

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

presentadas el 30 de abril de 1998 *

1. Las cuestiones prejudiciales sobre las que debe pronunciarse el Tribunal de Justicia en este asunto han sido planteadas por el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch de los Países Bajos (en lo sucesivo, «Gerechtshof») y se han suscitado en el marco de un recurso de apelación interpuesto por el Sr. Terhoeve contra una resolución del hoofd van de eenheid particulieren/ondernemingen buitenland van de rijksbelastingdienst (Administración de Hacienda), relativa a la liquidación combinada por el impuesto sobre la renta y por la cotización a los seguros sociales generales, que le fue practicada por el período de 1990 en que tuvo la consideración de contribuyente no residente en los Países Bajos.

I. Los hechos del litigio principal

2. Según se desprende de los documentos obrantes en el expediente, el demandante es un nacional neerlandés que, entre el 1 de enero y el 6 de noviembre de 1990, residió y trabajó en el Reino Unido, enviado por su empresa, que está establecida en los Países Bajos. Desde el 7 de noviembre de 1990 hasta el final de ese año, el Sr. Terhoeve residió y trabajó en los Países Bajos.

3. De acuerdo con lo previsto en el Convenio bilateral para evitar la doble imposición concluido entre esos Estados, los rendimientos del trabajo generados en el Reino Unido por el Sr. Terhoeve no estuvieron sometidos al impuesto sobre la renta en los Países Bajos. Sin embargo, esos rendimientos le fueron computados a la hora de establecer la base imponible a efectos del cálculo de la cotización a los seguros sociales generales por el período en el que trabajó en el Reino Unido, durante el que siguió estando sometido a la legislación de seguridad social de los Países Bajos.

Mientras trabajó en el extranjero, en los Países Bajos tuvo la consideración de contribuyente no residente, por lo que quedaron sujetos a gravamen en ese Estado los rendimientos generados en el interior del país. A partir del 7 de noviembre de 1990 volvió a tener la consideración de sujeto pasivo residente en los Países Bajos.

4. Con arreglo a lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del artículo 14 del Reglamento (CEE) n° 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, a los trabajadores por cuenta propia y a los miembros de sus familias que se desplazan dentro de la Comunidad, en la versión modificada y actualizada por el Reglamento (CEE) n° 2001/83 del Consejo,

* Lengua original: español.

de 2 de junio de 1983 ¹ (en lo sucesivo, «Reglamento n° 1408/71»), el Sr. Terhoeve siguió estando sometido con carácter obligatorio, durante todo el año 1990, a la legislación de seguridad social de los Países Bajos, a pesar de haber trabajado en el Reino Unido la mayor parte del tiempo.

5. El 29 de abril de 1992, se le practicó en los Países Bajos una liquidación combinada por el impuesto sobre la renta y por las cotizaciones a los seguros sociales generales referente al período comprendido entre el 7 de noviembre y el 31 de diciembre de 1990, en el que había tenido la condición de sujeto pasivo residente. Los ingresos obtenidos en este período sujetos a imposición ascendieron a 15.658 HFL, de los que se dedujeron 9.136 HFL, reducción que le era aplicable en esa época, resultando una base imponible de 6.522 HFL.

Aplicando a esta base un tipo del 13 %, correspondiente al impuesto sobre la renta, y un tipo del 22,1 %, correspondiente a las cotizaciones a los seguros sociales generales, se obtuvo una cuota global de 2.288 HFL, desglosada en 847 HFL y 1.441 HFL, respectivamente. Según informa el Gerechtshof en su auto, el Sr. Terhoeve, que había presentado una reclamación contra esta liquidación, la retiró, por lo que ha devenido firme.

6. El litigio pendiente ahora ante el Gerechtshof tiene su origen en la liquidación combinada por el impuesto sobre la renta y por las cotizaciones a los seguros sociales generales, practicada por la Administración de Hacienda el 30 de junio de 1992, correspondiente al período del 1 de enero al 6 de noviembre de 1990, en el que el Sr. Terhoeve había tenido la condición de sujeto pasivo no residente.

7. La liquidación del impuesto sobre la renta se practicó sobre una base imponible de 16.201 HFL procedentes, exclusivamente, de los ingresos obtenidos en los Países Bajos, consistentes en rendimientos del trabajo personal y en rendimientos del capital inmobiliario.

Para la liquidación de las cotizaciones a los seguros sociales generales, en cambio, se computaron, además de estos ingresos, los salarios percibidos en el Reino Unido, lo que dio como resultado que la base imponible se elevara, a estos efectos, a 98.201 HFL. Dado que el tipo del 22,1 % correspondiente a las cotizaciones se aplica únicamente sobre el primer tramo de ingresos, que para ese período se situaba en 42.123 HFL, la cuota que se había de satisfacer por este concepto ascendió a 9.309 HFL que era, para el año 1990, el tope máximo de cotización.

8. Según se desprende de las observaciones presentadas en este asunto, la fijación de un tope máximo de cotización a los seguros sociales generales se explica por el hecho de que la cuantía de las prestaciones que satisfacen las entidades gestoras de la seguridad

1 — DO L 230, p. 6; EE 05/03, p. 53.

social es independiente de las cantidades cotizadas por el interesado. Al fijar dicho tope, el legislador neerlandés ha querido evitar que una persona que perciba ingresos muy altos se vea obligada a satisfacer cotizaciones de elevada cuantía, calculadas como porcentaje de los ingresos globales, sin que pueda, en contrapartida, beneficiarse de prestaciones proporcionales a esas cotizaciones.

En su recurso de apelación pide la anulación de la liquidación recurrida y la reducción de la base imponible, a efectos del cálculo de las cotizaciones, a 16.201 HFL, cantidad a que ascienden los ingresos obtenidos en los Países Bajos en el período controvertido y, subsidiariamente, a 35.804 HFL, que es la parte proporcional de la base imponible máxima, que ascendía en ese año a 42.123 HFL, en razón de los días de 1990 a que se refiere la liquidación, es decir, del 1 de enero al 6 de noviembre.

9. La discrepancia entre las partes en el litigio principal se centra en el cálculo de la cotización a los seguros sociales generales por el período del 1 de enero al 6 de noviembre de 1990. El juez nacional debe dilucidar, en primer lugar, si la Administración de Hacienda ha obrado conforme a derecho, al considerar los ingresos procedentes del ejercicio de una actividad por cuenta ajena en el Reino Unido como rentas sujetas al pago de la cotización por ese período. A continuación, en caso de respuesta afirmativa, habrá de decidir si el tipo del 22,1 % debe aplicarse a la cantidad de 42.123 HFL, lo que significaría que el Sr. Terhoeve tendría que pagar la cuantía máxima de cotización, es decir, 9.309 HFL o si, siguiendo la tesis del interesado, esa cantidad debe ser reducida proporcionalmente, en razón de los días de 1990 a los que se refiere la liquidación.

II. La legislación nacional

10. El Sr. Terhoeve alega que, en 1990, sus ingresos no los había percibido en su totalidad ni en su casi totalidad en los Países Bajos y que se considera víctima de una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad, prohibida por el artículo 48 del Tratado CE.

