

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. DARMON

presentadas el 6 de octubre de 1992*

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. Un impuesto sobre la renta que, en determinadas circunstancias, resulta más gravoso para los no residentes que para los residentes, ¿puede constituir una restricción a la libertad de establecimiento prohibida por el artículo 52 del Tratado? Ésta es en esencia la pregunta del Juez *a quo*.

2. Los hechos que dieron origen al litigio principal son los siguientes: el Sr. Werner, de nacionalidad alemana, residente en los Países Bajos desde 1961, estuvo empleado como trabajador por cuenta ajena en una asociación profesional de dentistas en Aquisgrán hasta octubre de 1981. A partir de ese momento se estableció por cuenta propia como dentista independiente en la misma ciudad, pero continuó residiendo en los Países Bajos. Según el Convenio germano-neerlandés para evitar la doble imposición, el Sr. Werner se halla sometido al impuesto sobre los rendimientos de su actividad profesional por cuenta propia y sobre el patrimonio afectado al ejercicio de la misma en el lugar donde tenga su establecimiento en Alemania.¹ Por tanto, el Sr. Werner declaró ante el Finanzamt Aachen-Innenstadt (Delegación de Hacienda de Aquisgrán) los rendimientos procedentes de su actividad profesional como dentista. No percibió otros ingresos, en particular en los Países Bajos.²

* Lengua original: francés.

1 — Apartado 1 del artículo 9 y letra d) del apartado 1 del artículo 19 del Convenio de 16 de junio de 1959 entre la RFA y el Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en el ámbito de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y de otros impuestos y por el que se regulan otras cuestiones en materia fiscal (Bundesgesetzblatt, 1960, parte II, nº 30, p. 1781).

2 — Véase la decisión del Juez *a quo*, p. 5 de la traducción francesa.

3. Según lo dispuesto en la normativa nacional, concretamente en el apartado 4 del artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Einkommensteuergesetz) y el inciso 1) del apartado 1 del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (Vermögenssteuergesetz), las personas que no tienen su domicilio en la República Federal de Alemania ni residen allí habitualmente son «sujetos pasivos del impuesto por obligación real», mientras que los residentes son «sujetos pasivos del impuesto por obligación personal».

4. La diferencia de trato entre estas dos clases de contribuyentes se pone de manifiesto en varios planos.

5. Los «sujetos pasivos del impuesto por obligación personal» están sometidos al impuesto por la totalidad de sus rendimientos, mientras que los «sujetos pasivos del impuesto por obligación real» sólo están sometidos al impuesto por los rendimientos percibidos en Alemania.

6. El tipo y la escala de gravamen del impuesto son más elevados para estos últimos, que, por otra parte, no pueden beneficiarse de la escala de gravamen preferente para matrimonios (en lo sucesivo, «splitting-tarif»). Además, no tienen derecho a la regularización a fin de año de sus retenciones mensuales. Por último, ciertas reducciones de la base imponible o deducciones de la cuota de los que pueden beneficiarse los sujetos pasivos del impuesto por obligación personal no les son aplicables a éstos.³

3 — Véanse los ejemplos recogidos en el Anexo a las observaciones de la Comisión y la p. 2 de la respuesta del Finanzamt Aachen-Innenstadt a la pregunta del Tribunal de Justicia.

7. Dicho de otro modo, mientras que en el caso del sujeto pasivo del impuesto por obligación personal se tiene en cuenta la situación personal, subjetiva, de éste (es el Estado de residencia quien mejor conoce esta situación), en el caso del sujeto pasivo por obligación real el procedimiento de liquidación es objetivo, como en el ámbito de los impuestos indirectos. Ésta es sin duda la explicación de la cláusula de equidad, que permite limitar, con carácter excepcional, la cuantía del impuesto de los sujetos pasivos por obligación real.

8. El demandante en el procedimiento principal solicitó que él y su cónyuge fueran considerados sujetos pasivos del impuesto por obligación personal para poder beneficiarse de la «splitting-tarif». Esta solicitud fue rechazada, al no residir el Sr. Werner en Alemania. Tras ser desestimado su recurso, el interesado sometió el caso al Finanzgericht Köln (Tribunal de lo Contencioso-Tributario de Colonia).

