

|

## 61994J0107

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 27 de junio de 1996. - P. H. Asscher contra Staatssecretaris van Financiën. - Petición de decisión prejudicial: Hoge Raad - Países Bajos. - Artículo 52 del Tratado CE - Obligación de igualdad de trato - Impuesto sobre la Renta de los no residentes. - Asunto C-107/94.

*Recopilación de Jurisprudencia 1996 página I-03089*

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

## Palabras clave

++++

*1. Libre circulación de personas ° Libertad de establecimiento ° Disposiciones del Tratado ° Ambito de aplicación personal ° Nacional no residente de un Estado miembro que ejerce paralelamente actividades por cuenta propia en el territorio de éste y en otro Estado miembro ° Inclusión*

*(Tratado CE, art. 52)*

*2. Libre circulación de personas ° Libertad de establecimiento ° Legislación fiscal ° Impuestos sobre la renta ° Nacional no residente de un Estado miembro que ejerce paralelamente actividades por cuenta propia en el territorio de éste y en otro Estado miembro ° Gravamen superior al aplicable a los residentes ° Improcedencia ° Compensación, mediante medidas fiscales, de la no afiliación al régimen nacional de Seguridad Social y de la no percepción de cotizaciones ° Improcedencia*

*[Tratado CE, art. 52; Reglamento (CEE) nº 1408/71 del Consejo]*

## Índice

*1. Un nacional de un Estado miembro que ejerce una actividad por cuenta propia en otro Estado miembro en el que reside puede invocar el artículo 52 del Tratado frente a su Estado de origen, en cuyo territorio ejerce otra actividad por cuenta propia, en la medida en que, por ejercer una actividad económica en un Estado miembro distinto de su Estado de origen se encuentra,*

*respecto de este último, en una situación comparable a la de cualquier otro sujeto que invoque, frente al Estado de acogida, los derechos y libertades garantizados por el Tratado.*

*2. El artículo 52 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro aplique a un nacional de un Estado miembro que ejerce una actividad por cuenta propia en su territorio y que, paralelamente, ejerce otra actividad por cuenta propia en otro Estado miembro en el que reside, un tipo gravamen del Impuesto sobre la Renta superior al aplicable a los residentes que ejercen la misma actividad, cuando no existe ninguna diferencia entre la situación objetiva de tales sujetos pasivos y la de los sujetos pasivos residentes y asimilados que pueda justificar semejante diferencia de trato. Es el caso, entre otros, cuando el hecho de ser no residente no permite escapar a la aplicación de la regla de progresividad del Impuesto y, por lo tanto, ambas categorías de sujetos pasivos se encuentran en una situación comparable respecto de dicha regla.*

*Un Estado miembro tampoco puede tener en cuenta, mediante dicho tipo incrementado del Impuesto sobre la Renta, el hecho de que, en virtud de las disposiciones pertinentes en materia de determinación de la legislación laboral aplicable del Reglamento nº 1408/71, relativo a la aplicación de los regímenes de Seguridad Social a los trabajadores por cuenta ajena y a sus familias que se desplazan dentro de la Comunidad, el sujeto pasivo no está obligado a cotizar al régimen nacional de seguros sociales. A este respecto, carece de pertinencia la circunstancia de que el sujeto pasivo esté afiliado al régimen de Seguridad Social de su Estado de residencia, afiliación que deriva asimismo de dicho Reglamento.*

## **Partes**

*En el asunto C-107/94,*

*que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el Hoge Raad der Nederlanden, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre*

*P.H. Asscher,*

*y*

*Staatssecretaris van Financiën,*

*una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 48 del Tratado CEE, actualmente Tratado CE,*

*EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),*

*integrado por los Sres.: D.A.O. Edward, Presidente de Sala; J.-P. Puissochet, J.C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann y M. Wathelet (Ponente), Jueces;*

*Abogado General: Sr. P. Léger;*

*Secretario: Sr. H.A. Ruehl, administrador principal;*

*consideradas las observaciones escritas presentadas:*

*° En nombre del Sr. P.H. Asscher, por el Sr. M.W.C. Feteris, asesor fiscal;*

° en nombre del Gobierno neerlandés, por el Sr. A. Bos, *juridisch adviseur* del Ministerie van Buitenlandse Zaken, en calidad de Agente;

° en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. E. Roeder, *Ministerialrat* del Bundesministerium fuer Wirtschaft, en calidad de Agente;

° en nombre del Gobierno belga, por el Sr. J. Devadder, *directeur d'administration* del ministère des Affaires étrangères, du Commerce extérieur et de la Coopération au développement, en calidad de Agente;

