CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. ANTONIO TIZZANO

presentadas el 29 de enero de 2002 [1]

1. Mediante auto de 21 de diciembre de 1999, la Berufungssenat V (Sala Quinta de recurso) de la Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (en lo sucesivo, «Sala de recurso») planteó al Tribunal de Justicia dos cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación de los artículos 73 B y 73 D del Tratado CE (actualmente artículos 56 CE y 58 CE, respectivamente). Fundamentalmente, la Sala de recurso preguntó al Tribunal de Justicia sobre la compatibilidad con el Derecho comunitario de una normativa nacional que regula de manera diferente la imposición tributaria de los rendimientos del capital dependiendo de si han sido producidos por sociedades nacionales o por sociedades extranjeras.

I. Marco jurídico

Normativa comunitaria

2. Las normas comunitarias pertinentes a efectos del presente procedimiento son los artículos 73 B y 73 D del Tratado. En el primero de ellos se dispone, en su apartado 1, que «quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países». No obstante, en el segundo se precisa que:

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

a) aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital;

b) adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadís-

1 — Lengua original: italiano.

tica o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública.

2. [...]

3. Las medidas y procedimientos a que se hace referencia en los apartados 1 y 2 no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 73 B.»

Normativa nacional

3. El sistema tributario austriaco prevé que la imposición de los rendimientos de las sociedades de capital nacionales recaiga en dos niveles diferentes: sobre las sociedades, mediante la aplicación de un impuesto sobre los beneficios que generan con un tipo fijo del 34 %, y sobre los accionistas, mediante la imposición de los dividendos y de los demás beneficios distribuidos por las sociedades (los denominados rendimientos del capital).

4. En relación con la imposición de los accionistas, que es de la que se trata más directamente en el presente asunto, la normativa aplicable difiere según se trate de rendimientos del capital nacionales o extranjeros, teniendo presente que «se considerarán rendimientos del capital nacionales los adeudados por entidades que tengan su domicilio social, su administración o su sede en el territorio nacional o por sucursales en el territorio nacional de una entidad de crédito [...]». [2]

a) La imposición de los rendimientos del capital nacionales

5. En relación con dichos rendimientos, la normativa austriaca permite a los sujetos pasivos elegir entre dos opciones: la aplicación de un impuesto especial de carácter liberatorio a un tipo fijo del 25 %, o la aplicación del impuesto sobre la renta ordinario con una reducción del 50 % del tipo impositivo.

6. En el primer caso, el sujeto pasivo deberá pagar un impuesto equivalente al 25 % de los rendimientos del capital, los cuales, en virtud del denominado carácter liberatorio del impuesto, ya no estarán sujetos al impuesto sobre la renta ordinario. Por consiguiente, los rendimientos del capital ya no se computarán para la determinación de la renta imponible a efectos de la aplicación de este último impuesto, lo que presumiblemente tendrá como consecuencia reducir el tipo impositivo aplicable, cuyo valor varía en función del nivel de rentas. El impuesto de carácter liberatorio se recauda, por regla general,

2 — Artículo 93, apartado 2, de la Einkommensteuergesetz (Ley del impuesto sobre la renta) de 1988 (EStG; BGBl. 1988/400), en su versión vigente en 1997.

mediante retención fiscal en la fuente (es decir, en las sociedades);[3] no obstante, en algunos casos en los que no puede procederse a dicha retención está previsto que el impuesto se recaude «mediante la autoliquidación a la entidad pagadora de los dividendos de una cantidad equivalente al impuesto sobre los rendimientos del capital».[4]

7. Cuando el sujeto pasivo decida no acogerse al impuesto especial de carácter liberatorio se aplica, en cambio, el impuesto sobre la renta ordinario con una reducción del 50 % del tipo impositivo.[5] En ese caso, los rendimientos del capital se computarán para determinar la renta imponible total, lo que presumiblemente dará lugar a un aumento del tipo aplicable a la totalidad de los rendimientos; ahora bien, en compensación, los rendimientos del capital se benefician de la reducción del 50 % del tipo medio así determinado.

8. En aras de una mayor claridad, procede observar asimismo que no es posible establecer *a priori* cuál de los dos sistemas de tributación que se han descrito es más ventajoso para el sujeto pasivo en un caso concreto. En efecto, si bien es cierto que el segundo sistema da lugar a una imposición de los rendimientos del capital inferior o como máximo igual a la imposición de carácter liberatorio (ya que, en Austria, el tipo impositivo medio máximo no puede superar el 50 %), no lo es menos que dicho sistema puede suponer un aumento del tipo medio aplicable a los demás rendimientos del sujeto pasivo. Esto es así en la medida en que, como queda señalado, a diferencia de lo que sucede en el caso de la imposición de carácter liberatorio, el segundo sistema implica que los rendimientos del capital se computen para la determinación de la renta imponible total, lo que probablemente dará lugar a un aumento del tipo medio aplicable a la totalidad de los rendimientos.

b) La imposición de los rendimientos del capital extranjeros

9. Como queda señalado, la normativa que acabo de describir se aplica únicamente a los rendimientos del capital nacionales, mientras que los rendimientos derivados de la participación en sociedades extranjeras están sujetos al impuesto sobre la renta ordinario. Esto significa que se computan para la determinación de la renta imponible total, lo que presumiblemente da lugar a un aumento del tipo medio aplicable, quedando normalmente sujetos al impuesto sobre la renta (que, como se ha indicado, en Austria puede ascender hasta al 50 %) sin beneficiarse de ninguna reducción. Así pues, no sólo a tales rendimientos no se les aplica la imposición especial a un tipo fijo del 25 % con efecto liberatorio, sino que tampoco se benefician de la reducción del 50 % del tipo aplicable.

II. Hechos y procedimiento

10. El Sr. Schmid tiene su domicilio en Austria. En 1997, sus rentas provinieron

3 — Artículo 93, apartado 1, de la citada Ley.
4 — Artículo 97, apartado 2, de la citada Ley.
5 — Artículo 37 de la citada Ley.

fundamentalmente de los dividendos generados por sociedades con domicilio social en Alemania y, en particular, de los dividendos generados por la sociedad MAN AG.