9. Dicho Tribunal pregunta en esencia lo siguiente al Tribunal de Justicia:

- 1) Si el artículo 52 del Tratado CEE se limita a establecer la obligación de otorgar el trato nacional a los nacionales comunitarios o si llega al punto de prohibir toda restricción —incluso no discriminatoria— a la libertad de establecimiento.
- 2) En este último supuesto, si se da una restricción de este tipo en el caso de un sujeto pasivo, establecido por cuenta propia en un Estado miembro en el que percibe la práctica totalidad de sus rendimientos imponibles o en el que posee la práctica totalidad de su patrimonio sujeto a impuestos, que sufre una desventaja fiscal por residir en otro Estado miembro.

3) Si una situación semejante, impuesta en Alemania a un nacional alemán, constituye una infracción de las disposiciones del artículo 7 del Tratado.

10. Intentemos delimitar las cuestiones que aquí se plantean.

11. Ha quedado acreditado 1) que el demandante en el procedimiento principal, residente en los Países Bajos, es sujeto pasivo del impuesto por obligación real, 2) que percibió la totalidad de sus rendimientos en Alemania, y 3) que la cuantía del impuesto que debe abonar es netamente superior a la que habría debido abonar si hubiera sido residente en Alemania, y por tanto sujeto pasivo del impuesto por obligación personal.⁴

12. El interesado se ve netamente desfavorecido en comparación con los residentes porque él es no residente *y porque percibe la totalidad de sus rendimientos en Alemania*. Si hubiera percibido una parte en su Estado de residencia, se habría tenido en cuenta su situación personal al aplicarle el impuesto y no es seguro que, en ese caso concreto, hubiera sufrido una desventaja fiscal en comparación con otros sujetos pasivos residentes en Alemania y que se encontraran en una situación económica similar a la suya.

13. El Sr. Werner es, recordémoslo, nacional alemán. No se ha afirmado que él haya obtenido su título de odontólogo fuera de Alemania, y ejerce su profesión en este Estado. El único elemento de extranjería es, por tanto, su residencia en los Países Bajos.

14. El derecho de establecimiento se contempla en el capítulo 2 del título III del Tratado considerando dos aspectos del

4 — Véase la respuesta del Finanzamt a la pregunta del Tribunal de Justicia, p. 3.

mismo: el acceso a las actividades no asalariadas, por una parte, y el ejercicio de las mismas, por otra. El tenor literal del párrafo segundo del artículo 52 y del apartado 1 del artículo 57 no dejan ninguna duda a este respecto, así como tampoco la jurisprudencia de este Tribunal. Así, el Tribunal de Justicia ha señalado que,

«en virtud del apartado 2 del artículo 52 del Tratado CEE, la libertad de establecimiento comprende el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales»;⁵

y además que

«la libertad de establecimiento prevista por esta artículo no sólo se refiere al acceso a las actividades no asalariadas, *sino también a su ejercicio entendido en sentido amplio*».⁶

15. Está claro que en el caso de autos el demandante en el procedimiento principal no ha sufrido restricciones en el *acceso* a la actividad de odontólogo. Nacional alemán, con los títulos y la capacitación exigida por la legislación alemana, él ha podido establecerse libremente en Alemania sin sufrir restricción alguna, y no ha adquirido en otro Estado miembro derechos protegidos por el Derecho comunitario que intente en vano ver reconocidos en Alemania.

16. Por lo demás, supongamos por un instante que el Sr. Werner se hubiera establecido profesionalmente en Alemania mientras tenía allí su residencia y que no se hubiera mudado a los Países Bajos hasta *más tarde*.

5 — Sentencia de 12 de febrero de 1987, Comisión/Bélgica (221/85, Rec. p. 719, apartado 9).

6 — Sentencia de 18 de junio de 1985, Steinhäuser/Municipio de Biarritz (197/84, Rec. p. 1819, apartado 16); el subrayado es mío.

Ningún elemento de extranjería habría justificado la aplicación del artículo 52 del Tratado, en lo relativo al acceso a esta profesión.

17. Pero es precisamente en el *ejercicio* de su actividad profesional donde el Sr. Werner alega ser víctima de una restricción a la libertad de establecimiento, debido a su condición de sujeto pasivo del impuesto por obligación real.

18. Es necesario identificar con claridad la «restricción a la libertad de establecimiento» a la que se alude aquí: el trabajador por cuenta propia está sujeto a un régimen fiscal menos favorable por los rendimientos obtenidos en el ejercicio de su actividad profesional por residir en otro Estado miembro.