° en nombre del Gobierno francés, por la Sra. C. de Salins, *sous-directeur de la direction des affaires juridiques* del ministère des Affaires étrangères, y el Sr. J.-L. Falconi, *secrétaires des affaires étrangères* de la misma Dirección, en calidad de Agentes;

° en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por la Sra. H. Michard y el Sr. B.J. Drijber, miembros del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

*habiendo considerado el informe para la vista;*

*oídas las observaciones orales del Sr. Asscher, representado por el Sr. M.W.C. Feteris; del Gobierno neerlandés, representado por el Sr. J.S. van den Oosterkamp, adjunct-juridisch adviseur del Ministerie van Buitenlandse Zaken, en calidad de Agente; del Gobierno francés, representado por el Sr. F. Pascal, chargé de mission de la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères; del Gobierno del Reino Unido, representado por los Sres. S. Braviner, del Treasury Solicitor's Department, en calidad de Agente, y A. Moses, QC, y de la Comisión, representada por el Sr. B.J. Drijber, expuestas en la vista de 14 de diciembre de 1995;*

*oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 15 de febrero de 1996;*

*dicta la siguiente*

*Sentencia*

## **Motivación de la sentencia**

1 Mediante resolución de 23 marzo de 1994, recibida en el Tribunal de Justicia el 30 de marzo siguiente, el Hoge Raad der Nederlanden planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, cinco cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 48 del Tratado CEE, actualmente Tratado CE.

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el *Staatssecretaris van Financiën* y el Sr. Asscher, nacional neerlandés que trabaja en los Países Bajos sin residir en este país, en relación con la aplicación a este último de un tipo de gravamen superior al aplicable a los sujetos pasivos residentes en los Países Bajos o asimilados que ejercen la misma actividad en dicho país.

3 En los Países Bajos la fiscalidad directa de las personas físicas se rige por la *Wet op de inkomstenbelasting* de 16 de diciembre de 1964 (*Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, *Staatsblad* 519; en lo sucesivo, "*Ley del Impuesto sobre la Renta*") y la *Wet op de loonbelasting*, de 18 de diciembre de 1964 (*Ley del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal*, *Staatsblad* 521; en lo sucesivo, "*Ley del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal*"), que fueron objeto de reforma durante el año 1989 (versiones modificadas que

figuran respectivamente en el Staatsblad 1990, 103 y 104).

4 En virtud de las Leyes de 27 y 28 de abril de 1989 (Staatsblad 122, 123, 129 y 611) se estableció una percepción combinada del impuesto y de las cotizaciones de los seguros sociales, con efectos de 1 de enero de 1990, en lo relativo tanto al Impuesto sobre la Renta como al Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal. La percepción se efectúa desde entonces en función de una base uniforme: la base liquidable y la base de cálculo de las cotizaciones sociales coinciden, de manera que el importe exento del impuesto y de las cotizaciones (es decir, el "mínimo exento") es el mismo.

5 La escala del impuesto se regula en los artículos 20a y 20b de la Ley del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal (y en los artículos 53a y 53b de la Ley del Impuesto sobre la Renta), que, únicamente en lo que atañe al primer tramo del importe de la base liquidable establecen dos tipos distintos. Por el contrario, según la escala anterior a la reforma fiscal, era aplicable un mismo tipo de gravamen del 14 % sobre el primer tramo para los sujetos pasivos que percibían rendimientos del trabajo de una fuente interior de los Países Bajos.

6 El artículo 20a establece la escala para los sujetos pasivos residentes en los Países Bajos o asimilados a éstos. Tiene lugar la asimilación en el supuesto de que el sujeto pasivo no residente demuestre que sus ingresos mundiales consisten exclusivamente o casi exclusivamente (es decir, como mínimo en un 90 %) en rendimientos imposables en los Países Bajos, considerándose que se cumple este último requisito si el sujeto pasivo está sujeto en los Países Bajos a la percepción de cotizaciones con arreglo al régimen general obligatorio de seguros sociales ("volksverzekeringen"). Para estos sujetos pasivos el tipo de gravamen sobre el primer tramo de la base liquidable asciende al 13 %.

7 Debe señalarse que, en lo que atañe al período impositivo de 1990, el primer tramo de la base liquidable correspondía a unos rendimientos imposables anuales inferiores o iguales a 42.123 HFL. El tipo de las cotizaciones de los seguros sociales generales percibidas al mismo tiempo que el impuesto, únicamente sobre el primer tramo impositivo era entonces del 22,1 %. El importe total retenido en este tramo de los rendimientos del trabajo personal de los sujetos pasivos residentes y asimilados ascendía, en consecuencia, al 35,1 %.

