fiscal sobre el territorio nacional para la concesión de un posible complemento de devolución de los impuestos indebidamente ingresados puede operar más especialmente en detrimento de las sociedades que tengan su domicilio en otros Estados miembros, pues estas serán con mayor frecuencia las que hayan establecido su residencia fiscal fuera del territorio del Estado miembro de que se trate.

INFORME PARA LA VISTA
presentado en el asunto C-330/91 *

I. Hechos y procedimiento

A. *Hechos*

Commerzbank AG (en lo sucesivo, «Commerzbank»), sociedad alemana, dispone de una sucursal en el Reino Unido. A través de dicha sucursal, entre 1973 y 1976, concedió préstamos a distintas sociedades estadounidenses. En relación con los intereses que le abonaron dichas sociedades, Commerzbank pagó a los Inland Revenue Commissioners (en lo sucesivo, «la Administración Tributaria») un impuesto de 4.222.234 UKL.

A continuación, 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 estarán sujetos a imposición en el Reino Unido sólo cuando el beneficiario sea una sociedad británica o una sociedad que tenga su domicilio fiscal en el Reino Unido. El impuesto indebidamente ingresado fue devuelto a Commerzbank en 1990.

En relación con dicha devolución, Commerzbank solicitó asimismo a la Administración Tributaria una indemnización correspondiente a la pérdida de ingresos sufrida durante el período en que dicha Administración tuvo en su poder la cantidad percibida en exceso en concepto del impuesto; según el cálculo efectuado por dicha sociedad, en el momento de la devolución la pérdida ascendía a 5.199.258 UKL, es decir, un importe superior al impuesto pagado.

Como fundamento de su solicitud, Commerzbank invocó el artículo 825 de la Income and Corporation Taxes Act de 1988 (Ley de 1988, relativa al Impuesto sobre

* Lengua de procedimiento: inglés.

la Renta y al Impuesto sobre Sociedades), que establece que, en caso de devolución de impuestos, una sociedad tendrá derecho a una indemnización calculada al tipo anual del 8,25 % de las cantidades devueltas, a condición de que tenga su domicilio fiscal en el Reino Unido. Dicha disposición tiene el siguiente tenor:

«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 incrementará, 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 % [...]»

La solicitud de Commerzbank fue desestimada. Dicha sociedad interpuso entonces un recurso contencioso-administrativo (judicial review) contra la decisión desestimatoria ante la High Court of Justice of England and Wales (en lo sucesivo, «High Court»). Ante dicho órgano jurisdiccional, alegó que la negativa a conceder la indemnización 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.

Ante dicha postura, la Administración Tributaria objetó que, lejos de sufrir un perjuicio, Commerzbank se había beneficiado, en realidad, de un trato preferente, debido a la exención que le fue concedida.

Por su parte, la High Court destacó que la solución del litigio dependía del método utilizado para analizar la situación fiscal de Commerzbank. Si se centra la atención en el hecho concreto que ocasionó el daño alegado, a saber, la negativa a conceder la indemnización, la discriminación aparece de forma manifiesta. Por el contrario, si se considera la exención de que se benefició Commerzbank, el perjuicio deja de ser evidente y resulta difícil comparar la situación de la sociedad con la de sus competidores británicos.

En estas circunstancias, la High Court, mediante resolución de 12 de abril de 1991, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«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?»

B. *Fase escrita del procedimiento*

La resolución de remisión se registró en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 18 de diciembre de 1991.

Conforme al artículo 20 del Protocolo sobre el Estatuto CEE del Tribunal de Justicia, presentaron observaciones escritas:

— el 15 de abril de 1992, la Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. Thomas Cusack, Consejero Jurídico, en calidad de Agente;

— el 22 de abril de 1992, Commerzbank AG, representada por los Sres. Gerald Barling, QC, y David Anderson, Barrister, mandatarios del Sr. Stephen Kon, Solicitor; y

— el 23 de abril de 1992, el Gobierno del Reino Unido, representado por el Sr. John Collins, assistant Treasury Solicitor, asistido por los Sres. Alan Moses, QC, y Derrick Wyatt, Barrister.

