

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. MARCO DARMON

presentadas el 17 de marzo de 1993 *

*Señor Presidente,
Señores Jueces,*

1. Una disposición fiscal de un Estado miembro organiza las modalidades de la reclamación de cantidades indebidamente pagadas, estableciendo que, en caso de devolución de impuestos erróneamente ingresados, una sociedad tiene derecho a una indemnización calculada como porcentaje de las cantidades devueltas, a condición de que tenga su domicilio fiscal en dicho Estado.

2. ¿Es contraria dicha condición al artículo 52 del Tratado? Tal es, esencialmente, la cuestión que plantea a este Tribunal la High Court of Justice of England and Wales.

3. Entre 1973 y 1976, la sucursal londinense de Commerzbank (en lo sucesivo, «Commerzbank») —que no tiene su residencia fiscal en el Reino Unido—¹ concedió préstamos a sociedades estadounidenses. Pagó en el Reino Unido el impuesto que se le exigió sobre los intereses abonados.

4. Ahora bien, del artículo XV del Convenio de doble imposición celebrado el 2 de agosto de 1946² entre el Reino Unido y los Estados Unidos, se desprende que los dividendos e intereses pagados por una sociedad estadounidense están exentos del impuesto británico sobre la renta, salvo cuando el beneficia-

rio es un nacional, un residente o una sociedad británica.

5. El 12 de febrero de 1990, la Chancery Division of the English High Court confirmó una resolución del Commissioner for the special purposes of the Income Tax Acts, por la que se declaraba que, con arreglo a dicho artículo, ese impuesto no debía pagarlo Commerzbank, que obtuvo el mismo día la devolución del mismo, a saber, la cantidad de 4.222.234 UKL.

6. Mediante un segundo procedimiento, Commerzbank reclamó, en concepto de indemnización, los intereses correspondientes a la cantidad pagada en exceso en concepto de impuesto, e invocó el apartado 2 del artículo 825 de la Income and Corporation Taxes Act de 1988, con arreglo al cual la devolución de lo indebido «se incrementará en una cuantía (un «complemento de devolución»)»³ igual a los intereses sobre la cantidad pagada [...].

7. La demanda fue desestimada por el Board of Commissioners of the Inland Revenue, debido a que el apartado 1 de dicho artículo reserva el derecho a percibir los intereses a las sociedades que tengan su domicilio fiscal en el Reino Unido.

8. En mayo de 1990, la sociedad demandante interpuso un recurso de «judicial review» contra la resolución de la Administración. Sostuvo que el requisito de residencia consti-

* Lengua original: francés.

1 — Este extremo no se discute. Véase la resolución del Juez *a quo*, apartado 35.

2 — En su versión modificada por el Protocolo adicional de 20 de septiembre de 1966.

3 — Denominada «repayment supplement».

tuye una infracción manifiesta de los artículos 52, 53 y 58 del Tratado, cuyos artículos 5 y 7 también invoca.⁴

9. En consecuencia, la High Court solicita a este Tribunal que declare si la negativa a pagar un complemento de devolución por razón de la no residencia de la sociedad acreedora es compatible con el Derecho comunitario o no y, en particular, con los artículos antes citados del Tratado. Asimismo, pregunta al Tribunal de Justicia si en la respuesta a la mencionada cuestión puede influir el hecho de que dicha sociedad no hubiera estado exenta del impuesto de haber sido residente.⁵

10. El Gobierno británico sostiene que, en el presente caso, no hubo discriminación contraria al Tratado. Centra su argumentación en la necesidad de comparar la situación de Commerzbank con la de una sociedad británica en el marco del régimen impositivo controvertido, *considerado en su conjunto*.⁶ En su opinión, lejos de sufrir una discriminación a causa del régimen fiscal británico, Commerzbank disfrutó de un trato preferente: se benefició de una ventaja reservada sólo a los no residentes (a saber, la posibilidad de obtener la devolución de un impuesto que los residentes deben pagar). Si el banco hubiese sido residente, habría debido pagar el impuesto y la cuestión de su devolución no se habría planteado. Por tanto, en su opinión, no puede pretender acumular las ventajas de los no residentes, derivados de lo dispuesto en el Convenio de doble imposición, y las de los residentes derivados del apartado 2 del artículo 825 (en lo sucesivo, «el artículo 825»).

