CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. JEAN MISCHO

presentadas el 26 de enero de 1999 *

1. En el marco de un litigio entre la compañía aérea Eurowings Luftverkehrs AG, sociedad alemana (en lo sucesivo, «Eurowings»), y el Finanzamt Dortmund-Unna, relativo al pago del «Gewerbesteuer» (Impuesto sobre Actividades Económicas), el Finanzgericht Münster solicita al Tribunal de Justicia, con carácter prejudicial, la interpretación del artículo 59 del Tratado CE acerca de determinados aspectos de la Gewerbesteuergesetz (Ley alemana del Impuesto sobre Actividades Económicas; en lo sucesivo, «GewStG»).

Normativa nacional

2. Con arreglo al artículo 2 de la GewStG, de 21 de marzo de 1991, [1] todo establecimiento industrial o comercial permanente estará sujeto al Impuesto sobre Actividades Económicas siempre que la explotación se efectúe en el territorio nacional.

3. El Impuesto de Actividades Económicas es un impuesto de carácter real al que está sujeto todo establecimiento industrial o comercial con independencia de su capacidad contributiva y de la situación personal del titular del establecimiento.

4. Según el artículo 6 de la GewStG, la base imponible está constituida por el rendimiento de la actividad industrial y comercial y por el capital de explotación del establecimiento. [2]

5. El rendimiento de la actividad industrial y comercial son los beneficios, los cuales se determinan aplicando las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta o de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; beneficios a los que conforme al artículo 8 de la GewStG deben sumarse determinadas cantidades y de los que, según el artículo 9 de dicha Ley, deben restarse otras. La finalidad de estas operaciones es determinar el rendimiento objetivo del establecimiento industrial o comercial, con independencia de si dicho rendimiento procede de la utilización de fondos propios o ajenos.

* Lengua original: francés.

1 — BGBl. I, p. 814.

2 — Desde el 1 de enero de 1998, la base imponible se limita al rendimiento de la actividad industrial y comercial.

6. Así, el artículo 8 de la GewStG, titulado «Integración de la base imponible», dispone en su punto 7 que al beneficio del establecimiento industrial o comercial se añadirá

«la mitad de las rentas de arrendamientos correspondientes por el uso de bienes del inmovilizado, que no tengan la naturaleza de inmuebles, y cuya propiedad corresponda a un tercero. No se aplicará esta regla cuando las rentas de arrendamientos tengan que incluirse en los rendimientos del arrendador a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, a no ser que el objeto del arrendamiento sea un centro de actividad o parte de un centro de actividad y el importe del alquiler sea superior a 250.000 DEM. Deberá tomarse en consideración la cantidad que el arrendatario tenga que pagar al arrendador por el uso de bienes de terceros, que estén afectados a centros de actividad situados en el término municipal respectivo».

7. La GewStG presume por tanto que el rendimiento neto obtenido del bien arrendado corresponde a la mitad de las rentas de arrendamientos pagadas.

8. Como capital de explotación del establecimiento se toma en cuenta el valor fiscal unitario determinado con arreglo a la Ley sobre Valoraciones Tributarias; valor al que, conforme el artículo 12, apartado 2, de la GewStG, deben sumarse determinadas cantidades y que, según el artículo 12, apartado 3, de la GewStG, debe minorarse con otras. La finalidad de estas operaciones es determinar los fondos propios y ajenos que objetivamente se utilizan en el establecimiento industrial o comercial.

9. El artículo 12 de la GewStG, titulado «Capital de explotación del establecimiento», dispone en este sentido, en su apartado 2, punto 2, que debe añadirse al valor fiscal unitario del centro de actividad

«el valor [prorrata de valor] de los bienes, que no tengan la naturaleza de inmuebles, que se utilicen para la actividad económica, pero cuya propiedad corresponda a un cotitular del establecimiento o a un tercero, siempre que este valor no esté incluido en el valor fiscal unitario del centro de actividad. No se añadirá esta cantidad cuando dichos bienes estén incluidos en el capital afectado a la actividad económica del arrendador, a no ser que el objeto del arrendamiento sea un centro de actividad o parte de un centro de actividad y el valor [prorrata de valor] atribuido a los bienes cedidos incluidos en el capital afectado a la actividad económica del arrendador supere los 2,5 millones de DEM. La cantidad que deberá tomarse en consideración será el valor total de los bienes que el arrendador haya cedido al arrendatario para su uso en centros de actividad situados en el término municipal respectivo».