Visto el informe del Juez Ponente y oído el Abogado General, el Tribunal de Justicia decidió iniciar la fase oral sin previo recibimiento a prueba.

II. Observaciones escritas presentadas en el Tribunal de Justicia

A. *Observaciones de Commerzbank*

Commerzbank sostiene, en primer lugar, que la diferencia de trato de la que es objeto debido a su condición de no residente constituye una restricción del derecho de establecimiento, y que dicha restricción es contraria al artículo 52 (en relación con el artículo 58) del Tratado.

A este respecto, Commerzbank se remite, en primer lugar, a la sentencia de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia «Libertad de establecimiento de las compañías de seguros — Impuesto sobre sociedades y crédito fiscal» (270/83, Rec. p. 273), cuyos hechos son, en su opinión, perfectamente similares al caso de autos. He aquí la descripción que facilita. Se trataba de una ley francesa por la que se concedía a los accionistas una ventaja fiscal a condición de que tuviesen en Francia su domicilio real (en el caso de un particular) o su domicilio social (para las personas jurídicas). El objetivo era evitar que los rendimientos, tras haber sido gravados en la sociedad, tributasen de nuevo en el momento de su distribución, en la persona de los accionistas. Para evitar esta doble imposición, la ley permitía al accionista deducir de su impuesto una parte del impuesto pagado por la sociedad sobre los mismos rendimientos.

En aquel asunto, expone Commerzbank, el Tribunal de Justicia estimó que, al otorgar una ventaja fiscal a los residentes, Francia había efectuado una discriminación en detrimento de los no residentes que atentaba contra su libertad de crear un establecimiento secundario. Según Commerzbank, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia debe aplicarse asimismo al presente caso, dado que, como en la sentencia antes citada, se denegó una ventaja fiscal debido a que la sociedad interesada no tenía su residencia en el Reino Unido.

A continuación, Commerzbank alega que la prohibición de tratar de forma diferente a los nacionales de los Estados miembros en función de su lugar de residencia no sólo se desprende de los artículos 52 y 58 del Tratado, sino también del Programa general para la supresión de las restricciones de la libertad de establecimiento (DO 1962, 2, p. 36). Según Commerzbank, dicho programa tiene por objeto eliminar toda medida que, aunque aplicable sin acepción de nacionalidad, obstaculice exclusiva o principalmente el acceso a una actividad por cuenta propia o el ejercicio de dicha actividad por nacionales de otros Estados miembros. Commerzbank estima que una medida que supedita a un requisito de residencia la concesión de una indemnización puede obstaculizar el acceso de los nacionales de otros Estados miembros a una actividad profesional, así como el ejercicio por estas personas de dicha actividad.

En su opinión, la prohibición de las discriminaciones por razón de residencia se desprende asimismo, de manera indirecta, de las disposiciones sobre circulación de los trabajadores, prestación de servicios y movimientos de capitales. En efecto, según Commerzbank, dichas disposiciones prohíben semejantes discriminaciones en las materias que regulan. Como, por otra parte, el derecho de establecimiento se «basa en los mismos principios» que dichas disposiciones, debe asimismo interpretarse en el sentido de que contiene la mencionada prohibición.

En segundo lugar, Commerzbank alega que la diferencia de trato de que es objeto puede

considerarse asimismo una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad, discriminación prohibida por los artículos 7 y 52 (en relación con el artículo 58) del Tratado.

Para demostrar la existencia de dicha discriminación, Commerzbank destaca que las sociedades a las que se deniega la indemnización son, principalmente, sociedades extranjeras. Lo explica por el hecho de que las sociedades afectadas tienen su residencia en otro Estado miembro y, dado que varios de estos Estados utilizan la residencia de las sociedades como criterio de atribución de nacionalidad a éstos, la nacionalidad de dicho Estado.