4 — Véase el apartado 1.10 de las observaciones del Gobierno británico.

5 — El tenor de la cuestión prejudicial se encuentra en el Informe para la vista (I. A).

6 — Véase el apartado 2.3 de las observaciones del Gobierno británico.

11. Para apreciar en su justa medida dicha argumentación, procede, con carácter previo, identificar de manera muy precisa la discriminación invocada por Commerzbank. Para ello, procede comparar los efectos de la reclamación de cantidades indebidamente pagadas en materia tributaria en relación con la sociedad *residente*, por una parte, y, por otra, con la sociedad *no residente*, cuando ambas se encuentran en la siguiente situación: después de haber ingresado indebidamente un impuesto, cualquiera que sea, obtienen la devolución del mismo y reclaman los intereses sobre las cantidades ingresadas correspondientes al tiempo durante el cual no disfrutaron de éstas, y ello, *cualquiera que sea el motivo de dicha devolución*. Con arreglo a la norma que se examina, si bien la primera sociedad puede solicitar el complemento de devolución, a la segunda se le priva de este derecho.

12. En efecto, en mi opinión, no se trata de comparar globalmente, como sugiere el Gobierno británico a este Tribunal, la situación de la sociedad no residente exenta del impuesto, con arreglo a un Convenio de doble imposición, que lo ingresó erróneamente y que solicita la concesión del «*repayment supplement*», con la situación de la sociedad residente, la cual *es deudora* de dicho impuesto y, en consecuencia, no puede, por definición, obtener la devolución del mismo ni, por tanto, invocar la disposición que lo contempla.

13. En efecto, a mi parecer dicha norma debe aplicarse cualquiera que sea el motivo de la reclamación. No tiene ninguna relación obligada con los Convenios de doble imposición.

14. Ciertamente la sociedad no residente se beneficia, en virtud del Convenio, de una exención de impuestos en el Reino Unido por los intereses de los préstamos que concede. No obstante, dicho Convenio no tiene

por objeto establecer exenciones fiscales, sino repartir el impuesto entre los Estados con los que está conectado el contribuyente de que se trata.

15. Aun suponiendo que lo que no es más que un desplazamiento del impuesto de un Estado a otro desemboque en una verdadera exención —a falta de imposición sobre los intereses en el Estado de origen de la sociedad no residente—, la ventaja que ésta obtiene procede únicamente, a mi juicio, del régimen fiscal de este último Estado. Por tanto, no guarda relación con el derecho al complemento, *accesorio* de la reclamación de cantidades indebidamente pagadas, y no hace desaparecer la discriminación que se deriva de la aplicación de una disposición que excluye del derecho a acogerse a la misma a un contribuyente por el mero hecho de ser no residente a efectos fiscales.

16. No debe olvidarse, en efecto, que la sociedad no residente pagó un impuesto *que, con arreglo a la ley, no debía* y que solicita su devolución en las mismas condiciones que una sociedad residente que hubiera asimismo pagado indebidamente. El complemento no es una nueva «ventaja»⁷ concedida a la sociedad no residente; para ésta, sólo constituye la justa indemnización por la privación del disfrute de una cantidad que le pertenece durante un período determinado.

17. La situación de la sociedad no residente debe parangonarse con la situación, concreta y perfectamente comparable, de la sociedad residente que ha pagado una cantidad indebida, y no con la de cualquier otra sociedad que ha satisfecho el impuesto que efectivamente debía pagar.

18. Si se imagina que la sociedad no residente pagó erróneamente un impuesto que no deben pagar ni las sociedades residentes ni las no residentes, ¿no es palmario el carácter discriminatorio de una disposición como la que se examina, dado que la sociedad no residente se verá privada de los intereses que, por su parte, la sociedad residente podrá percibir?