10. Al igual que el artículo 8, punto 7, segunda frase, en lo que respecta a las rentas de arrendamientos, el artículo 12, apartado 2, punto 2, segunda frase, de la GewStG, en el caso de los bienes pertenecientes a terceros, excluye que su valor se integre en la base imponible cuando dichos bienes ya están sometidos al Impuesto sobre Actividades Económicas que paga el arrendador.

11. En las observaciones presentadas al Tribunal de Justicia por Eurowings ésta señala que el Impuesto sobre Actividades Económicas se calcula en dos fases: primero se multiplican el capital de explotación del establecimiento y su rendimiento por un «índice» fijado con carácter uniforme para todo el territorio alemán de 0,2 % para el capital de explotación del establecimiento y de 5 % para el rendimiento de las sociedades de capital: la «cuota» resultante se multiplica a continuación por un coeficiente fijado por cada Ayuntamiento. En 1993 este coeficiente oscilaba desde un 0 %, como sucedía en el Ayuntamiento de Norderfriedrichskoog (Schleswig-Holstein) a un 515 % en Fráncfort del Meno. En Dortmund el coeficiente aplicable en 1993 era del 450 %.

Antecedentes del litigio principal

12. Eurowings realiza vuelos regulares y chárter en Alemania y en Europa. En 1993 arrendó una aeronave a Air Tara Limited, sociedad anónima irlandesa con domicilio social en Shannon, por una renta de 467.914 DEM. El valor (prorrata) atribuido a la aeronave era de 1.320.000 DEM. El 21 de mayo de 1996, el Finanzamt giró la liquidación del Impuesto sobre Actividades Económicas correspondiente a 1993, añadiendo al rendimiento de la actividad industrial y comercial, con arreglo al artículo 8, punto 7, de la GewStG, la mitad de las rentas de arrendamientos efectivamente pagadas, es decir 233.957 DEM. En virtud del artículo 12, apartado 2, de la GewStG, añadió asimismo al capital de explotación del establecimiento el valor (prorrata) atribuido a la aeronave arrendada, que ascendía a 1.320.000 DEM.

13. El 13 de junio de 1996, Eurowings presentó una reclamación contra la liquidación del Finanzamt Dortmund-Unna. Mediante resolución de 8 de julio de 1996, el Finanzamt Dortmund-Unna desestimó dicha reclamación. El 11 de julio siguiente, Eurowings interpuso un recurso ante el Finanzgericht Münster, alegando que el punto 7 del artículo 8 y el apartado 2 del artículo 12 de la GewStG eran incompatibles con los artículos 59 y siguientes del Tratado CE.

14. El Finanzgericht indica que con arreglo al Derecho comunitario Eurowings puede invocar una discriminación prohibida por el artículo 59 del Tratado, aun cuando dicha discriminación no la afecta directamente, sino que afecta a la empresa arrendadora irlandesa.

15. El Finanzgericht señala asimismo que las sociedades irlandesas denominadas «Limited» puede asimilarse a las sociedad-

des de capital alemanas a efectos del artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades alemana y que, si dichas sociedades arrendaran aeronaves en Alemania, su actividad se consideraría en toda su amplitud una actividad industrial y comercial, con arreglo al apartado 2 del artículo 2 de la GewStG.

16. El Finanzgericht pone de relieve que el mecanismo de integración de la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas responde a la voluntad del legislador de garantizar que los elementos productivos de que dispone un establecimiento industrial y comercial situado en territorio alemán sean gravados una sola vez, con independencia de si la financiación de dichos elementos se realiza con fondos propios o ajenos y de si el capital dedicado a la actividad económica es propiedad de la empresa en el sentido jurídico privado. Esta voluntad se traduce en la integración de las rentas de arrendamientos y del valor de los bienes económicos en el rendimiento del establecimiento industrial y comercial. Por lo tanto, es inherente a tal sistema que se prevea una excepción para el caso de que las rentas de arrendamientos o los bienes de capital de que se trate estén ya gravados por el Impuesto sobre Actividades Económicas pagado por el arrendador.