8 El artículo 20b prevé una escala, denominada "escala extranjera", aplicable a los sujetos pasivos no residentes que no cumplen los requisitos del artículo 20a, es decir, que obtienen en los Países Bajos menos del 90 % de sus ingresos mundiales y que no están obligados a cotizar a los seguros sociales neerlandeses. Estos últimos deben pagar sobre el primer tramo un impuesto más elevado, con un tipo de gravamen del 25 %.

9 En lo que respecta a los otros dos tramos de la escala, para todos los sujetos pasivos sin distinción, el impuesto asciende al 50 % del segundo tramo de la base liquidable y al 60 % del tercero (este último tipo era del 72 % antes de la reforma de 1989).

10 Consta en autos que el Sr. Asscher es director en los Países Bajos de una sociedad de responsabilidad limitada, P.H. Asscher Beheer BV, de la que es el único socio.

11 El Sr. Asscher ejerce, asimismo, una actividad profesional en Bélgica, donde administra una sociedad belga, Vereudia, para la cual tan sólo desarrolla actividades dentro de dicho Estado.

12 En mayo de 1986, el Sr. Asscher trasladó su residencia de los Países Bajos a Bélgica sin que este traslado llevara consigo cambio alguno en el ejercicio de sus actividades tanto en los Países Bajos como en Bélgica.

13 En el plano tributario, las normas sobre reparto de competencia en materia de percepción del impuesto entre el Reino de Bélgica y el Reino de los Países Bajos figuran en el Convenio bilateral

de 19 de octubre de 1970, celebrado para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y para regular algunas otras cuestiones en materia tributaria (Tractatenblad 1970, nº 192; en lo sucesivo, "Convenio").

14 Con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 16 en relación con la primera frase del punto 1 del apartado 2 del artículo 24 de dicho Convenio, la renta que obtiene el Sr. Asscher en los Países Bajos, a saber, la retribución que le paga la sociedad neerlandesa, únicamente está sujeta a tributación en los Países Bajos.

15 Los demás rendimientos del Sr. Asscher tributan en Bélgica, Estado en el que reside. Los rendimientos que percibe en los Países Bajos están exentos de tributación pero, con arreglo a la segunda frase del punto primero del apartado 2 del artículo 24 del citado Convenio, Bélgica tiene derecho a computar los rendimientos exentos para fijar el tipo de sus impuestos y, de este modo, aplicar la cláusula de progresividad.

16 En cuanto a la Seguridad Social, la situación del Sr. Asscher es la siguiente.

17 El Sr. Asscher estuvo afiliado al régimen neerlandés de los seguros sociales generales hasta que trasladó su residencia a Bélgica en el mes de mayo de 1986. Desde entonces ya no ha estado sometido a la obligación de cotizar a los seguros sociales generales neerlandeses y ha estado sometido exclusivamente a la legislación belga en materia de Seguridad Social. En el momento de los hechos se encontraba afiliado obligatoriamente en Bélgica al régimen de autónomos de la Seguridad Social.

18 En el mes de junio de 1990, período retributivo controvertido en el asunto principal, se aplicó el tipo de gravamen del 25 % al primer tramo de los rendimientos del trabajo percibidos por el Sr. Asscher en los Países Bajos.

19 A raíz de la denegación de la reclamación que había presentado contra la retención fiscal practicada sobre su sueldo de junio de 1990, el Sr. Asscher interpuso un recurso ante el Gerechtshof te Amsterdam, por considerar que, de forma general, la aplicación del tipo de gravamen del 25 % constituía una discriminación indirecta por razón de nacionalidad, contraria a los artículos 7 y 48 del Tratado CEE, actualmente artículos 6 y 48 del Tratado CE.

20 Mediante sentencia de 13 de abril de 1992 el Gerechtshof desestimó la alegación de discriminación. Señaló que antes del 1 de enero de 1990 un sujeto pasivo como el interesado, no obligado a cotizar a los seguros sociales generales (en lo sucesivo, "sujeto pasivo no obligado a cotizar") pagaba el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal y sobre la Renta al mismo tipo de gravamen que un sujeto pasivo obligado a pagar las cotizaciones de los seguros sociales generales (en lo sucesivo, "sujeto pasivo obligado a cotizar"), pero que este último podía deducir éstas de la base imponible de su impuesto.

