CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. SIEGBERT ALBER

presentadas el 19 de noviembre de 1998 *

A. Introducción

1. La petición de decisión prejudicial planteada suscita la cuestión de la compatibilidad con el Derecho comunitario de una disposición tributaria griega [1] que somete a las sociedades extranjeras en todos los casos a un tipo impositivo del 40 %, mientras que las sociedades anónimas nacionales no tributan al tipo del 40 % sino al 35 % bien cuando emiten acciones nominativas o bien cuando sus acciones al portador cotizan en la Bolsa de Atenas.

2. La demandante en el procedimiento principal, Royal Bank of Scotland Plc (en lo sucesivo, «demandante»), está establecida en el Reino Unido y tiene una sucursal en El Pireo (Grecia). El litigio se originó en relación con la tributación de esta sucursal correspondiente al ejercicio 1995 (período contable del 1 de octubre de 1994 al 30 de septiembre de 1995).

3. La imposición tuvo lugar conforme al Código helénico del Impuesto sobre la Renta, en cuya segunda parte se regula la tributación de la renta de las personas jurídicas. El apartado 1 del artículo 109 del Código fija del siguiente modo los tipos impositivos:

«1. El Impuesto se calculará con arreglo a la renta imponible global de la persona jurídica a los tipos impositivos siguientes, según la categoría de contribuyentes:

a) Para las sociedades anónimas griegas cuyas acciones, al término del período de imposición, sean al portador y no coticen en la Bolsa de Atenas, así como para las sociedades y entidades extranjeras con fines lucrativos, el 40 %;

b) para las demás sociedades anónimas griegas, el 35 %. Si las sociedades anónimas griegas tienen acciones nominativas y acciones al portador que no coticen en la Bolsa de Atenas, el tipo impositivo previsto en el anterior apartado a) se aplicará a la fracción de sus beneficios que corresponda proporcionalmente al número de acciones al portador. Para determinar esta fracción de beneficios, se desglosarán los beneficios globales netos en proporción al número de acciones nominativas y al portador que

* Lengua original: alemán.

1 — Véase el apartado 1 del artículo 109 del Código helénico del Impuesto sobre la Renta (Ley nº 2238/1994; FEK nº 151, tomo A).

figuren en los libros que lleve la sociedad al término del período de imposición.

c) para las demás personas jurídicas mencionadas en el artículo 101, el 35 %.»

4. Basándose en esta disposición, a la demandante se le aplicó un tipo impositivo del 40 %. A su declaración del Impuesto sobre la Renta correspondiente al año 1995 acompañó una reserva según la cual debía haber tributado únicamente al tipo del 35 %, al igual que los bancos helénicos. Para fundamentar esta postura se basó, en particular, en el artículo 52 del Tratado CE.

5. Dicha reserva fue desestimada mediante resolución administrativa, con referencia a la situación jurídica existente. Dicha resolución fue impugnada en vía jurisdiccional por la demandante.

6. El órgano jurisdiccional remitente, el Dioikitiko Protodikeio Peiraios (Tribunal contencioso-administrativo de primera instancia del Pireo), señala que la letra a) del apartado 1 del artículo 109 del Código del Impuesto sobre la Renta establece un tratamiento de las sociedades anónimas extranjeras que, básicamente, difiere del régimen previsto en los artículos 7 [2] y 52 del Tratado. Dicha disposición introduce una diferenciación en el tratamiento fiscal de las sociedades anónimas en función de si a) están admitidas a cotización en la Bolsa de Atenas y b) el tipo de acciones de la sociedad, mientras que todas las sociedades extranjeras, sin excepción, están sometidas a la tributación más onerosa, al tipo del 40 %. El trato fiscal especial dispensado a las sociedades nacionales conduce, en su opinión, a una reducción de los costes que soportan dichas empresas y les proporciona ventajas competitivas frente a las empresas extranjeras, de lo que resulta la consiguiente distorsión de la competencia.

7. El órgano jurisdiccional remitente plantea al Tribunal de Justicia, con carácter prejudicial, la siguiente cuestión:

«¿La disposición, antes citada, de la letra a) del apartado 1 del artículo 109 del Código de los Impuestos sobre la Renta (Ley nº 2238/1994; Diario Oficial del Gobierno Helénico nº 151, tomo A), la cual, al aplicar a las rentas imponibles de las sociedades extranjeras un tipo de gravamen del 40 %, impone a éstas una carga fiscal distinta, más gravosa que la que soportan las sociedades griegas, a las cuales se aplica un tipo impositivo del 35 %, ¿puede admitirse y es lícita con arreglo al Derecho comunitario y, en particular, es conforme con los artículos 7 y 52 del Tratado? O, dicho de otra forma, ¿puede el Estado helénico someter a las sociedades extranjeras al régimen tributario diferenciado antes descrito?»