19. La postura del Reino Unido choca, asimismo, con una objeción más fundamental: el Convenio de doble imposición anglo-estadounidense suprimió, según dicho Estado, toda posibilidad de discriminación en perjuicio de las sociedades no residentes, puesto que éstas quedan exentas de un impuesto que sólo deben pagar las sociedades residentes. En consecuencia, es la aplicación de un Convenio de doble imposición lo que haría posible la desaparición de una discriminación relativa a las condiciones de la reclamación de cantidades indebidamente pagadas en materia fiscal.

20. Ahora bien, como declaró este Tribunal en la sentencia de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia,⁸

«[...] los derechos que se derivan para los beneficiarios de lo dispuesto en el artículo 52 de Tratado son *imperativos* y un Estado miembro no puede hacer depender el respeto de estos derechos de un convenio celebrado con otro Estado miembro».⁹

21. En este punto, el respeto del Derecho comunitario no puede depender de la aplicación de un Convenio de doble imposición celebrado con un Estado tercero.

7 — Resolución del Juez *a quo*, anexo p. 15 *in fine*.

8 — Sentencia 270/83, Rec. p. 273.

9 — Apartado 26, el subrayado es mío.

22. En efecto, este Tribunal dedujo del artículo 234 del Tratado que, desde el momento en que no se afecta a los derechos de Estados terceros, los Convenios celebrados con anterioridad a la entrada en vigor del Tratado entre éstos y Estados miembros no pueden invocarse con el fin de justificar restricciones en el comercio intracomunitario.¹⁰

23. Asimismo, un Convenio celebrado con un Estado tercero por un Estado miembro con anterioridad a su adhesión a la Comunidad no puede invocarse para justificar restricciones de la libertad de establecimiento entre Estados miembros.

24. Para examinar si la sociedad no residente sufre una discriminación en relación con los requisitos para la aplicación del «repayment supplement», no se puede comparar su situación con la de las sociedades residentes que se encuentran en una situación tal que no pueden acogerse a dicha norma.

25. Por tanto, el hecho de que una sociedad, de haber sido residente en el Estado miembro de imposición, no hubiese estado exenta del impuesto (de forma que la cuestión de la devolución de éste no se hubiera planteado), carece de incidencia en la respuesta que debe darse a la cuestión planteada.

26. El derecho reconocido por el artículo 52 del Tratado no es únicamente el derecho de tener un establecimiento en otro Estado miembro de la Comunidad, sino también el de crear, en éste, agencias, filiales o sucursales.¹¹

27. Estas últimas deben escapar asimismo a toda discriminación. El hecho de que un

banco hubiese podido crear una filial en lugar de una sucursal no puede justificar una vulneración del derecho de establecimiento:

«[...] el artículo 52, párrafo primero, frase segunda, deja expresamente a los agentes económicos la posibilidad de escoger libremente la forma jurídica apropiada para el ejercicio de sus actividades en otro Estado miembro y esta libre elección no debe ser limitada por disposiciones fiscales discriminatorias».¹²

28. Una discriminación por razón de la *residencia*, ¿puede considerarse una discriminación indirecta efectuada por razón de la nacionalidad?

29. El artículo 52, al igual que los artículos 30, 48 y 59, se consideró inicialmente una *lex specialis* del artículo 7, y una mera aplicación del principio de no discriminación establecido en este último.

30. Este Tribunal viene admitiendo desde hace mucho tiempo que el artículo 52 se opone a las discriminaciones manifiestas basadas en la nacionalidad.¹³

31. Prohíbe asimismo «cualquier forma encubierta de discriminación que, mediante la aplicación de otros criterios de distinción, conduzca de hecho al mismo resultado [...]».¹⁴ Así, en la sentencia de 28 de abril de 1977, Thieffry,¹⁵ este Tribunal citó el

10 — Véanse las sentencias de 11 de marzo de 1986, Conegate Limited (121/85, Rec. p. 1007), apartado 25, y de 22 de septiembre de 1988, Ministère public/Deserbais (286/86, Rec. p. 4907), apartado 18.

11 — Véase la sentencia de 27 de septiembre de 1988, Daily Mail (81/87, Rec. p. 5483), apartado 17.

12 — Sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 22. Véase asimismo la sentencia de 10 de julio de 1986, Segers (79/85, Rec. p. 2375), apartado 16.