11. En su auto, el Gerechtshof expone que, en 1990, se modificó radicalmente el sistema para la percepción del impuesto sobre la renta y de las cotizaciones a los seguros sociales generales, con el fin de simplificarlo. A partir de ese año, tanto dicho impuesto como las cotizaciones citadas se recaudan mediante una liquidación combinada. Por regla general, la base imponible sobre la que se calculan las cotizaciones coincide con la del impuesto sobre la renta, estando ambas recaudaciones estrechamente relacionadas, ya que las cotizaciones sólo se perciben sobre los ingresos comprendidos en el primer tramo impositivo del impuesto sobre la renta.

12. El artículo 62 de la *Wet op de inkomstbelasting* (Ley del impuesto sobre la renta) dispone que, cuando a lo largo del año natural, un sujeto pasivo tenga sucesivamente la consideración de contribuyente residente y de contribuyente no residente se le practican dos liquidaciones separadas por este impuesto, una por la totalidad de los ingresos mientras es contribuyente residente, y otra por los ingresos obtenidos en los Países Bajos en el período en el que es contribuyente no residente. Si durante todo ese año el contribuyente ha estado sometido a la legislación de seguridad social en los Países Bajos, se practican también dos liquidaciones correspondientes a las cotizaciones a los seguros sociales generales. No se prevé ninguna reducción, proporcional al período que se liquida, del primer tramo impositivo del impuesto sobre la renta, que constituye la base imponible sobre la que se calculan las cotizaciones.

13. La recaudación de las cotizaciones a los seguros sociales generales se rige por la *Wet financiering volksverzekeringen* (Ley sobre la financiación de los seguros sociales generales). De acuerdo con lo dispuesto en su artículo 8, los rendimientos sujetos a cotización coinciden con los rendimientos totales sujetos a tributación o, en su caso, con los rendimientos generados en los Países Bajos sujetos a tributación. Esta disposición no regula el supuesto de la recaudación de cotizaciones cuando una persona asegurada con carácter obligatorio percibe ingresos que no están sujetos a tributación en los Países Bajos. Sin embargo, el artículo 6 del *Uitvoeringsregeling premieheffing volksverzekeringen* de 1990, Reglamento que desarrolla dicha Ley, amplía el concepto de rendimientos sujetos a cotización al

disponer que la persona que esté asegurada por razón de actividades cuyos rendimientos no estén sujetos al impuesto sobre la renta, a efectos de recaudación de cotizaciones, se considerará sometida al impuesto sobre la renta también por dichos rendimientos. Para esas personas, los rendimientos netos generados por actividades por las que están aseguradas son computados junto con los rendimientos de origen interno sujetos a tributación por el impuesto sobre la renta.

14. En la práctica, la normativa citada tiene como consecuencia que se realizan dos liquidaciones combinadas a la persona que, a lo largo de un año natural, ha estado sometida al impuesto sobre la renta en los Países Bajos, sucesivamente, como sujeto pasivo residente y como sujeto pasivo no residente, o viceversa. Para los contribuyentes que permanezcan asegurados en el sistema obligatorio de seguros sociales generales durante todo el año, en cada una de esas liquidaciones se partirá de la base imponible máxima sobre la que se calculan las cotizaciones. Según las circunstancias de cada caso, este régimen ocasiona que el importe total que se exige del interesado en concepto de cotizaciones supere la cantidad máxima que se obtiene de aplicar el porcentaje de cotización al primer tramo de ingresos. El ejemplo del Sr. Terhoeve ilustra bien estos efectos perversos: para el año 1990 se pretende que cotice, por el período en que fue sujeto pasivo no residente, 9.309 HFL, que era la cantidad máxima a que podían ascender las cotizaciones de un año y que se obtiene aplicando el 22,1 % al primer tramo de ingresos fijado, para ese año, en 42.123 HFL y, por el período en que fue sujeto pasivo residente, una cantidad adicional que ascendió

a 1.441 HFL. Ahora bien, si el Sr. Terhoeve hubiera sido durante todo ese año sujeto pasivo residente sometido al mismo sistema de seguridad social neerlandés, sólo se le habrían exigido como máximo, 9.309 HFL en concepto de cotizaciones. Bien es cierto que este inconveniente puede resultar compensado, según las circunstancias, por el hecho de que los rendimientos de cada período se someten al impuesto sobre la renta de forma separada, lo que puede dar como resultado que se apliquen tipos de imposición menos elevados.

2) a) ¿Resulta de las normas de derecho comunitario, y en particular del artículo 7 y del apartado 2 del artículo 48 del Tratado CEE y del apartado 2 del artículo 7 del Reglamento n° 1612/68, ^[2] que, al aplicar una normativa que desfavorece a los emigrantes e inmigrantes respecto a la cotización a los seguros sociales, se debe partir de la presunción de que dicho trato más desfavorable afecta principalmente a los ciudadanos de otros Estados miembros?

III. Las cuestiones prejudiciales planteadas

15. Con el fin de resolver este litigio, el *Gerechthof* ha planteado al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Las disposiciones de derecho comunitario en materia de libre circulación de los trabajadores, ¿son aplicables a una persona que posee la nacionalidad de un Estado miembro, que en el curso del año traslada su residencia de otro Estado miembro al Estado miembro del que es ciudadano y que durante el referido año ejerce sucesivamente una actividad por cuenta ajena en cada uno de estos Estados miembros, siendo así que en dicho año no ha obtenido la mayor parte de sus ingresos en uno solo de ambos Estados miembros?

b) En caso de respuesta afirmativa a la letra a) de la segunda cuestión, ¿se trata de una presunción *iuris tantum* o *iuris et de iure*?

c) Si es una presunción *iuris tantum*, ¿las posibilidades de refutarla se rigen exclusivamente por el derecho procesal nacional, en particular por las normas en materia de prueba del Estado miembro de que se trate, o el derecho comunitario establece también requisitos al respecto?

d) Si el derecho comunitario establece requisitos para refutar esta presunción, ¿qué significado tienen entonces

2 — Reglamento (CEE) n° 1612/68 del Consejo, de 15 de octubre de 1968, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad (DO L 257, p. 2; EE 05/01, p. 77).

en el presente asunto las siguientes circunstancias?:

— la administración demandada ha afirmado que casi la mitad de la categoría —mucho más amplia— de obligados a cotizar, residentes en el extranjero, está formada por ciudadanos de su propio Estado, sin aportar a los autos los datos en los que se basa esta afirmación;

— el interesado, que ha alegado discriminación indirecta por razón de la nacionalidad, no ha rechazado como incorrecta la tesis de la administración; y

— la administración demandada se encuentra en una situación considerablemente mejor que el interesado para recabar datos que, en su caso, pudieran refutar la mencionada presunción.

3) ¿Existe alguna norma de derecho comunitario que, independientemente de que haya discriminación (indirecta) por razón de la nacionalidad, se oponga a que un Estado miembro imponga a un trabajador por cuenta ajena, que en el curso de un año natural traslada su residencia

de dicho Estado miembro a otro Estado miembro o a la inversa, una cotización a los seguros sociales, correspondiente al año de traslado de residencia, superior a la que impone a un trabajador por cuenta ajena que, en las mismas circunstancias, durante todo el año de referencia tenga su residencia en un solo Estado miembro?