8. Participaron en el procedimiento la demandante, los Gobiernos helénico y francés, así como la Comisión. Me referiré a las alega-

2 — Hoy artículo 6 del Tratado CE.

ciones de las partes en el marco de la apreciación jurídica.

B. Definición de postura

9. La *demandante* alega que el apartado 1 del artículo 109 del Código helénico del Impuesto sobre la Renta provoca una diferencia de trato prohibida entre sociedades nacionales y extranjeras. Mientras que las sociedades anónimas nacionales se distinguen en función de la forma de las acciones que emiten y, en consecuencia, pueden acogerse al tipo impositivo más favorable cuando emiten acciones nominativas o acciones al portador admitidas a cotización en la Bolsa de Atenas, con arreglo al artículo 109 del Código helénico del Impuesto sobre la Renta, las sociedades extranjeras tributan sin excepción al tipo de gravamen más elevado, al margen de la forma jurídica que hayan elegido y del tipo de acciones que emitan.

10. En opinión de la demandante, en el sector bancario esta desigualdad de trato se refuerza aún más debido a que las Leyes n^{os} 2190/1920 y 5076/1931 obligan a los bancos helénicos a constituirse en forma de sociedad anónima, emitiendo acciones nominativas. En consecuencia, sostiene que los bancos helénicos *siempre* tributan al 35 %, y los extranjeros, siempre al 40 %.

11. Según la demandante, habida cuenta del sistema de las disposiciones, debe concluirse que la tributación más favorable de las sociedades griegas constituye la regla, y su tributación al tipo del 40 %, la excepción.

12. La demandante estima que el apartado 1 del artículo 109 del Código helénico del Impuesto sobre la Renta vulnera el principio general de igualdad previsto en el Tratado, conforme al artículo 6, así como el artículo 52. Dicha desigualdad de trato restringe, de manera prohibida, la libertad de establecimiento mediante la apertura de establecimientos secundarios en forma de agencias, sucursales o filiales.

13. La demandante invoca las sentencias del Tribunal de Justicia de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, [3] y de 12 de abril de 1994, Halliburton Services. [4]

14. El *Gobierno helénico* menciona, en primer lugar, la relación de concurso existente entre los artículos 48, 52 y 59 del Tratado, por un lado, y el artículo 6, por otro, y alega que, en el ámbito de aplicación de los artículos 48, 52 y 59, el artículo 6 no debe ser ya tenido en cuenta. El Gobierno helénico expone asimismo que la libertad de establecimiento prevista en el artículo 52 del Tratado, en relación con el artículo 58, también se aplica a las sociedades, y que a este respecto, según jurisprudencia reiterada, el domicilio de la sociedad determina su nacionalidad. En este contexto, y habida cuenta de las consideraciones

3 — Asunto 270/86, Rec. p. 273.
4 — Asunto C-1/93, Rec. p. I-1137.

siguientes, el Gobierno helénico entiende que la cuestión planteada al Tribunal de Justicia debería formularse en términos diferentes.

15. En su opinión, debe considerarse que la tributación básica de las sociedades anónimas tiene lugar al tipo del 40 %. Según datos del Ministerio de Hacienda, el 80 % de las sociedades anónimas tributan a este tipo de gravamen. La inmensa mayoría de las sociedades anónimas no emiten acciones cotizadas en bolsa, debido a que para la constitución de una sociedad anónima se requiere un capital de 10 millones de DR, mientras que para su introducción en bolsa una sociedad anónima debe disponer de unos fondos propios superiores a 1.000 millones de DR. Según el Gobierno helénico, la tributación más favorable de las sociedades admitidas a cotización en bolsa se justifica por el objetivo consistente en fomentar el desarrollo económico. A su entender, la cuestión prejudicial debería tener el siguiente tenor:

«¿Es compatible la letra a) del apartado 1 del artículo 109 de la Ley nº 2238/1994 con los artículos 52 y 58 del Tratado, al establecer una tributación de la renta imponible de las sociedades anónimas extranjeras al 40 %, al igual que para las sociedades anónimas nacionales, las cuales, sin embargo, con carácter excepcional, pueden acogerse a un tipo de gravamen más favorable del 35 %?»

