CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. PHILIPPE LÉGER

presentadas el 20 de mayo de 1999 *

1. El Verwaltungsgerichtshof (Austria) plantea al Tribunal de Justicia dos cuestiones sobre el sentido y el alcance de los artículos 73 B del Tratado CE (actualmente artículo 56 CE) y siguientes, así como de determinadas disposiciones de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado (en lo sucesivo, «Directiva 88/361» o «Directiva»).[1] De este modo pretende comprobar si una normativa nacional que permite, esencialmente, a la Administración Tributaria nacional recaudar un impuesto del 0,8 % del valor de los préstamos suscritos por prestatarios residentes con prestamistas no residentes es compatible con las citadas disposiciones del Derecho comunitario.

Marco jurídico

Normas comunitarias pertinentes

2. Los artículos 73 B y siguientes, que entraron en vigor el 1 de enero de 1994, establecen la liberalización de capitales entre los Estados miembros y entre los Estados miembros y países terceros.

3. El artículo 73 B, apartado 1, del Tratado dispone:

«1. En el marco de las disposiciones del [Capítulo 4 del Título III del Tratado, "Capitales y pagos"], quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.»

4. No obstante, el artículo 73 D, apartado 1, letra b) [actualmente artículo 58 CE, apartado 1, letra b)] precisa:

«1. Lo dispuesto en el artículo 73 B se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a:

[...]

b) adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de

* Lengua original: francés.

1 — DO L 178, p. 5.

movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública.»

5. Ahora bien, en virtud del artículo 73 D, apartado 3, tales medidas y procedimientos «no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales [...] tal y como la define el artículo 73 B».

6. El Tribunal de Justicia declaró, en su sentencia de 14 de diciembre de 1995, Sanz de Lera y otros, que «las disposiciones del apartado 1 del artículo 73 B, en relación con [...] la letra b) del apartado 1 del artículo 73 D del Tratado, pueden invocarse ante el órgano jurisdiccional nacional y dar lugar a la inaplicabilidad de las normas nacionales contrarias a dichas disposiciones». [2]

7. La Directiva —en la que se inspiró en gran medida el Tratado— también tiene por objeto la liberalización completa de los movimientos de capitales entre los Estados miembros y en su artículo 1 les impone la obligación de suprimir las restricciones a los movimientos de capitales que tienen lugar entre las personas residentes en los Estados miembros.

8. En su artículo 4 precisa, además, que éstos podrán «adoptar las medidas indispensables para impedir las infracciones a sus leyes y reglamentos, en particular, en materia fiscal o de control prudencial de las entidades financieras, y establecer procedimientos de declaración de los movimientos de capitales que tengan como objeto la información administrativa o estadística» (párrafo primero) y precisa que, además, «la aplicación de estas medidas y procedimientos no podrá tener por efecto la obstaculización de los movimientos de capitales efectuados de conformidad con lo dispuesto en el Derecho comunitario» (párrafo segundo).

9. Los préstamos y créditos concedidos por residentes a no residentes se consideran movimientos de capital, con arreglo al apartado VIII del Anexo I de la Directiva.

Normativa austriaca pertinente

10. La Gebührengesetz austriaca (en lo sucesivo, «GebG») [3] establece que los actos jurídicos estarán sujetos a impuesto «cuando estén documentados, a menos que esta Ley federal disponga lo contrario» (artículo 15, apartado 1, de la GebG).

2 — Asuntos acumulados C-163/94, C-165/94 y C-250/94, Rec. p. I-4821, apartado 2 del fallo.

3 — BGBl. 1957, nº 267, en la versión publicada en el BGBl. de 1957, modificada por el BGBl. 818/1993.

11. El artículo 16 de la GebG distingue según que el documento haya sido formalizado en el extranjero o en territorio nacional.

12. Si el documento se formaliza en Austria, el devengo del impuesto se produce, con arreglo al artículo 16, apartado 1, de la GebG, bien en la fecha de la firma del documento por las partes contratantes, bien en el momento de la entrega o el envío del documento por el signatario único.

13. Por el contrario, si el documento se formaliza en el extranjero, la obligación de ingresar el impuesto depende de que se cumplan determinados requisitos que muestren la existencia de un vínculo particular con Austria. Si los contratantes son residentes en Austria y el objeto del contrato tiene un vínculo con este Estado, [4] el devengo del impuesto se produce cuando se celebra el contrato escrito en el extranjero (artículo 16, apartado 2, número 1, de la GebG). Si una de las partes o ambas [5] no son residentes, el devengo se produce cuando dicho documento se introduce en el territorio nacional (artículo 16, apartado 2, número 2, de la GebG). En resumen, cuando el documento se formaliza en el extranjero, el impuesto nace únicamente cuando se cumplen determinados requisitos.

4 — Así ocurre si el préstamo está destinado a garantizar la financiación de una operación que se efectúa en Austria o si el prestatario reside en este Estado.

5 — Este extremo se desprende de las explicaciones dadas por el Gobierno austriaco en la vista.

14. El artículo 28, apartados 1, número 1, y 6, de la GebG precisa que, en el supuesto de actos jurídicos vinculantes para ambas partes, los signatarios del documento son deudores solidarios del impuesto.

15. Además, el artículo 30 de la GebG indica que todas las partes en una transacción jurídica responderán del pago del impuesto.

16. El artículo 33 de la GebG fija el tipo del impuesto, que varía según la clase del acto.

17. En virtud del artículo 33 Tarifpost (en lo sucesivo, «TP») 8, apartado 1, de la GebG, los contratos de préstamo están sujetos a un impuesto sobre los actos jurídicos documentados del 0,8 % del valor del préstamo.

18. El artículo 33 TP 8, apartado 4, primera frase, de la GebG precisa además:

«Si un préstamo concedido por un socio a su sociedad o un préstamo concedido por un prestamista que no tiene en el territorio nacional ni su domicilio ni su residencia habitual ni su centro de dirección ni su sede, no se ha formalizado en un documento que revista la forma adecuada para generar la obligación de pagar el impuesto, se considerarán como documentos equivalentes los libros y documentos contables en los que figure el préstamo de referencia y

que deba llevar el prestatario con arreglo a las disposiciones tributarias aplicables en el territorio nacional.»

Hechos y procedimiento

19. El 20 de enero de 1995, la sociedad Sandoz GmbH, con domicilio en Viena (Austria) (en lo sucesivo, «Sandoz» o «demandante en el procedimiento principal») contrató con la sociedad Sandoz Management Services Brüssel SA, con domicilio en Bruselas (Bélgica), un préstamo de 220 millones de ATS. Sobre dicho préstamo no se formalizó ningún documento, pero Sandoz lo anotó en sus libros contables.

20. El 18 de diciembre de 1995, se requirió a Sandoz para que pagara el impuesto de actos jurídicos documentados sobre la base de un documento denominado «equivalente» (Ersatzbeurkundung), correspondiente a un 0,8 % de dicha suma, con arreglo al artículo 33 TP 8, apartado 4, primera frase, de la GebG.