13 — Sentencia de 21 de junio de 1974, Reyners (2/74, Rec. p. 631). Por otra parte, en esta sentencia se expone el principio según el cual el artículo 52 es de aplicación directa desde el final del período de transición.

14 — Sentencia de 5 de diciembre de 1989, Comisión/Italia (C-3/88, Rec. p. 4035), apartado 8.

15 — Sentencia 71/76, Rec. p. 765.

Programa general para la supresión de las restricciones de la libertad de establecimiento, adoptado el 18 de diciembre de 1961 con arreglo al artículo 54 del Tratado, que preveía eliminar «cualquier forma de discriminación encubierta, al enunciar, en la letra B del Título III, como restricciones que deberán ser eliminadas, “los requisitos a los que una disposición legislativa, reglamentaria o administrativa, o una práctica administrativa, supedita el acceso o el ejercicio de una actividad por cuenta propia que, aunque aplicables sin acepción ¹⁶ de nacionalidad, obstaculicen exclusiva o principalmente el acceso de los extranjeros a dicha actividad o el ejercicio de la misma por éstos”». ¹⁷

32. El requisito de residencia puede constituir una discriminación efectuada por razón de la nacionalidad en la medida en que, en la práctica, afecta principalmente a los nacionales de los restantes Estados miembros.

33. Así, este Tribunal ha declarado que el artículo 52 del Tratado se opone a que un Estado miembro exija como requisito para la matriculación de un buque pesquero en su registro nacional que los propietarios, fletadores y armadores del buque sean nacionales de ese Estado miembro y tengan su residencia o domicilio en dicho Estado. ¹⁸

34. A este respecto, este Tribunal destacó:

«En cuanto al requisito de que los propietarios, fletadores y armadores del buque y, en

el caso de una sociedad, sus accionistas y administradores deben tener su residencia y domicilio en el Estado de matriculación, procede señalar que dicho requisito, que no está justificado por los derechos y obligaciones que crea la concesión de una bandera nacional a un buque, da lugar a una discriminación basada en la nacionalidad. En efecto, la gran mayoría de los nacionales del Estado de que se trate tienen su residencia y su domicilio en ese Estado y, por tanto, cumplen automáticamente dicho requisito, mientras que los nacionales de los demás Estados miembros, en la mayor parte de los casos, tendrían que desplazar su residencia y su domicilio a ese Estado para cumplir las prescripciones de su legislación. Por consiguiente, el artículo 52 se opone a un requisito de este tipo.» ¹⁹

35. Una discriminación basada en el criterio de la residencia puede, por tanto, ser contraria al artículo 52.

36. Pero, ¿qué sucede con el criterio de la residencia *en materia fiscal*?

37. En dicho ámbito, ese criterio reviste una importancia muy particular. Se le prefiere al de la nacionalidad, que implicaría la imposición, por parte de un Estado, de personas que pueden haber perdido todo vínculo real, en especial económico, con dicho Estado.

38. Por otra parte, el Derecho comunitario toma en cuenta el criterio de la residencia. Así, las Directivas del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativas al régimen fiscal común

16 — Léase distinción de nacionalidad, como atestiguan las versiones inglesa, alemana e italiana de la sentencia: «although applicable irrespective of nationality», «unabhängig von der Staatsangehörigkeit», «senza distinzione di cittadinanza».

17 — *Ibidem*, apartado 13. Véase, asimismo, el artículo 67 del Tratado.

18 — Sentencia de 25 de julio de 1991, Factortame (C-221/89, Rec. p. I-3905), véase la parte dispositiva.

19 — *Ibidem*, apartado 32.

aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes,²⁰ hacen expresa referencia al concepto de «domicilio fiscal».

39. Mediante el artículo 220 del Tratado, los Estados miembros se comprometieron a suprimir la doble imposición dentro de la Comunidad. Precisamente, al consagrar el criterio de la residencia, dichos Estados han alcanzado dicho objetivo mediante convenios bilaterales.