16. Para la respuesta a esta cuestión, según el Gobierno helénico debe partirse de la base de que la materia de los impuestos directos, en el estado actual del Derecho comunitario, no está comprendida en su ámbito de aplicación. No obstante, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el Derecho comunitario debe también respetarse en el ámbito de la fiscalidad directa, de tal modo que los Estados miembros deben abstenerse de toda discriminación manifiesta o encubierta. [5]

17. Según el Gobierno helénico, dado que no existe ninguna armonización en el ámbito de los impuestos directos, corresponde a cada Estado miembro definir la renta imponible y fijar los tipos impositivos. En este contexto, entiende que el tipo de gravamen del 40 % no plantea ningún problema y, en especial, no provoca ninguna discriminación en razón de la nacionalidad.

18. En opinión del Gobierno helénico, aun cuando se deseara calificar la posibilidad de una reducción del impuesto como discriminación encubierta, sin embargo está justificada. *A priori*, la situación de los residentes y no residentes es distinta. En consecuencia, no cabe criticar la concesión de ventajas fiscales únicamente a los residentes. Conforme a los principios de los Convenios de doble imposición, la concesión de ventajas fiscales a los residentes es materia que compete al Estado del domicilio o la residencia. El trato diferente dispensado a sociedades extranjeras y nacionales se justifica asimismo, por último, debido a que la definición de la renta imponible es distinta ya desde el punto de partida [véanse las letras a) a d) del apartado 1 del

5 — Sentencias de 15 de mayo de 1997, Futura Participations y Singer (C-250/95, Rec. p. I-2471), apartado 19; de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), apartado 21; de 11 de agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, Rec. p. I-2493), apartado 16, y de 27 de junio de 1996, Asscher (C-107/94, Rec. p. I-3089), apartado 36.

artículo 99 del Código helénico del Impuesto sobre la Renta [6]] y la diferente determinación de los tipos impositivos es meramente consecuencia de ello.

19. El Gobierno helénico propone que se responda del siguiente modo a la cuestión prejudicial, conforme a su nueva formulación:

«En el estado actual del Derecho comunitario en el ámbito de los impuestos directos, los artículos 52 y 58 del Tratado no prohíben a un Estado miembro someter a las sociedades anónimas extranjeras al mismo tipo impositivo aplicado normalmente a las sociedades anónimas nacionales, sin permitirles acogerse al tipo de gravamen reducido que se aplica, con carácter excepcional, a determinadas sociedades anónimas nacionales.»

20. El *Gobierno francés,* por su parte, es también partidario de reformular la cuestión prejudicial, si bien en el sentido de que el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre la compatibilidad de una disposición como la del artículo 109 del Código helénico del Impuesto sobre la Renta con los artículos 6 y 52 del Tratado, ya que a su entender no corresponde al Tribunal de Justicia, en el marco de un procedimiento prejudicial con arreglo al artículo 177, pronunciarse sobre la compatibilidad de una disposición nacional determinada con el Derecho comunitario.

21. A continuación, el Gobierno francés subraya también la relación de concurso existente entre los artículos 6 y 52 del Tratado. En su opinión, el artículo 52, en tanto que *lex specialis,* prevalece sobre el artículo 6 del Tratado. Afirma que el artículo 6 no se aplica ya en el ámbito de aplicación del artículo 52.

22. Para la definición del contenido normativo del artículo 52 del Tratado, el Gobierno francés expone que esta disposición enuncia el principio de la igualdad de trato con los nacionales. En consecuencia, prohíbe toda discriminación basada en la nacionalidad. Añade que, en virtud de una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una discriminación se caracteriza por la aplicación de normas distintas a situaciones objetivamente comparables o por la aplicación de la misma norma a situaciones distintas.