19. Antes de responder a las cuestiones planteadas por el Juez *a quo*, es preciso dejar sentado algo: el demandante en el procedimiento principal no ha hecho uso en ningún momento del derecho a la libre circulación para establecerse en un Estado miembro distinto del Estado cuya nacionalidad ostenta. El se ha establecido en su propio Estado. El texto de la cuestión nº 2 que el Juez plantea no menciona este punto que, sin embargo, es ampliamente evocado en los fundamentos de su resolución.⁷ La situación del interesado, pues, ¿entra en el ámbito de aplicación del Derecho comunitario? ¿No se trata de una situación puramente interna que escapa a este Derecho?

20. El Tribunal de Justicia ha reconocido ya en varias ocasiones que el artículo 52 podía ser invocado por un trabajador por cuenta propia *nacional del Estado miembro de acogida* cuando un elemento de extranjería suficientemente importante, como un título o

7 — Último párrafo de la p. 13 de la traducción francesa.

una capacitación profesional adquiridos en otro Estado miembro, justificaba la aplicación del Derecho comunitario.⁸

21. Así, en el asunto *Knoors*,⁹ un nacional neerlandés domiciliado en Bélgica trabajaba en dicho país como instalador fontanero en calidad de jefe de empresa independiente. Al solicitar ejercer dicha profesión en los Países Bajos, había recibido una respuesta negativa de las autoridades neerlandesas por no contar con la calificación exigida por la legislación de este último país. La pregunta que se planteó al Tribunal de Justicia fue si la Directiva 64/427/CEE del Consejo, de 7 de julio de 1964, que se refería a la realización de la libertad de establecimiento y de la libre prestación de servicios en las actividades por cuenta propia de transformación correspondientes a las clases 23-40 de la CITI (Industria y artesanía),¹⁰ se aplicaba a las personas que ostentaran la nacionalidad del Estado miembro de acogida. El Tribunal declaró:

«[...] estas libertades, fundamentales dentro del sistema de la Comunidad [libre circulación de personas, libertad de establecimiento y libre prestación de servicios, garantizadas por la letra c) del artículo 3 y los artículos 48, 52 y 59 del Tratado] no se realizarían plenamente si los Estados miembros pudieran negar el disfrute de las disposiciones del Derecho comunitario a aquellos de sus nacionales que hayan hecho uso de las facilidades existentes en materia de circulación y establecimiento y que hayan adquirido, al

amparo de éstas, la capacitación profesional a que se refiere la Directiva en un país miembro distinto del país cuya nacionalidad poseen;

[...] aunque es cierto que las disposiciones del Tratado en materia de establecimiento y de prestación de servicios no pueden aplicarse a situaciones puramente internas de un Estado miembro, no es menos cierto que la referencia del artículo 52 a los “nacionales de un Estado miembro” que deseen establecerse “en el territorio de otro Estado miembro” no puede interpretarse de modo que se niegue la posibilidad de beneficiarse del Derecho comunitario a los propios nacionales de un determinado Estado miembro, cuando éstos, por el hecho de haber residido regularmente en el territorio de otro Estado miembro y de haber adquirido en él una capacitación profesional reconocida por las disposiciones del Derecho comunitario, se encuentran, con respecto a su Estado de origen, en una situación asimilable a la de todas las demás personas que disfrutan de los derechos y libertades garantizados por el Tratado».¹¹

22. El Tribunal dedujo de aquí que las disposiciones de la Directiva podían ser invocadas por los nacionales de todos los Estados miembros que reunieran los requisitos para la aplicación de dicha norma, y ello incluso ante el Estado miembro del que son nacionales.

23. Así, en el asunto *Broekmeulen*,¹² el demandante en el procedimiento principal —nacional neerlandés poseedor de un título de médico belga y que solicitaba el derecho a instalarse en los Países Bajos— se encontraba en la misma situación que un nacional belga poseedor del mismo diploma y que solicitara el mismo derecho, y el Tribunal admitió que podía invocar las disposiciones de

8 — Sentencias de 7 de febrero de 1979, *Knoors* (115/78, Rec. p. 399); de 7 de febrero de 1979, *Auer* (136/78, Rec. p. 437); de 6 de octubre de 1981, *Broekmeulen* (246/80, Rec. p. 2311, apartado 20) (médicos); de 22 de septiembre de 1983, *Auer* (271/82, Rec. p. 2727) (veterinarios); de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia (270/83, Rec. p. 273); de 27 de septiembre de 1989, *van de Bijl* (130/88, Rec. p. 3039) (pintor de edificios); de 3 de octubre de 1990, *Bouchoucha* (C-61/89, Rec. p. I-3551) (osteópata); como más reciente, la de 7 de julio de 1992, *Singh* (C-370/90, Rec. p. I-4265).