4) Si una cotización superior, como la referida en la cuestión anterior, es en principio contraria al artículo 7 o al apartado 2 del artículo 48 del Tratado CEE o a alguna otra norma de derecho comunitario, ¿puede quedar justificada esta medida por una o varias de las circunstancias siguientes, consideradas por separado o en mutua relación?:

— la medida resulta de una normativa que, para simplificar la recaudación, hace coincidir en gran medida, si no en su totalidad, la percepción del impuesto sobre la renta y la de la cotización a los seguros sociales generales;

— las soluciones que, manteniendo dicha relación, se opongan a la referida cotización superior, llevan a problemas técnicos de aplicación o a la posibilidad de una compensación excesiva;

— en determinadas situaciones, aunque en el presente supuesto no ocurra, la presión conjunta del impuesto sobre la renta y de la cotización a los seguros sociales generales, correspondiente al año de traslado de residencia, es inferior para los inmigrantes y emigrantes que para las personas que en las mismas circunstancias tienen todo el año la misma residencia.

a eliminar dicha infracción, aunque para ello tenga que optar entre varias alternativas, cada una de las cuales tiene ventajas e inconvenientes?

5) a) Si una cotización superior, como la mencionada en la tercera cuestión, es contraria al artículo 7 o al apartado 2 del artículo 48 del Tratado CEE o a alguna otra norma de derecho comunitario, para apreciar si, efectivamente, en un caso concreto existe una carga superior, ¿se deben tener en cuenta únicamente las rentas del trabajo o también otros ingresos del interesado, tales como rentas de bienes inmuebles?

b) Si el juez nacional elimina efectivamente, en este caso, una infracción del derecho comunitario, ¿ofrece el derecho comunitario indicaciones sobre la elección que tiene que hacer entre diferentes soluciones posibles?»

IV. La legislación comunitaria

16. El artículo 7 del Tratado CEE, que ha pasado a ser el artículo 6 del Tratado CE³ dispone, en su párrafo primero:

b) Si no hay que tomar en consideración otros ingresos distintos de la retribución del trabajo, ¿cómo se debe calcular si la cotización sobre las rentas del trabajo produce una desventaja al trabajador migrante de que se trate y en qué medida?

«En el ámbito de aplicación del presente Tratado, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en el mismo, se prohibirá toda discriminación por razón de la nacionalidad.»

6) a) Si en el presente caso hay infracción de alguna norma de derecho comunitario, ¿está obligado el juez nacional

³ — Modificado por el punto 8 del artículo G del Tratado de la Unión Europea, firmado en Maastricht el 7 de febrero de 1992 (DO C 191, p. 1).

El apartado 2 del artículo 48 del Tratado establece:

«2. La libre circulación [de los trabajadores dentro de la Comunidad] supondrá la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo.»

17. El Título II del Reglamento n° 1408/71 contiene un sistema completo de normas de conflicto destinadas a determinar la legislación aplicable a las personas incluidas en su ámbito de aplicación. Según dispone el artículo 13:

«1. Sin perjuicio de las disposiciones del artículo 14 *quater*, las personas a las cuales sea aplicable este Reglamento sólo estarán sometidas a la legislación de un único Estado miembro. Esta legislación será determinada con arreglo a las disposiciones del presente Título.

2. Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 14 a 17:

a) la persona que ejerza una actividad por cuenta ajena en el territorio de un Estado miembro estará sometida a la legislación

de este Estado, incluso cuando resida en el territorio de otro Estado miembro o aunque la empresa o el empresario que la ocupa tenga su sede o su domicilio en el territorio de otro Estado miembro;

[...]»

En lo que aquí interesa, su artículo 14, al establecer las normas particulares aplicables a las personas distintas de los trabajadores del mar, que ejerzan una actividad por cuenta ajena, dispone:

«La norma enunciada en la letra a) del apartado 2 del artículo 13, será aplicada teniendo en cuenta las excepciones y particularidades siguientes:

1. a) La persona que ejerza una actividad por cuenta ajena en el territorio de un Estado miembro al servicio de una empresa de la que dependa normalmente y destacada en el territorio de otro Estado miembro por esta empresa con el fin de efectuar allí un trabajo por su cuenta, quedará sujeta a la legislación del primer Estado miembro, a condición de que la duración previsible de este trabajo no exceda de doce meses y que no sea enviada en sustitución de otra persona que haya llegado al término del período por el que ha sido destacada.

b) Si la duración del trabajo que ha de ser realizado, se prolonga debido a circunstancias imprevisibles más allá de la duración en un principio prevista y llega a exceder de doce meses, la legislación del primer Estado seguirá siendo aplicable hasta la finalización de ese trabajo, a condición de que la autoridad competente del Estado miembro en cuyo territorio esté destacado el interesado, o el organismo designado por dicha autoridad, haya dado su conformidad. Esa conformidad deberá ser solicitada antes de que termine el período inicial de doce meses. No obstante, esa conformidad no podrá darse para un período que exceda de doce meses.

2. Se beneficiará de las mismas ventajas sociales y fiscales que los trabajadores nacionales.

[...]

V. Examen de las cuestiones prejudiciales

19. Han presentado observaciones escritas en este procedimiento el demandante en el litigio principal, el Gobierno de los Países Bajos y la Comisión. La Administración demandada informó al Tribunal de Justicia de que hacía suyas y se sumaba a las observaciones presentadas por su Gobierno. En el acto de la vista, celebrada el 17 de marzo de 1998, comparecieron el representante del demandante en el litigio principal, el del Gobierno de los Países Bajos y el de la Comisión.

[...]

18. Por otra parte, el artículo 7 del Reglamento n° 1612/68 prevé:

«1. En el territorio de otros Estados miembros y por razón de la nacionalidad, el trabajador nacional de un Estado miembro no podrá ser tratado de forma diferente que los trabajadores nacionales, en cuanto se refiere a las condiciones de empleo y de trabajo, especialmente en materia de retribución, de despido y de reintegración profesional o de nuevo empleo, si hubiera quedado en situación de desempleo.

Sobre la primera cuestión

20. Deduzco de las consideraciones que hace el *Gerechthof* en su auto que, mediante la primera cuestión, quiere saber si un trabajador está legitimado para invocar las disposiciones de derecho comunitario en materia de libre circulación frente al Estado miembro del que es nacional cuando, estando empleado en una empresa establecida en ese Estado, ha

sido destacado durante un período inferior a un año en el territorio de otro Estado miembro con el fin de efectuar allí un trabajo por cuenta de esa empresa. El *Gerechthof* añade que los ingresos de ese trabajador a lo largo del período considerado no han sido obtenidos en su mayor parte en uno solo de esos Estados miembros.

21. El demandante en el litigio principal afirma que los ciudadanos de un Estado miembro pueden invocar el derecho comunitario frente a su propio Estado, si realizan o han realizado actividades económicas en otro Estado miembro. Ese es precisamente su caso ya que él, ciudadano de los Países Bajos, residió y trabajó en el Reino Unido.

22. El Gobierno neerlandés propone responder afirmativamente a esta pregunta; añade que la precisión que hace el juez nacional, respecto a que el interesado no percibió en 1990 la mayor parte de sus ingresos en uno de los dos Estados miembros, carece de relevancia para la respuesta a esta cuestión.