En apoyo de su argumentación, Commerzbank cita asimismo la sentencia de 8 de mayo de 1990, Biehl (C-175/88, Rec. p. I-1779), según la cual el criterio de la residencia permanente en el territorio nacional para obtener una ventaja (en aquel caso se trataba del derecho a obtener la devolución de una cantidad pagada en exceso en concepto de impuesto) puede, incluso cuando se aplica con independencia de la nacionalidad del contribuyente de que se trate, perjudicar a los contribuyentes nacionales de otros Estados miembros.

Después de haber examinado el trato que se depara a los no residentes, Commerzbank destaca, en tercer lugar, que una diferencia de trato —ya esté basada en la residencia o en la nacionalidad— puede ser compatible con el Tratado cuando se justifica por una razón objetiva.

En su opinión, las justificaciones expuestas por el Gobierno del Reino Unido no responden a dicha exigencia.

Así, Commerzbank niega que la concesión de la indemnización a las sociedades que tengan su domicilio social en otro Estado miembro entrañe obligaciones administrativas y financieras adicionales relacionadas con la necesidad de comprobar el estatuto y los rendimientos de dichas sociedades.

Critica asimismo el argumento del Gobierno del Reino Unido, según el cual la negativa a conceder la indemnización tiene por finalidad compensar o limitar la exención de impuesto de la que disfrutó Commerzbank. A este respecto, dicha sociedad formula dos argumentos. En primer lugar, subraya que las circunstancias de la devolución y, en particular, la razón por la que no se adeuda el impuesto, no pueden considerarse para determinar si está justificada la diferencia de trato; únicamente tiene importancia, en su opinión, el hecho de que contribuyentes que sufren la misma pérdida en caso de ingreso indebido sean tratados de forma diferente a la hora de obtener la devolución. En segundo lugar, Commerzbank recuerda que, de conformidad con la sentencia de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, antes citada, denegar una ventaja fiscal a las sociedades que tienen su residencia en otro Estado miembro no puede justificarse por el deseo de compensar las ventajas fiscales de que se benefician; aún suponiendo que existiesen dichas ventajas, no podrían justificar un incumplimiento de la obligación, contemplada en el artículo 52, de conceder el trato nacional a las sociedades de los otros Estados miembros.

Commerzbank está en desacuerdo, asimismo, con la postura del Gobierno del Reino Unido, según la cual únicamente se vulneraría el Tratado en el supuesto de que los no residentes sufriesen un perjuicio. A tal fin, se refiere a la sentencia de 8 de mayo de 1990, Biehl, antes citada, en la cual, destaca Commerzbank, una legislación nacional que

no causaba ningún perjuicio en el caso de autos fue declarada contraria al Tratado debido a que podía perjudicar a los no residentes en otras circunstancias. En opinión de Commerzbank, dicha jurisprudencia se debe aplicar al presente caso. Según su parecer, la legislación británica puede, en efecto, causar un perjuicio a los no residentes en determinadas situaciones, aunque en el caso presente —suponiendo que el análisis del Gobierno del Reino Unido fuese correcto— la sociedad no haya sufrido daño alguno. Para justificar su postura, Commerzbank contempla el supuesto de un residente y un no residente que tienen ambos derecho a la devolución de un impuesto. En tal caso, la indemnización, de conformidad con la legislación británica, se concedería al residente y se denegaría al no residente; a consecuencia de ello, éste sufriría un perjuicio.

Commerzbank observa asimismo que el artículo 220 del Tratado, que insta a los Estados miembros a que entablen negociaciones con el fin de suprimir la doble imposición dentro de la Comunidad, no les autoriza a establecer excepciones a las obligaciones que se derivan del artículo 52, tratando de forma menos favorable a los no residentes. A este respecto, Commerzbank recuerda que, en la sentencia de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que los derechos que se derivan del artículo 52 del Tratado son imperativos y que un Estado miembro no puede hacer depender el respeto de estos derechos de un Convenio celebrado con otro Estado miembro.

