SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 13 de julio de 1993 *

En el asunto C-330/91,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por la Queen's Bench Division of the High Court of Justice of England and Wales, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

The Queen

e

Inland Revenue Commissioners, ex parte: Commerzbank AG,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 5, 7, 52 y 58 del Tratado CEE,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres.: G.C. Rodríguez Iglesias, Presidente de Sala, en funciones de Presidente; M. Zuleeg y J.L. Murray, Presidentes de Sala; G.F. Mancini, R. Joliet, F.A. Schockweiler, J.C. Moitinho de Almeida, F. Grévisse y D.A.O. Edward, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Darmon;
Secretario: Sr. H.A. Rühl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre del Commerzbank AG, por el Sr. Gerald Barling, QC, y el Sr. David Anderson, Barrister, designados por el Sr. Stephen Kon, Solicitor;

* Lengua de procedimiento: inglés.

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. John Collins, Assistant Treasury Solicitor, asistido por los Sres. Alan Moses, QC, y Derrick Wyatt, Barrister;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Thomas Cusack, Consejero Jurídico, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones del Commerzbank AG, del Gobierno del Reino Unido y de la Comisión, expuestas en la vista de 20 de enero de 1993;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 17 de marzo de 1993;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 12 de abril de 1991, recibida en el Tribunal de Justicia el 18 de diciembre siguiente, la Queen's Bench Division of the High Court of Justice of England and Wales (en lo sucesivo, «High Court») planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación de las disposiciones de dicho Tratado relativas al derecho de establecimiento y a la prohibición de las discriminaciones por razón de la nacionalidad.

2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre la sociedad alemana Commerzbank (en lo sucesivo, «Commerzbank»), que tiene su domicilio social en Alemania, y los Inland Revenue Commissioners (en lo sucesivo, «la Administración Tributaria»), sobre los requisitos de sujeción a los impuestos comprendidos en la Income and Corporation Taxes Act de 1988 (Ley de 1988, relativa al Impuesto sobre la Renta y al Impuesto sobre Sociedades).

3 De la resolución de remisión se desprenden los siguientes hechos.

4 El Commerzbank dispone de una sucursal en el Reino Unido a través de la cual, entre 1973 y 1976, concedió préstamos a distintas sociedades estadounidenses. En relación con los intereses que le abonaron dichas sociedades, el Commerzbank pagó al Reino Unido un impuesto de 4.222.234 UKL.

5 A continuación, el Commerzbank solicitó a la Administración Tributaria la devolución de dicha cantidad debido a que dichos intereses estaban exentos en el Reino Unido con arreglo al artículo XV del Convenio de 2 de agosto de 1946, celebrado entre el Gobierno del Reino Unido de Gran Bretaña y de Irlanda del Norte y el Gobierno de los Estados Unidos de América, para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en el ámbito del Impuesto sobre la Renta [S. R. & O. 1946 nº 1327; en su versión modificada por un Protocolo de 20 de septiembre de 1966 (S. I. 1966 nº 1188)]. En dicha norma se prevé, fundamentalmente, que los intereses pagados por una sociedad estadounidense únicamente estarán sujetos a imposición en el Reino Unido cuando el beneficiario sea una sociedad británica o una sociedad que tenga su residencia fiscal en el Reino Unido. Al no tener el Commerzbank su residencia fiscal en el Reino Unido, el impuesto indebidamente ingresado le fue, en consecuencia, devuelto.

6 En relación con dicha devolución, el Commerzbank solicitó la aplicación del artículo 825 de la Income and Corporation Taxes Act de 1988. Dicho artículo dispone:

«1. El presente artículo se aplicará a los siguientes pagos efectuados a favor de una sociedad, durante un período contable en el cual la sociedad haya tenido su residencia en el Reino Unido [...]:

(a) la devolución del Impuesto sobre Sociedades ingresado por la sociedad durante dicho período contable [...];

2. Sin perjuicio de los apartados siguientes del presente artículo, cuando la Administración Tributaria o un inspector efectúa un pago contemplado en el presente artículo, por un importe no inferior a 100 UKL, después de un período de doce meses tras la fecha que se considere, dicho pago se aumentará, en virtud de lo dispuesto en el presente artículo, en una cuantía denominada "complemento de devolución" igual a los intereses sobre la cantidad pagada, calculados al tipo anual del 8,25 % [...]»