11. El tipo impositivo medio aplicable a los rendimientos del Sr. Schmid en ese ejercicio fue calculado por la Administración tributaria tomando como base la suma de los rendimientos de origen austriaco, de los rendimientos del capital y de los rendimientos procedentes del extranjero. Una vez aplicadas las deducciones previstas, el tipo medio aplicable se fijó en el 27,17 %, y asimismo los rendimientos procedentes de las acciones alemanas quedaron íntegramente sujetos a dicho tipo.

12. El 3 de diciembre de 1998, el Sr. Schmid interpuso un recurso ante la Sala de recurso contra la liquidación tributaria correspondiente al ejercicio de 1997, en el que sostenía, en particular, que los dividendos generados por las acciones ordinarias de MAN AG hubieran debido estar sujetos a un tipo impositivo reducido en un 50 %.

13. En su examen de dicho recurso, la Sala de recurso estimó que existían serias dudas sobre la compatibilidad de la normativa nacional con la normativa comunitaria, observando que el diferente trato dispensado a los rendimientos del capital nacionales y extranjeros podría constituir un obstáculo a la libre circulación de capitales garantizada por el Tratado. Por lo tanto, mediante auto de 21 de diciembre de 1999 la Sala de recurso suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Se opone el artículo 73 B, apartado 1, en relación con el artículo 73 D, apartado 1, letras a) y b), y apartado 3, del Tratado CE [actualmente artículo 56 CE, apartado 1, y artículo 58 CE, apartado 1, letras a) y b), y apartado 3], a una norma —como el artículo 97 de la Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. 1988/400, en la versión publicada en el BGBl. 1996/797 [sobre la base del artículo 1, apartado 1, número 1, letra c), de la Endbesteuerungsgesetz, BGBl. 1993/11] según la cual la tributación con efecto liberatorio queda excluida para los dividendos, intereses y demás rendimientos procedentes de acciones de origen extranjero, de modo que el tipo impositivo que grava las acciones de origen austriaco es del 25 %, mientras que el tipo impositivo correspondiente a las acciones de origen extranjero puede ascender al 50 %?

2) ¿Se opone el artículo 73 B, apartado 1, en relación con el artículo 73 D, apartado 1, letras a) y b), y apartado 3, del Tratado CE [actualmente artículo 56 CE, apartado 1, y artículo 58 CE, apartado 1, letras a) y b), y apartado 3], a una norma —como el artículo 37, apartados 1 y 4, de la Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. 1988/400)— según la cual los beneficios de cualquier tipo percibidos por la titularidad de acciones en sociedades de capital de origen austriaco son

gravados con un tipo impositivo reducido a la mitad del tipo impositivo medio correspondiente a la totalidad de la renta, mientras que los beneficios de cualquier tipo procedentes de la participación en sociedades con domicilio y centro de dirección comercial en otro Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado tercero no se benefician de dicha reducción?»

14. En el procedimiento iniciado a raíz de dicha petición de decisión prejudicial ante este Tribunal de Justicia, además de la República de Austria presentaron observaciones la República Francesa y la Comisión. Las dos primeras se pronunciaron a favor de la compatibilidad de la normativa nacional con las normas comunitarias pertinentes; en cambio, la Comisión tiene una opinión diferente, según la cual dicha normativa es contraria a las disposiciones del Tratado en materia de libre circulación de capitales.

15. Con objeto de obtener algunas aclaraciones y precisiones sobre la compleja normativa nacional en materia de imposición de los rendimientos del capital, mediante escrito de 5 de junio de 2001 el Tribunal de Justicia dirigió a la Sala de recurso algunas preguntas con arreglo al artículo 104, apartado 5, de su Reglamento de Procedimiento. Mediante escrito de 27 de junio de 2001, la Sala de recurso respondió a las preguntas del Tribunal de Justicia, proporcionando aclaraciones amplias y detalladas que han permitido reconstruir con mayor precisión el marco jurídico que se ha descrito de manera resumida.

III. Análisis jurídico

Sobre la admisibilidad

Alegaciones de las partes

16. Antes de examinar sobre el fondo las citadas cuestiones prejudiciales, procede apreciar si la Sala de recurso es un órgano jurisdiccional a efectos del artículo 234 CE y si, por lo tanto, el Tribunal de Justicia es competente para pronunciarse sobre dichas cuestiones. En efecto, tanto la Comisión como el Gobierno austriaco manifestaron algunas dudas a este respecto, si bien ambos concluyeron, en definitiva, pronunciándose a favor del carácter jurisdiccional de dicho órgano. Ahora bien, la propia Sala de recurso parece haber sido consciente de esta cuestión, ya que en la resolución de remisión se apresuró a indicar las razones por las cuales, a su juicio, debe reconocérsele la condición de órgano jurisdiccional a efectos del artículo 234.

17. Por otro lado, observo que las dudas no se refieren a todos los elementos que el Tribunal de Justicia suele tener en cuenta a este respecto. En efecto, como se sabe, «a tenor de una jurisprudencia reiterada, para apreciar si un organismo remitente posee el carácter de un órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 234 CE, cuestión que pertenece únicamente al ámbito del Derecho comunitario, el Tribunal de Justicia tiene en cuenta un conjunto de elementos, como son el origen legal del órgano, su permanencia, el carácter obligatorio de su

jurisdicción, el carácter contradictorio del procedimiento, la aplicación por parte del órgano de normas jurídicas, así como su independencia».[6] Ahora bien, las dudas suscitadas en el presente asunto se refieren únicamente a la «cualidad de tercero» de la Sala de recurso (requisito que, en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, parece estar incluido en el relativo a la independencia del órgano) y al carácter contradictorio del correspondiente procedimiento. En cambio, están fuera de toda duda su origen legal, su permanencia, el carácter obligatorio de su jurisdicción y el hecho de que dicho órgano aplique normas jurídicas. Por consiguiente, a continuación me limitaré a comprobar si la Sala de recurso reúne también los dos primeros requisitos.

