particular que el impuesto de sociedades debido por los ingresos sujetos a retención en origen se abonará mediante una retención en origen, cuando el beneficiario de los ingresos sólo esté parcialmente sujeto al impuesto y cuando los ingresos no deriven de una explotación mercantil, agrícola o forestal, situada en el territorio nacional.

19 El artículo 51 de la KStG 1996 establece que, «si el socio no está sujeto al impuesto sobre los ingresos en el sentido del artículo 20, apartado 1, puntos 1 a 3, o apartado 2, punto 2, letra a), de la Ley del impuesto sobre la renta, o si esos ingresos no se

computan para determinar la base imponible conforme al artículo 50, apartado 1, puntos 1 o 2, quedará excluida la imputación o la devolución del impuesto de sociedades imputable en virtud del artículo 36, apartado 2, punto 3, de la Ley del impuesto sobre la renta».

20 El artículo 52, apartado 1, de la KStG 1996 dispone:

«El impuesto de sociedades que no pueda ser imputado conforme al artículo 51 será devuelto a los socios que estén plenamente sujetos, pero exentos, del impuesto de sociedades, a las personas jurídicas de Derecho público y a los socios que estén parcialmente sujetos al impuesto de sociedades en virtud del artículo 2, punto 1, a su instancia, en la medida en que este impuesto se incremente conforme al artículo 27, debido a que los fondos propios en el sentido del artículo 30, apartado 2, punto 3, se presuman utilizados para la distribución o para una prestación análoga.»

La EStG 1990

21 El artículo 20, apartado 1, de la Einkommensteuergesetz 1990 (Ley de 1990 del impuesto sobre la renta; BGBl. 1990 I, p. 1898; en lo sucesivo, «EStG 1990») establece:

«Los rendimientos de capital comprenden:

1. las distribuciones de dividendos;

2. […]

3. el importe del impuesto de sociedades deducible en virtud del artículo 36, apartado 2, punto 3.»

22 El artículo 36, apartado 2, de la EStG 1990 prevé:

«[…]

Se deducirán del importe del impuesto sobre la renta las cantidades siguientes:

[…]

3. el impuesto de sociedades satisfecho por una entidad o una asociación de personas plenamente sujeta al impuesto de sociedades, en una cuantía de 3/7 de los ingresos en el sentido del artículo 20, apartado 1, punto 1 (dividendos) o 2, en la medida en que dichos ingresos no procedan de distribuciones para las que se hayan utilizado fondos propios en el sentido del artículo 30, apartado 2, punto 1, de la Ley del impuesto de sociedades.»

23 El artículo 43, apartado 1, de la EStG 1990 establece:

«Los siguientes rendimientos de capital percibidos en Alemania están gravados por el impuesto sobre la renta mediante retención practicada en los citados rendimientos (impuesto sobre los rendimientos de capital):

1. los rendimientos de capital en el sentido del artículo 20, apartado 1, puntos 1 y 2 […]»

Hechos que dan origen al litigio principal, cuestiones prejudiciales y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

24 Según resulta de la resolución de remisión, Burda es una sociedad de responsabilidad limitada alemana que tiene su domicilio y su centro de dirección en Alemania. Durante los años relevantes para el asunto principal sus participaciones pertenecían a partes iguales a la sociedad de capital RCS, establecida en los Países Bajos, y a la sociedad de capital Burda International Holding GmbH (en lo sucesivo, «Burda International»), domiciliada en Alemania.

25 En 1998, Burda decidió distribuir los beneficios correspondientes a los ejercicios 1996 y 1997 a partes iguales a favor de RCS y de Burda International. La distribución de esos beneficios fue gravada al tipo del 30 % en virtud del artículo 27, apartado 1, de la KStG 1996.

26 De la resolución de remisión resulta que, conforme al artículo 44 de la KStG 1996, únicamente Burda International recibió una certificación de deducibilidad del impuesto de sociedades por la distribución de beneficios realizada por Burda.

27 También resulta de dicha resolución que, a raíz de una verificación fiscal, se determinó que Burda había distribuido beneficios por importe superior al de los ingresos imponibles. Así pues, el Finanzamt redujo de 6.049.925 DEM a 4.915.490 DEM los diferentes elementos de los fondos propios distribuibles sujetos al impuesto de sociedades al tipo de gravamen íntegro (EK 45) y, en virtud del artículo 28, apartado 4, de la KStG 1996, compensó las distribuciones que, tras la disminución, ya no estaban cubiertas por fondos propios distribuibles gravados con los fondos propios en el sentido del artículo 30, apartado 2, punto 2, de la KStG 1996 (EK 02).