23. La Comisión opina que en una situación como la del Sr. Terhoeve existen, desde luego, suficientes puntos de conexión con el derecho comunitario. Al trasladarse al Reino Unido para residir y trabajar, el interesado ejerció su derecho de libre circulación y ello basta para diferenciar su situación de la de otros nacionales comunitarios que nunca han usado de ese derecho.

24. Estoy de acuerdo con la opinión expresada por la Comisión. La posibilidad de que el nacional de un Estado miembro, que ha ejercido una de las libertades que le concede el Tratado, invoque el derecho comunitario ante el Estado del que es nacional ha sido reconocida, efectivamente, por este Tribunal en numerosas resoluciones. Así, en la sentencia *Knoors*,⁴ en la que se trataba de un nacional neerlandés que deseaba establecerse en los Países Bajos haciendo valer la capacitación profesional que había adquirido en Bélgica, ya afirmó que, aunque las disposiciones del Tratado relativas al derecho de establecimiento y de libre prestación de servicios no pueden aplicarse a situaciones puramente internas, no puede interpretarse la referencia que el artículo 52 hace a los «nacionales de un Estado miembro» que deseen establecerse en el «territorio de otro Estado miembro» de manera que queden excluidos del ámbito de aplicación del derecho comunitario los propios nacionales de un Estado miembro determinado cuando éstos, por el hecho de haber residido legalmente en el territorio de otro Estado miembro y de haber adquirido en él una cualificación profesional, 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 libertades que garantiza el Tratado.

Esta afirmación ha sido reiterada en las sentencias *Bouchoucha*,⁵ *Kraus*,⁶ en la que el Tribunal añadió que el mismo razonamiento debía seguirse en relación con el artículo 48

4 — Sentencia de 7 de febrero de 1979, *Knoors* (115/78, Rec. p. 399), apartado 24.

5 — Sentencia de 3 de octubre de 1990, *Bouchoucha* (C-61/89, Rec. p. I-3551), apartado 13.

6 — Sentencia de 31 de marzo de 1993, *Kraus* (C-19/92, Rec. p. I-1663), apartados 15 y 16.

del Tratado, Scholz,⁷ en la que confirmó que todo nacional comunitario que haya hecho uso del derecho a la libre circulación de trabajadores y que haya ejercido una actividad profesional en otro Estado miembro está comprendido, independientemente de su lugar de residencia y de su nacionalidad, dentro del ámbito de aplicación del artículo 48 del Tratado, y Asscher,⁸ en la que consideró aplicable esta jurisprudencia a un nacional de un Estado miembro que ejercía una actividad por cuenta propia en otro Estado miembro, en el que residía, de forma que pudiera invocar el artículo 52 del Tratado frente a su Estado de origen, en cuyo territorio ejercía otra actividad por cuenta propia.

25. En el mismo sentido, el Tribunal interpretó, en la sentencia Broekmeulen⁹ que la libre circulación de personas, la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios, garantizadas por la letra c) del artículo 3 y por los artículos 48, 52 y 59 del Tratado, que son libertades fundamentales en el sistema de la Comunidad, no se alcanzarían plenamente si los Estados miembros pudieran oponerse a que se beneficiaran de las disposiciones del derecho comunitario aquellos de sus nacionales que hubieran utilizado las facilidades existentes en materia de circulación y de establecimiento.

26. A diferencia de lo que sucedía en el caso del Sr. Werner, nacional alemán que había obtenido en Alemania sus títulos y su capacitación profesional, cuyas actividades labo-

rales se habían desarrollado siempre en ese país y para el que el único elemento de extranjería lo constituía su residencia en los Países Bajos, razón por la que el Tribunal interpretó que se trataba de una situación puramente interna a la que no se aplicaba el artículo 52 del Tratado,¹⁰ en el asunto que estoy examinando, el Sr. Terhoeve, de nacionalidad neerlandesa, ejerció su derecho de libre circulación reconocido por el Tratado desde el momento en que se desplazó al Reino Unido, entre el 1 de enero y el 6 de noviembre de 1990, para trabajar por cuenta de su empresa, establecida en los Países Bajos, regresando a continuación a este Estado para seguir ejerciendo una actividad por cuenta ajena.

27. Por esta razón, considero que el Sr. Terhoeve está legitimado para invocar, frente a su Estado de origen, las normas del Tratado relativas a la libre circulación de los trabajadores, careciendo, a estos efectos, de relevancia el que el interesado haya o no obtenido, a lo largo del período considerado, la mayor parte de sus ingresos en uno solo de esos Estados.

Sobre la segunda cuestión

28. Mediante esta cuestión, entiendo que el juez nacional pregunta, en esencia, si la legislación neerlandesa controvertida produce discriminación indirecta por razón de la nacionalidad al afectar principalmente a ciudadanos

7 — Sentencia de 23 de febrero de 1994, Scholz (C-419/92, Rec. p. I-505), apartado 9.

8 — Sentencia de 27 de junio de 1996, Asscher (C-107/94, Rec. p. I-3089).

9 — Sentencia de 6 de octubre de 1981, Broekmeulen (246/80, Rec. p. 2311), apartado 20.

10 — Sentencia de 26 de enero de 1993, Werner (C-112/91, Rec. p. I-429).

de otros Estados miembros. Dicha legislación prevé que a un trabajador en la situación en la que se halló el Sr. Terhoeve en 1990 se le girará una liquidación combinada por el impuesto sobre la renta y por las cotizaciones a los seguros sociales generales por el período en el que ha sido sujeto pasivo residente y otra, por los mismos conceptos, por el período en el que ha sido sujeto pasivo no residente, lo cual puede acarrear que sus cotizaciones en ese año superen el tope máximo que hubiera debido satisfacer de haber sido sujeto pasivo residente durante todo el año.

más que 9.309 HFL, que era el tope máximo de cotización para 1990.

En su opinión es principalmente a los trabajadores migrantes, categoría integrada en su mayor parte por ciudadanos de otros Estados miembros, a quienes se aplica la legislación controvertida y quienes deberán satisfacer cotizaciones al régimen de los seguros sociales generales superiores al tope máximo anual.

29. El demandante en el litigio principal sostiene que dicha legislación, que se aplica independientemente de la nacionalidad, pero que establece una distinción en función de la residencia, resulta discriminatoria. Afirma que la obligación de satisfacer a lo largo de un año, en concepto de cotizaciones a los seguros sociales generales, una cantidad superior al tope máximo anual viene impuesta por el cambio de domicilio del interesado, que conlleva una modificación de su situación fiscal, al dejar de ser contribuyente residente y convertirse en contribuyente no residente, o viceversa. Ese cambio no debería tener incidencia alguna sobre las cotizaciones, ya que el interesado estuvo, a lo largo de todo el año, afiliado con carácter obligatorio a los seguros sociales generales neerlandeses. A pesar de ello, y por el hecho de haber sido sujeto pasivo residente y sujeto pasivo no residente a lo largo del mismo año, en el que tuvo que ingresar 1.441 HFL y 9.309 HFL en concepto de cotizaciones, recibió peor trato que la persona que fue sujeto pasivo residente durante todo el año, a la que no se le pudieron exigir

30. El Gobierno neerlandés expone que los trabajadores migrantes sólo sufren un trato desfavorable cuando concurren determinadas circunstancias y que la percepción de las cotizaciones a los seguros sociales generales debe ser examinada en su contexto, para lo cual hay que tomar en cuenta conjuntamente la recaudación del impuesto sobre la renta y de las cotizaciones. Al revés de lo que sucede con las cotizaciones al régimen de seguridad social de los trabajadores por cuenta ajena, las cotizaciones a los seguros sociales generales se basan en el principio de solidaridad y gozan de algunas afinidades con los impuestos. Así, se recaudan junto con el impuesto sobre la renta, y la base imponible, que no se limita a los salarios, sino que comprende todo tipo de ingresos, coincide en ambos casos.