18. En relación con la «cualidad de tercero» de las Salas de recurso, las dudas manifestadas en el presente caso nacen del hecho de que, tal como señalaron la Comisión y el Gobierno austriaco, dichas Salas tienen la misión de juzgar las decisiones de la Administración tributaria de la que ellas mismas forman parte. En efecto, tal como se desprende asimismo de la resolución de remisión, las Salas de recurso son órganos de las Delegaciones regionales de la Administración tributaria, cuyos Presidentes ocupan asimismo, en principio, su presidencia, a no ser que decidan designar en su lugar a un funcionario de la Administración. Más concretamente, en el seno de las Delegaciones regionales de la Administración tributaria se constituyen comisiones de apelación (Berufungskommissionen) integradas en parte por delegados de organizaciones profesionales y en parte por personas designadas por el Bundesminister für Finanzen (Ministro Federal de Hacienda) o por los Presidentes de las Delegaciones regionales; en el marco de dichas comisiones, los Presidentes de las Delegaciones regionales constituyen a su vez diversas Salas de recurso integradas por cinco miembros: el Presidente, un funcionario de la Administración tributaria y tres delegados de las organizaciones profesionales. Además de estos vínculos estructurales con la Administración, a juicio de la Comisión también el hecho de que las Salas de recurso participen como partes demandadas en los eventuales procedimientos instados ante el Verwaltungsgericht contra sus decisiones induce a dudar sobre la «cualidad de tercero» de las mismas.

19. Sin perjuicio de dichas observaciones, la Comisión considera, sin embargo, que en el presente caso no se incumple el requisito de la «cualidad de tercero», habida cuenta de que:

— existe una norma constitucional (el artículo 271, apartado 1, de la Bundesabgabenordnung; Ley General Tributaria; en lo sucesivo, «BAO») que establece que, en el ejercicio de sus funciones, los integrantes de las Salas de recurso no están sujetos a ninguna instrucción ni directriz;

— sus integrantes deben prometer por su honor que sus decisiones serán imparciales (artículo 271, apartado 2, de la BAO);

— en la Ley se establecen los casos de incompatibilidad en presencia de los

6 — Sentencia de 29 de noviembre de 2001, De Coster (C-17/00, Rec. p. I-9445), apartado 10.

cuales los miembros de las Salas de recurso están obligados a abstenerse y las partes pueden recusarles (artículos 76 y 283 de la BAO);

— la mayoría de los miembros de las Salas de recurso está constituida por miembros delegados de las organizaciones profesionales y no por funcionarios de la Administración;

— los Presidentes de las Delegaciones regionales de la Administración tributaria pueden recurrir ante el Verwaltungsgericht contra las decisiones de las Salas de recurso, lo que según la Comisión demuestra que dichas decisiones pueden ser asimismo desfavorables para la Administración.

20. El Gobierno austriaco, por su parte, recuerda, en primer lugar, que una parte de la doctrina nacional duda sobre la «cualidad de tercero» de las Salas de recurso fundamentalmente por dos razones: en primer lugar, debido a la «doble función» que ejercen los Presidentes de las Delegaciones regionales, los cuales, además de dirigir dichas Administraciones, intervienen en la constitución de las Salas de recurso y, en principio, ocupan su presidencia. En segundo lugar, debido a la «utilización mixta» de los funcionarios que integran las Salas de recurso, que compatibilizan la actividad que ejercen en el seno de dichas Salas con la que normalmente desarrollan en la Administración tributaria. No obstante, dichas objeciones son relegadas por otra parte de la doctrina en razón de la práctica, generalmente aplicada, según la cual, por un lado, los Presidentes de las Delegaciones regionales de la Administración tributaria no ocupan directamente la presidencia de las Salas de recurso y, por otro, los funcionarios que integran dichas Salas no intervienen sobre las cuestiones ni en los procedimientos de que se ocupan normalmente en el seno de la Administración tributaria. Teniendo en cuenta dichas prácticas y las mencionadas disposiciones relativas a los casos de incompatibilidades de los funcionarios, el Gobierno austriaco considera que existen argumentos para sostener que las Salas de recurso son órganos jurisdiccionales en el sentido del artículo 234 CE.

21. En ese sentido se pronunció expresamente también, como queda señalado, el órgano jurisdiccional remitente, invocando el citado artículo 271, apartado 1, de la BAO, que exime a los miembros de las Salas de recurso de cualquier instrucción o directriz externas.

22. Por otro lado, por lo que respecta al requisito relativo al procedimiento contradictorio, la Sala de recurso afirma que no puede dudarse del carácter contradictorio del procedimiento que se sigue ante ella, ya que se reconoce a las partes (es decir, a los sujetos pasivos) un amplio derecho a presentar por escrito sus observaciones y a participar en una posible vista (artículos 115, apartado 2, 161, apartado 3, 183, apartado 4, 279 y 284, apartado 1, de la BAO). Sólo la Comisión manifestó algunas dudas a este respecto, ya que no está prevista la participación en el procedimiento de la Administración tributaria «de primera instancia». No obstante, teniendo en cuenta la facultad conferida a los Presidentes de las Delegaciones regio-

nales de impugnar las decisiones de las Salas de recurso, la Comisión considera que cabe sostener, pese a todo, el carácter contradictorio del procedimiento de que se trata, especialmente si se considera que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, «la exigencia de un procedimiento contradictorio no es un criterio absoluto». [7]

Apreciación

23. Pasando ahora a la apreciación de la cuestión, creo que puedo limitar mi examen a los dos elementos controvertidos en el presente caso, sin considerar, por tanto, los demás requisitos exigidos por el Tribunal de Justicia; con mayor razón aun, tampoco me parece procedente reabrir aquí un debate sobre la idoneidad de los mismos, considerados por separado o en su conjunto, como criterios de calificación del carácter jurisdiccional o no de los organismos remitentes.

24. Comenzando, por tanto, por el requisito relativo al procedimiento contradictorio, observo de inmediato que las dudas manifestadas por la Comisión no me parecen justificadas. En efecto, considero que el carácter contradictorio del procedimiento de que se trata queda suficientemente garantizado por la amplia posibilidad que se ofrece a los sujetos pasivos que impugnan las decisiones de la Administración tributaria de presentar sus observaciones ante las Salas de recurso. El hecho de que la Administración tributaria no esté formalmente representada en los procedimientos instruidos por uno de sus propios órganos puede hacer dudar, a lo sumo, como señalaré de inmediato, sobre la efectiva «condición de tercero» del órgano que conoce de los recursos, pero no me parece suficiente para excluir el carácter contradictorio de dichos procedimientos.

25. En cambio, resulta más compleja y controvertida la cuestión de la «condición de tercero» de las Salas de recurso, es decir, de que puedan ser efectivamente consideradas como terceros, por un lado, respecto de los sujetos pasivos que interponen un recurso y, por otro, respecto de la Administración tributaria que ha adoptado las decisiones impugnadas.