28 Esa compensación llevó consigo incrementos del impuesto de sociedades correspondiente a los dos ejercicios controvertidos en el litigio principal y, por consiguiente, a la emisión de dos liquidaciones complementarias.

29 Burda interpuso un recurso contra esas liquidaciones ante el Finanzgericht Hamburg, impugnando la aplicación del artículo 28, apartado 4, de la KStG 1996, por el motivo de que la compensación de las distribuciones de beneficios a RCS con el EK 02 era errónea.

30 A ese respecto, Burda alegó que disponía de aportaciones dinerarias comprendidas en la categoría EK 04 que habrían bastado para financiar la distribución de beneficios, y que en cualquier caso no disponía de incrementos de patrimonio correspondientes a su EK 02.

31 Mediante sentencia de 29 de abril de 2005 el Finanzgericht Hamburg estimó la demanda de Burda, considerando, en esencia, que debían aplicarse las disposiciones del artículo 28, apartado 3, de la KStG 1996, en el sentido de que la parte de beneficios distribuidos a RCS habría debido ser imputada al EK 04.

32 El Finanzamt interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante el Bundesfinanzhof.

33 Este tribunal consideró que debía refutarse la interpretación del artículo 28, apartado 4, de la KStG 1996 adoptada por el Finanzgericht Hamburg. Según el Bundesfinanzhof, el ámbito de aplicación de esa disposición no puede limitarse a los socios que tengan derecho a la imputación, excluyendo por tanto a los socios que, como RCS, no tienen derecho al crédito fiscal.

34 No obstante, el Bundesfinanzhof manifestó dudas sobre la cuestión de si la imposición de las distribuciones efectuadas sobre la categoría EK 02 era compatible con la Directiva 90/435 en la medida en que constituye una retención en origen, y en su caso con las disposiciones del Tratado CE relativas a la libre circulación de capitales o a la libertad de establecimiento.

35 En esas circunstancias, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las dos cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Constituye una retención en origen en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435 […], actualmente artículo 5 en la versión [resultante] de la Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre 2003 (DO 2004, L 7, p. 41), el hecho de que el Derecho nacional establezca que, en caso de distribución de beneficios por una filial a su sociedad matriz, sean gravados los rendimientos y los incrementos patrimoniales de la sociedad de capital que, de acuerdo con el Derecho nacional, no serían gravados si la filial los hubiera conservado en vez de distribuirlos a la sociedad matriz?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿es compatible [con los artículos 52, 73 B y 73 D del Tratado] una disposición nacional que prevea una compensación excepcional de la distribución de beneficios de una sociedad de capital con los fondos propios de ésta, con la carga fiscal consecuente, incluso cuando dicha sociedad demuestre que ha distribuido dividendos a socios no residentes, y cuando estos últimos, al contrario que los socios residentes, no están facultados, en virtud del Derecho nacional, para deducir de su propio impuesto el impuesto de sociedades que se les aplica?»

36 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 18 de febrero de 2008, Burda solicitó al Tribunal de Justicia que ordenara la reapertura de la fase oral del procedimiento con arreglo al artículo 61 del Reglamento de Procedimiento, al objeto de acordar «diligencias de ordenación del procedimiento».

Sobre la solicitud de reapertura de la fase oral del procedimiento y la decisión de practicar diligencias de ordenación del procedimiento

37 Según la jurisprudencia, el Tribunal de Justicia puede ordenar de oficio, o a propuesta del Abogado General, o también a instancia de las partes, la reapertura de la fase oral, conforme al artículo 61 de su Reglamento de Procedimiento, si considera que no está suficientemente informado o que el asunto debe dirimirse basándose en una alegación que no ha sido debatida entre las partes (véanse las sentencias de 14 de diciembre de 2004, Swedish Match, C-210/03, Rec. p. I-11893, apartado 25; de 7 de diciembre de 2006, SGAE, C-306/05, Rec. p. I-11519, apartado 27, y de 28 de junio de 2007, Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, C-466/03, p. I-5357, apartado 29).