23. Según el Gobierno francés, el artículo 109 del Código helénico del Impuesto sobre la Renta prevé tipos impositivos distintos para

6 — Con arreglo a las letras a) y d) del apartado 1 del artículo 99 del Código helénico del Impuesto sobre la Renta, la base imponible está constituida:
«a) Por lo que se refiere a las sociedades anónimas y a las sociedades de responsabilidad limitada griegas, con excepción de las entidades bancarias y de las compañías de seguros, la renta o beneficio global neto obtenido en Grecia o en el extranjero. [...] Por lo que se refiere a las entidades bancarias y a las compañías de seguros griegas, la renta o beneficio global neto obtenido en Grecia o en el extranjero después de deducir la parte correspondiente a los ingresos no imponibles o a las rentas sujetas a tributación especial que den lugar a la extinción de la deuda tributaria. [...]
d) Por lo que se refiere a las empresas extranjeras que ejerzan sus actividades en Grecia, cualquiera que sea la forma de sociedad que revistan, así como a las entidades extranjeras de toda clase que persigan fines lucrativos, la renta o beneficio neto de origen griego, así como el beneficio neto procedente del establecimiento permanente de la empresa situada en Grecia, en el sentido del artículo 100. [...]»

las sociedades griegas, en función de su forma jurídica, mientras que siempre aplica a las sociedades extranjeras el tipo más elevado, al margen de cuál sea su forma jurídica. Esta diferencia de trato, en su opinión, descansa exclusivamente en la nacionalidad de la sociedad sujeta al impuesto (nacionalidad que, en el caso de una sociedad, conforme al artículo 58 del Tratado, es la de su Estado de constitución). El hecho de que las sociedades extranjeras reúnan los requisitos exigidos a las sociedades griegas para acogerse al tipo impositivo inferior no tiene —como censura el Gobierno francés— absolutamente ninguna incidencia. Una disposición nacional que grava al tipo del 40 % de los beneficios de las sociedades de otros Estados miembros que, sin embargo, reúnen los requisitos aplicados a las sociedades nacionales para acogerse al tipo reducido del 35 % es, por tanto, manifiestamente contraria, a juicio del Gobierno francés, al artículo 52 del Tratado.

24. No obstante, no existiría discriminación si la sociedad extranjera se encontrase en una situación objetivamente comparable a la de una sociedad nacional que tributa al tipo del 40 %. El Gobierno francés expone diversas consideraciones acerca de la comparabilidad de la situación. Sostiene que ni el criterio de la «sociedad anónima» ni el de las «acciones al portador» revisten, intrínsecamente, carácter discriminatorio alguno. No sucede así en el caso del criterio de la cotización en la Bolsa de Atenas. Para satisfacer este criterio, la cotización de las acciones de la sociedad en cualquier bolsa de un Estado miembro debería ser suficiente.

25. El Gobierno francés propone la siguiente respuesta a la cuestión prejudicial:

«El artículo 52 del Tratado se opone a la aplicación de una disposición nacional, como el artículo 109 del Código helénico del Impuesto sobre la Renta, que impone a las sociedades de otros Estados miembros un tipo de gravamen sobre los beneficios más elevado que a las sociedades nacionales que se encuentran en una situación objetivamente comparable, en particular desde el punto de vista de la forma jurídica.»

26. En caso de que el Tribunal de Justicia, habida cuenta de las circunstancias del procedimiento nacional, considerase necesaria una precisión ulterior, el Gobierno francés propone la siguiente respuesta:

«Debe considerarse que una sociedad cuyas acciones han sido admitidas a cotización bursátil en un Estado miembro se encuentra, a este respecto, en una situación comparable a la de una sociedad nacional cuyas acciones han sido admitidas a cotización bursátil en el Estado de establecimiento.»

27. En sus observaciones escritas, la Comisión defiende un punto de vista bastante distinto. El artículo 52 del Tratado, en su opinión, regula una libertad fundamental y prohíbe tanto las discriminaciones manifiestas como las encubiertas. En este contexto, la vinculación al domicilio puede constituir una discriminación encubierta. Según la Comisión, un trato diferenciado en función del domicilio de la sociedad puede estar autorizado en determinadas circunstancias conforme al Derecho comunitario, si bien esta posibilidad está sometida a límites objetivos.

28. Según la Comisión, la demandante mantiene un establecimiento permanente en Grecia, cuya renta imponible se determina al igual que la de las sociedades griegas. En consecuencia, el artículo 109 del Código helénico del Impuesto sobre la Renta contiene una discriminación tanto manifiesta como encubierta. En la medida en que las sociedades extranjeras están enteramente excluidas de la aplicación del tipo más favorable del 35 %, el artículo 109 del Código helénico del Impuesto sobre la Renta provoca una discriminación manifiesta. Además, el apartado 1 del artículo 109 de dicho Código contiene una discriminación encubierta en la medida en que para «las sociedades anónimas nacionales cuyas acciones, al término del ejercicio social, sean al portador y no hayan sido admitidas a cotización en la Bolsa de Atenas, así como las sociedades y entidades extranjeras con ánimo de lucro», se fija un tipo impositivo del 40 %. En efecto, este tipo impositivo —dado que en el sector bancario las sociedades anónimas nacionales emiten, obligatoriamente, acciones nominativas— no se aplica nunca a los bancos nacionales y, en cambio, se aplica siempre a los bancos extranjeros.