21. El recurso interpuesto por la demandante en el litigio principal contra esta resolución fue desestimado, por lo que recurrió ante el Verwaltungsgerichtshof, alegando, entre otros motivos, que se lesionaron los derechos subjetivos que le confiere el ordenamiento jurídico comunitario aplicable, en particular, su derecho a que no «se fijen derechos e impuestos contrarios a la Directiva 88/361/CEE y/o al artículo 73 B, apartado 1, del Tratado».

22. Sandoz considera que el artículo 33 TP 8, apartado 4, primera frase, de la GebG, del modo en que lo aplica la Administración Tributaria austriaca, puede disuadir a un prestatario residente de dirigirse a un prestamista no residente —por tanto, por lo general un extranjero— para suscribir un préstamo que las partes deciden no formalizar por escrito. Así, en el supuesto de la concertación de un préstamo no formalizado por escrito, el prestatario que se dirige a un prestamista establecido en el territorio nacional no está sometido a la obligación de ingresar el impuesto previsto en el artículo 33 TP 8, apartado 1, de la GebG. Sandoz llega a la conclusión de que el apartado 4, primera frase, de dicho artículo constituye un obstáculo a la libre circulación de capitales entre prestamistas no residentes y prestatarios residentes.

23. El Ministro Federal de Hacienda, que representa a la Administración Tributaria demandada, sostiene que el artículo 33 TP 8, apartado 4, primera frase, de la GebG está comprendido en el ámbito de aplicación de las excepciones enunciadas en el artículo 73 D, apartado 1. En su opinión, esta disposición nacional no implica discriminar a los prestamistas extranjeros, sino que persigue impedir los fraudes que pudieran cometer los residentes en Austria. De este modo, esta medida permite a la Administración nacional resolver sus dificultades para demostrar que un préstamo concertado en el extranjero ha sido formalizado en un documento. La conclusión del referido Ministro es que la razón por la que se incorporó el concepto de documento

equivalente en la GebG fue la de garantizar la igualdad de los residentes en Austria ante el impuesto.

24. El órgano jurisdiccional remitente explica [6] que el legislador austriaco justificó la adopción de la disposición nacional controvertida del siguiente modo:

«En aras de la igualdad tributaria, se prevén las siguientes modificaciones relativas al impuesto sobre actos jurídicos documentados aplicable a los contratos de préstamo y a los créditos:

[...]

— La anotación del préstamo suscrito por un prestatario en los libros y documentos contables que éste debe llevar en el territorio nacional no sólo servirá de documento equivalente en el caso de préstamos y créditos societarios, sino también en el caso de préstamos y créditos concedidos por prestamistas que no tienen en el territorio nacional ni su domicilio, ni su residencia habitual, ni su centro de dirección, ni su sede» (punto 77).

6 — Resolución de remisión, p. 8 del original.

25. Dicho órgano jurisdiccional deduce de lo anterior que cuando un prestatario residente contrata con un prestamista residente un préstamo que no se ha documentado, en el sentido del artículo 15, apartado 1, de la GebG y dicho préstamo está anotado en los libros contables, dicho préstamo no está sujeto al impuesto. En cambio, el mismo préstamo sí estará sujeto al impuesto, de conformidad con el artículo 33 TP 8, apartado 4, primera frase, de la GebG cuando el prestamista no tiene en el territorio nacional ni su domicilio, ni su residencia habitual, ni su centro de dirección, ni su sede. [7]

26. Tras precisar que con arreglo a la normativa austriaca aplicable en materia de impuestos, no se puede imputar un abuso de Derecho en sentido del Abgabenrecht (Ley General Tributaria austriaca) a un prestatario cuando el contrato de préstamo celebrado no ha sido documentado en el sentido del artículo 15, apartado 1, de la GebG, el órgano jurisdiccional remitente llega a la conclusión de que la norma controvertida del artículo 33 TP 8, apartado 4, primera frase, de la GebG no parece encontrar justificación en el artículo 73 D, apartado 1, letra b). [8]

27. Destaca, además, [9] que la doctrina austriaca también considera que la disposición nacional controvertida constituye una restricción a la libre circulación de capitales y una discriminación para los préstamos concedidos por extranjeros a nacionales que no puede justificarse por

7 — Ibídem, p. 8.
8 — Ibídem, p. 9.
9 — Ibídem, p. 9.

medio del principio de la coherencia fiscal desarrollado por el Tribunal de Justicia en sus sentencias de 28 de enero de 1992, Bachmann [10] y Comisión/Bélgica. [11]

28. Por consiguiente, al dudar de la procedencia de los argumentos jurídicos formulados por el legislador austriaco y al estimar que la solución del litigio depende de la interpretación de determinadas disposiciones del Tratado y de la Directiva, el Verwaltungsgerichtshof sometió al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se oponen el artículo 73 B en relación con el artículo 73 D del Tratado CE (especialmente su apartado 3) y el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 88/361/CEE sobre circulación de capitales, en relación con el artículo 4 de dicha Directiva, al mantenimiento de lo dispuesto en el artículo 33 TP (Tarifpost) 8, apartado 4, primera frase, de la Gebührengesetz 1957 (en la versión publicada en el BGBl. 818/1993), conforme a la cual si, en el supuesto de préstamo concedido por un prestamista que no tiene en el territorio nacional ni su domicilio ni su residencia habitual ni su centro de dirección ni su sede, no se ha formalizado ningún documento en la manera adecuada para generar la obligación de pagar el impuesto sobre actos jurídicos documentados, se considerarán como documento (Urkunde) los libros y documentos contables en los que se haya anotado el préstamo y que deba llevar el prestatario conforme a las disposiciones nacionales tributarias?

2) ¿Constituye la tributación de préstamos (en la medida en que impliquen circulación de capitales de un Estado miembro a otro) que impone el artículo 33 TP 8, apartado 1, de la Gebührengesetz una discriminación arbitraria o una restricción encubierta a la libre circulación de capitales en el sentido del artículo 73 B, apartado 1, del Tratado CE?»

Respuesta a las cuestiones

29. Con su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide que se dilucide si los artículos 73 B y siguientes del Tratado, así como la Directiva, se oponen al mantenimiento de una disposición nacional que sujeta a un impuesto los préstamos transfronterizos reflejados en un documento denominado «equivalente» cuando los mismos préstamos suscritos entres residentes austriacos no están gravados. La segunda cuestión se refiere de manera general a la compatibilidad, con las mismas disposiciones del Tratado, de la sujeción al impuesto de los contratos de préstamo transfronterizos efectuada de la misma manera que los contratos de préstamo suscritos entre residentes austriacos. Se comenzará por esta cuestión, ya que la respuesta que reciba es necesaria para poder contestar a la primera cuestión.

10 — C-204/90, Rec. p. I-249.
11 — C-300/90, Rec. p. I-305.

Segunda cuestión

30. El Juez remitente solicita al Tribunal de Justicia que determine si los artículos 73 B, apartado 1, y 73 D, apartados 1, letra b), y 3, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que sujeta al pago del mismo impuesto los préstamos transfronterizos formalizados en un documento y los préstamos suscritos de esta forma en Austria.