38 En apoyo de su solicitud, Burda señala en primer lugar que el Abogado General no toma en consideración en sus conclusiones las disposiciones del artículo 78, apartado 5, de la Körperschaftsteuerrichtlinien (Circular alemana sobre el impuesto de sociedades; en lo sucesivo, «KStR»).

39 A este respecto, procede recordar que no corresponde al Tribunal de Justicia, en un procedimiento promovido en virtud del artículo 234 CE, precisar las disposiciones nacionales pertinentes aplicables en el litigio principal. Es ésa una competencia exclusiva del tribunal remitente, el cual, a la vez que describe el marco jurídico interno, reserva al Tribunal de Justicia la función de proporcionar todos los elementos de interpretación propios del Derecho comunitario que permitan al tribunal remitente apreciar la compatibilidad de una legislación nacional con la normativa comunitaria.

40 Pues bien, consta que el tribunal remitente no menciona en su resolución prejudicial las disposiciones del artículo 78, apartado 5, de la KStR.

41 En realidad, mediante sus alegaciones Burda discrepa del criterio del Abogado General sobre la interpretación del artículo 28, apartado 4, de la KStG 1996 y de que sus conclusiones no sigan el análisis de esa empresa.

42 Ahora bien, de la jurisprudencia resulta que ni el Estatuto del Tribunal de Justicia ni su Reglamento de Procedimiento prevén la posibilidad de que las partes presenten observaciones en respuesta a las conclusiones presentadas por el Abogado General (véase, en particular, la sentencia SGAE, antes citada, apartado 26 y jurisprudencia citada).

43 Burda mantiene en segundo lugar que, en contra de lo que considera el Abogado General, no disponía de beneficios distribuibles que pudieran ser gravados al tipo del 30 %, y que los dividendos sólo representaban la devolución, exenta de imposición, de aportaciones dinerarias realizadas por sus socios.

44 Mediante esas alegaciones Burda afirma en sustancia que algunas de las premisas de hecho en las que se sustenta el análisis del Abogado General son erróneas, o incompletas.

45 Al respecto procede señalar que corresponde únicamente al tribunal remitente definir el marco fáctico en el que se integran las cuestiones que plantea o, cuando menos, explicar las hipótesis de hecho en las que se basan esas cuestiones.

46 Pues bien, de la cuestión prejudicial resulta que los elementos fácticos alegados por Burda, en el marco de su solicitud, no han sido expuestos por el tribunal remitente.

47 De ello se deduce que las alegaciones mencionadas en el apartado 43 de la presente sentencia tampoco pueden justificar la reapertura de la fase oral a la vista de las exigencias establecidas por el artículo 61 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia.

48 En estas circunstancias, el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, considera que dispone de todos los elementos necesarios para responder a las cuestiones planteadas por el tribunal remitente.

49 En consecuencia, no procede la reapertura de la fase oral, y por tanto debe denegarse la solicitud conexa de acordar diligencias de ordenación del procedimiento.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión

50 Mediante su primera cuestión, el tribunal remitente pregunta, en esencia, al Tribunal de Justicia si una disposición nacional que establece, en caso de distribución de beneficios por una filial a su sociedad matriz, la imposición de los rendimientos y los incrementos patrimoniales de la filial, que no habrían sido gravados si ésta los hubiera conservado en vez de distribuirlos a la sociedad matriz, constituye una retención en origen en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435.

51 Al respecto, según reiterada jurisprudencia, dicha Directiva, que es aplicable en el litigio principal, como resulta de los apartados 5 y 24 de la presente sentencia, tiene

por objeto eliminar, mediante el establecimiento de un régimen fiscal común, toda penalización de la cooperación entre sociedades de Estados miembros diferentes con relación a la cooperación entre sociedades de un mismo Estado miembro y a facilitar así la agrupación de empresas a escala comunitaria. De este modo, el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435, a fin de evitar la doble imposición, prevé la exención de la retención en origen en el Estado de la filial cuando se distribuyen beneficios (véanse las sentencias de 17 de octubre de 1996, Denkavit y otros, C-283/94, C-291/94 y C-292/94, Rec. p. I-5063, apartado 22; de 8 de junio de 2000, Epson Europe, C-375/98, Rec. p. I-4243, apartado 20; de 4 de octubre de 2001, Athinaïki Zythopoiia, C-294/99, Rec. p. I-6797, apartado 25; de 25 de septiembre de 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, Rec. p. I-9809, apartado 45, y de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec. p. I-11753, apartado 103).