Afirma, a continuación, que lo que está en juego en este caso es la necesidad de garantizar la coherencia del régimen fiscal, del que

forman parte las normas que rigen la recaudación de fondos con destino a los seguros sociales generales y que, en función de múltiples circunstancias individuales, el sistema puede tener consecuencias favorables, cuando por ejemplo, debido a que se giran dos liquidaciones en un año, la progresividad en el impuesto sobre la renta queda atenuado, o desfavorables. Concluye afirmando que no está ni mucho menos demostrado que los inconvenientes de este sistema de recaudación afecten principalmente a los nacionales de otros Estados miembros y que, en realidad, las personas afectadas son, en su mayor parte, nacionales neerlandeses.

31. La Comisión opina que la legislación neerlandesa examinada no establece ninguna discriminación por razón de la nacionalidad.

32. Puedo decir, de entrada, que estoy de acuerdo con la Comisión cuando afirma que la legislación neerlandesa controvertida no produce discriminación indirecta por razón de la nacionalidad.

33. Con carácter preliminar quiero recordar que, con arreglo a la jurisprudencia reiterada de este Tribunal, el artículo 6 del Tratado, que establece el principio general que prohíbe la discriminación por razón de la nacionalidad, está destinado a aplicarse de manera independiente sólo en situaciones reguladas por el derecho comunitario para las que el Tratado

no prevea normas específicas contra la discriminación.¹¹ Ahora bien, en el ámbito de la libre circulación de los trabajadores, el principio de igualdad de trato ha sido aplicado y concretado por el apartado 2 del artículo 48 del Tratado, que establece la abolición de toda discriminación con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo.

Resulta, por lo tanto, innecesario, en este caso, acudir al artículo 6 del Tratado para dar respuesta a las cuestiones prejudiciales planteadas por el *Gerechthof*.

34. En mi opinión, tampoco resulta necesario acudir al apartado 2 del artículo 7 del Reglamento n° 1612/68, al que también se refiere el órgano jurisdiccional nacional que ha planteado las cuestiones prejudiciales que estoy examinando. En efecto, esta disposición obliga a los Estados miembros a conceder a los trabajadores nacionales de otros Estados miembros las mismas ventajas sociales y fiscales que a sus propios nacionales. Sin embargo, en el presente asunto, se discute sobre el importe que debe pagar el Sr. Terhoeve en concepto de cotizaciones a los seguros sociales generales en los Países Bajos, que, si bien se calcula sobre el primer tramo de la base imponible a los efectos del impuesto sobre la renta, no por ello deja de ser la cotización a un sistema de seguridad social de uno de los Estados miembros. Por esta razón, en el supuesto de que hubiera que acudir, para dar respuesta a las cuestiones, a una disposición distinta del

11 — Sentencias Scholz, citada en la nota 7 *supra*, apartado 6; de 17 de mayo de 1994, *Corsica Ferries* (C-18/93, Rec. p. I-1783), apartado 19, y de 29 de febrero de 1996, *Skanavi y Chrysanthakopoulos* (C-193/94, Rec. p. I-929), apartado 20.

artículo 48 del Tratado, opino que sería más pertinente referirse al apartado 1 del artículo 3 del Reglamento n° 1408/71, que formula el principio fundamental de no discriminación en materia de seguridad social.

35. Según resulta también de la jurisprudencia del Tribunal, las normas sobre igualdad de trato del Tratado no sólo prohíben las discriminaciones manifestadas basadas en la nacionalidad, sino también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca de hecho al mismo resultado. Por lo tanto, no se descarta que los efectos prácticos de criterios tales como el lugar de procedencia o el domicilio de un trabajador pueden dar lugar, según las circunstancias, a una discriminación por razón de la nacionalidad prohibida por el Tratado.¹²

36. En los asuntos en que el Tribunal ha apreciado la existencia de discriminación indirecta por razón de la nacionalidad, ha sido con frecuencia el criterio de la residencia el que ha operado la discriminación, al tratarse de una condición que cumplen, normalmente, con mayor facilidad los propios nacionales que los trabajadores migrantes nacionales de otros Estados miembros.¹³ Esta es la razón que subyace en las reflexiones que hace el

juez nacional en su auto y en las observaciones que, sobre esta cuestión, ha presentado el demandante en el litigio principal.

37. Observo, sin embargo, que para que un trabajador que hace uso de su derecho de libre circulación salga perjudicado por la aplicación de la legislación neerlandesa controvertida debe cumplir dos condiciones, a saber, que a lo largo de un año natural sea sujeto pasivo residente y a continuación, sujeto pasivo no residente en los Países Bajos, o viceversa y que, *last but not least*, a pesar de trabajar y residir en otro Estado miembro, no deje de estar sujeto a la legislación neerlandesa de los seguros sociales generales.

38. La regla general por la que se determina la legislación de seguridad social aplicable a un trabajador migrante figura en la letra a) del apartado 1 del artículo 13 del Reglamento n° 1408/71, y consiste en someter a la persona que ejerza una actividad por cuenta ajena en el territorio de un Estado miembro a la legislación de ese Estado, incluso cuando resida en el territorio de otro Estado miembro o aunque la empresa o el empresario que la ocupa tenga su sede o su domicilio en el territorio de otro Estado miembro.

39. Por aplicación de esta regla general, el trabajador migrante está sujeto a la legislación de seguridad social del Estado miembro en el que trabaja. De ello deduzco que los nacionales de otros Estados miembros que trabajan

12 — Sentencia de 12 de febrero de 1974, Sotgiu (153/73, Rec. p. 153), apartado 11.

13 — Sentencias de 15 de enero de 1986, Pinna (41/84, Rec. p. 1); de 8 de mayo de 1990, Biehl (C-175/88, Rec. p. 1779); de 10 de noviembre de 1992, Comisión/Bélgica (C-326/90, Rec. p. I-5517); de 10 de marzo de 1993, Comisión/Luxemburgo (C-111/91, Rec. p. I-817); de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225); de 12 de junio de 1997, Merino García (C-266/95, Rec. p. I-3279), y de 27 de noviembre de 1997, Meints (C-57/96, Rec. p. I-6689).

en los Países Bajos durante una parte del año, trasladándose a continuación a trabajar a otro Estado miembro, no se verán perjudicados por la legislación controvertida ya que dejarán de estar sujetos a la legislación de seguridad social neerlandesa en el momento en que empiecen a trabajar en ese otro Estado, debiendo satisfacer las cotizaciones únicamente por el período en el que han estado sujetos a ella. Lo mismo sucederá con aquellos trabajadores que, habiendo trabajado una parte del año en otro Estado miembro, se trasladen a trabajar a los Países Bajos. Son éstos los casos más típicos de trabajadores migrantes que serán, en su mayoría, nacionales de otros Estados miembros.