21 Según el Gerechtshof, para el sujeto pasivo obligado a cotizar, la baja general de los tipos con efectos de 1 de enero de 1990 tuvo como contrapartida la supresión de la posibilidad de deducir de la base imponible las cotizaciones de los seguros sociales generales. Por el contrario, esta desventaja no afectó a los sujetos pasivos no obligados a cotizar. Según el Gerechtshof, sin la aplicación de un tipo de gravamen incrementado a los sujetos pasivos no obligados a cotizar, el descenso general de los tipos le habría supuesto una ventaja injustificada en comparación con los demás sujetos pasivos. En consecuencia, consideró objetivamente justificado, en el marco de la reforma fiscal, establecer tipos de gravamen distintos según que el sujeto pasivo esté o no obligado a cotizar.

22 El Sr. Asscher interpuso recurso de casación contra dicha sentencia.

23 Al dudar de la interpretación de disposiciones del Tratado CE, el Hoge Raad decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

"1) ¿Permite el artículo 48 del Tratado que un Estado miembro (el Estado de trabajo) grave los rendimientos del trabajo personal percibidos, en dicho Estado, por un empresario establecido en el mismo con un Impuesto sobre la Renta y sobre los Rendimientos del Trabajo Personal considerablemente superior si el trabajador por cuenta ajena no reside en el Estado de trabajo, sino en otro Estado miembro?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión ¿está autorizada, no obstante, la diferencia de trato si los ingresos mundiales del trabajador por cuenta ajena, calculados según las normas del Estado de trabajo, están constituidos de tal forma que menos del 90% de los mismos consiste en ingresos que el Estado de trabajo puede tomar en consideración a efectos del Impuesto sobre la Renta de los no residentes?

3) ¿Es lícito, estableciendo una diferencia de tipo de gravamen como la de autos, tomar en consideración el hecho de que el trabajador por cuenta ajena no esté sujeto en el Estado de trabajo a la percepción de la cotización a los seguros sociales generales vigente en dicho Estado?

4) ¿Tiene alguna importancia para ello el hecho de que el trabajador por cuenta ajena esté sometido en el Estado de residencia a la percepción de una cotización a seguros comparables?

5) ¿Tiene importancia para responder a las anteriores cuestiones que el trabajador por cuenta ajena sea nacional del Estado de trabajo?"

24 Para precisar la situación jurídica en que se encuentra el Sr. Asscher con respecto a las disposiciones del Tratado en materia de libre circulación de personas procede, con carácter previo, calificar la naturaleza de las actividades económicas que ejerce.

25 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, debe considerarse "trabajador" en el sentido del artículo 48 del Tratado a toda persona que ejerza actividades reales y efectivas, con exclusión de las actividades tan reducidas que resultan meramente marginales y accesorias. La característica esencial de la relación laboral es, según dicha jurisprudencia, la circunstancia de que una persona realiza, durante un cierto tiempo, en favor de otra y bajo la dirección de ésta ciertas prestaciones por las cuales percibe una remuneración (sentencia de 3 de julio de 1986, Lawrie-Blum, 66/85, Rec. p. 2121, apartado 17).

26 Al ser en los Países Bajos director de una sociedad de la que es el único socio, el Sr. Asscher no ejerce su actividad en el marco de una relación de subordinación, de forma que no puede ser considerado como un "trabajador" en el sentido del artículo 48 del Tratado, sino como una persona que ejerce una actividad no asalariada en el sentido del artículo 52 del Tratado.

27 En cuanto a la actividad del Sr. Asscher en Bélgica, basta observar que de los autos remitidos al Tribunal de Justicia se deduce, sin que tal extremo haya sido discutido por las partes, que la actividad profesional que ejerce en dicho Estado debe considerarse, asimismo, actividad por cuenta propia.

28 En consecuencia, procede considerar la compatibilidad con el artículo 52 del Tratado, y no con el artículo 48, de una norma como la controvertida.

29 En cualquier caso, debe precisarse que, según la sentencia de 20 de mayo de 1992, Ramrath (C-106/91, Rec. p. I-3351), apartado 17, la comparación entre los artículos 48 y 52 del Tratado pone de manifiesto que se basan en idénticos principios tanto en lo que atañe a la entrada y la residencia en el territorio de los Estados miembros de personas a las que se aplica el Derecho comunitario como en lo relativo a la prohibición de toda discriminación contra ellas por razón de la

*nacionalidad. Lo mismo cabe afirmar en relación con el ejercicio en el territorio de los Estados miembros de una actividad económica por personas a las que se aplica el Derecho comunitario.*

*30 Debe responderse a las cuestiones del Hoge Raad der Nederlanden a la luz de estas consideraciones.*