31. Debe destacarse que la normativa nacional controvertida no impide a los residentes austriacos contratar un préstamo fuera del territorio nacional y que tampoco les impone requisitos más rigurosos que si lo hicieran en Austria. No obstante, les priva de la posibilidad de beneficiarse de la inexistencia de imposición a la que podrían acogerse los préstamos contraídos fuera del territorio nacional.

32. Con el fin de responder a esta cuestión, debemos comprobar si una normativa nacional como la que es objeto de este asunto está comprendida en el ámbito de aplicación material del artículo 73 B, apartado 1, que, recordemos, establece que, «quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países». En el supuesto de que demos una respuesta afirmativa a esta cuestión, examinaremos si esta medida entra en el ámbito de aplicación de las excepciones al principio de libre circulación de capitales tal y como se prevén en el artículo 73 D, apartado 1. Por último, si la respuesta a esta cuestión ha de ser afirmativa, será preciso comprobar que, aun estando justificada, tal medida no constituye una discriminación arbitraria o una restricción encubierta en el sentido del artículo 73 D, apartado 3.

33. El Tratado no recoge ninguna definición del concepto *movimientos de capitales*. No obstante, ya se pidió al Tribunal de Justicia que lo delimitara, en particular, en su sentencia de 31 de enero de 1984, Luisi y Carbone.[12] Entonces se le solicitó que dilucidase si la transferencia material de divisas efectuada con el fin de garantizar el pago de transacciones diferentes[13] podía calificarse de movimiento de capitales en el sentido del Tratado CEE. El Tribunal de Justicia respondió negativamente al precisar que «el sistema general del Tratado revela [...] que los pagos corrientes son transferencias de divisas que constituyen una contraprestación en el marco de una transacción subyacente, en tanto que *los movimientos de capitales son operaciones financieras que tienen por objeto sustancial la colocación o la inversión de la cantidad de que se trata, y no la remuneración de una prestación*».[14]

34. Además, el Tribunal de Justicia también ha afirmado, en particular en la sentencia de 16 de marzo de 1999, Trummer y Mayer,[15] que «en la medida en que el artículo 73 B del Tratado CE ha repro-

12 — Asuntos acumulados 286/82 y 26/83, Rec. p. 377.

13 — En aquel asunto se trataba de garantizar el pago corriente de prestaciones efectuadas en el marco de viajes con fines de turismo, de negocios, de estudios y de cuidados médicos.

14 — Sentencia Luisi y Carbone, antes citada, apartado 21. La cursiva es mía.

15 — C-222/97, Rec. p. I-1661, apartado 21.

ducido en lo fundamental el contenido del artículo 1 de la Directiva 88/361, y aunque ésta haya sido adoptada sobre la base del artículo 69 y del apartado 1 del artículo 70 del Tratado CEE, entretanto sustituidos por los artículos 73 B y siguientes del Tratado CE, la Nomenclatura de los movimientos de capitales que la acompaña como anexo mantiene el valor indicativo que le era propio antes de su entrada en vigor para definir el concepto de movimientos de capitales, entendiéndose que, conforme a su introducción, la lista que incluye no tiene carácter exhaustivo». [16]

35. Pues bien, un préstamo es una operación financiera que permite la obtención de fondos destinados normalmente a su inversión o colocación. [17] Además, del apartado VIII del Anexo I de la Directiva 88/361 se desprende que los préstamos y créditos concedidos por residentes a no residentes constituyen movimientos de capitales.

36. Por consiguiente, están liberalizados los préstamos entre residentes y no residentes, así como los movimientos de capitales relativos a dichas operaciones.

37. Comprobemos ahora si la medida consistente en gravar con un impuesto los contratos de préstamo suscritos en el extranjero cuando se introducen en el territorio nacional austriaco o cuando uno de los contratantes es de nacionalidad austriaca constituye una restricción a la libre circulación de capitales enunciada en el artículo 73 B, apartado 1.

38. El Tribunal de Justicia ya se ha visto llamado a aportar elementos para definir el concepto de «*restricción*» a los movimientos de capitales.

39. En la sentencia de 23 de febrero de 1995, Bordessa y otros, [18] el Tribunal de Justicia afirmó que el hecho de que un Estado miembro supedite la exportación de divisas a otro Estado miembro a la aprobación previa de la Administración constituye una restricción a la libre circulación de capitales.

40. También mereció esta calificación la declaración previa a la transferencia de divisas. En efecto, en el apartado 27 de la sentencia Bordessa y otros, antes citada, el Tribunal de Justicia, situándose en el ámbito del artículo 73 D, apartado 1, letra b), y señalando que «una declaración previa puede constituir una medida indispensable que los Estados miembros están autorizados a adoptar», admitió implícitamente que tal medida constituye una restricción en el sentido del artículo 73 B, apartado 1.

Por otra parte, me parece que el propio tenor del artículo 73 D, apartado 1, letra b), que autoriza a los Estados miem-

16 — Lo mismo había afirmado el Tribunal de Justicia en las sentencias Sanz de Lera y otros, antes citada, apartado 34, y de 14 de noviembre de 1995, Svensson y Gustavsson (C-484/93, Rec. p. I-3955), apartado 7.

17 — La resolución de remisión no precisa ni la causa del préstamo ni el destino de los fondos.

18 — Asuntos acumulados C-358/93 y C-416/93, Rec. p. I-361.

bros a «establecer procedimientos de *declaración de movimientos de capitales* a efectos de información administrativa o estadística» [19] confirma este análisis.

41. Además, en la sentencia Svensson y Gustavsson, antes citada, se había solicitado al Tribunal de Justicia que dilucidara si una normativa nacional como la normativa luxemburguesa que reservaba el beneficio de una bonificación de interés sobre un préstamo para la construcción, la adquisición o la mejora de una vivienda únicamente a las personas que hubieran contraído un préstamo con una entidad de crédito autorizada en el Gran Ducado de Luxemburgo constituía una restricción a los movimientos de capitales en el sentido del artículo 67 del Tratado CEE (posteriormente artículo 67 del Tratado CE, derogado por el Tratado de Amsterdam). [20] El Abogado General Elmer propuso que se declarara que una medida no podía calificarse de restricción a la libre circulación de capitales cuando «no implicase por sí misma que *se impidan o se dificulten* las transacciones transfronterizas efectuadas con el capital abonado a raíz del préstamo». [21] A este respecto, el Abogado General señaló que la normativa nacional controvertida no prohibía a sus residente suscribir préstamos en el extranjero ni les sometía al respeto de requisitos que no existiesen para la contratación de préstamos en Luxemburgo. Se limitaba a observar que «la característica esencial del régimen de bonificación nacional [...] reside [...] en *el hecho de que dicho régimen hace que sea menos atractivo, financieramente, contratar* el préstamo en una entidad financiera que no esté establecida en el Estado miembro considerado y efectuar de este modo una prestación de servicios transfronteriza bajo la forma de un crédito a la vivienda». Por esta razón, llegaba a la conclusión de que no existía restricción a la libre circulación de capitales. [22]