Por último, Commerzbank señala que, consciente de la discriminación realizada, el Gobierno del Reino Unido prometió en 1975 contemplar la modificación de la medida criticada y, posteriormente, decidió que la indemnización se pagaría, asimismo, a los no residentes a partir de una fecha que había de ser fijada por el Ministro de Finanzas.

Como conclusión de su argumentación, Commerzbank propone que se responda lo siguiente a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional nacional:

«Los artículos 5, 7, 52 y 58 del Tratado deben interpretarse en el sentido de que un Estado miembro no puede negarse a pagar una cantidad, con intereses, en relación con un impuesto erróneamente percibido, por el mero hecho de que, en aquel entonces, la sociedad que solicita el pago de dichos intereses no se consideraba residente de dicho Estado miembro, sino que estaba registrada en otro Estado miembro y era residente en el territorio de éste.»

B. *Observaciones del Gobierno del Reino Unido*

El *Gobierno del Reino Unido* considera que la medida controvertida no es contraria ni al artículo 7 ni a los artículos 52 y 58 del Tratado.

Su argumentación gira en torno al análisis de la situación fiscal de la sucursal de Commerzbank. A este respecto, el Gobierno del Reino Unido observa, en primer lugar, que la controversia sobre el pago de la indemnización surgió a propósito de una devolución a la que sólo tienen derecho los no residentes. En efecto, la sucursal se benefició de una exención debido a su condición de no residente, mientras que un banco británico que opera en el Reino Unido, en las mismas circunstancias, hubiera estado sujeto al impuesto.

Profundizando en su análisis, el Gobierno del Reino Unido alega, a continuación, que no tiene conocimiento de que se pagara impuesto alguno, en cualquier Estado miem-

bro, por los intereses abonados por las sociedades estadounidenses a Commerzbank. Según él, dichos intereses quedaron exentos no sólo en el Reino Unido, sino también, en virtud del mismo Convenio, en Estados Unidos y, con arreglo a un Convenio similar celebrado entre Alemania y el Reino Unido, en Alemania.

El Gobierno del Reino Unido extrae las siguientes consecuencias de la exención de que disfrutó la sucursal de Commerzbank.

En primer lugar, en su opinión, procede situar en su contexto la negativa a conceder la indemnización a los no residentes, examinándola a la luz de la exención concedida. Según el Gobierno del Reino Unido, el Tribunal de Justicia consagró dicho enfoque global en su sentencia de 12 de febrero de 1974, Sotgiu (152/73, Rec. p. 153), a propósito de una indemnización pagada a unos trabajadores y cuyo importe era más elevado cuando la persona había sido seleccionada en el territorio nacional que cuando procedía de otro Estado miembro. A pesar de dicha diferencia, subraya el Gobierno británico, la legislación controvertida se consideró compatible con el Tratado porque el menor importe en caso de selección en otro Estado miembro estaba compensado con una mayor duración del período de pago de la indemnización.

En segundo lugar, en su opinión, el derecho de establecimiento que invoca Commerzbank no sufrió en el caso de autos ninguna restricción contraria al Tratado, dado que, al haber disfrutado de una exención, dicha sociedad no sufrió ningún perjuicio. En consecuencia, conceder una indemnización a Commerzbank significaría, según dicho Gobierno, hacer aún más favorable el trato preferente del que ya disfruta. Interpretar el artículo 52 de forma que se conceda una ventaja adicional a los no residentes sería, a mi entender, ir más allá de la finalidad de dicho artículo.

Para apoyar dicha postura, el Gobierno del Reino Unido se remite a la sentencia de 7 de mayo de 1981, Rumhaus Hansen (153/80, Rec. p. 1165), dictada en materia de tributos internos discriminatorios (artículo 95); a tenor de dicha sentencia, el Derecho comunitario no obliga a los Estados miembros a tratar los productos importados más favorablemente que la producción nacional.