*Sobre la quinta cuestión prejudicial*

*31 Mediante su quinta cuestión prejudicial, que debe examinarse en primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente pretende sustancialmente dilucidar si un nacional de un Estado miembro que ejerce una actividad por cuenta propia en otro Estado miembro, en el que reside, puede invocar el artículo 52 del Tratado frente a su Estado de origen, en cuyo territorio ejerce otra actividad por cuenta propia.*

*32 Según reiterada jurisprudencia, aunque las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de personas no pueden aplicarse a situaciones puramente internas a un Estado miembro, no es menos cierto que el alcance del artículo 52 del Tratado no puede interpretarse de manera que excluya del ámbito de aplicación del Derecho comunitario a los propios nacionales de un Estado miembro determinado cuando éstos, por su propio comportamiento, se encuentran, respecto del Estado miembro del que son originarios, en una situación equiparable a la de cualquier otro sujeto que goza de los derechos y de las libertades que garantiza el Tratado (véanse, en este sentido, las sentencias de 7 de febrero de 1979, *Knoors*, 115/78, Rec. p. 399, apartado 24; de 3 de octubre de 1990, *Bouchoucha*, C-61/89, Rec. p. I-3551, apartado 13; de 31 de marzo de 1993, *Kraus*, C-19/92, Rec. p. I-1663, apartado 15, y de 23 de febrero de 1994, *Scholz*, C-419/92, Rec. p. I-505).*

*33 En el caso de autos, antes de 1986, el Sr. Asscher ejercía una actividad económica en Bélgica desde los Países Bajos, su Estado de origen. Además, desde que trasladó su residencia a Bélgica en mayo de 1986, sigue ejerciendo una actividad económica tanto en los Países Bajos como en Bélgica, y esta doble actividad económica repercute directamente sobre el cálculo de su Impuesto sobre la Renta en los Países Bajos, correspondiente al período impositivo de 1990, que constituye el objeto del litigio principal. Procede señalar que el Sr. Asscher ejerce derechos y libertades reconocidos por el Tratado y que está legitimado para invocar las correspondientes disposiciones de este último.*

*34 En consecuencia, procede responder a la quinta cuestión prejudicial que un nacional de un Estado miembro que ejerce una actividad por cuenta propia en otro Estado miembro en el que reside puede invocar el artículo 52 del Tratado frente a su Estado de origen, en cuyo territorio ejerce otra actividad por cuenta propia, en la medida en que, por ejercer una actividad económica en un Estado miembro distinto de su Estado de origen se encuentra, respecto de este último, en una situación comparable a la de cualquier otro sujeto que invoque, frente al Estado de acogida, los derechos y libertades garantizados por el Tratado.*

*Sobre las cuestiones prejudiciales primera y segunda*

35 Mediante las cuestiones primera y segunda, que deben examinarse conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente solicita sustancialmente, por un lado, que se determine si el artículo 52 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro aplique a un nacional comunitario que ejerce una actividad por cuenta propia en su territorio y que, paralelamente, ejerce otra actividad por cuenta propia en otro Estado miembro en el que reside, un tipo de gravamen del Impuesto sobre la Renta superior al aplicable a los residentes que ejercen la misma actividad. Por otro lado, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si influye en la respuesta a esta cuestión la circunstancia de que menos del 90 % de los ingresos mundiales del sujeto pasivo consista en rendimientos que pueden computarse a efectos del Impuesto sobre la Renta en el Estado en que trabaja pero no reside.

36 Para responder a estas cuestiones hay que recordar en primer lugar que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no es menos cierto que estos últimos deben ejercer ésta respetando el Derecho comunitario y abstenerse, por tanto, de toda discriminación manifiesta o encubierta basada en la nacionalidad (véanse las sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225, apartados 21 y 26, y de 11 de agosto de 1995, Wielockx, C-80/90, Rec. p. I-2493, apartado 16).

37 Debe observarse que la norma controvertida en el asunto principal se aplica independientemente de la nacionalidad del sujeto pasivo de que se trate.

38 No obstante, una norma nacional de este tipo, que establece una distinción basada especialmente en el criterio de la residencia, de manera que el tipo de gravamen del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal y sobre la Renta aplicable a determinados no residentes es superior al aplicado a los sujetos pasivos residentes y asimilados, puede perjudicar principalmente a los nacionales de otros Estados miembros. En efecto, en la mayoría de los casos los no residentes son extranjeros. Debe añadirse que una norma como la controvertida en el litigio principal puede afectar principalmente a los nacionales extranjeros, máxime cuando además del criterio de la residencia, se exige que al menos el 90 % de los ingresos mundiales se obtenga en los Países Bajos.