9 — Véase la referencia en la nota nº 8.

10 — Directiva relativa a las modalidades de medidas transitorias en el ámbito de las actividades por cuenta propia de transformación correspondientes a las clases 23-40 de la CITI (Industria y artesanía) (DO 1964, p. 1863; EE 06/01, p. 43).

11 — Apartados 20 y 24.

12 — Véase la referencia en la nota nº 8.

la Directiva del Consejo, de 16 de junio de 1975, sobre reconocimiento mutuo de diplomas, certificados y otros títulos de médico y que contiene además otras medidas destinadas a facilitar el ejercicio efectivo del derecho de establecimiento y de libre prestación de servicios.¹³

24. Ahora bien, precisamente, el nacional de un Estado miembro que ejerce en él una actividad profesional independiente provisto de una capacitación profesional adquirida en dicho Estado, no se encuentra en una situación comparable a la de un ciudadano comunitario, sea cual sea su nacionalidad, que invoca una capacitación profesional adquirida en otro Estado miembro. Como ha señalado con acierto el Gobierno del Reino Unido, la situación del demandante en el procedimiento principal no es comparable a la de un súbdito neerlandés residente en los Países Bajos que pretendiera iniciar una actividad por cuenta propia en Alemania y que invocara su capacitación profesional neerlandesa.¹⁴

25. En sus conclusiones en el asunto Middleburgh, el Abogado General Sr. Mischo señalaba:

«En los asuntos Knoors, Boekmeulen y Bouchoucha, de todos modos, el Tribunal subordinó la asimilación de un nacional del país a cualquier otro sujeto titular de derechos y libertades garantizadas por el Tratado no sólo al requisito de que éste haya residido en el territorio de otro Estado miembro, sino también al de que haya adquirido en él derechos reconocidos por las normas del Derecho comunitario: para las referidas personas se trataba de *alegar* en su país de origen los *derechos así adquiridos en*

otro Estado miembro por medio del ejercicio de su derecho a la libre circulación.»¹⁵

26. Sin limitarse a la adquisición de una capacitación profesional, los derechos adquiridos en otro Estado miembro pueden, pues, proceder, por ejemplo, del ejercicio de una actividad profesional, ya sea como trabajador por cuenta ajena o por cuenta propia.

27. Así, el Tribunal de Justicia admite que un nacional comunitario puede invocar el artículo 52 contra su Estado de origen cuando, tras haber ejercido una actividad por cuenta ajena en el territorio de otro Estado miembro, vuelve a establecerse en el territorio del primer Estado para ejercer en él una actividad por cuenta propia.

28. En el asunto Singh,¹⁶ se planteaba el problema de si el Derecho comunitario otorga un derecho de residencia a un nacional de un país tercero que es cónyuge de una nacional de la Comunidad cuando esta última regresa a su propio país para ejercer en él una profesión por cuenta propia tras haber trabajado como trabajadora por cuenta ajena en otro Estado miembro. El Tribunal consideró que el artículo 52 del Tratado daba a la interesada el derecho a estar acompañada en el territorio de su Estado de origen por su cónyuge, nacional de un país tercero, «en las mismas condiciones» que prevé la normativa comunitaria.¹⁷ Tras haber circulado por la Comunidad, el nacional de un Estado miembro debe disfrutar, cuando regresa al mismo, de facilidades de entrada y de residencia al menos equivalentes a aquellas de las que puede disponer,

13 — Directiva 75/362/CEE (DO L 167, p. 1; EE 06/01, p. 186).

14 — Véanse las observaciones del Gobierno del Reino Unido, p. 7 de la traducción francesa.

15 — Sentencia de 4 de octubre de 1991 (C-15/90, Rec. p. I-4655), punto 45 de las conclusiones; el subrayado es mío. Véase también el punto 5 de las conclusiones del Abogado General Sr. Tesouro en el asunto Singh, citado en la nota nº 8.

16 — Véase la referencia más arriba en la nota nº 8.