40. Este Tribunal no excluye que en un ámbito como el del Derecho fiscal, bajo determinadas condiciones, pueda justificarse una distinción en función del domicilio social de una sociedad o de la residencia de una persona física.²¹

41. No obstante, este Tribunal limita dicha facultad. En la determinación de las normas aplicables en materia fiscal, los Estados miembros no pueden atentar contra las libertades garantizadas por el Derecho comunitario a *la totalidad* de los nacionales de los Estados miembros. El principio de la libertad de establecimiento, en particular, quedaría privado de eficacia si pudiera resultar afectado por disposiciones nacionales discriminatorias en materia de impuesto sobre la renta.²² Así pues, desde el momento en que los no residentes se asimilan a los residentes y que unos y otros están sujetos al mismo régimen fiscal, este Tribunal no admite que dicho régimen pueda aplicarse de forma discriminatoria.

42. En mi opinión, ésta es la principal enseñanza que se deriva de la sentencia Comisión/Francia, antes citada, en la que este Tribunal declaró que:

«[...] Al tratar de idéntica manera a las dos formas de establecimiento con vistas a la imposición de los beneficios obtenidos por aquéllos, el legislador francés ha admitido en efecto que, en cuanto a las modalidades y a las condiciones de esta imposición, entre los dos no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato».²³

Por consiguiente, existiría discriminación al

«tratarlas de manera diferente, en el marco de esta misma imposición, en lo referente a la concesión de una ventaja relativa al respecto, como lo es el crédito fiscal imputable».²⁴

43. Este Tribunal se basó, en especial, en esa contradicción para señalar la existencia de una discriminación contraria al artículo 52.

44. Igualmente, desde el momento en que se reconoce un derecho tanto a los residentes como a los no residentes, no puede aplicarse de forma discriminatoria: si se concede el derecho a la devolución del impuesto indebidamente ingresado tanto a las sociedades no residentes como a las residentes por no existir ninguna diferencia objetiva que justifique que los no residentes sean privados de dicho derecho, éste debe aplicarse de manera no discriminatoria y, por tanto, sin distinguir entre esas sociedades por lo que respecta a la concesión del complemento de devolución

20 — Directivas 90/434/CEE y 90/435/CEE, respectivamente (DO L 225, pp. 1 y 6).

21 — Véase la sentencia de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, antes citada, apartado 19.

22 — Véase, a propósito del principio de igualdad de trato en materia de retribución, la sentencia de 8 de mayo de 1990, Biehl (C-175/88, Rec. p. 1-1789), apartado 12.

23 — Apartado 20.

24 — *Ibidem*.

que, además, como he señalado, es sólo accesorio.

45. Al tratar de forma diferente a sociedades que se encuentran en la misma situación de acreedoras frente al fisco, una disposición que excluye el pago de intereses a favor de sociedades no residentes establece, pues, una discriminación en perjuicio de estas últimas.

46. En el asunto sometido al Juez remitente, ¿oculta el criterio de la residencia una discriminación encubierta por razón de la nacionalidad?

47. En el Derecho de sociedades, la residencia fiscal no se identifica necesariamente con la residencia o la nacionalidad.

48. A este respecto, el ejemplo británico es especialmente esclarecedor: una sociedad es de nacionalidad británica en la medida en que está constituida (incorporated) en el Reino Unido y tiene en este Estado su domicilio estatutario (registered office), que será asimismo su domicilio.

49. La residencia es un concepto esencialmente fiscal: queda establecida en el lugar de la dirección efectiva de la sociedad.²⁵ Así, se ha declarado que una sociedad constituida en el Reino Unido, país en el que tenía su domicilio estatutario, pero dirigida efectivamente desde El Cairo, donde que el Director y el personal residían permanentemente, tenía su domicilio fiscal en Egipto y no en el Reino Unido.²⁶

25 — «In tax law a company is ordinarily resident where the actual management of the company is carried on», *Palmer's Company Law*, Sweet and Maxwell, 1992, London, apartado 2514.

26 — *Egyptian Delta Land and Investment Co. Ltd v. Todd* (1929) A. C.1, citada en *Palmer's Company Law*, *op. cit.*, apartado 2514.