7 El Commerzbank solicitó a la Administración Tributaria el mencionado complemento de devolución; según el cálculo efectuado por dicha sociedad, el complemento ascendía a 5.199.258 UKL.

8 La Administración Tributaria desestimó la solicitud del Commerzbank debido a que éste no era residente en el Reino Unido. El Commerzbank interpuso entonces contra la resolución desestimatoria un recurso contencioso-administrativo ante la High Court, en el que alegó que la negativa a conceder el complemento de devolución a los no residentes constituía una restricción del derecho de establecimiento y una discriminación indirecta basada en la nacionalidad, al ser extranjeras la mayor parte de las sociedades afectadas.

9 La High Court consideró necesario plantear una cuestión prejudicial relativa a la interpretación de los artículos 5, 7, 52 y 58 del Tratado.

10 Dicha cuestión tiene el siguiente tenor:

«Cuando

i) una sociedad constituida con arreglo a la legislación de un Estado miembro en el que se encuentra su centro de actividad principal, ejerce actividades comerciales a través de una sucursal situada en otro Estado miembro;

ii) en este segundo Estado miembro, se reclama a dicha sociedad que pague un impuesto sobre determinados beneficios obtenidos por la sucursal, y ésta paga dicho impuesto;

iii) en realidad, no se adeuda dicho impuesto, habida cuenta de que la sociedad puede acogerse a una exención, con arreglo a un Convenio de doble imposición celebrado entre el segundo Estado miembro y un Estado tercero, concedida a las sociedades que no sean nacionales ni residentes (a efectos fiscales) del segundo Estado miembro;

iv) la sociedad solicita con éxito la aplicación de la exención y obtiene la devolución del impuesto indebidamente ingresado;

v) la legislación del segundo Estado miembro prevé una indemnización legal en forma de intereses (conocida como "repayment supplement": complemento de devolución) cuando la sociedad que recupere el impuesto indebidamente ingresado sea residente en dicho Estado miembro en el momento pertinente;

vi) la sociedad reclama el complemento de devolución a pesar de que no era residente en dicho Estado miembro en el momento pertinente;

vii) por este motivo, el segundo Estado miembro se niega a pagar a la sociedad el complemento de devolución;

la negativa del segundo Estado miembro a pagar a la sociedad un complemento de devolución a causa de su no residencia, ¿es incompatible con el Derecho comunitario y, en particular, con los artículos 5, 7 y 52 a 58 del Tratado CEE? y ¿reviste importancia para la repuesta a la cuestión anterior el hecho de que la sociedad no hubiera estado exenta del impuesto (de modo que no se hubiera planteado la cuestión de la devolución de dicho impuesto y, en consecuencia, del complemento de devolución) de haber sido residente en aquel Estado miembro?»

11 Para una más amplia exposición de los hechos del litigio principal, de la normativa aplicable así como de las observaciones escritas presentadas ante el Tribunal de Justicia, este Tribunal se remite al informe para la vista. En lo sucesivo sólo se hará referencia a estos elementos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.

12 De los autos se desprende que, mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pide que se dilucide, en primer lugar, si los artículos 52 y 58 del Tratado, así como sus artículos 5 y 7, se oponen a que la legislación de un Estado miembro conceda complementos de devolución de impuestos indebidamente ingresados a las sociedades que tengan su residencia fiscal en dicho Estado y los deniegue a las que tengan su residencia fiscal en otro Estado miembro y, en segundo lugar, si dicho

sistema sigue siendo discriminatorio cuando la exención de impuestos que dio lugar a la devolución sólo se aplica a las sociedades que no tengan su residencia fiscal en dicho Estado miembro.

13 Como ya declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia (270/83, Rec. p. 273), apartado 18, la libertad de establecimiento, que el artículo 52 reconoce a los nacionales de otro Estado miembro y que implica para ellos el acceso a las actividades por cuenta propia y su ejercicio en las mismas condiciones que las definidas por la legislación del Estado miembro respecto al establecimiento de sus propios nacionales, comprende, conforme al artículo 58 del Tratado, para las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y que tengan su domicilio estatutario, su administración central o su centro de actividad principal en el interior de la Comunidad, el derecho de ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de una sucursal o agencia. Respecto a las sociedades, procede hacer notar en este contexto que su domicilio, en el sentido arriba citado, sirve para determinar, a semejanza de la nacionalidad de las personas físicas, su sujeción al ordenamiento jurídico de un Estado. En esta misma sentencia, el Tribunal de Justicia concluyó declarando que admitir que el Estado miembro donde se encuentra el establecimiento pueda aplicar libremente un trato diferente, por la única razón de que el domicilio de una sociedad se halle en otro Estado miembro, privaría de su contenido a esta disposición.