42. En contra de lo argumentado en estas conclusiones, el Tribunal de Justicia afirmó que las medidas que «*pueden disuadir a los interesados* de dirigirse a [operadores económicos] establecidos en otro Estado miembro [...] constituyen un obstáculo a movimientos de capitales como los préstamos bancarios». [23]

43. El Tribunal de Justicia confirmó su jurisprudencia recientemente en la sentencia Trummer y Mayer, antes citada, al señalar que «una normativa nacional [que] tiene como efecto debilitar la relación entre el crédito que se pretende garantizar, pagadero en la moneda de otro Estado miembro, y la hipoteca, cuyo valor, debido a fluctuaciones monetarias posteriores, puede resultar inferior al del crédito que se quiere garantizar [...] no hace sino reducir la eficacia y, por tanto, el interés por una garantía de este tipo. Por consiguiente, dicha normativa puede de por sí disuadir a los interesados de expresar un crédito en la moneda de otro Estado miembro y, en consecuencia, privarles de una facultad que constituye un componente de la libre circulación de capitales y de pagos». [24]

19 — La cursiva es mía.

20 — El tenor del apartado 1 de este artículo era el siguiente: «Los Estados miembros suprimirán progresivamente entre sí, durante el período transitorio y en la medida necesaria para el buen funcionamiento del mercado común, las restricciones a los movimientos de capitales pertenecientes a personas residentes en los Estados miembros, así como las discriminaciones de trato por razón de la nacionalidad o residencia de las partes o del lugar de colocación de los capitales».

21 — Punto 8, la cursiva es mía.

22 — Ibídem.

23 — Apartado 10, la cursiva es mía.

24 — Apartado 26.

44. La normativa nacional entonces controvertida no impedía denominar un crédito en moneda extranjera ni prestar una garantía, aunque fuera hipotecaria, a dicho crédito sino que sólo prohibía la inscripción de la hipoteca que garantizaba el crédito en moneda extranjera.

45. Por consiguiente, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que toda medida que imponga requisitos o que simplemente produzca molestias puede constituir una restricción en el sentido del artículo 73 B, apartado 1.

46. En mi opinión, la normativa austriaca controvertida constituye una restricción a los movimientos de capitales en el sentido del artículo 73 B, apartado 1.

47. En efecto, el principio de libre circulación de capitales fue establecido, en particular, para permitir que los nacionales comunitarios disfrutaran de las condiciones más favorables que se les podían ofrecer en otros Estados de la Comunidad para invertir y colocar sus capitales.

48. Es evidente que la medida nacional controvertida no prohíbe a los residentes contratar un préstamo fuera del territorio nacional ni someterlos a requisitos más rigurosos que si lo hicieran en Austria. No obstante, les priva de la posibilidad de beneficiarse de la inexistencia de imposición a la que podrían acogerse los préstamos contraídos fuera del territorio nacional. Pues bien, una medida de un Estado miembro consistente en proponer a los prestatarios la inexistencia de imposición para los préstamos puede hacer que un particular o una empresa contrate un préstamo con un organismo situado en el Estado que ofrece tal ventaja o exención fiscal.

49. Por esta razón, al adoptar normas que implican privar a los residentes austriacos de las atractivas condiciones ofrecidas a otros residentes comunitarios, la normativa austriaca puede reducir sustancialmente el interés de tal operación y, por tanto, puede disuadir a los interesados de efectuarla. En consecuencia, no cabe duda de que una normativa de este tipo constituye una restricción a la libre circulación de capitales en el sentido del artículo 73 B, apartado 1.

50. Paso ahora a examinar si esta medida que puede restringir los movimientos de capitales intracomunitarios está comprendida en el ámbito de aplicación de las excepciones al principio fijado en el artículo 73 B, apartado 1. Trataré, por tanto, de comprobar si, con arreglo al artículo 73 D, apartado 1, letra b), esta medida es necesaria para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal, o si está justificada por razones de orden público o de seguridad pública.

51. El Tratado no explica el contenido de estos conceptos.

52. Sin embargo, el Tribunal de Justicia ya hubo de apreciar, en varias ocasiones, si las medidas nacionales constitutivas de restricciones a la libre circulación de capitales estaban justificadas.

53. De este modo, en la sentencia de 3 de febrero de 1993, Veronica Omroep Organisatie,[25] el Tribunal de Justicia tuvo que dilucidar si las normas del Tratado relativas a la libre circulación de capitales se oponían a que la legislación de un Estado miembro prohibiese a una entidad de radiodifusión establecida en su territorio participar en el capital de una sociedad de radiodifusión establecida o que fuera a establecerse en otro Estado miembro, o constituir una garantía bancaria en favor de una sociedad de televisión que fuera a crearse en otro Estado miembro. El Gobierno neerlandés justificaba dichas medidas alegando que con dicha normativa se trataba de establecer un sistema de radiodifusión y de televisión de carácter plural y no comercial, que de este modo se inscribía en una política cultural que tenía por finalidad salvaguardar, en el sector audiovisual, la libertad de expresión de las diferentes corrientes sociales, culturales, religiosas o filosóficas existentes en los Países Bajos.[26] El Tribunal de Justicia reconoció que tales medidas perseguían objetivos de interés general que justificaban las restricciones a la libre circulación de capitales establecida por el artículo 67 del Tratado CEE.[27]

54. Análogamente, en la sentencia Bordessa y otros, antes citada, se consultó al Tribunal de Justicia sobre la compatibilidad con el artículo 73 B de una normativa nacional que supeditaba a una declaración previa, incluso a una autorización administrativa previa, la transferencia a otros Estados de sumas importantes de dinero en metálico. Por lo que se refiere a la declaración previa, el Tribunal de Justicia afirmó que «puede constituir una medida indispensable que los Estados miembros están autorizados a adoptar, ya que, a diferencia de la autorización previa, dicha declaración no suspende la operación de que se trata, permitiendo, no obstante, que las autoridades nacionales realicen un control efectivo para impedir las infracciones a sus Leyes y Reglamentos».[28]

55. Por lo que se refiere a la autorización previa, el Gobierno español sostenía que dichas medidas respondían a las exigencias del artículo 73 D, apartado 1, letra b), ya que estaban destinadas a luchar contra delitos habitualmente ligados a este tipo de transferencias, como el blanqueo de dinero, el tráfico de estupefacientes, el fraude fiscal y el terrorismo. Mediante la adopción de estas medidas, las autoridades competentes españolas podían identificar a las personas que efectuasen transferencias importantes de divisas al extranjero —con lo que se evitaba, por tanto, que tales operaciones se realizasen anónimamente— e investigar más a fondo para descubrir los posibles vínculos entre las operaciones y determinados delitos. El Gobierno español sostenía que sólo mediante una autorización previa se podría comprobar si el autor de la transferencia cometía un delito, y por ello, el sistema presentaba la ventaja de imponer eficazmente sanciones penales al delincuente, como, por ejemplo, la confiscación de los capitales con los que se

25 — C-148/91, Rec. p. I-487, apartado 8.
26 — Ibídem, apartado 9.
27 — Ibídem, apartado 14.
28 — Apartado 27.

hubiera cometido el delito. Por consiguiente, el Gobierno español alegaba que estas medidas perseguían objetivos de orden público.