39 En tales circunstancias, la aplicación a los sujetos pasivos no residentes que obtienen en los Países Bajos menos del 90 % de sus ingresos mundiales, presumiéndose que se cumple este requisito si no cotizan a los seguros sociales generales, de un tipo de gravamen sobre los rendimientos del trabajo personal y sobre la renta superior al aplicable a los sujetos pasivos residentes y asimilados puede constituir una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad.

40 A continuación procede señalar que, según reiterada jurisprudencia, una discriminación consiste en aplicar reglas diferentes a situaciones comparables o aplicar la misma regla a situaciones diferentes (sentencia Wielockx, antes citada, apartado 17).

41 Pues bien, en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y la de los no residentes en un Estado determinado no son comparables, por lo general, ya que presentan diferencias objetivas tanto desde el punto de vista de la fuente de los rendimientos como de la capacidad contributiva personal o de la consideración de la situación personal y familiar (sentencia Wielockx, antes citada, apartado 18, que cita la sentencia Schumacker, antes citada, apartados 31 y ss.).



42 Sin embargo, debe precisarse que, ante una ventaja fiscal, de la que no disfrutara el no residente, una diferencia de trato entre estos dos grupos de sujetos pasivos puede calificarse de discriminación en el sentido del Tratado, si no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato en este punto entre ambas categorías de sujetos pasivos (véase en este sentido, la sentencia Schumacker, apartados 36 a 38).

43 Por consiguiente, el hecho de que un Estado miembro niegue ventajas fiscales vinculadas a la consideración de la situación personal y familiar a un sujeto pasivo que trabaja en su territorio sin ser residente, mientras que las concede al sujeto pasivo residente, es discriminatorio, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en la medida en que el no residente obtiene la totalidad o la práctica totalidad de sus ingresos mundiales en dicho Estado, ya que los rendimientos que percibe en el Estado de residencia son insuficientes para permitir que se considere su situación personal y familiar. Por lo tanto, estos dos grupos de sujetos pasivos se encuentran en una situación comparable en lo que atañe a la consideración de dicha situación personal y familiar (sentencia Schumacker, antes citada, apartados 36 a 38).

44 Por el contrario, en lo que respecta al sujeto pasivo no residente que no obtiene la totalidad o la práctica totalidad de su renta en el Estado en que trabaja sin residir en él, la denegación de tales ventajas por parte del Estado de trabajo puede estar justificada, dado que se conceden ventajas comparables en el Estado de residencia, al cual incumbe, en virtud del Derecho fiscal internacional, considerar la situación personal y familiar.

45 En el caso de autos la diferencia de trato estriba en el hecho de que se aplica un tipo de gravamen del 25 % sobre el primer tramo a los no residentes que obtienen en los Países Bajos menos del 90 % de sus ingresos mundiales, mientras que a los residentes en los Países Bajos que ejercen la misma actividad económica se les aplica un tipo de gravamen del 13 % sobre el primer tramo impositivo aunque obtengan en dicho país menos del 90 % de sus ingresos mundiales.

46 Según el Gobierno neerlandés, el objetivo del tipo de gravamen superior es compensar la aplicación de la progresividad del impuesto a la que escapan determinados no residentes a causa de su obligación fiscal limitada a los rendimientos percibidos en los Países Bajos.

47 A este respecto, debe precisarse que, en aplicación del punto 1 del apartado 2 del artículo 24 del Convenio, que sigue el modelo de los apartados 1 y 3 del artículo 23A del Convenio tipo de la OCDE (método de exención con reserva de progresividad), los ingresos obtenidos en el Estado en que el sujeto pasivo ejerce su actividad económica sin ser residente sólo puede someterse a gravamen en este Estado, y quedan exentos en el Estado de residencia. No obstante, este último sigue teniendo la posibilidad de computarlos para calcular la cuota del impuesto sobre el resto de la renta del sujeto pasivo, con el fin de aplicar la regla de progresividad.

48 Por consiguiente, en las circunstancias del caso de autos, el hecho de ser no residente no permite eludir la aplicación de la regla de progresividad. Los dos grupos de sujetos pasivos están por tanto en una situación comparable respecto a dicha regla.

49 En tales circunstancias, el hecho de aplicar a determinados no residentes un tipo de gravamen del Impuesto sobre la Renta más elevado que el aplicable a los residentes y asimilados constituye una discriminación indirecta prohibida por el artículo 52 del Tratado.