40. La situación del nacional de un Estado miembro que es destacado por su empresa, en las condiciones en las que lo fue el Sr. Terhoeve, viene prevista expresamente como excepción a esa regla general en el apartado 1 del artículo 14 del Reglamento n° 1408/71. Según resulta del considerando tercero de la Decisión n° 162 de la Comisión administrativa de las Comunidades europeas para la seguridad social de los trabajadores migrantes,¹⁴ esta excepción está destinada «[...] a evitar, tanto a los trabajadores como a los empresarios y a las instituciones de la seguridad social, las complicaciones administrativas que resultarían de la aplicación de la norma general contenida en las letras a) o c) del apartado 2 del artículo 13 del citado Reglamento [n° 1408/71] cuando se trata de períodos de empleo de corta duración en un Estado miembro [...] distinto de aquel donde la empresa tiene su sede o una sucursal».

14 — Decisión n° 162, de 31 de mayo de 1996, relativa a la interpretación de los artículos 14, en su apartado 1, y 14 *ter*, en su apartado 1, del Reglamento (CEE) n° 1408/71 del Consejo relativo a la legislación aplicable a los trabajadores destacados (DO L 241, p. 28).

41. En mi opinión, los trabajadores migrantes que pueden resultar perjudicados por la aplicación de la legislación neerlandesa controvertida serán, en su mayor parte, trabajadores asalariados empleados en el territorio de los Países Bajos, al servicio de una empresa radicada en ese Estado, que son destacados en el territorio de otro Estado miembro por su empresario para efectuar allí un trabajo por cuenta de éste y por un período de tiempo limitado y relativamente corto.

Será en este caso cuando, por aplicación del apartado 1 del artículo 14 del Reglamento n° 1408/71, seguirán sujetos a la legislación de seguridad social neerlandesa durante el período de tiempo en que trabajen en otro Estado miembro, lo cual tendrá como consecuencia que, por aplicación de la legislación vigente a partir de 1990, se les girarán dos liquidaciones conjuntas por el impuesto sobre la renta y por las cotizaciones a los seguros sociales generales, pudiendo resultar obligados, al igual que le ha ocurrido al Sr. Terhoeve, a pagar cotizaciones superiores al tope máximo que les habría sido exigible, por el mismo concepto, si no hubieran hecho uso de su derecho de libre circulación.

42. Intuyo que, por regla general, serán trabajadores de nacionalidad neerlandesa quienes se verán en esa situación. En cualquier caso, nada induce a pensar que se trate de una disposición nacional que pueda perjudicar, ni siquiera potencialmente, en mayor medida a los trabajadores nacionales de otros Estados miembros. Por esa razón, no puede decirse que efectúe una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad.

43. Pero, ¿puede un Estado miembro obligar a un trabajador en la situación del Sr. Terhoeve a satisfacer cotizaciones a su régimen de seguridad social que superen el tope máximo que le habría sido exigible si, en el período considerado, no hubiera hecho uso de su derecho de libre circulación? Este es, precisamente, el objeto de la tercera cuestión.

no queda sometido al pago de cotizaciones más elevadas en todos los casos y que, aun en el caso de que así fuera, los efectos desfavorables no son permanentes, sino que se producen únicamente en el año en que ha residido, en parte, en el extranjero.

Sobre la tercera cuestión

44. Mediante esta cuestión estimo que el juez nacional quiere saber si el derecho comunitario se opone a que un Estado miembro imponga a un nacional comunitario, incluso a uno de sus propios ciudadanos, que ha hecho uso de su derecho de libre circulación, el pago de una cotización a un régimen de seguridad social que supere el tope máximo que se exige a los trabajadores que no han hecho uso de ese derecho.

47. La Comisión opina que la legislación neerlandesa controvertida, o por lo menos la manera en que se aplica, suprime, en lo que se refiere a los trabajadores que, en el curso del año natural, han ejercido su derecho de libre circulación, una ventaja de seguridad social como es el derecho del que disfruta un trabajador que ha trabajado durante todo el año en los Países Bajos, a no pagar, en concepto de cotizaciones a los seguros sociales generales, más del tope máximo establecido para el período considerado. Concluye afirmando que esta situación puede producir el efecto de impedir a un trabajador que ejerza su derecho de libre circulación y que la legislación neerlandesa, o la forma en que se aplica, constituye un obstáculo a la libertad de circulación de los trabajadores, incompatible con las disposiciones contenidas en los artículos 48 a 51 del Tratado.

45. El demandante en el litigio principal considera que un aumento de las cargas financieras puede constituir un obstáculo al ejercicio del derecho de libre circulación.

48. Coincido, aquí también, con la opinión de la Comisión. De acuerdo con una jurisprudencia consolidada, la libre circulación de los trabajadores constituye uno de los principios fundamentales de la Comunidad y las disposiciones del Tratado que garantizan dicha libertad tienen efecto directo desde la finali-

46. El Gobierno neerlandés mantiene que el trabajador hipotético al que se refiere la cuestión prejudicial, que traslada su residencia,

zación del período transitorio.¹⁵ Este Tribunal ha considerado asimismo que 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 el territorio comunitario, y se opone a las medidas nacionales que pudieran colocar a esas personas en una situación desfavorable, en el supuesto de que desearan ejercer una actividad económica en el territorio de otro Estado miembro.¹⁶

49. Y en el ámbito de la seguridad social de los trabajadores migrantes existe una jurisprudencia también consolidada en el mismo sentido. Así, en la sentencia dictada en el asunto Masgio,¹⁷ el Tribunal afirmó que el apartado 2 del artículo 48 del Tratado y el apartado 1 del artículo 3 del Reglamento n° 1408/71, que establece el principio de igualdad de trato en el ámbito de aplicación de ese Reglamento «[...] deben interpretarse a la luz de su objetivo, que es el de contribuir, principalmente en materia de seguridad social, al establecimiento de la mayor libertad posible de circulación de trabajadores migrantes, principio incluido dentro de los fundamentos de la Comunidad» y que «[...] los artículos 48 a 51 del Tratado, así como los actos normativos comunitarios adoptados para aplicarlos, y en

particular, el citado Reglamento n° 1408/71, tienen por objeto evitar que un trabajador que, en ejercicio de su derecho de libre circulación, haya ocupado empleos en más de un Estado miembro, sea tratado de modo menos favorable que aquel que haya efectuado toda su vida profesional en un mismo Estado miembro».