56. Sin embargo, el Tribunal de Justicia señaló que el Gobierno español no había demostrado «que sea imposible imponer sanciones penales por una omisión de hacer previamente una declaración». [29]

57. En las sentencias Bachmann y Comisión/Bélgica, antes citadas, el Tribunal de Justicia tuvo que dilucidar si los artículos 48 del Tratado CEE (posteriormente artículo 48 del Tratado CE; actualmente artículo 39 CE, tras su modificación), 59 del Tratado CEE (posteriormente artículo 59 del Tratado CE; actualmente artículo 49 CE, tras su modificación), 67 del Tratado CEE (posteriormente artículo 73 H del Tratado CE; derogado por el Tratado de Amsterdam) y 106 del Tratado CEE (derogado por el tratado de Maastricht) se oponían a que la normativa de un Estado miembro supeditase el carácter deducible de las primas de seguro de enfermedad e invalidez, o de vejez y fallecimiento, al requisito de que tales primas se hubiesen pagado en dicho Estado.

58. Tras haber respondido afirmativamente a dichas cuestiones, el Tribunal de Justicia añadió, no obstante, que tales medidas estaban justificadas. En efecto, señaló que en el sistema fiscal objeto del asunto existía un vínculo estrecho entre el carácter deducible de las primas y la imposición de las cantidades debidas por los aseguradores en virtud de contratos de seguros de vejez y fallecimiento. Por motivo de este vínculo, el Tribunal de Justicia afirmó que la compensación entre las primas y la imposición no podía garantizarse si los pagos se derivaban de primas exentas efectuadas por un asegurador extranjero establecido en el extranjero, donde resultaba aleatoria la sumisión de éstas a un impuesto.

59. De este modo, el Tribunal de Justicia consideró que la necesidad de garantizar la coherencia de un régimen fiscal puede justificar una normativa que puede restringir el ejercicio de libertades fundamentales garantizadas por el Tratado, como es la libre circulación de capitales.

60. En el presente caso, el Gobierno austriaco destaca que la finalidad de la normativa nacional es establecer un impuesto interior indirecto que, en el estado actual de armonización parcial del Derecho fiscal, es competencia de los Estados miembros. Por consiguiente, la causa de la obligación —la imposición— debe hallarse en la existencia del préstamo formalizado por escrito o cualquier documento equivalente en el territorio nacional. El Gobierno austriaco añade que la imposición de los préstamos formalizados en un documento en el extranjero por los residentes austriacos se justifica por el respeto al principio de igualdad de los residentes ante el impuesto. Por lo tanto, esta medida es necesaria para impedir las infracciones al Derecho y normativas nacionales en materia fiscal en el sentido del artículo 73 D, apartado 1, letra b).

29 — Apartado 30.

61. La Comisión también considera que ni el artículo 73 B, apartado 1, ni ninguna otra disposición del Derecho comunitario se oponen a la recaudación, por los Estados miembros, de un impuesto sobre actos jurídicos documentados por este tipo de transacciones, siempre que los Estados miembros respeten los principios del Derecho comunitario, en particular, que no incurran en discriminaciones directas o encubiertas por razón de la nacionalidad de los operadores económicos [30] y que no vulneren el principio de proporcionalidad.

62. Con carácter previo, debe determinarse si la medida controvertida constituye un derecho de aduana que grava determinadas operaciones financieras por razón del paso por la frontera o en un impuesto interior al que están sujetos todos los productos indistintamente y con independencia de que hayan pasado o no la frontera. Esta cuestión es importante ya que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, [31] «están prohibidos los derechos de aduana con independencia de cualquier consideración relativa a la finalidad para la cual fueron creados así como acerca del destino de los ingresos que producen». [32] En la sentencia Comisión/Italia, antes citada, apartado 9, segundo párrafo, el Tribunal de Justicia precisó que «una carga económica, por mínima que sea, impuesta unilateralmente, cualesquiera que sean su denominación y su técnica, que grave las mercancías nacionales o extranjeras por el hecho de pasar la frontera, cuando no sean un derecho de aduana propiamente dicho, constituye una exacción de efecto equivalente en el sentido de los artículos 9, 12, 13 y 16 del Tratado, aun cuando no se recaude en favor del Estado, no tenga efecto discriminatorio o protector alguno y el producto gravado no compita con la producción nacional». Aunque los capitales no puedan considerarse mercancías, [33] les corresponde el derecho de circular libremente en la Comunidad. Imponer a los movimientos de capitales transfronterizos derechos de aduana sería contrario a este principio, que tiene efecto directo con arreglo al artículo 73 B, apartado 1. [34] Por el contrario, no están prohibidos, como tales, los impuestos en el sentido del Derecho comunitario, es decir, los tributos interiores directos o indirectos que gravan los productos indistintamente y con independencia de que hayan cruzado alguna frontera.

63. Como ya se ha visto, [35] la normativa austriaca precisa, a tenor del artículo 15, apartado 1, en relación con los artículos 16, apartado 1, y 33 TP 8, apartado 1, de la GebG, que los préstamos contraídos en Austria y formalizados en un documento están sujetos al pago de un impuesto que corresponde al 0,8 % del valor del préstamo. Además, con arreglo al artículo 15, apartado 1, en relación con los artículos 16, apartado 2, y 33 TP 8, apartado 1, de la GebG, este impuesto grava todos los contratos de préstamo celebrados en el extranjero entre no residentes y residentes siempre que presenten un vínculo con Austria. [36]

30 — En este sentido también se pronuncia el Gobierno portugués.

31 — Véase la sentencia de 1 de julio de 1969, Comisión/Italia (24/68, Rec. p. 193), apartado 7.

32 — Sentencia de 14 de septiembre de 1995, Simitzi (asuntos acumulados C-485/93, C-486/93, Rec. p. I-2655), apartado 14.

33 — Véanse las sentencias de 23 de noviembre de 1978, Thompson, (7/78, Rec. p. 2247), apartado 25; de 10 de diciembre de 1968, Comisión/Italia, (7/68, Rec. p. 617), y Bordessa y otros, antes citada, apartado 12.

34 — Véase la sentencia Sanz de Lera y otros, antes citada, apartado 2 del fallo.

35 — Véanse los puntos 10 a 17 de estas conclusiones.

36 — Ibidem, punto 13.

64. Una medida nacional que establece un tributo que, con independencia de la nacionalidad de los contratantes y del lugar de celebración del contrato, grava a todos los residentes austriacos que suscriben tal contrato, debe considerarse un impuesto interior indirecto. Además, esta medida aboca precisamente a impedir que, aprovechando el ejercicio de la libertad prevista por el artículo 73 B, apartado 1, los sujetos pasivos del impuesto puedan eludir indebidamente las obligaciones que impone una normativa tributaria nacional que es competencia del Estado miembro, ya que dispone de amplias facultades en la materia.