52 En particular, por lo que respecta a la prohibición impuesta a los Estados miembros, en el artículo 5 de la Directiva 90/435, de practicar una retención en origen sobre los beneficios distribuidos por una filial residente a su sociedad matriz residente en otro Estado miembro, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que constituye una retención en origen todo tributo sobre las rentas percibidas en el Estado en que se reparten los dividendos y cuyo hecho imponible es el pago de dividendos o de cualquier otro rendimiento de los títulos, cuando la base imponible de dicho tributo es el rendimiento de éstos y el sujeto pasivo es el titular de los mismos títulos (sentencias, antes citadas, Epson Europe, apartado 23; Athinaïki Zythopoiia, apartados 28 y 29; Océ van der Grinten, apartado 47, y Test Claimants in the FII Group Litigation, apartado 108).

53 De esa jurisprudencia resulta que, para la aplicación del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435, deben concurrir cumulativamente tres requisitos.

54 El Gobierno alemán ha alegado al respecto que el tercero de los requisitos aludidos en el apartado 52 de la presente sentencia, a saber, que el sujeto pasivo tiene que ser «titular de los títulos», no se cumple en el asunto principal.

55 Pues bien, es preciso observar que Burda es deudora de un impuesto de sociedades con ocasión de la distribución de beneficios, siendo así que los titulares de los títulos son Burda International y RCS.

56 Por tanto, el tercer requisito relativo a la existencia de una retención en origen en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435 no concurre en el asunto principal.

57 Esta apreciación no puede ser desvirtuada por los argumentos que Burda y la Comisión de las Comunidades Europeas deducen de la sentencia Athinaïki Zythopoiia, antes citada, con objeto de mantener que el Tribunal de Justicia no aplica en realidad el requisito antes mencionado y da prioridad a un criterio basado en apreciaciones económicas.

58 En particular, según la Comisión, la interpretación de los requisitos para la aplicación del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435 debe tener en cuenta la especial función económica del mecanismo de la retención en origen previsto por esa Directiva. De no hacerlo, la aplicación de esa disposición se dificultaría en los casos más frecuentes, a saber, cuando una filial distribuye dividendos a sus sociedades matrices y éstas residen en un Estado miembro distinto del de la filial.

59 A tal respecto, la Comisión añade que el efecto económico de la imposición de la sociedad filial corresponde a una imposición de la sociedad matriz, dado que el impuesto se retiene por la sociedad que distribuye los beneficios y se paga directamente a la Administración tributaria.

60 No pueden acogerse las anteriores alegaciones.

61 Hay que observar de entrada que de la jurisprudencia posterior a la sentencia Athinaïki Zythopoiia, antes citada, resulta que el Tribunal de Justicia mantiene, como requisito referido al concepto de «retención en origen», en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435, que el sujeto pasivo sea el titular de los títulos (véanse las sentencias, antes citadas, Océ van der Grinten, apartado 47, y Test Claimants in the FII Group Litigation, apartado 108).

62 Por otra parte, esa apreciación no puede desecharse en virtud de supuestas consideraciones económicas inherentes al mecanismo de la retención en origen, como las que invoca la Comisión. En efecto, tales consideraciones, suponiendo que fueran pertinentes, sólo sustentan la aplicación del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435 si concurren todos los requisitos enunciados por la jurisprudencia citada en el apartado 52 de la presente sentencia.

63 Como sea que el tercer requisito relativo a la existencia de una retención en origen en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435 no se cumple en el asunto principal, dicha disposición no se opone a un mecanismo de corrección contable como el previsto por el artículo 28, apartado 4, de la KStG 1996.

64 Por consiguiente, hay que responder a la primera cuestión que una disposición de Derecho nacional que establece, en caso de distribución de beneficios por una filial a su sociedad matriz, la imposición de los rendimientos y los incrementos patrimoniales de la filial, que no habrían sido gravados si esta última los hubiera conservado en vez de distribuirlos a la sociedad matriz, no constituye una retención en origen en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435.