29. Según la Comisión, en su jurisprudencia [7] el Tribunal de Justicia ha declarado, en relación con la tributación diferente de los residentes y no residentes, que, con un gravamen tributario por lo demás igual, los no residentes también deben disfrutar de las ventajas fiscales. Considera que en el presente caso no está justificada la desigualdad de trato. En consecuencia, la Comisión propone la siguiente respuesta a la cuestión prejudicial:

«Una disposición de un Estado miembro que, en relación con la determinación de la renta imponible, dispensa el mismo trato a las sociedades helénicas y extranjeras a efectos de la tributación de sus beneficios, aunque deniega a estas últimas —en las mismas condiciones que se aplican a las sociedades domiciliadas en Grecia— el tipo impositivo más favorable del 35 %, es incompatible con el artículo 52 del Tratado.»

30. En sus observaciones orales, la Comisión prescindió por entero de la distinción entre discriminación manifiesta y encubierta. Según sostuvo, aun cuando en el área de los impuestos directos todavía no se haya producido una armonización, los Estados miembros no deben someter la libertad fundamental a ninguna limitación. En el presente caso, a su entender, no existe justificación para la desigualdad de trato, de tal manera que debe declararse una infracción contra el artículo 52.

7 — Sentencias Schumacker, citada en la nota 5 *supra*, apartados 36 a 38 y Asscher, citada en la nota 5 *supra*.

31. No se discute que el artículo 52 del Tratado, como lo confirma una reiterada jurisprudencia [8] del Tribunal de Justicia, constituye una expresión particular del principio general de igualdad enunciado en el artículo 6 del Tratado. En consecuencia, el artículo 52 prevalece sobre el artículo 6. En el ámbito de aplicación del artículo 52, el artículo 6 debe quedar inaplicado.

32. Naturalmente, para responder a la petición de decisión prejudicial debe tenerse en cuenta que el Tribunal de Justicia, en el marco de este tipo de procedimiento, no debe declarar la incompatibilidad de una norma de un Estado miembro con el Derecho comunitario. Antes al contrario, debe proporcionar al órgano jurisdiccional remitente todos los elementos que le permitan apreciar la compatibilidad de la disposición nacional con el Derecho comunitario. En consecuencia, la cuestión prejudicial debe formularse de manera abstracta. Así se reconoce también en una reiterada jurisprudencia [9] de este Tribunal. Así pues, las observaciones que a continuación se indican se destinan a responder a una cuestión formulada en los siguientes términos:

«¿Es compatible con el artículo 52 del Tratado una norma como la letra a) del apartado 1 del artículo 109 del Código helénico del Impuesto sobre la Renta (Ley nº 2238/1994; FEK 151, tomo A), que impone a las sociedades extranjeras, al aplicar a sus rentas imponibles un tipo de gravamen del 40 %, una carga fiscal distinta y más onerosa que la que soportan las sociedades nacionales, a las que se aplica un tipo impositivo del 35 %?»

33. El artículo 52 es la disposición básica relativa a una de las cuatro libertades fundamentales del Tratado. En relación con el artículo 58 del Tratado, garantiza a las personas jurídicas la libertad de establecimiento en la Comunidad. Disfrutan de esta libertad las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuyo domicilio social, administración o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad. El domicilio de una sociedad, definido de este modo, es decisivo para la determinación de su pertenencia a un ordenamiento jurídico, de forma comparable a la nacionalidad en el caso de las personas físicas.

34. El ejercicio de la libertad, de conformidad con la segunda frase del párrafo primero del artículo 52, puede tener lugar mediante la apertura de agencias, sucursales o filiales. Con arreglo al párrafo segundo del artículo 52, la libertad de establecimiento comprende, principalmente, el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, en las condiciones fijadas por la legislación de país de establecimiento para sus propios nacionales. Así pues, la igualdad de trato con los nacionales constituye una característica esencial de la norma, directamente aplicable desde el término del período transitorio, [10] y una parte importante de la propia libertad de establecimiento.