65. Es evidente, en efecto, que el Tratado CE no contiene, en materia de fiscalidad tanto directa como indirecta, disposiciones análogas al artículo 95 del Tratado CE (actualmente artículo 90 CE, tras su modificación). [37] En efecto, con excepción de su artículo 220 (actualmente artículo 293 CE), [38] el Tratado CE guarda silencio en este ámbito.

66. Además, la materia tributaria está excluida del ámbito de aplicación del artículo 100 A del Tratado CE (actualmente artículo 95 CE, tras su modificación), que autoriza medidas de armonización adoptadas por mayoría cualificada. No obstante, en virtud del artículo 99 del Tratado CE (actualmente artículo 93 CE), la armonización en materia de fiscalidad indirecta debía efectuarse por unanimidad de los Estados miembros en la medida en que fuera necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior en el plazo previsto en el artículo 7 A del Tratado CE (actualmente artículo 14 CE, tras su modificación), es decir, durante el período que expiró el 31 de diciembre de 1992.

67. En cualquier caso, esta materia sólo ha sido objeto de una armonización parcial (así ocurre con el Impuesto sobre el Valor Añadido [39] y con los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales [40]). Por tanto, hemos de llegar a la conclusión de que los Estados miembros son competentes para definir el impuesto, en particular un «impuesto sobre actos jurídicos documentados» que grava los contratos de préstamo.

68. Esta competencia está limitada por el respeto del Derecho comunitario y sus principios generales o fundamentales. En efecto, el Tribunal de Justicia ha afirmado que «los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho comunitario». [41]

69. Por consiguiente, debe examinarse si en el marco de las amplias facultades que le son conferidas, el Estado miembro ha

37 — Este artículo dispone que los Estados miembros no gravarán «directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares».

38 — Que exige a los Estados miembros suprimir la doble imposición dentro de la Comunidad.

39 — Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, *Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme* (DO L 145, p. 1; EE 09/54).

40 — Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (DO L 249, p. 25; EE 09/01, p. 22).

41 — Sentencias de 4 de octubre de 1991, Comisión/Reino Unido (C-246/89, Rec. p. I-4585), apartado 12; de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), apartado 21, y de 15 de mayo de 1997, Futura Participations y Singer (C-250/95, Rec. p. I-2471), apartado 19.

respetado las obligaciones que le impone el Derecho comunitario.

70. Sandoz sostiene que el artículo 33 TP 8, apartado 1, de la GebG infringe el artículo 73 B, apartado 1, sin que ello encuentre justificación en los motivos enunciados por el artículo 73 D, apartado 1. Tras destacar que el hecho de que un acto jurídico se documente, en el sentido de la GebG, responde en principio a razones de seguridad jurídica, Sandoz llega a la conclusión de que el impuesto ingresado «se considera equivalente a la mayor seguridad jurídica que se obtiene por la formalización en un documento». [42] Por tanto, a su juicio, el objetivo perseguido por la disposición austriaca controvertida consiste en garantizar la seguridad jurídica de la transacción.

71. Pues bien, Sandoz alega que la medida adoptada por el Gobierno austriaco consistente en gravar con un impuesto sobre actos jurídicos documentados a todo contrato de préstamo, tanto si se ha formalizado en el extranjero como si se ha hecho en Austria, no responde a los requisitos establecidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el respeto del principio de proporcionalidad. Señala que la práctica general seguida en Austria es no formalizar este tipo de transacción (préstamo) en un documento o sustituir este documento por otro que no esté sujeto al pago de un impuesto. Por tanto, esta medida ha dejado de ser necesaria porque ya no se adapta a las necesidades existentes. Por otra parte, destaca que la seguridad jurídica que, en sí misma, es digna de protección, no puede constituir un medio necesario o proporcional para cubrir las necesidades financieras del poder público que es, de hecho, el objetivo indirecto del artículo 33 TP 8, apartado 1, de la GebG. Esta medida no respeta el objetivo declarado, a saber, garantizar la seguridad jurídica de la transacción; por consiguiente, en opinión de Sandoz, resulta vulnerado el principio de proporcionalidad.

72. Es jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que el principio de proporcionalidad exige que las medidas adoptadas por una normativa no rebasen los límites de lo que resulta apropiado y necesario para el logro de los objetivos legítimamente perseguidos por la normativa controvertida, entendiéndose que, cuando se ofrezca una elección entre varias medidas adecuadas, debe recurrirse a la menos onerosa, y que las desventajas ocasionadas no deben ser desproporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos. [43]

73. El artículo 33 TP 8, apartado 1, de la GebG debe analizarse como una medida que establece un impuesto indirecto sobre los préstamos contraídos en el territorio nacional o que, aunque hayan sido contraídos en el extranjero, presenten un vínculo particular con Austria. Por tanto, se puede ver con gran precisión que el principal objetivo perseguido por esta medida es el de garantizar la igualdad de los residentes austriacos ante el impuesto y no el de

42 — Observaciones de la demandante en el procedimiento principal, p. 13, tercer párrafo. Además, justifica su posición citando a diferentes autores: Gaier: *Gebührengesetz*, artículo 1 de la GebO, número 14; Doralt, P.: *FS-Kastner zum 90 Geburtstag*, p. 106.

43 — Véanse, por ejemplo, las sentencias del Tribunal de Justicia de 17 de julio de 1997, National Farmers' Union y otros (C-354/95, Rec. p. I-4559), apartados 49 y 50, y de 29 de enero de 1998, Südzucker (C-161/96, Rec. p. I-281), apartado 31.

garantizar la seguridad jurídica de la transacción, como sostiene Sandoz.

74. La medida nacional controvertida obliga a todos los residentes austriacos, con independencia de su nacionalidad y del lugar de celebración del contrato de préstamo, a ingresar un tributo correspondiente a un determinado porcentaje del valor del préstamo. En consecuencia, es evidente que puede lograr el objetivo que se le atribuye.

75. Además, la mera comprobación de que la normativa austriaca no obliga a las partes a celebrar este tipo de contrato formalizándolo en un documento no significa que la medida controvertida no sea necesaria. Otra sería mi conclusión si Sandoz hubiera acreditado que la normativa austriaca eximía del pago de este tributo a determinados residentes que, encontrándose en circunstancias análogas, celebran un contrato de préstamo formalizado en un documento.

76. Habida cuenta de los elementos del caso de autos, debe llegarse a la conclusión de que no se ha vulnerado el principio de proporcionalidad.

77. De lo anterior se deduce que una medida nacional como el artículo 33 TP 8, apartado 1, de la GebG constituye una restricción a la libre circulación de capitales que está justificada en relación con el artículo 73 D, apartado 1, letra b).

78. Queda por examinar si esta disposición nacional constituye un medio de discriminación arbitraria en el sentido del artículo 73 D, apartado 3.

79. Según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia,[44] «una discriminación sólo puede consistir en la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes».[45]

80. De los autos no se deduce que la normativa austriaca relativa a la recaudación del tributo establecido por el artículo 33 TP 8, apartado 1, de la GebG se aplique de manera diferente y desfavorable a los prestatarios residentes no nacionales, sino que se aplica a todos los prestatarios residentes con independencia de su nacionalidad o del lugar de contratación del préstamo. Así lo admiten, por lo demás, todos los que han intervenido en este procedimiento, incluida la demandante en el procedimiento principal.