26. A este respecto, recuerdo que, en algunos precedentes, el Tribunal ha considerado de manera expresa y específica la «cualidad de tercero» de los organismos remitentes como requisito necesario para reconocerles el carácter de órganos jurisdiccionales a efectos del artículo 234 CE, especialmente en los casos en que dichos organismos pertenecían a las mismas Administraciones que habían adoptado las decisiones impugnadas ante ellos. [8] Así, en la sentencia Corbiau el Tribunal de Justicia precisó claramente que «el concepto de

7 — Sentencia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577), apartado 37. En el mismo sentido, la Comisión invoca asimismo la sentencia de 17 de septiembre de 1997, Dorsch Consult (C-54/96, Rec. p. I-4961), apartado 31.

8 — Sin embargo, el Tribunal de Justicia no se detuvo de manera específica sobre el requisito de que se trata en algunos asuntos en los cuales la resolución de remisión provenía de organismos administrativos cuya independencia también se cuestionaba, pero no integrados en las mismas Administraciones responsables de las decisiones impugnadas (véanse, por ejemplo, las sentencias Dorsch Consult, citada en la nota 7 *supra*, y de 4 de febrero de 1999, Köllensperger y Atzwanger, C-103/97, Rec. p. I-551).

órgano jurisdiccional tiene un carácter comunitario y que, por su propia esencia, sólo puede designar a una autoridad que tenga la cualidad de tercero en relación con la que adoptó la decisión que constituye el objeto del recurso».[9] En aquel asunto se excluyó la «cualidad de tercero», en particular, en el caso del directeur des contributions directes et des accises (Director de Impuestos Directos y Especiales) de Luxemburgo, en la medida en que, «situado al frente de dicha Administración, presenta[ba] un *vínculo orgánico evidente* con los servicios que practicaron la liquidación impugnada y contra la que se [dirigía] la reclamación que le ha[bía] sido dirigida». Por lo demás, el Tribunal de Justicia confirmó dicha apreciación «por el hecho de que, en el caso de un posible recurso ante el "Conseil d'État", dicho directeur es *parte en el litigio*».[10]

27. Análogamente, en la sentencia Gabalfrisa y otros el Tribunal de Justicia estimó necesario apreciar si los Tribunales Económico-Administrativos tenían la «cualidad de tercero en relación con los servicios que adoptaron la decisión objeto de la reclamación y la independencia necesaria para poder ser considerados órganos jurisdiccionales en el sentido del artículo 177 del Tratado».[11] En aquel asunto, dicha cuestión se había planteado, en particular, tal como subrayó el Abogado General Sr. Saggio, en la medida en que «como reconoce el propio Gobierno español, el Tribunal Económico-Administrativo no forma parte formalmente de la Administración de Justicia, sino que está integrado orgánicamente en el Ministerio de Economía y Hacienda, es decir, en la propia Administración cuyos actos [eran] impugnados por los contribuyentes ante dicho Tribunal».[12] Sin embargo, este vínculo orgánico con el Ministerio de Economía y Hacienda no fue considerado suficiente por el Tribunal de Justicia para excluir la «cualidad de tercero» del organismo remitente, ya que la normativa española garantizaba «la *separación funcional* entre los servicios de la Administración Tributaria responsables de la gestión, liquidación y recaudación [...] y [...] los Tribunales Económico-Administrativos, que resuelven las reclamaciones presentadas contra las decisiones de dichos servicios sin recibir instrucción alguna de la Administración Tributaria». Por tanto, en dicha sentencia el Tribunal de Justicia no dio tanta importancia al hecho de que el organismo remitente y los servicios que habían adoptado la decisión impugnada formaran parte de la misma Administración como al hecho de que, en aquel caso, estuviera garantizada una clara separación funcional entre los mismos.[13]

28. Dicho esto, sin que sea necesario pronunciarse aquí sobre la coherencia real de los precedentes citados ni sobre la oportunidad de reconsiderar, como sin embargo se

9 — Sentencia de 30 de marzo de 1993 (C-24/92, Rec. p. I-1277), apartado 15.

10 — Apartado 16; el subrayado es mío.

11 — Sentencia citada en la nota 6 *supra*, apartado 40.

12 — Punto 16 de las conclusiones.

13 — Merece la pena observar que, en aquel asunto, la *separación funcional* en el seno de la Administración tributaria española suponía que los miembros de los Tribunales Económico-Administrativos no podían prestar simultáneamente sus servicios en los «servicios de la Administración Tributaria responsables de la gestión, liquidación y recaudación». En relación con este aspecto, me parece asimismo útil subrayar que, en la sentencia De Coster, citada en la nota 6 *supra*, el Tribunal de Justicia reconoció la independencia y la imparcialidad del Collège jurisdictionnel de la Région de Bruxelles-Capitale (Bélgica) teniendo en cuenta, entre otras cosas, la incompatibilidad establecida entre la función de miembro de dicho Collège y la condición de miembro de las Administraciones municipales responsables de las decisiones impugnables ante dicho órgano (apartado 19 de la sentencia).

ha sugerido,[14] el planteamiento menos riguroso adoptado en la sentencia Gabalfrisa y otros, me parece evidente que, de acuerdo con los criterios de apreciación aplicados en las dos sentencias antes citadas, en todo caso las Salas de recurso no poseen la «cualidad de tercero».

29. A este respecto, observo, en primer lugar, que las Salas de recurso son órganos de las Delegaciones regionales de la Administración tributaria, es decir, de las mismas Administraciones competentes para adoptar las decisiones sometidas a su apreciación. Por otro lado, tal como subrayó el Gobierno austriaco, dicha vinculación estructural con la Administración tributaria se ve asimismo reforzada:

i) por la especial función encomendada a los Presidentes de las Delegaciones regionales, que además de dirigir estos órganos de la Administración, ocupan (al menos en principio) asimismo la presidencia de las Salas de recurso e intervienen en su constitución, eligiendo discrecionalmente a los miembros de las comisiones de apelación que deben integrar cada Sala;[15]

ii) por el hecho de que también el segundo miembro de las Salas de recurso procedente de la Administración tributaria continúa desarrollando normalmente sus funciones en el seno de dicha Administración.