50 A continuación procede examinar una posible justificación de dicha discriminación.

51 En primer lugar, según el Gobierno neerlandés, una diferencia en el tipo de gravamen entre los sujetos pasivos no residentes y no obligados a cotizar, por un lado, y los sujetos pasivos residentes y asimilados, por otro, está justificada por la necesidad de evitar que la presión fiscal a

que están sometidos los primeros sea considerablemente más ligera que la que soportan los segundos. En su opinión, sin la aplicación de un tipo incrementado los sujetos pasivos no residentes y no obligados a cotizar gozarían de una ventaja fiscal en comparación con los residentes y asimilados, para los cuales la supresión de la posibilidad de deducir las cotizaciones sociales llevó consigo un aumento de la base liquidable y el correspondiente incremento de la cuota.

52 No puede acogerse semejante argumentación.

53 Es necesario señalar que la ventaja que se presume en dichos no residentes, de existir, resulta de la decisión del legislador neerlandés de suprimir la posibilidad de deducir las cotizaciones sociales, y ello, por definición, sólo afecta a los sujetos pasivos obligados a pagarlas, lo cual, según el Gobierno neerlandés favorece a quienes no están obligados a pagar dichas cotizaciones en los Países Bajos. Dicha circunstancia no puede dar lugar a una compensación fiscal a cargo de estos últimos, por cuanto ésta equivaldría a sancionarles por no pagar cotizaciones sociales en los Países Bajos.

54 De cualquier forma, una de dos, o bien legalmente el Sr. Asscher sólo está obligado a afiliarse al régimen belga de Seguridad Social y no cabe sancionarle mediante una compensación fiscal por no pagar cotizaciones sociales en los Países Bajos, o bien el Sr. Asscher debería estar afiliado de forma exclusiva o concurrente al régimen neerlandés de Seguridad Social, lo que permitiría a los Países Bajos reclamarle las cotizaciones y tendría como efecto su exclusión de la "escala extranjera", según se indica en el apartado 8 de la presente sentencia. Por lo tanto, de ello se deduce que la afiliación o la no afiliación a uno u otro de los regímenes nacionales de Seguridad Social no puede, en ninguna de las dos situaciones consideradas, justificar la aplicación a los no residentes de un tipo de gravamen incrementado.

55 En segundo lugar, debe determinarse si la diferencia de tipo está justificada por la necesidad de garantizar la coherencia fiscal del Estado miembro de que se trate, como han sostenido tanto el Staatssecretaris van Financiën, en el marco del procedimiento nacional, como el Gobierno francés.

56 En efecto, el Tribunal de Justicia declaró en sus 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), que la necesidad de garantizar la coherencia de un régimen tributario puede justificar una normativa que pueda restringir la libre circulación de trabajadores dentro de la Comunidad.

57 No obstante, éste no es el caso en el presente asunto.

58 En los asuntos antes citados existía una relación directa entre las deducciones por las primas pagadas y la imposición de las cantidades adeudadas por los aseguradores en virtud de contratos de seguro de vejez y de fallecimiento, relación que debía mantenerse con el fin de garantizar la coherencia del régimen tributario de que se trataba. En efecto, en aquel caso se ofrecía al sujeto pasivo la posibilidad de elegir entre, por un lado, la deducción de las primas de seguro y la imposición de los capitales o rentas percibidos al término del contrato y, por otro, la no deducibilidad de las primas y la exención de los capitales y rentas percibidos al término de contrato.

59 Por el contrario, en el caso de autos no existe semejante relación directa entre, por un lado, en el ámbito fiscal, la aplicación de un tipo de gravamen incrementado a la renta de determinados no residentes que obtienen menos de un 90 % de sus ingresos mundiales en los Países Bajos y, por otro, la no percepción de cotizaciones sociales de que disfrutaban los ingresos obtenidos en los Países Bajos por dichos no residentes.

60 En efecto, por un lado, la aplicación de un tipo de gravamen incrementado no da lugar a ninguna protección social. Por otro lado, en el caso de que estén justificadas, la no afiliación al régimen neerlandés de Seguridad Social y, en consecuencia, la no percepción de cotizaciones sociales sobre la renta obtenida en los Países Bajos por determinados no residentes, sólo pueden ser resultado de aplicar, en materia de determinación de la legislación aplicable, el sistema general y obligatorio del Reglamento (CEE) nº 1408/71 del Consejo, de 14 de junio de 1971, relativo a la aplicación de los regímenes de Seguridad Social a los trabajadores por cuenta ajena y a sus familias que se desplazan dentro de la Comunidad (DO L 149, p. 2; EE 05/01, p. 98) y, con arreglo a las mismas disposiciones tienen como corolario, en principio, la afiliación únicamente al régimen de Seguridad Social del Estado de residencia en el que ejercen una parte de sus actividades profesionales.