Sobre la segunda cuestión

65 Mediante su segunda cuestión, el tribunal remitente pregunta, en sustancia, al Tribunal de Justicia si los artículos 52, 73 B y 73 D del Tratado deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la aplicación de una medida nacional, como el artículo 28, apartado 4, de la KStG 1996, en virtud de la cual la imposición de los beneficios distribuidos por una filial residente de un Estado miembro a su sociedad matriz se somete a un mismo mecanismo corrector, ya resida la sociedad matriz en ese mismo Estado miembro o en otro Estado miembro, en tanto que, a diferencia de una sociedad matriz residente, una sociedad matriz no residente no recibe un crédito fiscal del Estado miembro de residencia de su filial.

66 Con carácter previo, es preciso recordar que, según jurisprudencia reiterada, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben ejercerla respetando el Derecho comunitario (véanse en especial las sentencias de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. p. I-7995, apartado 40; de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec. p. I-11673, apartado 36, y de 18 de julio de 2007, Oy AA, C-231/05, Rec. p. I-6373, apartado 20).

67 En las circunstancias del asunto principal hay que determinar previamente si, y en qué medida, una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal puede afectar a las libertades previstas por los artículos 52, 73 B y 73 D del Tratado.

Sobre la libertad aplicable

68 De una reiterada jurisprudencia resulta que, en la medida en que una normativa nacional sólo tenga por objeto las relaciones en el seno de un grupo de sociedades, afecta principalmente a la libertad de establecimiento (véanse, en particular, en ese sentido las sentencias, antes citadas, Test Claimants in the FII Group Litigation, apartado 118; Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, apartado 33, y Oy AA, apartado 23).

69 Además, hay que recordar que, según reiterada jurisprudencia, cuando una sociedad posee una participación en el seno de otra sociedad, que le confiere una influencia real en las decisiones de esta última y le permite determinar sus actividades, las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento son de aplicación (véanse, en particular, las sentencias Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, antes citada, apartado 31; Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, antes citada, apartado 39; de 13 de marzo de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rec. p. I-2107, apartado 27; Oy AA, antes citada, apartado 20; de 23 de octubre de 2007, Comisión/Alemania, C-112/05, Rec.

p. I-8995, apartado 13, y de 6 de diciembre de 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Rec. p. I-10451, apartado 29).

70 De la resolución de remisión resulta que el 50 % del capital de Burda, que reside en el territorio alemán, pertenece a una sociedad no residente, concretamente RCS. Tal porcentaje de participación de RCS en el capital social de Burda confiere en principio a la primera la facultad de ejercer una influencia real y determinante en la actividad de su filial, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado anterior.

71 Además procede señalar que una legislación nacional, como la controvertida en el litigio principal, cuya aplicación no depende de la importancia de la participación que la sociedad beneficiaria de los dividendos posee en la sociedad que los distribuye, puede estar comprendida tanto en el ámbito de aplicación del artículo 43 CE, relativo a la libertad de establecimiento, como del artículo 56 CE, relativo a la libre circulación de capitales (véase en ese sentido la sentencia Test Claimants in the FII Group Litigation, antes citada, apartado 36).

72 En ese aspecto, es preciso observar, sin embargo, que el litigio principal versa exclusivamente sobre la incidencia de la legislación nacional controvertida en dicho litigio en la situación de una sociedad residente que ha distribuido dividendos a socios que poseen una participación que les confiere una influencia real en las decisiones de dicha sociedad y les permite determinar las actividades de ésta (véase en ese sentido la sentencia Test Claimants in the FII Group Litigation, antes citada, apartado 38).

73 En tal contexto, las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento se aplican en un asunto como el principal.

74 En cualquier caso, suponiendo que la aplicación de las disposiciones de la KStG 1996 tuviera efectos restrictivos sobre la libre circulación de capitales, de la jurisprudencia se deduce que tales efectos serían la consecuencia inevitable de un eventual obstáculo a la libertad de establecimiento y, por lo tanto, no justificarían un examen

autónomo de dicha legislación a la luz del artículo 73 B del Tratado (sentencia Oy AA, antes citada, apartado 24 y jurisprudencia citada).

75 De lo antes expuesto resulta que se debe responder a la presente cuestión únicamente a la luz de las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento.