30. Por consiguiente, en el presente caso no sólo existe aquel *«vínculo orgánico evidente»* con la Administración tributaria que en la sentencia Corbiau llevó al Tribunal a negar el carácter jurisdiccional del directeur des contributions directes et des accises, sino que, en el caso de los miembros de las Salas de recurso procedentes de la Administración tributaria (entre los que se encuentra el Presidente), tampoco se establece aquella forma de *«separación funcional»* que, con arreglo a la jurisprudencia Gabalfrisa y otros, podría garantizar en todo caso la *«cualidad de tercero»* del órgano que conoce de los recursos. Por lo demás, estas objeciones de principio tampoco pueden relegarse en virtud de la práctica, recordada por el Gobierno austriaco, según la cual, por un lado, los Presidentes de las Delegaciones regionales no ocupan directamente la presidencia de las Salas de recurso y, por otro, los funcionarios que integran dichas Salas no intervienen en las cuestiones ni en los procedimientos de que se ocupan normalmente en el seno de la Administración tributaria. En efecto, está claro que el carácter jurisdiccional de los organismos remitentes debe apreciarse con arreglo a la normativa vigente en los Estados miembros, y no conforme a simples prácticas nacionales que pueden ser libremente modificadas por los interesados y que difícilmente pueden ser determinadas por el Tribunal de Justicia.

31. Por otro lado, me parece que hay dos elementos más que confirman que las Salas

14 — A este respecto, me limito a señalar aquí que los criterios aplicados en la sentencia Gabalfrisa y otros fueron abiertamente criticados con firmeza por el Abogado General Sr. Ruiz-Jarabo Colomer en sus conclusiones de 28 de junio de 2001 en el asunto en el que recayó la sentencia De Coster, citada en la nota 6 *supra*, puntos 26 a 28.

15 — Los Presidentes de las Delegaciones regionales pueden constituir de manera discrecional las Salas de Apelación, eligiendo libremente a sus miembros entre los numerosos integrantes de las comisiones de apelación, con el único límite de respetar la proporción establecida entre funcionarios de la Administración tributaria y miembros delegados de las organizaciones profesionales. Por otro lado, el poder discrecional de los Presidentes de las Delegaciones regionales parece verse incrementado por el hecho de que, según parece, las Salas de Apelación no se constituyen por un período predeterminado, sino que se integran *ad hoc* para los diversos asuntos.

de recurso no son «terceros» con respecto a los servicios de la Administración tributaria de los que proceden las decisiones impugnadas. En primer lugar, por el hecho de que dichos servicios no asumen la condición de «partes» en el procedimiento ante las Salas de recurso, en el que sólo pueden participar los sujetos pasivos que impugnan las decisiones de la Administración tributaria. En efecto, el hecho de que no participen en el procedimiento los servicios responsables de la decisión impugnada contradice la idea de que las Salas de recurso poseen la «cualidad de tercero» con respecto a las dos partes opuestas, y parece presuponer, por el contrario, que en esa instancia son las propias Salas las que protegen los intereses de la Administración. En segundo lugar, me parece que todo lo que se ha dicho se ve confirmado asimismo por el hecho de que, tal como subrayó la Comisión, las Salas de recurso participan en calidad de partes demandadas en los eventuales procedimientos instados ante el Verwaltungsgericht contra sus decisiones. En efecto, la posibilidad de defender su decisión ante un Juez de lo contencioso-administrativo y el hecho de asumir la condición de parte en el correspondiente procedimiento me parecen difícilmente conciliables con la «cualidad de tercero» que debe caracterizar a la función jurisdiccional. Por lo demás, así se desprende claramente de la sentencia Corbiau, en la que se precisó que el incumplimiento del requisito relativo a la «cualidad de tercero» en el caso del directeur des contributions directes et des accises se veía «confirmad[o] [...] por el hecho de que, en el caso de un posible recurso ante el Conseil d'État, dicho directeur es parte en el litigio». [16]

32. A mi entender, los dos elementos que acabo de considerar llevan a concluir que los procedimientos seguidos ante las Salas de recurso constituyen en realidad simples recursos administrativos, mediante los cuales los sujetos pasivos pueden instar la revisión de las decisiones de la Administración tributaria por órganos creados al efecto en el seno de la propia Administración (en los que participan también personas externas a la misma) a los que se reconoce un estatuto especial de independencia. Por lo demás, observo que, a falta de una clara separación funcional con respecto a los servicios de los que proceden las decisiones impugnadas, el mero hecho de que los miembros de dichos órganos administrativos no estén sujetos al control ni a las directrices de sus superiores jerárquicos no es suficiente, por sí solo, para garantizar la «cualidad de tercero» de los órganos de que se trata. [17]

33. A la luz de las consideraciones anteriores, considero, en consecuencia, que las Salas de recurso no tienen la «cualidad de tercero» respecto de los sujetos pasivos que interponen un recurso, por un lado, ni respecto de la Administración tributaria que ha adoptado las decisiones impugnadas, por otro. De ello se desprende que no puede reconocérseles carácter de órganos jurisdiccionales a efectos del artículo 234 CE y que, por consiguiente, el Tribunal de Justicia carece de competencia para pronunciarse sobre cuestiones prejudiciales planteadas por dichos órganos. Ni que decir tiene que dicha conclusión no llega a

16 — Apartado 16.

17 — Es interesante observar, a este respecto, que, en sus conclusiones en el asunto en el que recayó la sentencia Corbiau, el Abogado General Sr. Darmon consideró que el directeur des contributions directes et des accises no tenía la «cualidad de tercero», por más que se hubiera indicado al Tribunal de Justicia que, al ejercer su «misión [de] resolver un litigio entre la Administración que él dirige, por una parte, y, por otra, un sujeto pasivo que impugna la decisión adoptada por uno de sus servicios», era «totalmente independiente tanto de su Ministro como de la Administración que él dirige» (punto 29 de las conclusiones).

comprometer en ningún caso la aplicación uniforme del Derecho comunitario, ya que las decisiones de las Salas de recurso pueden ser impugnadas ante el Verwaltungsgericht, cuyo carácter de órgano jurisdiccional a efectos del artículo 234 CE no ofrece ninguna duda.

Sobre el fondo

34. Habida cuenta de las conclusiones a las que he llegado en relación con la admisibilidad de la presente petición de decisión prejudicial, sólo examinaré las cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia con carácter subsidiario.