17. Sin embargo, el órgano jurisdiccional *a quo* observa que el tratamiento fiscal del arrendatario que alquila un bien de un arrendador establecido en otro Estado miembro es menos favorable que el de un arrendatario que alquila un bien semejante de un arrendador establecido en Alemania, lo cual puede constituir una discriminación encubierta contraria al artículo 59 del Tratado.

18. El órgano jurisdiccional remitente duda igualmente de que el objetivo de la coherencia fiscal pueda justificar las disposiciones de la GewStG de que se trata. En efecto, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, [3] el objetivo de garantizar la coherencia del sistema tributario solo puede justificar una diferencia de trato entre residentes y no residentes si la desventaja fiscal impuesta al nacional de un Estado miembro está compensada por una ventaja fiscal correspondiente para el mismo nacional, de manera que éste no sea objeto de ninguna discriminación. No puede justificar una discriminación entre residentes y no residentes una mera relación indirecta entre la ventaja fiscal concedida a un contribuyente y el trato fiscal desfavorable dado a otro sujeto pasivo. A este respecto el Finanzgericht indica que en una resolución de 30 de diciembre de 1996 [4] el Bundesfinanzhof señaló que era dudoso que las disposiciones que regulan la integración de la base imponible contenidas en el artículo 8, punto 7, segunda frase, y en el artículo 12, apartado 2, segunda frase, de la GewStG fueran compatibles con la prohibición de discriminación establecida en los artículos 59 y siguientes del Tratado, aunque el mismo órgano jurisdiccional había admitido su compatibilidad en una decisión anterior. [5]

3 — Sentencias de 11 de agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, Rec. p. I-2493), y de 14 de noviembre de 1995, Svensson y Gustavsson (C-484/93, Rec. p. I-3955).

4 — BStBl. II, 1997, p. 446.

5 — Sentencia de 15 de junio de 1983 (BStBl. II, 1984, p. 17).

19. Por último, el Finanzgericht se pregunta si debe tenerse en cuenta que la sociedad arrendadora irlandesa no está sometida a un tributo comparable al Impuesto sobre Actividades Económicas alemán, y que obtiene las «bonificaciones Shannon» a través de la aplicación de un tipo del 10 % en el Impuesto sobre Sociedades. Tales ventajas fiscales podrían neutralizar, en el asunto principal, el menoscabo teórico de la libre prestación de servicios y dar lugar a que los arrendadores establecidos en Alemania sufrieran una discriminación si se aplicaran a la sociedad arrendadora irlandesa las mismas excepciones que a aquellas en materia de integración de la base imponible. No obstante, el Finanzgericht considera dudoso que pueda admitirse tal razonamiento, ya que el Tribunal de Justicia ha estimado también que no puede admitirse la compensación de un trato fiscal desfavorable con otras ventajas fiscales para justificar discriminaciones. [6]

20. En tales circunstancias, el Finanzgericht Münster decidió plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Son compatibles con el principio de libre prestación de servicios establecido en el artículo 59 del Tratado de la Unión Europea de 7 de febrero de 1992 las disposiciones sobre la integración de la base imponible contenidas en los artículos 8, punto 7, segunda frase, y 12, apartado 2, segunda frase, de la Gewerbesteuergesetz (Ley del Impuesto sobre Actividades Económicas)?»

Observación preliminar

21. La Comisión observa acertadamente que, tal como está formulada, la cuestión prejudicial no puede ser admitida, puesto que se solicita al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la compatibilidad de disposiciones del Derecho alemán con el Derecho comunitario.

22. Sin embargo, según reiterada jurisprudencia, si bien el Tribunal de Justicia no puede pronunciarse, con arreglo al artículo 177 del Tratado, sobre la compatibilidad de una disposición de Derecho interno con el Derecho comunitario, como podría hacerlo en el marco del artículo 169 del Tratado, es competente, en cambio, para proporcionar al órgano jurisdiccional nacional todos los elementos de interpretación pertenecientes al Derecho comunitario que puedan permitirle apreciar dicha compatibilidad para la resolución del asunto que se le haya sometido. [7]

23. En consecuencia, la cuestión planteada por el Finanzgericht Münster debe entenderse en el sentido de que pide fundamentalmente que se dilucide si el artículo 59 del Tratado se opone a una normativa nacional como la establecida en los artículos 8, punto 7, segunda frase, y 12, apartado 2, punto 2, segunda frase de la GewStG.