8 — Sentencia de 30 de mayo de 1989, Comisión/Grecia (305/87, Rec. p. 1461), apartados 12 y 13; en este sentido, véanse también las sentencias de 13 de julio de 1993, Commerzbank (C-330/91, Rec. p. I-4017), apartado 21, y Halliburton Services, citada en la nota 4 *supra*, apartado 12.

9 — En este sentido, véanse las sentencias de 15 de julio de 1964, Costa (6/64, Rec. pp. 1141 y ss., especialmente p. 1268), y de 8 de junio de 1971, Deutsche Grammophon (78/70, Rec. p. 487), apartado 3.

10 — Véase la sentencia Comisión/Francia, citada en la nota 3 *supra*, apartado 13.

35. Por tanto, cuando una disposición nacional relativa a la tributación de las personas jurídicas fija el tipo impositivo «para las *sociedades anónimas nacionales* cuyas acciones, al término del ejercicio social, sean al portador y no hayan sido admitidas a cotización en la Bolsa de Atenas, así como las *sociedades* y entidades *extranjeras* con ánimo de lucro, [en] el 40 %», [11] mientras que «para las *demás sociedades anónimas nacionales,* [lo fija en el] 35 %», [12] establece de ese modo una desigualdad de trato manifiesta entre las sociedades nacionales y las extranjeras. Las sociedades extranjeras están sometidas siempre a un tipo impositivo del 40 %, mientras que las sociedades anónimas nacionales tributan al 35 % cuando no satisfacen un determinado criterio (acciones al portador no admitidas a cotización en la Bolsa de Atenas al término del ejercicio).

36. De las observaciones de las partes se desprende una diferencia de opinión acerca de si la regla la constituye la tributación al 35 % y la excepción, la tributación al 40 %, o a la inversa. Mientras que la demandante considera que el tipo impositivo del 35 % constituye la regla, el Gobierno helénico insiste en su punto de vista según el cual el tipo de gravamen del 40 % es la regla, y la tributación al 35 %, la excepción.

37. Para la comprobación de la existencia de una desigualdad de trato objetiva entre sociedades nacionales y extranjeras, puede prescindirse de este desacuerdo. Consta que las sociedades extranjeras no tienen acceso al tipo impositivo más favorable. Por tanto, tampoco se trata de conocer las proporciones numéricas, a saber, el porcentaje de sociedades anónimas griegas que efectivamente disfrutan del tipo de gravamen más favorable. En realidad, parece suceder que en el sector bancario todas las sociedades griegas disfrutan del tipo impositivo más favorable, dado que, en virtud de la Ley, tienen que cumplir unos requisitos [13] que las excluyen de la categoría de las sociedades anónimas nacionales que tributan al tipo del 40 %.

38. En la medida en que el legislador helénico optó por una desigualdad de trato directa, la violación del Derecho comunitario es manifiesta.

39. No obstante, el Gobierno helénico opina que la desigualdad de trato puede justificarse. Desconoce así que las discriminaciones manifiestas, en principio, no pueden justificarse. La jurisprudencia en el ámbito de los impuestos directos, en la que siempre ha desempeñado un papel el elemento de la justificación, [14] se originó por normativas que normalmente vinculaban el trato desigual al criterio del domicilio o al par de conceptos

11 — Véase la letra a) del apartado 1 del artículo 109 del Código helénico sobre el Impuesto de la Renta; el subrayado es mío.

12 — Véase la letra b) del apartado 1 del artículo 109 del Código helénico del Impuesto sobre la Renta; el subrayado es mío.

13 — Según las partes, los bancos helénicos, por Ley, deben constituirse en forma de sociedades anónimas y emitir acciones nominativas. Véanse la letra a) del apartado 2 del artículo 11 de la Ley nº 2190/1920 y la Ley nº 5076/1931.

14 — Véanse las sentencias Comisión/Francia, citada en la nota 3 *supra*, apartado 17; Commerzbank, citada en la nota 8 *supra*, apartado 16; Schumacker, citada en la nota 5 *supra*, apartados 39 y ss.; Wielockx, citada en la nota 5 *supra*, apartados 23 y ss.; Asscher, citada en la nota 5 *supra*, apartados 50 y ss.; Futura Participations y Singer, citada en la nota 5 *supra*, apartado 26, así como la de 16 de julio de 1998, ICI (C-264/96, Rec. p. I-4695), apartados 24 y 25.