50. A este respecto, el Tribunal ha añadido, en la misma sentencia Masgio, que «[...] el objetivo de los artículos 48 a 51 del Tratado no se alcanzaría si, como consecuencia del ejercicio de su derecho de libre circulación, los trabajadores migrantes perdieran las ventajas de seguridad social que les otorga la legislación de un Estado miembro.^[18] En efecto, tal consecuencia podría disuadir al trabajador comunitario de ejercer su derecho a la libre circulación y constituiría, por lo tanto, un obstáculo a dicha libertad.»¹⁹

51. De acuerdo con lo establecido por el apartado 1 del artículo 14 del Reglamento n° 1408/71, un trabajador empleado en los Países Bajos que hace uso de su derecho de libre circulación al ser destacado por su empresa en otro Estado miembro por un período de tiempo limitado y de duración relativamente corta, y que regresa a trabajar a los Países Bajos el mismo año o, como máximo, el año siguiente, seguirá estando sometido a la legislación de seguridad social neerlandesa. Se

15 — Sentencias de 7 de julio de 1976, Watson y Belmann (118/75, Rec. p. 1185), apartado 16; de 15 de octubre de 1987, Heylens (222/86, Rec. p. 4097), apartado 8; de 16 de junio de 1992, Comisión/Luxemburgo (C-351/90, Rec. p. I-3945), apartado 18; de 7 de julio de 1992, Singh (C-370/90, Rec. p. I-4265), apartado 15, y de 15 de diciembre de 1995, Bosman (C-415/93, Rec. p. I-4921), apartado 93.

16 — Sentencias de 7 de julio de 1988, Stanton (143/87, Rec. p. 3877), apartado 13, y Wolf y otros (asuntos acumulados 154/87 y 155/87, Rec. p. 3897), apartado 13; Singh y Bosman, citadas en la nota 15 *supra*, apartados 16 y 94, respectivamente.

17 — Sentencia de 7 de marzo de 1991, Masgio (C-10/90, Rec. p. I-1119), apartados 16 y 17. Véanse, además, las sentencias de 12 de octubre de 1978, Belbouab (10/78, Rec. p. 1915), apartado 5; de 25 de febrero de 1986, Spruyt (284/84, Rec. p. 685), apartado 18, y de 2 de mayo de 1990, Winter-Lutzins (C-293/88, Rec. p. I-1623), apartado 13.

18 — *Ibidem*, apartado 18. Afirmación que figura igualmente en las sentencias de 21 de octubre de 1975, Petroni (24/75, Rec. p. 1149), apartado 13; de 9 de julio de 1980, Gravina (807/79, Rec. p. 2205), apartado 6, y Spruyt y Winter-Lutzins, citadas en la nota 17 *supra*, apartados 19 y 14, respectivamente.

19 — *Ibidem*, apartado 18. Sentencias de 22 de febrero de 1990, Bronzino (C-228/88, Rec. p. I-531), apartado 12, y Gatto (C-12/89, Rec. p. I-557), apartado 12. Jurisprudencia reiterada, más recientemente, en la sentencia de 9 de diciembre de 1993, Lepore y otros (asuntos acumulados C-45/92 y C-46/92, Rec. p. I-6497), apartado 21.

desprende de los documentos que obran en el expediente que, por aplicación de la legislación nacional controvertida, si el desplazamiento se sitúa dentro de un mismo año natural, a ese trabajador se le podrán girar dos liquidaciones conjuntas por el impuesto sobre la renta y por las cotizaciones a los seguros sociales generales, a saber, una por el período en que ha sido sujeto pasivo residente y otra por el período en que ha sido sujeto pasivo no residente, mientras que, si el desplazamiento se realiza a caballo entre dos años naturales, se le podrán girar hasta cuatro liquidaciones por los mismos conceptos. El primer supuesto es el del Sr. Terhoeve, quien, como ya se ha visto, debe pagar, en concepto de cotizaciones, una cantidad más elevada que el máximo que le habría sido exigible si hubiera sido sujeto pasivo residente durante todo el año, es decir, si no hubiera hecho uso de su derecho de libre circulación. En el segundo supuesto, el trabajador puede verse obligado a pagar, por el mismo concepto, una cantidad más elevada que ese máximo, durante dos años consecutivos. Todo ello sin que se le garantice, a cambio, una protección social más elevada.

profesional, cuando haya comprobado las consecuencias económicas negativas que le acarrea.

53. A la luz de estas consideraciones, opino que la legislación neerlandesa controvertida, que se aplica con independencia de la nacionalidad de los trabajadores afectados, perjudica, en materia de seguridad social, a los trabajadores que ejercen su derecho de libre circulación en las condiciones previstas por el apartado 1 del artículo 14 del Reglamento nº 1408/71, al tratarlos de modo menos favorable que a aquellos que no hacen uso de ese derecho, y que puede, por lo tanto, obstaculizar la libre circulación de los trabajadores. En efecto, la perspectiva de tener que hacer frente a cotizaciones a la seguridad social más elevadas si es destacado por su empresa en el territorio de otro Estado miembro que si se queda trabajando en los Países Bajos puede disuadir a un trabajador de ejercer su derecho de libre circulación.

Sobre la cuarta cuestión

52. Dado que esta consecuencia se reproducirá, en mi opinión, cada vez que un trabajador sea destacado por su empresa en las circunstancias descritas, resulta difícil creer que ese trabajador vaya a aceptar de grado el ir a trabajar a otro Estado miembro. En cualquier caso, no creo que tenga interés en ser destacado más de una vez a lo largo de su carrera

54. Mediante esta cuestión el juez nacional quiere saber, en el supuesto de que la respuesta a la pregunta anterior sea afirmativa, si esas cotizaciones superiores pueden quedar justificadas por alguna o por varias de las circunstancias que cita: la voluntad del legislador de simplificar la recaudación, los problemas técnicos de aplicación que conllevan las soluciones que puedan corregir esa cotización

superior y, por último, el hecho de que, en determinadas circunstancias, la aplicación de esta legislación puede dar como resultado que la presión conjunta del impuesto sobre la renta y de la cotización a la seguridad social sea inferior para los trabajadores que han hecho uso de su derecho de libre circulación que para los trabajadores sedentarios. El Gobierno de los Países Bajos añade que esa legislación está justificada por la necesidad de garantizar la coherencia del régimen tributario.

55. Estoy de acuerdo con la Comisión cuando afirma, respecto a este apartado, que, en su jurisprudencia relativa a la libre circulación de los trabajadores en general y a la coordinación de los regímenes de seguridad social en particular, el Tribunal ha aplicado criterios diferentes a la hora de apreciar el valor de las justificaciones avanzadas. Así, en su sentencia Masgio,²⁰ adopta una posición muy estricta, señalando que «[...] el apartado 3 del artículo 48 del Tratado no admite otras limitaciones al ejercicio del derecho a la libre circulación de trabajadores que aquellas que se justifiquen por razones de orden público, de seguridad pública y de salud pública. Por consiguiente, fuera de estos supuestos expresamente previstos por el Tratado, no puede justificarse ningún obstáculo a la libre circulación de trabajadores.»

Resulta evidente que ninguno de los motivos de justificación avanzados por el juez nacional ni tampoco el que defiende el Gobierno de los Países Bajos cumplen las condiciones establecidas en esa jurisprudencia, teniendo en

cuenta el estrecho margen de maniobra que deja a los Estados miembros el texto de la Directiva 64/221/CEE.²¹

56. En otras sentencias más recientes, sin embargo, a la hora de examinar si existía o no justificación a un obstáculo a la libre circulación de los trabajadores, el Tribunal se ha servido de su jurisprudencia sentada en materia de libre prestación de servicios. Así, en su sentencia Kraus,²² afirma que «[...] los artículos 48 y 52 se oponen a cualquier medida nacional [...] que, aun cuando sea aplicable sin discriminación por razón de la nacionalidad, pueda obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio por parte de los nacionales comunitarios, incluidos los del Estado miembro autor de la medida, de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado. Ello es así salvo si dicha medida persigue un objetivo legítimo compatible con el Tratado y se justifica por razones imperiosas de interés general. Pero, en tal caso, también sería necesario que la aplicación de la normativa nacional de que se trata sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no vaya más allá de lo que es necesario para alcanzar dicho objetivo.»²³

De esta manera, el enfoque utilizado por el Tribunal para el artículo 48 del Tratado se

20 — Citada en la nota 17 *supra*, apartado 24.