17 — Véase el apartado 21.

conforme al Tratado, en el territorio de otro Estado miembro.¹⁸

29. Dado que el único elemento de extranjería en este caso es, como ya se dijo, el relativo a la *residencia*, ¿el demandante en el procedimiento principal ha adquirido, en razón del mismo, derechos reconocidos por el Derecho comunitario?

30. Hasta las Directivas del Consejo, de 28 de junio de 1990, relativas al derecho de residencia,¹⁹ que persiguen la generalización de este derecho, la libre circulación de personas en el interior de la Comunidad ha estado determinada —y delimitada— por el carácter económico del Tratado. De ello se sigue que la libertad de desplazamiento reconocida a los nacionales comunitarios supone un desplazamiento *orientado a una actividad económica*.

31. El Tribunal lo ha recordado recientemente en su sentencia Singh:

«[...] el conjunto de disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de personas tiene por objeto facilitar a los nacionales de los Estados miembros de la Comunidad el ejercicio de cualquier tipo de actividad profesional en todo el territorio comunitario y se opone a toda normativa nacional que pudiera situar a estos nacionales en una situación desfavorable en el supuesto de que desearan ejercer una actividad económica en el territorio de otro Estado miembro.

18 — Véase el apartado 19.

19 — Directivas adoptadas en virtud de lo dispuesto en el artículo 8 A del Tratado: Directiva 90/364/CEE, relativa al derecho de residencia, Directiva 90/365/CEE, relativa al derecho de residencia de los trabajadores por cuenta ajena o por cuenta propia que hayan dejado de ejercer su actividad profesional y Directiva 90/366/CEE relativa al derecho de residencia de los estudiantes (DO L 180, pp. 26, 28 y 30, respectivamente), *inaplicables* *ratione temporis* al presente litigio. La última fue anulada por sentencia del Tribunal de Justicia, de 7 de julio de 1992, Parlamento/Consejo (C-295/90, Rec. p. I-4193).

A tal efecto, los nacionales de los Estados miembros disfrutaban, en particular, del derecho, fundado directamente en los artículos 48 y 52 del Tratado, a entrar y residir en el territorio de los demás Estados miembros *con objeto de ejercer en ellos una actividad económica, a efectos de dichas disposiciones [...]*²⁰

32. Pero, ¿qué ocurre con el nacional comunitario que nunca ha hecho uso de la libertad de circulación inscrita en los artículos 48 y 52 del Tratado *a fin de trabajar* o *a fin de establecerse* en un Estado miembro distinto del Estado del que es nacional? En este caso, el interesado no ha desempeñado una actividad profesional, ya sea como trabajador por cuenta ajena o por cuenta propia, en el Estado miembro donde reside.

33. Si no puede invocar derechos derivados de los artículos 48 o 52 del Tratado adquiridos en otro Estado miembro, el profesional independiente que se ha establecido en su Estado de origen y que reside en un segundo Estado miembro, ¿puede invocar derechos adquiridos en este último Estado basándose en el artículo 59 del Tratado?

34. Esta cuestión merece un examen detallado en la medida en que el Tribunal ha adoptado ya, en materia de libre prestación de servicios, una definición extensiva del concepto de restricción de dicha libertad, cosa que, por otra parte, la Comisión no ha olvidado señalar.²¹

35. La residencia en los Países Bajos del demandante en el procedimiento principal no está relacionada con una actividad de *presta-*

20 — Sentencia antes citada, apartados 16 y 17; el subrayado es mío.

21 — Observaciones de la Comisión, punto 5.7.

dor de servicios: no se indica, por ejemplo, que éste haya escogido residir allí para buscar clientes en los Países Bajos.

36. Ciertamente, este Tribunal ha admitido que los turistas, las personas que reciben tratamiento médico y las que realizan viajes de estudios o de negocios que se desplazan a otro Estado miembro pueden invocar el artículo 59 en tanto que *destinatarios* de servicios. Deben por tanto poder beneficiarse de los mismos sin ser afectados por restricciones tales como las derivadas de una normativa que limite la exportación de divisas extranjeras.²²

37. En su sentencia de 2 de febrero de 1989, Cowan,²³ el Tribunal de Justicia, reafirmando el principio sentado en la sentencia Luisi y Carbone, indicó que

«la libertad de prestación de servicios incluye la libertad de los destinatarios de desplazarse a otro Estado miembro para beneficiarse en él de un servicio, sin verse estorbados por restricciones, y [...] *en particular los turistas* deben ser considerados destinatarios de servicios».²⁴

38. No me parece que la situación de un nacional comunitario que reside en un Estado miembro pueda ser asimilada a la de un turista que se desplaza al mismo para beneficiarse allí de un servicio. Mientras que este último entra dentro del ámbito de aplicación del artículo 59 en tanto que destinatario de una prestación de servicios, aquél es ajeno al mismo.²⁵

22 — Sentencia de 31 de enero de 1984, Luisi y Carbone (asuntos acumulados 268/82 y 26/83, Rec. p. 377).