En tercer lugar, el Gobierno del Reino Unido niega que Commerzbank fuese objeto de cualquier discriminación. A tal fin, recuerda, en primer lugar, que una discriminación exige el trato diferente de personas que se encuentren en una situación idéntica. Ahora bien, de la exención de que se benefició la Commerzbank procede deducir, en su opinión, que dicha sociedad no se encuentra en una situación comparable a la de sus competidores británicos; en consecuencia, según su parecer, es imposible demostrar la existencia de cualquier discriminación.

En el mismo orden de ideas, el Gobierno del Reino Unido señala asimismo que, según la fórmula utilizada en la sentencia de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, antes citada, el artículo 52 prohíbe que se deniegue a los no residentes una ventaja concedida a los residentes, desde el momento en que ambas categorías de contribuyentes se equiparan, a efectos de la imposición de sus beneficios. De ello se desprende, en su opinión, que no puede haber discriminación cuando no se trata de la misma forma a sociedades en relación con la imposición de sus beneficios, lo que sucede en el caso presente, puesto que

Commerzbank disfrutó de una exención que no se concede a las sociedades residentes.

El Gobierno del Reino Unido expone asimismo que la discriminación alegada no puede, en modo alguno, basarse en la nacionalidad. En su opinión, una discriminación relativa a la nacionalidad supone que una medida afecte principalmente a los nacionales de otros Estados miembros. No obstante, dicha norma debe matizarse en materia fiscal, en la que se excluye la discriminación cuando se encuentra afectada asimismo una parte «significativa» de los contribuyentes nacionales; a su entender, el Tribunal de Justicia ha enunciado esta excepción en su jurisprudencia relativa a los impuestos indirectos, pero debería aplicarla también a los impuestos directos. Ahora bien, el Gobierno del Reino Unido alega que la legislación controvertida en el caso de autos afecta a numerosas sociedades británicas que tienen su residencia fiscal en el extranjero.

Por último, el Gobierno del Reino Unido alega que la negativa a conceder la indemnización a los no residentes se justifica por razones objetivas. A este respecto, expone que la indemnización está destinada a compensar el retraso en la devolución de un impuesto erróneamente ingresado. Ahora bien, dicho Gobierno observa que este retraso se debe en muchos casos a la negligencia de los no residentes, que presentan su solicitud de devolución de forma tardía. En su opinión, dicho retraso se debe asimismo al reparto de la potestad tributaria entre varios Estados miembros; el importe a devolver puede depender, a causa de dicho reparto, del impuesto percibido en otros Estados miembros o de la exención que en ellos se conceda. Subraya que no se puede exigir a la Administración Tributaria británica que compense, mediante una indemnización, un retraso del que no es responsable.

Por los motivos mencionados, el Gobierno del Reino Unido propone que se responda lo siguiente a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional de remisión:

«Para decidir, en el marco del artículo 52 del Tratado CEE, si un contribuyente no residente ha disfrutado de la igualdad de trato con arreglo a la normativa fiscal nacional en relación con un complemento de devolución de una cantidad pagada en exceso en concepto de impuestos, procede considerar todas las circunstancias del caso, incluido el hecho de que la devolución del impuesto se efectuara debido a la calidad de no nacional y de no residente del beneficiario. De ello se deriva que una empresa registrada en un Estado miembro que tiene una sucursal en un segundo Estado miembro no puede invocar el artículo 52 del Tratado CEE en contra de la Administración Tributaria del segundo Estado miembro, para obtener el pago de un complemento de devolución de una cantidad pagada en exceso en concepto de impuestos, cuando la devolución haya sido efectuada con arreglo a un Convenio de doble imposición debido a que dicha sociedad no es residente, y dicha devolución no hubiera podido reclamarla, en ningún caso, una sociedad registrada en el segundo Estado miembro.»

C. *Observaciones de la Comisión*

La *Comisión* estima que la legislación británica vulnera de forma manifiesta los artículos 7, 52 y 58 del Tratado.