81. De lo anterior se desprende que una medida nacional como la prevista en el artículo 3 TP 8, apartado 1, de la GebG constituye una restricción a la libre circulación de capitales en el sentido del artículo 73 B, apartado 1, que está justificada por la necesidad de garantizar la igualdad de los residentes austriacos ante el impuesto. Por tanto, debe considerarse una medida necesaria para impedir las

44 — Sentencia de 13 de noviembre de 1984, Racke/Hauptzollamt Mainz (283/83, Rec. p. 3791).

45 — Sentencia Schumacker, antes citada, apartado 30.

infracciones al Derecho y normativas nacionales en materia fiscal. En consecuencia, la medida nacional mencionada está comprendida en el ámbito de aplicación de las excepciones al artículo 73 B, apartado 1, previstas en el artículo 73 D, apartado 1, letra b). Además, tal medida no es desproporcionada y no constituye una discriminación arbitraria en el sentido del artículo 73 D, apartado 3.

Primera cuestión

82. Mediante esta cuestión, el Juez remitente solicita al Tribunal de Justicia que determine si los artículos 73 B, apartado 1, 73 D, apartado 3, y los artículos 1, apartado 1, y 4, de la Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una disposición nacional, como la prevista en el artículo 33 TP 8, apartado 4, primera frase de la GebG, que sujeta los préstamos recogidos en un documento denominado «equivalente» al pago del tributo previsto en el artículo 33 TP 8, apartado 1, de la GebG cuando el préstamo haya sido «concedido por un prestamista que no tiene en el territorio nacional ni su domicilio ni su residencia habitual ni su centro de dirección ni su sede».

83. El contenido de los artículos 1, apartado 1, y 4, párrafo primero, de la Directiva se retoma, esencialmente, en las disposiciones contenidas actualmente en los artículos 73 B, apartado 1, y 73 D, apartado 1, letra b). Por el contrario, el párrafo segundo del artículo 4 de la Directiva incluye una disposición particular que no fue recogida expresamente en el Tratado. Recordemos su tenor: «La aplicación de [las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal] no podrá tener por efecto la obstaculización de los movimientos de capitales efectuados de conformidad con lo dispuesto en el Derecho comunitario».

84. Por consiguiente, examinaré la primera cuestión planteada por el Juez remitente desde el punto de vista de la compatibilidad de la disposición nacional únicamente con los artículos 73 B, apartado 1, y 73 D, apartados 1 y 3, en relación con el artículo 4, párrafo segundo, de la Directiva. De este modo, será oportuno verificar en primer lugar si la disposición nacional controvertida constituye una restricción a la libre circulación de capitales.

85. Recordemos que el artículo 33 TP 8, apartado 4, primera frase, de la GebG precisa, en esencia, que si un residente austriaco suscribe el préstamo en el extranjero sin documentarlo y su existencia se infiere de la mención de dicho préstamo en los libros y documentos contables, le será aplicable el impuesto previsto en el apartado 1 de dicho artículo.

86. Ya he demostrado al examinar la segunda cuestión que una medida nacional como la prevista en el artículo 33 TP 8, apartado 1, de la GebG constituye una restricción a la libre circulación de capitales. [46] Estas conclusiones son válidas *a fortiori* para una disposición, como la contenida en el artículo 33 TP 8, apartado 4, primera frase, de la GebG, que extiende los efectos de la fiscalidad correspondiente a los préstamos contraídos tanto en Austria como en el extranjero por residentes austriacos y formalizados en un documento, únicamente a los préstamos contraídos en el extranjero por residentes austriacos y recogidos en un documento denominado «equivalente». En efecto, es indudable que tal medida puede disuadir a los prestatarios residentes de contratar un préstamo de este modo en el extranjero ya que sólo pueden acogerse a la exención del pago de impuesto si lo contratan en Austria.

87. Para responder a la primera cuestión también debemos comprobar que esta restricción a la libre circulación de capitales es necesaria para impedir las infracciones al Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal, como autoriza el artículo 73 D, apartado 1, letra b). De concurrir esta circunstancia, será preciso verificar si esta restricción constituye una discriminación arbitraria prohibida por el artículo 73 D, apartado 3.

88. Como vimos al examinar la segunda cuestión, el Tratado no define el contenido de los conceptos que figuran en el artículo 73 D, apartado 1, letra b). Además, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia determina el contenido de estos conceptos en función de los elementos de cada caso. [47]

89. De este modo, en la sentencia Trummer y Mayer, antes citada, la justificación que se formulaba para una normativa que prohibía la inscripción en moneda extranjera de la hipoteca que garantizaba un crédito era el interés por garantizar la previsibilidad y la transparencia del régimen hipotecario. Se sostenía que tal motivo constituía una razón imperativa de interés general. [48]

90. El Tribunal de Justicia no lo admitió al señalar, en particular, que la normativa nacional controvertida en aquel asunto permitía, no obstante, expresar el valor de la hipoteca por referencia al oro de ley, que, como la moneda extranjera, también estaba sujeto a fluctuaciones. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia llegó a la conclusión de que «una normativa nacional como la controvertida en el procedimiento principal contiene un elemento aleatorio que puede poner en peligro la realización del objetivo antes descrito». [49]

46 — Véanse, en particular, los puntos 35 y 36 y 45 a 49 de estas conclusiones.

47 — Ibídem, puntos 51 a 59.

48 — Apartado 29.

49 — Apartado 32.

91. Por lo que se refiere a la medida nacional controvertida, tal y como está prevista en el artículo 33 TP 8, apartado 4, primera frase, de la GebG, no me parece tampoco que sea apropiada para lograr los objetivos legítimos enunciados por el legislador nacional.

92. El Gobierno austriaco sostiene que el artículo 33 TP 8, apartado 4, primera frase, de la GebG está comprendido en el ámbito de aplicación de las excepciones enunciadas en el artículo 73 D, apartado 1, y persigue un doble objetivo legítimo. Por una parte, esta medida trata de impedir los fraudes cometidos por los prestatarios residentes consistentes en ocultar la existencia de un préstamo formalizado en un documento y facilitados por las dificultades de la Administración nacional competente para comprobar si realmente se expidió un documento en el extranjero. Por tanto, la medida controvertida está justificada por un motivo de orden público o de seguridad pública. Por otra parte, pretende garantizar la igualdad de los residentes austriacos ante el impuesto, con independencia de la nacionalidad de los residentes y el lugar de contratación del préstamo. Por consiguiente, su objetivo es el de impedir las infracciones a su Derecho y normativas, en particular en materia fiscal.