23 — Asunto 186/87, Rec. p. 195.

24 — Apartado 15; el subrayado es mío.

25 — Sin perjuicio de los casos particulares, que no tienen relación con el asunto que nos ocupa, en los que el prestador y el destinatario del servicio son originarios del mismo Estado miembro y el servicio se presta en un segundo Estado miembro. Véanse las sentencias de 26 de febrero de 1991, Comisión/Italia (C-180/89, Rec. p. I-709), Comisión/Francia (C-154/89, Rec. p. I-659), Comisión/Grecia (C-198/89, Rec. p. I-727).

39. En efecto, según el tenor literal de dicho artículo, «las restricciones a la libre prestación de servicios dentro de la Comunidad serán [...] suprimidas [...] para los nacionales de los Estados miembros *establecidos* en un país de la Comunidad *que no sea* el del destinatario de la prestación».²⁶

40. Cuando el destinatario de las prestaciones tiene su residencia principal en el Estado del prestador, éstas pierden el carácter de transfronterizas.

41. Las Directivas comunitarias reguladoras del derecho de desplazamiento y de estancia que contemplan expresamente al destinatario de servicios en tanto que titular de derechos atribuyen a éste un derecho de estancia *que corresponda a la duración de la prestación*.²⁷ Ya se trate del prestador o del destinatario de la misma, la prestación de servicios es, por su propia naturaleza, una actividad, limitada en el tiempo, que sólo puede dar lugar a un derecho de estancia o a una protección de duración equivalente. Mal puede por tanto conciliarse con el estatuto de residente principal y con la duración indeterminada de la estancia que es corolario del mismo.

42. Esto es lo que el Tribunal de Justicia declaró expresamente en la sentencia Steymann.²⁸ Nacional alemán instalado en los Países Bajos, el interesado había trabajado primero como trabajador por cuenta ajena en dicho Estado y después se había unido a una comunidad religiosa. Al ser rechazada su solicitud de permiso de residencia por ca-

26 — El subrayado es mío.

27 — Véanse el segundo considerando y el primer párrafo del apartado 2 del artículo 4 de la Directiva 73/148/CEE del Consejo, de 21 de mayo de 1973, relativa a la supresión de las restricciones al desplazamiento y a la estancia, dentro de la Comunidad, de los nacionales de los Estados miembros en materia de establecimiento y de prestación de servicios (DO L 172, p. 14; EE 06/01, p. 132).

28 — Sentencia de 5 de octubre de 1988 (196/87, Rec. p. 6159).

recer de trabajo, el Sr. Steymann interpuso un recurso alegando que podía beneficiarse del artículo 59 puesto que, en su condición de miembro de dicha comunidad, él era destinatario de los servicios de ésta y prestador de servicios en beneficio de la misma. Este Tribunal declaró:

«Las segunda y tercera cuestiones suscitan, fundamentalmente, el problema de saber si los artículos 59 y 60 del Tratado son aplicables a la situación de un nacional de un Estado miembro que se traslada al territorio de otro Estado miembro estableciendo en él su residencia principal, con el fin de prestar servicios o *recibir* servicios por tiempo indefinido.

A este respecto, el Gobierno neerlandés y la Comisión, han observado, con razón, que los artículos 59 y 60 del Tratado no son aplicables a dicho caso. En efecto, de los propios términos del artículo 60 resulta que una actividad ejercida con carácter permanente, o, en todo caso, sin límite previsible de duración no puede estar comprendida en el ámbito de las disposiciones comunitarias relativas a las prestaciones de servicios. Por el contrario, dichas actividades pueden pertenecer al ámbito de aplicación, según los casos, de los artículos 48 a 51 y 52 a 58 del Tratado.