Sobre la existencia de una restricción de la libertad de establecimiento

76 La libertad de establecimiento, que el artículo 52 del Tratado reconoce a los nacionales comunitarios y que implica para ellos el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas, en las mismas condiciones fijadas por la legislación del Estado miembro de residencia para sus propios nacionales, comprende, conforme al artículo 58 del Tratado CE (actualmente artículo 48 CE), para las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y cuyo domicilio social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad Europea, el derecho a ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de una filial, sucursal o agencia (véanse, en particular, las sentencias, antes citadas, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, apartado 41, y Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, apartado 42).

77 Respecto a las sociedades, procede señalar que su domicilio, en el sentido del artículo 58 del Tratado, sirve para determinar, a semejanza de la nacionalidad de las personas físicas, su sujeción al ordenamiento jurídico de un Estado miembro. Admitir que el Estado miembro de residencia 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. La libertad de establecimiento pretende, así, garantizar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, al prohibir cualquier discriminación basada en el lugar del domicilio de las sociedades (véase en especial, en este sentido, la sentencia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, antes citada, apartado 43 y jurisprudencia citada).

78 De la resolución de remisión resulta que el mecanismo corrector controvertido en el litigio principal pretende garantizar que el importe del impuesto pagado por la sociedad que distribuye beneficios corresponda, una vez corregido, al importe del crédito fiscal concedido erróneamente al socio. Con esa finalidad, el mecanismo corrector prevé que los fondos propios, comprendidos en la categoría EK 02, se tengan en cuenta a los efectos de la imposición para asegurar que el impuesto y el crédito fiscal sean conformes con las certificaciones fiscales facilitadas a los socios.

79 Hay que observar que, en aplicación de ese mecanismo corrector que persigue evitar que sea concedido un crédito fiscal en relación con un impuesto que no se ha pagado, la corrección no afecta al importe del crédito fiscal, sino al importe del impuesto pagado por la sociedad que distribuye beneficios.

80 Consta además que el mecanismo corrector previsto por el artículo 28, apartado 4, de la KStG 1996 es aplicable a una sociedad residente en Alemania, ya sea ésta filial de una sociedad matriz también residente en Alemania o de una sociedad matriz residente en otro Estado miembro.

81 En ese contexto, Burda considera que el trato discriminatorio en el litigio principal consiste precisamente en la aplicación del mismo mecanismo corrector a dos situaciones diferentes, ya que, al contrario que a las sociedades matrices residentes, a las sociedades matrices no residentes de filiales residentes no se les concede un crédito fiscal para compensar el impuesto de sociedades pagado por la sociedad que distribuye beneficios.

82 Como sea que una discriminación puede consistir en la aplicación de la misma regla a situaciones diferentes, procede averiguar, a fin de apreciar la existencia en el litigio principal de un trato fiscal discriminatorio, y por consiguiente prohibido en principio por el artículo 52 del Tratado, si en relación con la medida nacional controvertida las sociedades filiales residentes se encuentran en una situación diferente según que su sociedad matriz sea residente o no residente y, en consecuencia, reciba o no un crédito fiscal.

83 En ese aspecto, debe recordarse que de la resolución de remisión se desprende que la aplicación del mecanismo de corrección contable previsto por el artículo 28, apartado 4, de la KStG 1996 no puede modificar la carga fiscal de Burda según que su sociedad matriz resida en Alemania o en otro Estado miembro.

84 Por tanto, no puede estimarse que la aplicación del artículo 28, apartado 4, de la KStG 1996 conduzca, en cuanto afecta a la filial, a un trato idéntico de situaciones diferentes, ya que la filial no está en una posición diferente en relación con la legislación de su Estado de residencia, en el presente caso la República Federal de Alemania, según distribuya beneficios a una sociedad matriz no residente o a una sociedad matriz residente.

85 Esa apreciación no puede ser desvirtuada por el hecho, destacado por el tribunal remitente, de que para los socios no residentes la imposición de la empresa que distribuye beneficios tiene carácter definitivo, en el sentido de que el aumento de la carga fiscal de la sociedad que los distribuye no se compensa con la concesión de un crédito fiscal correspondiente.

86 En ese sentido, procede puntualizar que de la jurisprudencia resulta que corresponde a cada Estado miembro organizar, respetando el Derecho comunitario, su sistema de tributación de los beneficios distribuidos y determinar, en este contexto, la base imponible y el tipo impositivo que se aplican en sede de la sociedad que distribuye beneficios y/o del accionista beneficiario, siempre que estén sujetos al impuesto en dicho Estado (sentencia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, antes citada, apartado 50).