6 — Sentencias de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia (270/83, Rec. p. 273), apartado 21, y de 27 de junio de 1996, Asscher (C-107/94, Rec. p. I-3089).

7 — Véase, en particular, la sentencia de 25 de junio de 1997, Tombesi y otros (asuntos acumulados C-304/94, C-330/94, C-342/94 y C-224/95, Rec. p. I-3561).

Examen

Los principios que se desprenden de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia

24. En primer lugar, han de examinarse los principios que se desprenden de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, ya que a la luz de éstos deberá examinarse el problema sometido. El litigio del procedimiento principal se inserta en el ámbito de la fiscalidad directa. Pues bien, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, «aunque, en el estado actual del Derecho comunitario, la materia de los impuestos directos no está incluida, como tal, en la esfera de competencia de la Comunidad, no es menos cierto que los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho comunitario». [8] Por lo tanto, en este ámbito, los Estados miembros deben igualmente respetar las libertades fundamentales derivadas del Tratado, entre ellas, la libre prestación de servicios.

25. En segundo lugar, es preciso señalar que las disposiciones controvertidas están redactadas en términos neutrales, en el sentido de que en absoluto pretenden aplicarse específicamente a los prestadores de servicios de otra nacionalidad o a aquéllos que deseen ejercer su actividad en Alemania desde otro Estado miembro. En el presente asunto, se discute, por otra parte, la aplicación de dichas disposiciones a una sociedad alemana que ejerce su actividad en el territorio alemán.

26. Por consiguiente, se está en presencia de un supuesto en el que se señala una restricción indirecta, en el sentido de que la aplicación de la Ley alemana a una empresa alemana tiene por efecto disuadirla de utilizar los servicios ofrecidos por un prestador establecido en otro Estado miembro.

27. Ahora bien, como han señalado acertadamente el Finanzgericht Münster, Eurowings y la Comisión, de la jurisprudencia [9] se deduce que el artículo 59 del Tratado confiere derechos subjetivos no sólo al propio prestador de servicios, sino también al destinatario.

28. Por último, por lo que se refiere a la prohibición del artículo 59 del Tratado, según reiterada jurisprudencia, sus disposiciones pueden resultar infringidas no sólo cuando se trate de una discriminación directa por razón de la nacionalidad o de una discriminación indirecta por razón del lugar de residencia del prestador de servicios, sino también cuando se trata de una normativa nacional indistintamente aplicable a todos los operadores económicos que dificulte más la prestación de servicios entre Estados miembros que la prestación de servicios puramente interna en un Estado miembro. [10]

8 — Véase, en particular, la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), apartado 21.

9 — Véase, en particular, la sentencia de 31 de enero de 1984, Luisi y Carbone (asuntos acumulados 286/82 y 26/83, Rec. p. 377), así como la sentencia Svensson y Gustavsson, antes citada.

10 — Véase, en particular, la sentencia de 5 de octubre de 1994, Comisión/Francia (C-381/93, Rec. p. I-5145), apartado 17.

Incidencia de la normativa controvertida

29. Una vez recordados los parámetros establecidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, pasaré al examen de la normativa controvertida.

30. Para empezar, considero que no cabe discutir *el objetivo* perseguido por el legislador alemán, tal como fue recordado por el Finanzgericht (véase el punto 16 *supra).*

31. Asimismo, el principio de sujeción del arrendatario alemán al Gewerbesteuer, cualquiera que sea el Estado de establecimiento del arrendador, en absoluto es, en sí mismo, discutible. Se trata de una manifestación de la soberanía tributaria de la República Federal de Alemania.

32. Por el contrario, el problema aparece en lo que respecta a las *modalidades* utilizadas para gravar a los arrendatarios en función de que el arrendador se halle en Alemania o en otro Estado miembro.

33. En efecto, el legislador alemán ha previsto que el arrendatario no debe realizar las operaciones de integración de la base imponible cuando los conceptos que hubieran debido añadirse ya estén gravados por el Gewerbesteuer que paga el arrendador, lo cual, por definición, nunca será el caso cuando el arrendador esté establecido en otro Estado miembro.