61 A este respecto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual los Estados miembros no tienen la facultad de determinar en qué medida su propia legislación o la de otro Estado miembro es aplicable ya que están obligados a observar las disposiciones de Derecho comunitario en vigor (véanse las sentencias de 23 de septiembre de 1982, *Kuijpers*, 276/81, Rec. p. 3027, apartado 14; de 12 de junio de 1986, *Ten Holder*, 302/84, Rec. p. 1821, apartado 21, y de 10 de julio de 1986, *Luijten*, 60/85, Rec. p. 2365, apartado 14), impide que un Estado miembro, mediante medidas fiscales, en realidad se proponga compensar la no afiliación y la no percepción de cotizaciones a su régimen de Seguridad Social.

62 En atención a las observaciones que anteceden procede responder a las dos primeras cuestiones que el artículo 52 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro aplique a un nacional de un Estado miembro que ejerce una actividad por cuenta propia en su territorio y que, paralelamente, ejerce otra actividad por cuenta propia en otro Estado miembro en el que reside, un tipo de gravamen del Impuesto sobre la Renta superior al aplicable a los residentes que ejercen la misma actividad, cuando no existe ninguna diferencia entre la situación objetiva de tales sujetos pasivos y la de los sujetos pasivos residentes y asimilados que pueda justificar semejante diferencia de trato.

Sobre las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta

63 Ya se ha respondido a las cuestiones tercera y cuarta al examinar las posibles justificaciones de la discriminación (véanse, en particular, los apartados 53 y 54, así como los apartados 59 a 61).

64 En consecuencia, procede responder al Hoge Raad Nederlanden que el artículo 52 del Tratado se opone a que, mediante un tipo de gravamen incrementado del Impuesto sobre la Renta un Estado miembro tenga en cuenta el hecho de que, en virtud de las disposiciones pertinentes en materia de determinación de la legislación social aplicable del Reglamento nº 1408/71, el sujeto pasivo no está obligado a cotizar al régimen nacional de seguros sociales. A este respecto carece de pertinencia la circunstancia de que el sujeto pasivo esté afiliado al régimen de Seguridad Social de su Estado de residencia, afiliación que deriva asimismo del Reglamento nº 1408/71.

## **Decisión sobre las costas**

Costas

65 Los gastos efectuados por los Gobiernos alemán, belga, francés, neerlandés y del Reino Unido, así como por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante

*el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.*

## **Parte dispositiva**

*En virtud de todo lo expuesto,*

*EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),*

*pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por Hoge Raad der Nederlanden mediante resolución de 23 de marzo de 1994, declara:*

*1) Un nacional de un Estado miembro que ejerce una actividad por cuenta propia en otro Estado miembro en el que reside puede invocar el artículo 52 del Tratado CE frente a su Estado de origen, en cuyo territorio ejerce otra actividad por cuenta propia, en la medida en que, por ejercer una actividad económica en un Estado miembro distinto de su Estado de origen se encuentra, respecto de este último, en una situación comparable a la de cualquier otro sujeto que invoque, frente al Estado de acogida, los derechos y libertades garantizados por el Tratado.*

*2) El artículo 52 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro aplique a un nacional de un Estado miembro que ejerce una actividad por cuenta propia en su territorio y que, paralelamente, ejerce otra actividad por cuenta propia en otro Estado miembro en el que reside, un tipo gravamen del Impuesto sobre la Renta superior al aplicable a los residentes que ejercen la misma actividad, cuando no existe ninguna diferencia entre la situación objetiva de tales sujetos pasivos y la de los sujetos pasivos residentes y asimilados que pueda justificar semejante diferencia de trato.*

*3) El artículo 52 del Tratado se opone a que, mediante un tipo de gravamen incrementado del Impuesto sobre la Renta, un Estado miembro tenga en cuenta el hecho de que, en virtud de las disposiciones pertinentes en materia de determinación de la legislación laboral aplicable del Reglamento (CEE) nº 1408/71 del Consejo, de 14 de junio de 1971, relativo a la aplicación de los regímenes de Seguridad Social a los trabajadores por cuenta ajena y a sus familias que se desplazan dentro de la Comunidad, el sujeto pasivo no está obligado a cotizar al régimen nacional de seguros sociales. A este respecto, carece de pertinencia la circunstancia de que el sujeto pasivo esté afiliado al régimen de Seguridad Social de su Estado de residencia, afiliación que deriva asimismo del Reglamento nº 1408/71.*