50. Este Tribunal no exige, para que exista discriminación encubierta basada en la nacionalidad, que la medida afecte exclusivamente a los no residentes, sino que les afecte «principalmente» o «en concreto».²⁷

51. En efecto, no puede negarse que, en buena medida, el criterio de la residencia y el de la nacionalidad se superponen.

52. Así, como destacó este Tribunal en la sentencia Biehl,

«[...] aunque se aplique independientemente de la nacionalidad del sujeto pasivo afectado, el requisito de la residencia permanente en el territorio nacional para obtener una posible devolución de una cantidad pagada en exceso a cuenta del Impuesto puede perjudicar, en concreto, a los sujetos pasivos nacionales de otros Estados miembros».²⁸

53. En consecuencia, en idénticas circunstancias, no puede sostenerse que existe igualdad de trato para las sociedades residentes en el extranjero.

54. ¿Qué justificaciones expone a este respecto el Gobierno británico?

55. Se ha sostenido que, a falta de dicha restricción en la reclamación de cantidades indebidamente pagadas, las sociedades no residentes obtendrían una ventaja con relación a las sociedades residentes.

27 — Véase la sentencia de 8 de mayo de 1990, Biehl, antes citada, apartado 14.

28 — *Ibidem*.

56. Este Tribunal excluyó dicha argumentación en la sentencia Comisión/Francia, antes citada, en los siguientes términos:

«[...] la diferencia de trato tampoco puede ser justificada por eventuales ventajas de las que se beneficiarían las sucursales y agencias con relación a las sociedades y las cuales, según el Gobierno francés, compensarían las desventajas resultantes de la denegación del crédito fiscal imputable. Caso de suponer, incluso, que tales ventajas existan, éstas no pueden justificar el incumplimiento de la obligación, impuesta por el artículo 52, de conceder el trato nacional en lo referente al crédito fiscal imputable [...]». ²⁹

57. La diferencia de trato sufrida por las sociedades no residentes tampoco puede justificarse por las particularidades y diferencias de los regímenes fiscales en los distintos Estados miembros, ni por los requisitos relativos a la doble imposición.

58. Procedo, una vez más, a recordar los términos de la sentencia de este Tribunal Comisión/Francia:

«Si bien es verdad que, a falta de semejante armonización, la situación fiscal de una sociedad depende del derecho nacional que le es aplicado, el artículo 52 del Tratado CEE prohíbe a cada Estado miembro prever en su legislación, para las personas que hacen uso de la libertad de establecerse en él, condiciones de ejercicio de sus actividades que sean

diferentes de las fijadas para sus propios nacionales.» ³⁰

59. Por último, considero algo paradójica la última justificación formulada por el Gobierno británico: ³¹ en su opinión, el complemento de devolución se justifica para los residentes porque, por lo que respecta a éstos, los problemas fiscales pueden resolverse rápidamente «sin la existencia de un complemento». ³² Por el contrario, las reclamaciones de los no residentes tienen con frecuencia carácter tardío debido a la negligencia de éstos y a las dificultades que plantea el reparto de la potestad tributaria entre varios Estados miembros. Una solicitud de devolución de un impuesto indebidamente ingresado presentada de forma tardía podría resultar sumamente costosa para la Administración Tributaria ³³ y una fuente de enriquecimiento para el contribuyente que obre sin diligencia.

60. No creo que pueda oponerse a un contribuyente injustamente gravado con un impuesto la complejidad del reparto de las competencias entre Estados miembros en materia fiscal. Por otra parte, soy demasiado escéptico acerca del enriquecimiento que pudiera derivarse de la aplicación del tipo de interés legal. Pero, sobre todo, me parece posible conciliar el respeto del principio de no discriminación con la necesidad de limitar en el tiempo el derecho a la reclamación de cantidades indebidamente pagadas, no privando sólo al no residente de todo derecho a intereses, sea o no tardía su solicitud, sino estableciendo un plazo de preclusión razonable, aplicable indistintamente a los residentes

30 — *Ibidem*, apartado 24.

31 — Véanse las observaciones del Gobierno británico.

32 — *Ibidem*. Observo, por otra parte, que la disposición que se examina fue derogada el 7 de diciembre de 1992.