35. A este respecto, recuerdo que, mediante su primera cuestión, la Sala de recurso preguntó, fundamentalmente, si es compatible con el Derecho comunitario y, en particular, con las disposiciones del Tratado en materia de libre circulación de capitales una normativa nacional que establece, únicamente para los rendimientos del capital nacionales, la posibilidad de aplicar el impuesto especial de carácter liberatorio antes descrito. Mediante la segunda cuestión se pregunta, en cambio, si es compatible con el Derecho comunitario una normativa nacional con arreglo a la cual, en caso de aplicación del impuesto sobre la renta ordinario, sólo los rendimientos del capital nacionales pueden beneficiarse de una reducción del 50 % del tipo aplicable.

36. Habida cuenta de que, como se ha visto (únicamente) los titulares de rendimientos del capital nacionales pueden elegir alternativamente entre los sistemas de imposición a que se refieren las dos cuestiones, considero que conviene proceder a un análisis conjunto de dichos sistemas, de modo que sea posible apreciar en su conjunto la compatibilidad de la normativa de que se trata con el Derecho comunitario. Es decir, considero que debe apreciarse si es conforme con las disposiciones del Tratado en materia de libre circulación de capitales el hecho de ofrecer a los titulares de rendimientos del capital nacionales la posibilidad de optar entre los dos sistemas de tributación antes descritos, mientras que los rendimientos del capital extranjeros están sujetos únicamente el impuesto sobre la renta ordinario, sin ninguna reducción del tipo impositivo.

37. Para ello, deberá determinarse, en primer lugar, si una normativa como la que es objeto de examen puede constituir una restricción a los movimientos de capital a efectos del artículo 73 B del Tratado, para a continuación apreciar, en caso de respuesta afirmativa, si dicha normativa puede estar justificada con arreglo al artículo 73 D.

Sobre el carácter restrictivo de la normativa de que se trata

38. En relación con el primero de dichos aspectos, debo recordar, ante todo, que «constituyen restricciones a los movimientos de capitales, en el sentido [del artículo 73 B del Tratado], las medidas impuestas por un Estado miembro que pueden disuadir a sus residentes de [...]

realizar inversiones en otros Estados miembros».[18] Más concretamente, el Tribunal de Justicia ha precisado que «el hecho de supeditar la concesión de un beneficio fiscal en el impuesto sobre la renta de los accionistas que sean personas físicas como es la exención de dividendos al requisito de que los dividendos procedan de sociedades establecidas en el territorio nacional constituye una restricción a los movimientos de capitales».[19] Y ello en la medida en que semejante normativa:

— por un lado, «tiene por efecto disuadir a los nacionales [del Estado miembro de que se trate] de invertir sus capitales en sociedades domiciliadas en otro Estado miembro»;

— por otro lado, «produce igualmente efectos restrictivos sobre las sociedades establecidas en otros Estados miembros, pues obstaculiza la obtención de capitales en [el Estado miembro de que se trate] por parte de dichas sociedades, en la medida en que los dividendos que éstas reparten a los residentes [en dicho Estado miembro] reciben un trato fiscal menos favorable que los dividendos distribuidos por sociedades establecidas en [el mismo Estado], de modo que sus acciones o participaciones sociales resultan menos atractivas para los inversores residentes en [el Estado miembro de que se trata] que las de sociedades domiciliadas en dicho Estado miembro».[20]

39. Así precisado el concepto de «restricción a los movimientos de capitales» a efectos del artículo 73 B, me parece evidente que debe identificarse la existencia de una restricción de este tipo en una normativa, como la examinada en el presente asunto, que, en el caso de los rendimientos del capital nacionales permite optar entre el impuesto de carácter liberatorio al tipo fijo del 25 % y el impuesto sobre la renta ordinario con un tipo reducido en un 50 %, mientras que en el caso de los rendimientos del capital extranjeros impone la aplicación del impuesto sobre la renta ordinario sin ninguna reducción del tipo impositivo. En efecto, no hay ninguna duda de que semejante normativa dispensa un trato de favor a los rendimientos del capital nacionales, disuadiendo a los inversores nacionales de adquirir participaciones en sociedades de otros Estados miembros y obstaculizando la obtención por parte de estos últimos de capitales en el Estado miembro de que se trata.

40. Por lo demás, que la normativa austriaca de que se trata dispensa un trato de favor a los rendimientos del capital nacionales con respecto a los extranjeros resulta evidente precisamente en el caso que dio lugar al litigio principal.

41. En efecto, los rendimientos del capital que el Sr. Schmid recibió de sociedades alemanas fueron computados para la deter-

18 — Sentencia de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica (C-478/98, Rec. p. I-7587), apartado 18; en el mismo sentido, véanse también las sentencias de 14 de noviembre de 1995, Svensson y Gustavsson (C-484/93, Rec. p. I-3955), apartado 10; de 16 de marzo de 1999, Trummer y Mayer (C-222/97, Rec. p. I-1661), apartado 26, y de 14 de octubre de 1999, Sandoz (C-439/97, Rec. p. I-7041), apartado 19.

19 — Sentencia de 6 de junio de 2000, Verkooijen (C-35/98, Rec. p. I-4071), apartado 36.

20 — Sentencia Verkooijen, apartados 34 y 35.

minación de su renta imponible, quedando sujetos al impuesto sobre la renta ordinario a un tipo medio del 27,17 %, sin poder beneficiarse de ninguna reducción. En cambio, si esos mismos rendimientos hubieran sido producidos por una sociedad austriaca el Sr. Schmid habría podido elegir entre las siguientes opciones: i) sujetar dichos rendimientos al impuesto liberatorio, lo que hubiera tenido como consecuencia que no se hubieran computado para determinar su renta imponible (lo que hubiera supuesto una disminución del tipo medio aplicable a los restantes rendimientos) y se les hubiera aplicado un tipo fijo del 25 %; y ii) sujetar los rendimientos de que se trata al impuesto sobre la renta ordinario con una reducción del tipo impositivo del 50 %. No cabe duda, por tanto, de que los rendimientos del capital que el Sr. Schmid recibió de sociedades alemanas recibieron en Austria un trato fiscal menos favorable que el que habrían recibido esos mismos rendimientos si hubieran sido producidos por sociedades austriacas.

42. Así pues, todo lo que se ha dicho lleva a considerar que, al dispensar un trato fiscal de favor a los rendimientos del capital nacionales con respecto a los extranjeros, la normativa examinada establece una restricción a los movimientos de capitales en principio prohibida por el artículo 73 B del Tratado.