14 A continuación, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (sentencia de 12 de febrero de 1974, Sotgiu, 152/73, Rec. p. 153) se desprende que las normas sobre igualdad de trato no sólo prohíben las discriminaciones manifiestas basadas en la nacionalidad, o el domicilio social por lo que respecta a las sociedades, sino también cualquier otra forma encubierta de discriminación que, aplicando otros criterios de distinción, conduzca, de hecho, al mismo resultado.

15 Procede observar a este respecto que, aunque se aplique con independencia del domicilio social de las sociedades, el criterio de la residencia fiscal en el territorio nacional para conceder un eventual complemento de devolución de los impuestos indebidamente ingresados puede operar más especialmente en detrimento de las sociedades que tengan su domicilio social en otros Estados miembros. En efecto, serán éstas con mayor frecuencia las que hayan establecido su residencia fiscal fuera del territorio del Estado miembro de que se trate.

16 Con el fin de justificar la disposición nacional controvertida en el litigio principal, el Gobierno británico alega que, lejos de sufrir una discriminación a causa del régimen fiscal británico, las sociedades no residentes, que se encuentran en una situación como la del Commerzbank, disfrutan de un trato preferencial. En efecto, están exentas de un impuesto que normalmente deben pagar las sociedades residentes. En estas circunstancias, según dicho Gobierno, no puede sostenerse que exista una discriminación en materia de complemento de devolución: las sociedades residentes y las sociedades no residentes reciben un trato diferente porque, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, se encuentran en situaciones distintas.

17 No cabe acoger dicha argumentación.

18 Una disposición nacional como la controvertida entraña una desigualdad de trato. En efecto, cuando se priva a una sociedad no residente del derecho al complemento de devolución de impuestos al que tienen derecho siempre las sociedades residentes, se le perjudica con relación a estas últimas.

19 La circunstancia de que la exención de impuestos que dio lugar a la devolución se reservase a las sociedades no residentes no puede justificar una norma de exclusión que tiene carácter general. En consecuencia, dicha norma es discriminatoria.

20 A la vista de las consideraciones que anteceden, procede responder al órgano jurisdiccional nacional que los artículos 52 y 58 del Tratado se oponen a que la legislación de un Estado miembro conceda los complementos de devolución de los impuestos indebidamente ingresados a las sociedades que tengan su residencia fiscal en dicho Estado y los deniegue a las sociedades que tengan una residencia fiscal en otro Estado miembro. Carece de incidencia a este respecto la circunstancia de que estas últimas no hubieran quedado exentas del impuesto de haber sido residentes en dicho Estado.

21 Dado que una legislación como la controvertida en el marco del litigio principal es contraria a los artículos 52 y 58 del Tratado, no ha lugar a interrogarse acerca de su compatibilidad con los artículos 5 y 7.

Costas

22 Los gastos efectuados por el Gobierno del Reino Unido y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes en el litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

pronunciándose sobre la cuestión planteada por la Queen's Bench Division of the High Court of Justice mediante resolución de 12 de abril de 1991, declara:

Los artículos 52 y 58 del Tratado se oponen a que la legislación de un Estado miembro conceda los complementos de devolución de los impuestos indebidamente ingresados a las sociedades que tengan su residencia fiscal en dicho Estado y los deniegue a las sociedades que tengan su residencia fiscal en otro Estado miembro. Carece de incidencia a este respecto la circunstancia de que estas últimas no hubieran quedado exentas del impuesto de haber sido residentes en dicho Estado.

Rodríguez Iglesias Zuleeg Murray Mancini

Joliet Schockweiler Moitinho de Almeida Grévisse Edward

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 13 de julio de 1993.

El Secretario

J.-G. Giraud

El Presidente en funciones

G.C. Rodríguez Iglesias

Presidente de Sala