Procede, pues, responder a la segunda y tercera cuestiones que los artículos 59 y 60 del Tratado no son aplicables a la situación de un nacional de un Estado miembro que se traslada al territorio de otro Estado miembro y establece en él su residencia principal, con el fin de prestar o recibir servicios por un tiempo indefinido». ²⁹

29 — Apartados 15 a 17; el subrayado es mío.

43. Del mismo modo, el nacional comunitario que se encuentre en la situación del demandante en el procedimiento principal no puede invocar derechos adquiridos en tanto que destinatario o prestador de servicios en el Estado en el que haya establecido su residencia principal, que le permitieran entrar por tal motivo en el ámbito de aplicación del Tratado.

44. Al no haber hecho uso de las libertades inscritas en los artículos 48, 52 y 59 del Tratado, aquél no puede invocar en su país de origen, en el que se ha establecido, derechos reconocidos por el Derecho comunitario.

45. Está claro que el demandante en el procedimiento principal ejerció su libertad de circulación únicamente para residir en los Países Bajos *independientemente de toda actividad económica*. Se comprende, por tanto, que el artículo 8 de la Directiva del Consejo, de 15 de octubre de 1968, ³⁰ que regula el derecho de estancia de los trabajadores fronterizos, no regula la situación de quienes trabajan en su propio país pero residen en otro Estado miembro. ³¹

46. De lo anterior se deduce que, al no existir un elemento de extranjería pertinente basado en la aplicación de los artículos 48, 52 o 59, la situación de un profesional independiente establecido en el Estado del que es nacional, que ostenta las cualificaciones necesarias expedidas por dicho Estado y que nunca ha ejercido actividades profesionales fuera de éste, no entra en el ámbito de aplicación del artículo 52 cuando aquél reside con carácter principal en otro Estado.

30 — Directiva 68/360/CEE sobre supresión de restricciones al desplazamiento y a la estancia de los trabajadores de los Estados miembros y de sus familias dentro de la Comunidad (DO L 257, p. 13; EE 05/01, p. 88).

31 — Van Nuffel, P.: L'Europe des citoyens: vers un droit de séjour généralisé, *Revue du marché unique européen*, 4-1991, p. 89, nota 48.

47. Antes de finalizar, considero necesaria una última observación.

48. Incluso en el supuesto de que estuviéramos dentro del ámbito de aplicación del Derecho comunitario, un sujeto pasivo no residente sólo podría invocar la aplicación del artículo 52 a condición de demostrar la existencia de una restricción a la libertad de establecimiento. Parece poco probable que sea posible aportar dicha prueba en una situación como la que se plantea en el caso de autos.

49. La legislación fiscal alemana no disuade de establecerse en Alemania. Cuando alguien está establecido en dicho Estado, puede disuadirle de ir a *residir* en otro Estado miembro: no veo en ello restricción alguna a la libertad de *establecimiento*.

50. La última cuestión se refiere al artículo 7 del Tratado.

51. Es sabido que esta disposición prohíbe en el ámbito de aplicación del Tratado las discriminaciones basadas en la nacionalidad, manifiestas o encubiertas.³²

52. En virtud del principio «*specialia generalibus derogant*», el mencionado artículo «está destinado a aplicarse de manera independiente sólo en situaciones regidas por el Derecho comunitario para las cuales el Tratado no prevea normas específicas contra la discriminación».³³

53. En el caso de autos no se ha afirmado que la normativa fiscal alemana, si constituyera una discriminación encubierta, afectaría a derechos distintos de la libertad de establecimiento regulada por el artículo 52.

54. De ello se sigue que tampoco pueden aplicarse a este caso las disposiciones del artículo 7.

55. En consecuencia, propongo al Tribunal que declare lo siguiente:

«Ni el artículo 52 ni el artículo 7 del Tratado se aplican a una situación puramente interna de un Estado miembro, como es la del nacional de dicho Estado que, al haberse establecido en el mismo tras adquirir en él las cualificaciones profesionales necesarias, no ha hecho nunca uso de la libertad de circulación a fin de establecerse en otro Estado miembro.»

32 — Sentencia de 12 de febrero de 1974, Sotgiu (152/73, Rec. p. 153).

33 — Sentencia de 30 de mayo de 1989, Comisión/Grecia (305/87, Rec. p. 1461); véase también la sentencia de 23 de abril de 1991, Höfner y Elser/Macroton (C-41/90, Rec. p. I-1979, apartado 36).