«residente» y «no residente». En tal medida, en casi todos estos casos [15] hubo de considerarse que existía una discriminación encubierta. Esta última únicamente es contraria al Derecho comunitario cuando no puede justificarse por razones como la coherencia del sistema fiscal [16] o por razones imperiosas de interés general. [17]

40. Tanto en las observaciones orales del Gobierno francés como en las observaciones de la Comisión presentadas durante la fase escrita del procedimiento se parte del esquema de análisis de la discriminación encubierta, en el que interesa la comparabilidad de la situación y una eventual justificación de la desigualdad de trato ya detectada. La actitud adoptada por las partes podría estribar en que, siguiendo el modelo de anteriores procedimientos ante este Tribunal, [18] consideran que el domicilio de la sociedad constituye el criterio determinante de una eventual desigualdad de trato y, por tanto, el decisivo para comprobar la existencia de una discriminación encubierta entre sociedades nacionales y extranjeras. [19]

41. No obstante, la Comisión alude expresamente a que el apartado 1 del artículo 109 del Código helénico del Impuesto sobre la Renta contiene una discriminación manifiesta *y* encubierta.

42. Las observaciones del Gobierno francés, en las que se analiza la comparabilidad de los elementos característicos de una sociedad con el fin de incluirla en el ámbito de aplicación del tipo impositivo más favorable, descansan manifiestamente en la premisa de que, incluso aplicando indistintamente estos criterios a las sociedades nacionales y extranjeras, podría producirse una discriminación (encubierta). En este contexto, son indiferentes las condiciones de la forma jurídica (sociedad anónima) y la forma de las acciones (acciones al portador). Por el contrario, el problema lo constituye el requisito de la admisión a cotización en la Bolsa de Atenas. A este respecto, debería ser suficiente cualquier admisión a cotización en una bolsa de la Comunidad.

43. El examen de esta cuestión, según mi parecer, va más allá del de la planteada al Tribunal de Justicia en el marco de este procedimiento prejudicial. En especial, no se ha esclarecido suficientemente el contexto fáctico referente a si el criterio de la admisión a cotización en la Bolsa de Atenas provoca una discriminación encubierta entre sociedades anónimas nacionales y extranjeras y si, en su caso, puede justificarse dicho requisito. En todo caso, corresponde al órgano jurisdiccional remitente efectuar la necesaria indagación de los hechos a este respecto. En el supuesto de que, en su opinión, la resolución dependa de la respuesta dada a la cuestión planteada por el Gobierno francés, deberá esbozarse el esquema de análisis aplicable de conformidad con la jurisprudencia reiterada de este Tribunal. [20]

15 — En la sentencia Futura Participations y Singer, citada en la nota 5 *supra*, sin embargo, sucedió así sólo parcialmente.

16 — Véanse las sentencias citadas en la nota 5 *supra*, Wielockx, apartado 23, y Schumacker, apartado 40.

17 — Véanse las sentencias Futura Participations y Singer, citada en la nota 5 *supra*, apartados 26 y 31, e ICI, citada en la nota 14 *supra*, apartado 28.

18 — Véanse las sentencias Comisión/Francia, citada en la nota 3 *supra*; Commerzbank, citada en la nota 8 *supra*, e ICI, citada en la nota 14 *supra*.

19 — En su sentencia Halliburton Services, citada en la nota 4 *supra*, el Tribunal de Justicia considera, invocando la sentencia Commerzbank, citada en la nota 8 *supra*, que la desigualdad de trato entre sociedades basada en su domicilio constituye una discriminación *patente* (véase el apartado 15).

20 — Véase, a este respecto, la jurisprudencia citada en la nota 14 *supra*.

44. En primer lugar, sin embargo, debería establecerse una clara distinción entre personas físicas y jurídicas en relación con las eventuales discriminaciones en el ámbito de los impuestos directos. En efecto, características decisivas en la tributación de la renta de las personas físicas, como la situación familiar y personal, [21] no tienen validez del mismo modo en el caso de las personas jurídicas.