Sobre la posible justificación de la normativa de que se trata con arreglo al artículo 73 D

43. Ahora bien, el hecho de que una normativa nacional como la que es objeto de examen constituya una restricción a los movimientos de capital en el sentido del artículo 73 B no implica necesariamente, como ya señalé antes, su incompatibilidad con las normas en materia de libre circulación de capitales. En efecto, recuerdo una vez más que, con arreglo al artículo 73 D, apartado 1, del Tratado, «lo dispuesto en el artículo 73 B se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a [...] aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre sujetos pasivos cuya situación difiera [...] con respecto a los lugares donde esté invertido su capital» y del derecho de «adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales».[21] Para responder a las cuestiones prejudiciales planteadas por la Sala de recurso debe apreciarse asimismo, por tanto, si la normativa de que se trata puede estar justificada con arreglo al artículo 73 D, apartado 1, del Tratado.

44. A este respecto, debo recordar, en primer lugar, que dicha disposición, en la medida en que autoriza una excepción al principio fundamental de la libre circulación de capitales,[22] debe interpretarse en sentido estricto y, en todo caso, no puede justificar disposiciones y medidas nacionales que constituyan «un medio de discriminación arbitraria» ni «una restricción encubierta de la libre circulación de capitales [...] tal y como la define el artículo 73 B» (artículo 73 D, apartado 3, del Tratado). De ello se desprende que las restricciones derivadas de una normativa del tipo de la que es objeto el presente asunto sólo pueden admitirse en virtud del artículo 73 D, apartado 1, si las diferencias

21 — Artículo 73 D, apartado 1, letras a) y b).

22 — Sentencia de 14 de marzo de 2000, Église de scientologie (C-54/99, Rec. p. I-1335), apartado 17.

de trato entre los rendimientos del capital nacionales y extranjeros están objetivamente justificadas por diferencias en las situaciones o por razones imperiosas de interés general.[23] Por lo demás, recuerdo que, en relación con las medidas destinadas a impedir infracciones de la normativa fiscal nacional, el Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de precisar que «para que una medida esté comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 73 D del Tratado, debe respetar el principio de proporcionalidad, en el sentido de que debe ser idónea para garantizar la realización del objetivo que persigue y no debe ir más allá de lo necesario para alcanzarlo»;[24] para ello, dicha medida debe ser asimismo «necesaria para la protección de los objetivos mencionados», que no deben poder alcanzarse «con medidas menos restrictivas de la libre circulación de capitales».[25]

45. Para determinar si las restricciones a los movimientos de capitales derivadas de la normativa fiscal de que se trata pueden admitirse en virtud del artículo 73 D, apartado 1, del Tratado, debe apreciarse, por lo tanto, tal como sostienen los Gobiernos austriaco y francés, si las diferencias de trato entre los rendimientos del capital nacionales y extranjeros están objetivamente justificadas y no suponen, por tanto, discriminaciones arbitrarias o restricciones encubiertas a la libre circulación de capitales.

46. A este respecto, la República de Austria afirma, en primer lugar, que el impuesto de carácter liberatorio únicamente está previsto para los rendimientos producidos por sociedades nacionales porque presupone necesariamente la existencia de un sustituto del contribuyente que pueda ser obligado, con arreglo al Derecho austriaco, a proceder a la retención en la fuente. Dado que, en el caso de los rendimientos del capital producidos por sociedades establecidas en otros Estados miembros, no puede imponerse dicha obligación, sería técnicamente imposible aplicar en dichos supuestos el impuesto de carácter liberatorio.

47. Sin embargo, dicha argumentación no me parece convincente. En efecto, si bien es cierto que, para aplicar en Austria la retención en la fuente, es necesaria la presencia en dicho país de un retentor del impuesto, no es igualmente cierto, sin embargo, que el impuesto de carácter liberatorio presuponga necesariamente una retención en la fuente. En efecto, considero que, para recaudar un impuesto como el que estamos examinando (caracterizado por un tipo impositivo fijo del 25 % y por su efecto liberatorio), podrían establecerse modalidades técnicas diferentes que puedan aplicarse sin problemas también a los rendimientos producidos por sociedades extranjeras.

23 — En este sentido me parece que debe interpretarse la sentencia Verkooijen, que recordó, en relación con el artículo 73 D, apartado 1, letra a), la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual «con anterioridad a la entrada en vigor [de dicha disposición], unas disposiciones fiscales nacionales del tipo de las contempladas por dicho artículo, que establecían determinadas distinciones basadas principalmente en el lugar de residencia de los contribuyentes, podían considerarse compatibles con el Derecho comunitario, siempre que se aplicaran a situaciones que no fueran objetivamente comparables (véase, en particular, la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225), o podían resultar justificadas por razones imperiosas de interés general, y en particular por razones de coherencia del régimen tributario (sentencias de 28 de enero de 1992, Bachmann, C-204/90, Rec. p. I-249, y Comisión/Bélgica, C-300/90, Rec. p. I-305)» (apartado 43).

24 — Sentencia Comisión/Bélgica, citada en la nota 18 *supra*, apartado 41.

25 — Sentencia de 14 de diciembre de 1995, Sanz de Lera y otros (asuntos acumulados C-163/94, C-165/94 y C-250/94, Rec. p. I-4821), apartado 23.

48. Por lo demás, tal como subrayó la Comisión, un ejemplo de ello lo ofrece la propia normativa austriaca antes descrita, según la cual, en determinados casos en los que no puede procederse a la retención en la fuente, el impuesto de carácter liberatorio puede recaudarse «mediante la autoliquidación a la entidad pagadora de los dividendos de una cantidad equivalente al impuesto sobre los rendimientos del capital».[26] En consecuencia, sería posible establecer, para los rendimientos procedentes de sociedades extranjeras, una modalidad similar de «autoliquidación» a la Administración tributaria que permita aplicar también a dichos rendimientos el impuesto de carácter liberatorio y eliminar de este modo las restricciones a los movimientos de capitales cuya existencia se ha comprobado.

49. En segundo lugar, por lo que respecta a la reducción del 50 % del tipo impositivo en caso de que los rendimientos del capital nacionales se sometan al impuesto sobre la renta ordinario, los Gobiernos austriaco y francés sostienen que dicha reducción es necesaria para garantizar la coherencia del régimen tributario nacional, y que dicha finalidad puede «justificar», con arreglo a las sentencias Bachmann y Comisión/Bélgica,[27] «una normativa capaz de restringir las libertades fundamentales».[28] En particular, sostienen que la normativa de que se trata está justificada por el hecho de que los beneficios producidos por las sociedades establecidas en Austria ya están sujetos en ese país a un impuesto de tipo fijo del 34 %, y sería por tanto incongruente gravar nuevamente dichos beneficios en el momento de su distribución a los accionistas, sometiéndolos en su totalidad al impuesto sobre la renta.