87 Según la misma jurisprudencia, al no existir medidas de unificación o de armonización comunitaria, los Estados miembros siguen siendo competentes para fijar, mediante convenio o de forma unilateral, los criterios de reparto de su poder tributario con el fin, en particular, de suprimir la doble imposición (sentencia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, antes citada, apartado 52).

88 En virtud de ello, el crédito fiscal concedido conforme a la legislación nacional aplicable en el asunto principal a la sociedad matriz residente trata de evitar la doble imposición económica de los beneficios distribuidos por una filial residente y gravados ya por primera vez a cargo de esta última.

89 Ahora bien, en el litigio principal, que guarda relación con una distribución de beneficios transfronteriza, no incumbe en principio al Estado miembro de residencia de la filial prevenir esa doble imposición económica, sino al Estado miembro en cuyo territorio reside la sociedad matriz.

90 En efecto, conforme al artículo 4 de la Directiva 90/435, el Estado miembro de residencia de la sociedad matriz debe o bien abstenerse de gravar los beneficios que ésta perciba de una filial residente en otro Estado miembro o bien autorizar a dicha matriz a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto de la filial correspondiente a dichos beneficios.

91 Por tanto, en ambos supuestos, el Estado miembro de residencia de la sociedad matriz está obligado a conceder un trato fiscal que persiga el mismo objetivo que el crédito fiscal concedido por el Estado miembro de residencia de la filial a las sociedades matrices residentes en ese último Estado, de forma que se evite también la doble imposición económica de los beneficios distribuidos en forma de dividendos.

92 De tal forma, al igual que la sociedad matriz residente de una sociedad filial residente obtiene un crédito fiscal de su Estado de residencia, que también actúa como Estado de residencia de la filial, la sociedad matriz no residente de una filial residente está protegida del riesgo de doble imposición económica de los beneficios distribuidos en forma de dividendos, pero por el Estado miembro de su residencia.

93 Por consiguiente, la imposición de los beneficios distribuidos, como los beneficios comprendidos en la categoría EK 02 en las circunstancias del litigio principal, es compensada en cualquier caso por el Estado miembro de residencia de la sociedad matriz.

94 En consecuencia, la falta de concesión de un crédito fiscal por el Estado miembro de la filial a favor de una sociedad matriz no residente no puede diferenciar la situación de la filial residente de una sociedad matriz residente respecto a la de la filial residente de una sociedad matriz no residente.

95 De ello se deduce que la situación de la sociedad filial residente de una sociedad matriz residente no es diferente de la situación de la sociedad filial residente de una sociedad matriz no residente a efectos de la aplicación de la legislación controvertida en el asunto principal, por lo que no puede apreciarse al respecto ningún trato discriminatorio de la sociedad filial residente.

96 De lo antes expuesto resulta que debe responderse a la segunda cuestión que el artículo 52 del Tratado CE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la aplicación de una medida nacional, como el artículo 28, apartado 4, de la KStG 1996, en virtud de la cual la imposición de los beneficios distribuidos por una filial residente de un Estado miembro a su sociedad matriz se somete a un mismo mecanismo corrector, ya resida la sociedad matriz en el mismo Estado miembro o en otro Estado miembro, en tanto que, a diferencia de una sociedad matriz residente, una sociedad matriz no residente no recibe un crédito fiscal del Estado miembro de residencia de su filial.

Costas

97 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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

1) **Una disposición de Derecho nacional que establece, en caso de distribución de beneficios por una filial a su sociedad matriz, la imposición de los rendimientos y los incrementos patrimoniales de la filial, que no habrían sido gravados si esta última los hubiera conservado en vez de distribuirlos a la sociedad matriz, no constituye una retención en origen en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.**

2) **El artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación) debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la aplicación de una medida nacional, como el artículo 28, apartado 4, de la Körperschaftsteuergesetz 1996 (Ley de 1996 del impuesto de sociedades), según su versión aplicable al litigio principal, en virtud de la cual la imposición de los beneficios distribuidos por una filial residente de un Estado miembro a su sociedad matriz se somete a un mismo mecanismo corrector, ya resida la sociedad matriz en el mismo Estado miembro o en otro Estado miembro, en tanto que, a diferencia de una sociedad matriz residente, una sociedad matriz no residente no recibe un crédito fiscal del Estado miembro de residencia de su filial.**

Firmas