34. El Finanzgericht Münster, en su resolución de remisión, [11] ya llegó a la siguiente conclusión:

«[...] de la comparación entre arrendadores nacionales y extranjeros resulta que los pagos realizados a los arrendadores extranjeros implican un tratamiento fiscal menos favorable para el residente sujeto al Impuesto sobre Actividades Económicas lo que puede ser contrario a la prohibición de discriminación establecida en el Tratado CE si el arrendador es nacional de otro Estado miembro de la Unión Europea o si tiene su domicilio social o su administración central en alguno de estos Estados». Siempre según el análisis del Finanzgericht, este sistema sitúa al prestador de servicios establecido en otro Estado miembro en una posición competitiva desfavorable, puesto que éste «puede incitar al arrendatario alemán —en circunstancias por lo demás iguales— a contratar con un arrendador alemán».

35. La descripción que ofrece el órgano jurisdiccional nacional de la normativa nacional y de sus efectos, hace pensar efectivamente que se está ante una restricción a la libre prestación de servicios.

11 — Punto II, 5 a, párrafo tercero.

36. Sin embargo, tanto el Finanzamt Dortmund-Unna como el Gobierno alemán lo niegan y, a este respecto, invocan cuatro argumentos.

Argumentos invocados para defender la normativa controvertida

37. En primer lugar, el Gobierno alemán sostiene que las disposiciones controvertidas no sólo no implican ninguna discriminación directa, sino que tampoco implican una «discriminación indirecta encubierta» respecto a los prestadores de servicios establecidos en otros Estados miembros, porque los arrendatarios también deben efectuar las operaciones de integración de que se trata con respecto de los bienes alquilados a arrendadores establecidos en Alemania *en caso de que no estén sujetos a la GewStG*.

38. Éste sería el caso del farmacéutico que, tras haber cesado en su actividad, celebra un contrato de arrendamiento de su farmacia situada en Alemania. Al haber cesado en su actividad industrial o comercial, el farmacéutico no estará sujeto al Impuesto sobre Actividades Económicas. Por el contrario, la actividad del arrendatario de la farmacia está sujeta a dicho Impuesto y, por consiguiente, es preciso sumar al rendimiento de dicha actividad la mitad de las rentas abonadas por el alquiler de los locales de la farmacia, de conformidad con el artículo 8, punto 7, primera frase de la GewStG.

39. Éste sería también el caso cuando el arrendador esté exento del Impuesto sobre Actividades Económicas o cuando, como en el caso de la Federación, de los Estados federados o de los Ayuntamientos, no sea sujeto pasivo debido a su calidad de persona jurídica de Derecho público. De este modo, en el supuesto de que una ciudad portuaria alquile una grúa a una sociedad que desempeñe una actividad portuaria, de conformidad con el artículo 8, punto 7, primera frase, de la GewStG, será preciso sumar la mitad de las rentas de arrendamiento al rendimiento de dicha sociedad.

40. Sin embargo, Eurowings y la Comisión subrayan que los casos en los que los arrendadores nacionales no están sujetos a la GewStG son muy escasos. Las entidades que no están sujetas a la GewStG, según su tipo de actividades, efectúan operaciones de arrendamiento, a lo sumo, de forma accesoria y ocasional.

41. Habida cuenta de las explicaciones dadas en la vista, puede tenerse por cierto este hecho.

42. Pues bien, una normativa de un Estado miembro que reserva una ventaja tributaria a la mayor parte de las operaciones de carácter nacional, mientras que siempre priva de ella a las operaciones de carácter transfronterizo, constituye indiscutible-

mente una restricción a la libre prestación de servicios.

43. A este respecto, cabe recordar que, en la sentencia Safir, [12] el Tribunal de Justicia consideró que el tributo debatido en ese asunto, podía ser, *en la mayor parte de los casos,* de importe superior al que gravaba las operaciones puramente nacionales.

44. En segundo lugar, el Gobierno alemán intenta justificar el régimen tributario de que se trata por la necesidad de asegurar la coherencia del sistema fiscal, admitida por el Tribunal de Justicia en la sentencia Bachmann. [13]

45. La Comisión objeta que la situación controvertida en aquella sentencia no era comparable, porque la desventaja sufrida por el sujeto pasivo (imposibilidad de deducir las primas de seguros) estaba compensada, para el mismo contribuyente, con una ventaja posterior (exención del importe asegurado).

46. Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente y Eurowings recuerdan acertadamente que, en las recientes sentencias Wielockx, por un lado y Svensson y Gustavsson, por otro, antes citadas, el Tribunal de Justicia ha exigido un vínculo directo entre la deducción concedida y la consecuencia fiscal desfavorable. En el presente caso, no existe dicho vínculo puesto que el trato fiscal privilegiado de un sujeto pasivo, el arrendatario, está motivado por la percepción de ingresos de otro sujeto pasivo, el arrendador alemán. A este respecto, citan igualmente una sentencia del Bundesfinanzhof de 30 de diciembre de 1996, [14] según la cual:

«Dicho vínculo directo no existe cuando el régimen impositivo preferencial está reservado para un sujeto pasivo mientras que la desventaja fiscal motivada por la coherencia afecta a otro sujeto pasivo; en consecuencia, la relación entre las dos normas de imposición es indirecta.

Lo mismo sucede con las normas establecidas por la Ley del Impuesto sobre Actividades Económicas: el hecho de que el sujeto pasivo, en su condición de arrendatario, pueda deducir las rentas de arrendamiento y el valor del bien arrendado, tiene por única justificación, según el principio de imposición única inherente al Impuesto sobre Actividades Económicas, que los importes correspondientes se gravan en la persona de otro sujeto pasivo, el arrendador. Por consiguiente, la prohibición de efectuar dicha deducción cuando el arrendamiento se celebra con un arrendador establecido en otro Estado miembro de la Comunidad puede restringir la libre prestación de servicios. El hecho de que ello no sea diferente en el cómputo final, porque el importe de las rentas de arrendamiento se ve influido, bien por la carga fiscal que recae sobre el arrendador en concepto de Impuesto sobre Actividades Económicas,

12 — Sentencia de 28 de abril de 1998 (C-118/96, Rec. p. I-1897).

13 — Sentencia de 28 de enero de 1992 (C-204/90, Rec. p. I-249).

14 — Antes citada.

bien por la que grava al arrendatario, carece de importancia. Lo decisivo es que el arrendatario puede verse incitado a dirigirse a arrendadores residentes, antes que a los arrendadores establecidos en el extranjero, para no tener que soportar él mismo la carga tributaria que resulta de las normas de integración prescritas por el artículo 8, punto 7, y el artículo 12, apartado 2, punto 2, de la GewStG. Por ello, para ofertas que por lo además sean iguales, las posibilidades del competidor extranjero en el mercado son reducidas en relación con las de un residente.

[...] Es dudoso que las normas de integración establecidas en los artículos 8, punto 7, segunda frase, y 12, apartado 2, punto 2, segunda frase, de la GewStG sean compatibles con la prohibición de discriminaciones que figura en el artículo 59 del Tratado CE.»

47. Eurowings explica que, al no haberse sometido al Bundesfinanzhof un aspecto relativo al fondo, sino una mera cuestión de forma, a saber, una demanda de suspensión de la ejecución de la liquidación tributaria, dicho Tribunal no podía, por sí mismo, plantear la cuestión prejudicial.

48. En todo caso, el análisis del Bundesfinanzhof se halla en perfecta armonía con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, incluso en lo que respecta a la cuestión de la coherencia fiscal. En consecuencia, no puede admitirse en el presente asunto una exigencia imperativa como la relativa a la necesidad de salvaguardar la coherencia del sistema tributario.

49. En tercer lugar, el Gobierno alemán alega que la integración de la base imponible del arrendatario tampoco está justificada cuando el arrendador (alemán) también está sujeto al Impuesto sobre Actividades Económicas, puesto que dicha adición implicaría una doble imposición de las rentas de arrendamiento y del valor de los elementos del patrimonio arrendados. En efecto, cuando un arrendador sujeto a la GewStG efectúa una prestación, añade dicha carga fiscal al importe de la renta y, en consecuencia, la repercute en el arrendatario. Por lo tanto, desde un punto de vista económico, es el arrendatario quien soporta la carga tributaria.

50. Esta argumentación pretende esencialmente demostrar que, en todos los casos, es el arrendatario quien soporta la carga fiscal. Si el arrendador no está sujeto a la GewStG, el arrendatario sufre directamente la carga fiscal a través de las operaciones de integración de la base imponible mientras que, si el arrendador está sujeto a la GewStG, el arrendatario soporta la carga fiscal indirectamente por el hecho de que el arrendador la repercute en su precio.