33 — Véase el artículo 825: el interés anual pagado es del 8,25 % de las cantidades indebidamente ingresadas.

y no residentes, para solicitar la devolución de un tributo indebidamente ingresado.³⁴

61. A falta de justificaciones convincentes, la negativa de un Estado miembro a pagar a una sociedad un complemento de devolución a causa de su no residencia parece incompatible con los artículos 52 y 58 del Tratado.

62. La cuestión prejudicial versa asimismo sobre el artículo 7, que prohíbe, en el ámbito de aplicación del Tratado, las discriminaciones basadas en la nacionalidad, manifiestas o encubiertas.³⁵

63. Como declaró este Tribunal en la sentencia de 9 de junio de 1977, Van Ameyde,³⁶ y, recientemente, en la sentencia de 26 de enero de 1993, Werner,³⁷ dado que el artículo 52 garantiza, en el ámbito del derecho de establecimiento, la aplicación del principio consagrado en el artículo 7, se desprende que, cuando una normativa es compatible con el artículo 52, lo es también con dicha disposición.³⁸

64. Inversamente, en la sentencia de 30 de mayo de 1989, Comisión/República Helénica este Tribunal recordó lo siguiente:³⁹

«[...] el principio general que prohíbe la discriminación por razón de la nacionalidad, establecido por el artículo 7 del Tratado, ha sido aplicado por los artículos 48, 52 y 59 del Tratado en los ámbitos concretos que éstos regulan. Por consiguiente, cualquier normativa que sea incompatible con estas disposiciones lo es también con el artículo 7 del Tratado [...]

El artículo 7 del Tratado [...] está destinado, por tanto, a aplicarse de manera independiente sólo en situaciones regidas por el Derecho comunitario para las cuales el Tratado no prevea normas específicas contra la discriminación».⁴⁰

65. Desde el momento en que no se han mencionado situaciones distintas de las contempladas en el artículo 52, no procede examinar si existe una infracción específica del artículo 7.

66. Señalo, por último, que la cuestión planteada a este Tribunal se refiere asimismo al artículo 5 del Tratado.

67. ¿Es necesario recordar que la obligación contemplada en dicho artículo no genera, en beneficio de los justiciables, derechos que los órganos jurisdiccionales nacionales tengan el deber de salvaguardar?⁴¹

34 — La sentencia de 16 de julio de 1992, *Administration des douanes et des droits individuels/Légros* (C-163/90, Rec. p. I-4625), ilustra las dificultades planteadas por un plazo de prescripción excesivamente dilatado para solicitar la devolución de un impuesto indebidamente ingresado. En apoyo de su pretensión de limitación de la eficacia temporal de la sentencia, el Gobierno francés alegó que era aplicable el plazo de prescripción de treinta años a la acción de devolución de los derechos de importación en los territorios de Ultramar indebidamente pagados.

35 — Sentencia de 12 de febrero de 1974, *Sotgiu*, antes citada.

36 — Sentencia 90/76, Rec. p. 1091.

37 — Sentencia C-112/91, Rec. p. I-429, apartado 20.

38 — Sentencia *Van Ameyde*, antes citada, apartado 27. Véase asimismo la sentencia de 14 de enero de 1988, *Comisión/Italia* (63/86, Rec. p. 29), apartado 12.

39 — Sentencia 305/87, Rec. p. 1461.

40 — Apartados 12 y 13.

41 — Sentencia de 24 de octubre de 1973, *Schlüter* (9/73, Rec. p. 1135), apartado 39.

68. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que declare que:

«Los artículos 52 y 58 del Tratado se oponen a que la legislación de un Estado miembro reserve el pago de un complemento de devolución, como consecuencia del ingreso de un impuesto indebido, a las sociedades que tengan su residencia fiscal en dicho Estado, y lo deniegue a las sociedades no residentes, aun cuando éstas estén registradas en otro Estado miembro en el que tienen su residencia fiscal. Carece de incidencia a este respecto el hecho de que estas últimas no hubieran estado exentas del impuesto de haber sido residentes en dicho Estado.»