50. En cambio, la Comisión tiene una opinión diferente, pues considera injustificada la diferencia de trato dispensada a los dividendos según sean generados por sociedades nacionales o extranjeras. En particular, la Comisión subraya que la normativa de que se trata no puede estar justificada por la exigencia invocada de garantizar la coherencia del régimen tributario nacional evitando una forma de doble imposición (en un sentido económico), ya que el impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre los rendimientos del capital afectan a personas diferentes.

51. En efecto, también yo considero que, en el presente asunto, no puede invocarse legítimamente la exigencia recordada en las sentencias Bachmann y Comisión/Bélgica. En efecto, recuerdo que, en aquellos asuntos, «existía un *vínculo directo,* por tratarse de un mismo y único sujeto pasivo, *entre la concesión de un beneficio fiscal y la compensación de dicho beneficio mediante un gravamen fiscal,* efectuadas ambas en el contexto de un mismo impuesto. Se trataba en aquel caso del vínculo entre la deducibilidad de las primas de seguro y la imposición de las cantidades debidas por los aseguradores en ejecución de los contratos de seguro de vejez y de fallecimiento, vínculo que era necesario preservar a fin de mantener la coherencia del sistema fiscal en cuestión».[29] En cambio, en el asunto de que se trata no existe un vínculo directo entre el impuesto sobre sociedades y la aplicación del impuesto sobre la renta con un tipo impositivo reducido en un 50 %, ya que, al igual que en el asunto Verkooijen, «se trata de dos impuestos distintos que recaen sobre contribuyentes distintos» (las sociedades y los accionistas).[30] En conse-

26 — Artículo 97, apartado 2, de la citada Ley.

27 — Citadas en la nota 23 *supra.*

28 — Sentencia Verkooijen, citada en la nota 19 *supra,* apartado 56.

29 — Sentencia Verkooijen, citada en la nota 19 *supra,* apartado 57; el subrayado es mío.

30 — Sentencia Verkooijen, citada en la nota 19 *supra,* apartado 58.

cuencia, de conformidad con los criterios establecidos en la sentencia Verkooijen no considero que las restricciones a los movimientos de capitales derivadas de la normativa de que se trata puedan estar justificadas por la exigencia de garantizar la coherencia del régimen tributario nacional.

52. En tercer lugar, la República de Austria considera que la normativa de que se trata puede estar justificada por el hecho de que únicamente en el caso de los rendimientos del capital extranjeros está permitida la deducción de los «gastos profesionales», que no se computan, por tanto, para la determinación de la renta imponible total.

53. No obstante, también este argumento puede desestimarse sin dificultad a la luz de la sentencia Verkooijen. En efecto, para descartar el argumento análogo formulado por los Países Bajos, basado «en la existencia de una eventual ventaja fiscal para los contribuyentes que [percibían en dicho país] dividendos de sociedades domiciliadas en otro Estado miembro», en aquella sentencia el Tribunal de Justicia consideró suficiente «indicar que es jurisprudencia reiterada que, aun suponiendo que existan otras ventajas fiscales, su existencia no puede justificar un trato fiscal desfavorable contrario a una libertad fundamental». [31]

54. Por último, el Gobierno francés sostiene que si la imposición con carácter liberatorio o la reducción del tipo impositivo se extendieran a los dividendos distribuidos por sociedades establecidas en otros Estados miembros, la Administración tributaria del país de residencia del accionista no podría controlar de manera eficaz los beneficios producidos por dichas sociedades. Por tanto, el Gobierno francés considera que la normativa de que se trata podría estar justificada con arreglo al artículo 73 D, apartado 1, letra b), del Tratado, según el cual las disposiciones del artículo 73 B no afectan al derecho de los Estados miembros de «adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales».

55. No obstante, a mi entender dicha argumentación carece de fundamento. En efecto, es evidente que la normativa de que se trata no garantiza en modo alguno la eficacia de los controles fiscales, ya que el trato menos favorable dispensado a los rendimientos del capital extranjeros no permite controlar de ningún modo que éstos sean debidamente declarados al fisco austriaco para su sujeción al impuesto sobre la renta ordinario.

56. De todo lo anterior se desprende, por tanto, que los elementos invocados por los Gobiernos austriaco y francés no pueden

31 — Sentencia Verkooijen, citada en la nota 19 *supra*, apartado 61.

justificar, con arreglo al artículo 73 D, apartado 1, del Tratado, las restricciones a los movimientos de capitales derivadas de la normativa tributaria examinada. En consecuencia, debe concluirse que el artículo 73 B, apartado 1, del Tratado se opone a una normativa del tipo de la que estamos examinando, que permite únicamente a los titulares de rendimientos del capital nacionales optar entre el impuesto especial de carácter liberatorio y el impuesto sobre la renta ordinario con una reducción del tipo impositivo del 50 %, mientras que establece que a los rendimientos del capital extranjeros se les aplique necesariamente el impuesto sobre la renta ordinario, sin reducciones del tipo impositivo.

Conclusión

57. En consecuencia, en virtud de las consideraciones anteriores propongo al Tribunal de Justicia que se declare incompetente para pronunciarse sobre cuestiones prejudiciales planteadas por la Sala de recurso. No obstante, en el caso de que el Tribunal de Justicia se declare competente, propongo que responda a dichas cuestiones del siguiente modo:

«El artículo 73 B, apartado 1, del Tratado CE (actualmente artículo 56 CE, apartado 1) se opone a una normativa, como la establecida en los artículos 37 y 97 de la EStG 1988 (BGBl. 1988/400) en la versión publicada en el BGBl. 1996/797, que permite únicamente a los titulares de rendimientos del capital nacionales optar entre el impuesto especial de carácter liberatorio y el impuesto sobre la renta ordinario con una reducción del tipo impositivo del 50 %, mientras que establece que a los rendimientos del capital extranjeros se les aplique necesariamente el impuesto sobre la renta ordinario, sin reducciones del tipo impositivo. Dicha normativa no puede estar justificada con arreglo al artículo 73 D, apartado 1, del Tratado CE (actualmente artículo 58 CE, apartado 1).»