51. Esta explicación no resulta convincente.

52. En efecto, como ha señalado Eurowings, sin que el Gobierno alemán la haya contradicho en este extremo, el arrendatario, en el marco de un arrendamiento financiero alemán, siempre está exento por el mero hecho de la sujeción del arrendador a la GewStG, independientemente de las posibilidades que éste tenga de escapar a una tributación efectiva. En efecto, a diferencia del arrendatario en un contrato transfronterizo, el arrendador dispone de varios medios para reducir la cuota que paga como, en particular, atenerse al

valor contable de los bienes y no a su valor de mercado, integrar la base imponible añadiendo a ella la mitad en vez de la totalidad de las deudas a largo plazo, financiar la compra de bienes mediante un sistema global con objeto de minorar el capital de explotación del establecimiento y computar únicamente el rendimiento real de los bienes alquilados en Alemania y no la mitad de las rentas de arrendamiento. Por otra parte, los bancos alemanes ofrecen «fondos de arrendamiento financiero» cuya documentación revela que no se devenga el impuesto sobre los rendimientos de actividades industriales y comerciales y que el impuesto sobre el capital de explotación tan sólo se paga en relación con una parte de la duración del contrato. Por último, dado que el arrendador de aeronaves, en régimen de arrendamiento financiero no está vinculado a una ciudad que posea aeropuerto, puede establecerse en un municipio que haya fijado un tipo muy bajo o incluso un tipo cero a efectos de la GewStG.

53. En consecuencia, puede suceder que, en realidad, los bienes alquilados no estén efectivamente sujetos al Impuesto sobre Actividades Económicas a cargo del arrendador alemán, sin que por ello el arrendatario deba efectuar las operaciones de integración. De este modo, la ventaja de que disfruta el arrendatario por el hecho de estar exento de las operaciones de integración no está relacionada en absoluto con el importe pagado por el arrendador en concepto de la GewStG.

54. Por otra parte, estimo que, aun cuando los bienes estuvieran sujetos a impuesto a cargo del arrendador alemán, de ello no podría deducirse que dicha carga tributaria repercutiera automática y totalmente en la renta del arrendamiento de modo que el arrendatario debiera soportarla.

55. En efecto, siempre es aventurado considerar que, a excepción del sistema del IVA que está específicamente configurado para hacer soportar la carga efectiva del impuesto al consumidor final, una carga fiscal es idéntica para el consumidor tanto si él mismo está obligado a pagarla como sujeto pasivo o como si su proveedor, sujeto pasivo, la incorpora a su precio.

56. En un sistema de competencia, no puede suponerse que es automática ni total la repercusión de una carga fiscal en el precio de un bien o de un servicio, sino que está enteramente condicionada, en su existencia y en su alcance, por las condiciones de competencia que prevalecen en el mercado en un momento dado. Sería necesario que existiera una práctica colusoria, de dudosa legalidad, entre los arrendadores alemanes para garantizar que la carga fiscal se repercutiera automática y totalmente. Aun cuando éste fuera el caso, lo cual es imposible, no concibo que pueda desaparecer el carácter ilícito de una normativa nacional por el hecho de que el comportamiento de los operadores económicos neutralice sus efectos.

57. En consecuencia, no puede considerarse que el sistema alemán es neutral desde el punto de vista de la competencia entre arrendadores alemanes y arrendadores establecidos en otros Estados miembros. Incita efectivamente a los arrendatarios alemanes de bienes muebles industriales a dirigirse a un arrendador establecido en Alemania, puesto que éste puede ofrecer a sus clientes un servicio cuyo valor no se tendrá en cuenta para determinar la base imponible del Impuesto sobre Actividades económicas a cargo de sus clientes, sin que el precio del servicio comprenda necesariamente una carga fiscal en concepto de dicho impuesto.