En su razonamiento, recuerda, en primer lugar, que el artículo 7 enuncia el principio general de la prohibición de las discriminaciones por razón de la nacionalidad, princi-

pio que aplica y precisa el artículo 52 en materia de libre establecimiento. Según la Comisión, de la articulación de dichas disposiciones se desprende que una legislación contraria al artículo 52 infringe asimismo el artículo 7.

En segundo lugar, la Comisión sostiene que, con el fin de determinar si la negativa a conceder la indemnización a los no residentes es contraria al Tratado, procede situarla en su contexto y examinarla a la luz de la exención concedida a dicha categoría de contribuyentes; dicho enfoque, que califica de global, fue el adoptado, en su opinión, por el Tribunal de Justicia en sus sentencias antes citadas de 12 de febrero de 1974, Sotgiu, y 8 de mayo de 1990, Biehl.

En tercer lugar, la Comisión alega que denegar una indemnización a determinadas sociedades porque no tienen su residencia en el territorio nacional constituye una discriminación prohibida por los artículos 7, 52 y 58 del Tratado.

Para justificar su postura, recuerda, en primer lugar que, como declaró el Tribunal de Justicia en su sentencia de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, antes citada, no puede denegarse a los no residentes una ventaja fiscal concedida a los residentes cuando se «equipara, a efectos de la imposición de sus beneficios», a ambas categorías de contribuyentes. A este respecto, la Comisión precisa que los residentes están sujetos a imposición en el Reino Unido sobre la totalidad de sus rendimientos, mientras que los no residentes sólo lo están por los rendimientos de fuente británica. Pese a dicha diferencia, ambas categorías de contribuyentes se encuentran equiparados desde el punto de vista fiscal, en la medida en que todos están sujetos al impuesto británico.

Continuando con su razonamiento, la Comisión contempla, a continuación, el caso de dos sociedades, una de ellas domiciliada en el Reino Unido y la otra en otro Estado miembro, que han ingresado impuestos en exceso. Según la Comisión, ambas sociedades deben recibir un trato idéntico y percibir la indemnización prevista por la ley en caso de devolución. La mera circunstancia de que se deniegue una indemnización a una de ellas por el motivo de que tiene su residencia en otro Estado miembro basta, en su opinión, para concluir que existe una discriminación contraria a los artículos 7, 52 y 58 del Tratado.

Seguidamente, la Comisión alega que, a tenor de la sentencia de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, antes citada, un Estado miembro no puede compensar un trato favorable del que se benefician los no residentes negándoles una ventaja fiscal concedida a los residentes. A este respecto, la Comisión destaca que la exención de que disfrutó Commerzbank no constituye un trato preferente, sino el resultado del reparto de la potestad tributaria entre los diferentes Estados miembros interesados; en el caso de autos, la potestad de gravar con impuestos los intereses pagados a la sucursal británica de Commerzbank corresponde a Alemania, dado que, en principio, las sociedades alemanas están sujetas al impuesto alemán sobre la totalidad de sus rendimientos, aun cuando se generen por sucursales situadas en el extranjero.

A este respecto, la Comisión subraya asimismo que, al igual que la exención, la indemnización concedida en caso de devolución de impuestos no constituye una ventaja fiscal; en efecto, dicha indemnización únicamente repara la pérdida de rendimientos sufrida a causa de la tenencia por la Administración Tributaria de una cantidad que no le pertenecía.

Como conclusión de sus observaciones, la Comisión propone que se responda lo siguiente a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional nacional:

«a) La negativa del segundo Estado miembro a pagar a la sociedad cualquier complemento de devolución a causa de su no residencia es incompatible con el Derecho comunitario y, en particular, con los artículos 7 y 52 a 58 del Tratado CEE.

b) Carece de importancia a este respecto el hecho de que la sociedad, de haber sido residente de dicho Estado miembro, no hubiera estado exenta del impuesto (de modo que la cuestión de la devolución de dicho impuesto y, en consecuencia, del complemento de dicha devolución no se hubiera planteado).»

R. Joliet

Juez Ponente