45. En el estado actual del Derecho comunitario, el ámbito de la fiscalidad directa no corresponde a la competencia de la Comunidad. No obstante, los Estados miembros están obligados a ejercer sus prerrogativas vinculadas a la fiscalidad directa respetando el Derecho comunitario. [22]

46. La distinción, habitual en el Derecho tributario, entre residentes y no residentes implica el riesgo de producir efectos en perjuicio de los nacionales de otros Estados miembros, debido a que los no residentes son con mayor frecuencia extranjeros. La desigualdad de trato basada en estos criterios puede, por tanto, constituir una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad. [23]

47. Admitir que el Estado miembro donde se encuentra el establecimiento pueda aplicar libremente un trato diferente por la única razón de que el domicilio de una sociedad se halle en otro Estado miembro privaría de contenido al artículo 52 en relación con el artículo 58 del Tratado. [24]

48. Con el fin de encontrar un equilibrio entre la diferenciación, en principio legítima, entre residentes y no residentes, [25] por un lado, y el riesgo que entraña de incurrir en una discriminación indirecta, por otro, es necesario examinar la comparabilidad de las situaciones. [26] Si efectivamente son comparables, a las situaciones objetivamente similares deben anudarse las mismas consecuencias jurídicas, por ejemplo en forma de concesión de ventajas fiscales. Este resultado no es obligatorio únicamente cuando la desigualdad de trato puede justificarse por intereses superiores, tales como, por ejemplo, la coherencia del sistema fiscal [27] o razones imperiosas de interés general, tal como se formulan en el artículo 56 del Tratado. [28]

49. Si se contemplan en este contexto las circunstancias del litigio principal, es obligado concluir que la existencia de una discriminación es indiscutible, al margen de que sea de carácter manifiesto o encubierto. En lo que respecta a la comparabilidad de las situaciones, las opiniones de las partes son divergentes. Mientras que la Comisión mantiene de forma decidida que la situación de las sociedades nacionales y extranjeras es idéntica en cuanto a la determinación de la renta imponible, el Gobierno helénico entiende que

21 — Véase la sentencia Schumacker, citada en la nota 5 *supra*, apartado 37.

22 — Véase la sentencia ICI, citada en la nota 14 *supra*, apartado 19.

23 — Véase la sentencia Schumacker, citada en la nota 5 *supra*, apartados 28 y 29.

24 — Véase la sentencia Comisión/Francia, citada en la nota 3 *supra*, apartado 18; en el mismo sentido, véase también la sentencia Commerzbank, citada en la nota 8 *supra*, apartado 13.

25 — Véanse las sentencias Schumacker, citada en la nota 5 *supra*, apartado 31; Wielockx, citada en la nota 5 *supra*, apartado 18, y Asscher, citada en la nota 5 *supra*, apartado 41.

26 — Véanse las sentencias Comisión/Francia, citada en la nota 3 *supra*, apartado 20 *in fine*, e ICI, citada en la nota 14 *supra*, apartado 25.

27 — Véase la jurisprudencia citada en la nota 16 *supra*.

28 — Véase la sentencia ICI, citada en la nota 14 *supra*, apartado 28.

la situación de unas y otras es distinta. Ambas partes invocan el artículo 99 del Código helénico del Impuesto sobre la Renta. [29]

50. Habida cuenta de las disposiciones pertinentes del Código helénico del Impuesto sobre la Renta tal como se reproducen en los escritos procesales, parece ser que la determinación de la renta imponible de las sociedades nacionales y extranjeras se realiza del mismo modo. Ello sustenta el punto de vista de la Comisión. En última instancia, corresponde al órgano jurisdiccional remitente efectuar esta apreciación basándose en los hechos.

51. Lo decisivo, sin embargo, es que ni siquiera el Gobierno helénico ha aducido ninguna razón que justifique la desigualdad de trato, salvo la referencia a las situaciones básicamente distintas de residentes y no residentes y la afirmación del carácter desigual de sus situaciones de partida. En consecuencia, debe considerarse, sin ninguna otra indagación de los hechos, que una desigualdad de trato entre sociedades nacionales y extranjeras como la efectuada en el artículo 109 del Código helénico del Impuesto sobre la Renta no está justificada y, por tanto, es incompatible con los artículos 52 y 58 del Tratado.

C. Conclusión

52. Como conclusión de las consideraciones que anteceden, propongo la siguiente respuesta a la cuestión prejudicial:

«Una norma como la letra a) del apartado 1 del artículo 109 del Código helénico del Impuesto sobre la Renta (Ley nº 2238/1994; FEK 151, tomo A), que impone a las sociedades extranjeras, al aplicar a sus rentas imponibles un tipo de gravamen del 40 %, una carga fiscal distinta y más onerosa que la que soportan las sociedades nacionales, a las que se aplica un tipo impositivo del 35 %, es contraria al artículo 52 en relación con el artículo 58 del Tratado.»

29 — Para el tenor de esta disposición, véase la nota 6 *supra*.