58. En cuarto lugar, queda por analizar un argumento utilizado por el demandado del litigio principal, a saber, el Finanzamt, según el cual: «para determinar si existe un obstáculo a la libre circulación de servicios, es preciso efectuar una comparación de la totalidad de las circunstancias fiscales (es decir, en el caso de autos, tener en cuenta las cargas fiscales menos onerosas en Irlanda)». Por su parte, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si hay que tener en cuenta el hecho de que la sociedad arrendadora irlandesa no paga ningún impuesto comparable al Gewerbesteuer alemán. Sin embargo, duda que dicho argumento pueda ser admitido, habida cuenta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. [15]

59. Las dudas del Finanzgericht están justificadas. No cabe sino compartir la opinión de la Comisión en cuanto a que la admisión de dicha justificación «afectaría a los fundamentos del mercado interior. En efecto, si las diferencias en la tributación directa de las empresas pudieran ser "neutralizadas" mediante gravámenes compensatorios de los Estados miembros sobre la circulación intracomunitaria de mercancías, servicios y capitales, poca cosa quedaría de estas libertades fundamentales. La casi totalidad de las mercancías y de los servicios que circulan entre los Estados miembros estaría sujeta a algún gravamen compensatorio [...] Los Estados miembros y las empresas, en principio, deben aceptar las diferencias de cargas tributarias al igual que las diferencias de cargas sociales o de coste de la mano de obra».

60. En la vista, el representante de la República Federal de Alemania también admitió que la existencia o la inexistencia de una tributación análoga en otros Estados miembros no había sido considerada.

61. Por último, queda por examinar si el régimen tributario controvertido es el único que puede permitir a la República Federal de Alemania lograr el objetivo perseguido o si existen otros métodos para lograrlo.

62. Un primer método que cabría considerar consistiría en disminuir la carga fiscal que recae sobre las prestaciones de servicios «transnacionales» en concepto del Gewerbesteuer hasta situarla al nivel de la que grava las prestaciones «nacionales». Sin embargo, este método está condenado a permanecer reducido al ámbito puramente teórico mientras puedan seguir variando los tipos de la GewStG, según los municipios, entre el 0 % y el 515 % y, por otra parte, mientras la repercusión del Gewerbesteuer del arrendador sobre el arrendatario siga siendo totalmente aleatoria.

63. Otro método para lograr la igualdad de trato consistiría en obligar a los arrendatarios a efectuar las operaciones de integración también en los casos en que los contratos de arrendamiento financiero se celebren con arrendadores alemanes y, como contrapartida, eximir a éstos del Gewerbesteuer.

15 — Véase el punto 19 *supra*.

64. Para ello, las autoridades alemanas podrían inspirarse en el régimen ya aplicable cuando se alquila un centro de actividad (Betrieb) o una parte de un centro de actividad y cuando el importe de la renta del arrendamiento supere los 250.000 DEM (véase «la excepción de la excepción» prevista en el artículo 8, punto 7, segunda frase, *in fine)*.

65. La Ley establece que, en caso de que los alquileres que hayan sido objeto de integración en el beneficio industrial o comercial del arrendatario, la base imponible se disminuye paralelamente para el arrendador o para el propietario del centro de actividad arrendado (apartado 4 del artículo 9 de la GewStG).

66. Por lo que respecta a los contratos de arrendamiento de este tipo, las mismas normas se aplicarían a la determinación del capital industrial (artículo 12, apartado 2, punto 2, y apartado 3, punto 3) hasta el 31 de diciembre de 1997, fecha en la que dicho capital dejó de tenerse en cuenta para liquidar el Gewerbesteuer.

67. Por consiguiente, el régimen controvertido tampoco cumple el requisito de ser «objetivamente necesario» para lograr la finalidad perseguida.

68. Una vez llegado al término de mi razonamiento, debo hacer constar que un régimen como el controvertido en el litigio principal crea una restricción a la libre prestación de servicios debido a que el destinatario de un servicio transfronterizo siempre está gravado, mientras que no está asegurado que el destinatario de un servicio de carácter interno soporte, de una forma o de otra, una carga comparable o incluso alguna carga.

Conclusión

69. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión prejudicial planteada por el Finanzgericht Münster en los términos propuestos por la Comisión, es decir:

«El artículo 59 del Tratado CE debe interpretarse en el sentido de que prohíbe a un Estado miembro someter al destinatario de un servicio a un Impuesto sobre

Actividades Económicas más elevado cuando el prestador del servicio de que se trata está establecido en otro Estado miembro que cuando el prestador del servicio está establecido en su territorio, y ello a través de disposiciones relativas a la integración en la base imponible de determinados elementos que se refieren al rendimiento y al capital de explotación de las empresas industriales y comerciales. »