93. Por lo que se refiere a este último objetivo, es evidente, por una parte, que la normativa austriaca autoriza a los prestatarios a contratar un préstamo sin soporte escrito y, por otra parte, que es obligatorio que este tipo de préstamo también se anote en los libros contables. Además, la normativa austriaca prevé que este tipo de préstamo, suscrito en Austria, esté exento del pago del impuesto previsto en el artículo 33 TP 8, apartado 1, de la GebG. [50] Por esta razón, al establecer la norma que obliga al prestatario residente que suscribe un préstamo de este tipo en el extranjero a ingresar el tributo controvertido, se vulnera precisamente el principio de igualdad de los residentes ante el impuesto, ya que el régimen fiscal impuesto a los residentes austriacos que se encuentran en las mismas condiciones difiere en función del lugar de celebración del contrato. La medida nacional controvertida, por tanto, puede poner en peligro la consecución del objetivo descrito.

50 — Véanse, en particular, los puntos 25 y 26 de estas conclusiones. Además, el representante del Gobierno austriaco confirmó este extremo en la vista.

94. En cuanto al riesgo de fraudes contra los que la medida supuestamente se enfrenta, debe señalarse que dicho riesgo existe, tanto si el préstamo se contrata en Austria como si se contrata en el extranjero. Pues bien, ignoro si el legislador austriaco ha establecido medidas destinadas a luchar contra los fraudes de este tipo cometidos por residentes en Austria que contratan en este Estado y, de ser así, cuál es su alcance. Examinemos ambas hipótesis. Si la normativa austriaca no prevé medidas destinadas a luchar contra el riesgo de fraudes que puedan cometer los residentes en Austria a través de este tipo de operación, debe deducirse que este riesgo es tolerado. Por el contrario, si tales medidas existen, no son las mismas que las enunciadas en la disposición nacional controvertida. Pues bien, el Gobierno austriaco no ha acreditado que tales medidas no se puedan aplicar a los fraudes cometidos por prestatarios residentes que contratan en el extranjero. En ambos casos, hay que llegar a la conclusión de que la medida controvertida no es apropiada para la consecución del objetivo descrito.

95. Por consiguiente, las alegaciones presentadas por el Gobierno austriaco no bastan para justificar la restricción a los movimientos de capitales efectuada por el artículo 33 TP 8, apartado 4, primera frase, de la GebG.

96. Por otra parte, considero que la disposición nacional controvertida es contraria a la Directiva, y en especial a su artículo 4, apartado segundo, que se aplica en la medida en que explicita el contenido de las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales. [51] El artículo 4, párrafo segundo, de la Directiva dispone que «la aplicación de estas medidas y procedimientos no podrá tener por efecto la obstaculización de los movimientos de capitales efectuados de conformidad con lo dispuesto en el Derecho comunitario».

97. En la sentencia Bordessa y otros, antes citada, el Tribunal de Justicia afirmó que la disposición nacional española que sometía todas las transferencias de capitales a la obligación de obtener la autorización previa de la Administración nacional competente equivalía a someter el ejercicio de la libre circulación de capitales a la discrecionalidad de la Administración y, por este motivo, podía hacer que esta libertad fuera ilusoria. [52] Por consiguiente, el Tribunal de Justicia estimó que dicha medida podía «producir el efecto de obstaculizar los movimientos de capitales efectuados de conformidad con las disposiciones del Derecho comunitario, lo que sería contrario al párrafo segundo del artículo 4 de la Directiva». [53]

51 — Por analogía, véase el apartado 21 de la sentencia Trummer y Mayer, antes citada.

52 — Apartado 25.

53 — Ibídem.

98. Debe recordarse que el artículo 33 TP 8, apartado 4, primera frase, de la GebG sujeta sistemáticamente al pago del impuesto controvertido a todos los prestatarios residentes que contraen un préstamo en el extranjero sin formalizarlo en un documento, con el fin de impedir los fraudes cometidos por algunos de ellos. De este modo, priva a los prestatarios residentes sin ánimo de fraude de la exención fiscal reservada únicamente a los prestatarios que contraten en Austria. Por consiguiente, esta disposición disuade a los prestatarios residentes sin ánimo de fraude de contraer préstamos en el extranjero.

99. Por consiguiente, tal disposición puede impedir los movimientos de capitales efectuados de conformidad con las disposiciones del Derecho comunitario y, por tanto, es contraria al artículo 4, párrafo segundo, de la Directiva.

100. De lo anterior se desprende que una disposición nacional como el artículo 33 TP 8, apartado 4, primera frase, de la GebG infringe el artículo 4, párrafo segundo, de la Directiva.

101. Dado que concluyo que la restricción a la libre circulación de capitales resultante de la medida nacional controvertida no responde a las exigencias del artículo 73 D, apartado 1, no es necesario examinar su carácter discriminatorio a efectos del artículo 73 D, apartado 3. [54]

102. De las consideraciones precedentes se deduce que una disposición nacional como la prevista en el artículo 33 TP 8, apartado 4, primera frase, de la GebG constituye una restricción a la libre circulación de capitales en el sentido del artículo 73 B, apartado 1, que no está comprendida en el ámbito de aplicación de las excepciones a dicho principio enunciadas en el artículo 73 D, apartado 1, letra b).

54 — Por lo demás, el artículo 58 CE, apartado 3, también se opone a tal disposición. Así lo creen todos los que han presentado observaciones, incluido el Gobierno austriaco. En efecto, la Comisión anunció en la vista, sin ser rebatida a este respecto por dicho Gobierno, que el texto nacional controvertido iba a ser modificado de modo que todo los prestatarios residentes, con independencia del lugar de contratación del préstamo, sobre la base de los documentos denominados «equivalentes», estarían obligados al pago del tributo controvertido.

Conclusión

103. A la luz de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda en los siguientes términos a la cuestiones planteadas por el Verwaltungsgerichtshof:

«1) Debe considerarse que una normativa nacional que grava con un tributo correspondiente a un determinado porcentaje del valor de los préstamos contratados por prestatarios residentes con prestamistas no residentes y formalizados en un documento constituye una restricción a la libre circulación de capitales, en el sentido del artículo 73 B, apartado 1, del Tratado CE (actualmente artículo 56 CE) que:

— está comprendida en las excepciones enunciadas en el artículo 73 D, apartado 1, letra b), del Tratado CE (actualmente artículo 58 CE), que autoriza a los Estados miembros a adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal, en la medida en que pretenda garantizar la coherencia de un régimen fiscal nacional que sigue siendo competencia de los Estados miembros;

— no infringe el principio de proporcionalidad;

— no constituye un medio de discriminación arbitraria en el sentido del artículo 73 D, apartado 3, siempre que el régimen fiscal de que se trate no diferencie entre los prestatarios residentes por razón de su nacionalidad o de la de las personas con quienes contraten o del lugar de celebración del contrato.

2) Los artículos 73 B, apartado 1, 73 D, apartado 1, letra b), así como el artículo 4, párrafo segundo, de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que impone a los prestatarios residentes que contratan con un prestamista no residente un préstamo recogido en un documento considerado equivalente el pago de un tributo correspondiente a un determinado porcentaje del valor del préstamo, siendo así que los prestatarios residentes que contraen un préstamo de este tipo con un prestamista residente no están sujetos a dicho tributo.

No procede, por tanto, examinar la compatibilidad de esta normativa con el artículo 73 D, apartado 3.»