21 — Directiva 64/221/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1964, para la coordinación de las medidas especiales para los extranjeros en materia de desplazamiento y de residencia, justificadas por razones de orden público, seguridad y salud pública (DO 56, p. 850; EE 05/01, p. 36).

22 — Citada en la nota 6 *supra*, apartado 32.

23 — Esta jurisprudencia ha sido reiterada en la sentencia Bosman, citada en la nota 15 *supra*, apartado 104.

alinea con el que ya utilizaba para el artículo 59, de forma que si, por una parte, la prohibición se hace extensiva a cualquier medida que, aun siendo aplicable sin discriminación por razón de la nacionalidad, constituye un obstáculo a la libertad de circulación, por otra, se aumenta el número de motivos de justificación, que pasan a engrosar los ya previstos por el apartado 3 del artículo 48 del Tratado.

57. Creo que los posibles motivos de justificación avanzados por el juez nacional tampoco cumplen los requisitos establecidos por esta jurisprudencia menos estricta.

58. En primer lugar, si bien la voluntad del legislador de simplificar la recaudación no tiene por qué resultar incompatible con el Tratado, no puede afirmarse, sin embargo, que esa voluntad de simplificación se base en razones imperiosas de interés general.

59. En segundo lugar, en lo que se refiere a los problemas técnicos de aplicación originados por las soluciones que eviten que la cotización sea superior, resulta claro que, en

el marco del derecho comunitario, problemas de tipo administrativo o dificultades en la ejecución no pueden justificar que los trabajadores que hayan ejercido su derecho de libre circulación reciban peor trato que los trabajadores que no han hecho uso de ese derecho, habiendo afirmado el Tribunal que, «aunque la aplicación de estas disposiciones puede dar lugar a dificultades prácticas, ello [...] no puede perjudicar los derechos que los principios de la normativa social comunitaria conceden a los particulares». ²⁴

60. Por último, en relación con las ventajas de tipo fiscal que el trabajador migrante puede obtener, y que pueden llegar a compensar el perjuicio ocasionado por la obligación de pagar cotizaciones más elevadas, baste decir que no es ése el fin perseguido por la legislación controvertida y que esas ventajas, cuando existen, dependen de las circunstancias concretas de cada caso. A este respecto, el Tribunal ya ha interpretado que la discriminación operada por una norma que depara un trato desfavorable a algunos trabajadores migrantes no puede ser eliminada ni compensada por la circunstancia de que otros trabajadores migrantes, en situaciones distintas, puedan gozar de algunas ventajas gracias a ella. ²⁵

24 — Sentencia de 12 de julio de 1990, Comisión/Francia (C-236/88, Rec. p. I-3163), apartado 17.

25 — Sentencia de 7 de junio de 1988, Roviello (20/85, Rec. p. 2805), apartado 16.

61. En mi opinión, la normativa controvertida, cuya aplicación produce los efectos que he expuesto, tampoco queda justificada por la necesidad de garantizar la coherencia del régimen tributario.

62. En dos sentencias de 1992,²⁶ este Tribunal de Justicia consideró que la necesidad de garantizar la coherencia del régimen tributario constituía motivo de justificación de una normativa belga en materia de seguros que, de lo contrario, habría resultado contraria al artículo 48 del Tratado. Dicha normativa supeditaba la deducción de determinadas primas de seguros del total de los rendimientos profesionales al requisito de que esas primas se hubieran pagado en Bélgica.

El Tribunal apreció que en esa normativa existe un vínculo entre el carácter deducible de las primas de seguro de vida y la imposición de las cantidades debidas por los aseguradores en virtud de contratos de seguros de vejez y fallecimiento, ya que las pensiones, las rentas, los capitales o los valores de rescate de los contratos de seguro de vida están exentos del impuesto cuando no se haya obtenido la deducción de dichas primas. En un régimen tributario de esas características, la pérdida de ingresos, derivada de la deducción de las primas de seguro de vida de los rendimientos totales imponibles, queda compensada con la imposición de las pensiones, rentas

o capitales debidos por los aseguradores y, cuando no se haya obtenido la deducción de esas primas, dichas cantidades quedan exentas del impuesto.

La coherencia de ese régimen requería que, si se obligaba a un Estado a aceptar la deducción de las primas de seguro de vida pagadas en otro Estado miembro, el primer Estado pudiera percibir el impuesto sobre las cantidades debidas por los aseguradores. Dado que el derecho comunitario en su estado actual no podía garantizar el mantenimiento de la coherencia de ese régimen con medidas menos restrictivas que las que imponía la legislación belga, a saber, que para tener derecho a la deducción las primas debían haberse pagado en Bélgica, el Tribunal llegó a la conclusión de que esa medida estaba justificada.

63. En cambio, en una sentencia de 1995,²⁷ el Tribunal rechazó la alegación que, en el mismo sentido, hizo el Gobierno luxemburgués para justificar que la concesión de una bonificación de interés en concepto de ayuda social quedara supeditada al requisito de que los préstamos destinados a financiar la construcción, la adquisición o la mejora de una vivienda se hubieran contraído con una entidad de crédito autorizada en Luxemburgo, lo que significaba que estuviera establecida en ese Estado. El Tribunal consideró, en esta ocasión, que no existía vínculo directo entre la

26 — 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).

27 — Sentencia de 14 de noviembre de 1995, Svensson y Gustavsson (C-484/93, Rec. p. I-3955).

concesión de la bonificación de interés a los prestatarios y su financiación a través del impuesto que grava los beneficios de las entidades financieras.

64. A pesar de que el Gobierno neerlandés alude, en el apartado 21 de sus observaciones escritas, a la necesidad de garantizar la coherencia del régimen tributario como motivo de justificación de la legislación controvertida, que comprende las normas que rigen la recaudación de fondos con destino a los seguros sociales generales, no aporta ninguna explicación a este respecto. Yo tampoco he encontrado en los documentos que figuran en los autos motivación alguna que aclare por qué la coherencia del régimen tributario neerlandés exige que el trabajador que ha hecho uso de su derecho de libre circulación se vea sometido al pago de cotizaciones a la seguridad social más elevadas que el trabajador sedentario.

Sobre la quinta cuestión

65. Para el caso de que este Tribunal interprete que las normas de derecho comunitario se oponen a que se exijan cotizaciones a la seguridad social más elevadas de los trabajadores que han hecho uso de su derecho de libre circulación que de los trabajadores sedentarios, el *Gerechthof* pregunta si, para apreciar que el nivel de cotizaciones es más elevado, se deben tener en cuenta únicamente los rendimientos del trabajo o también otros ingresos del interesado, como pueden ser los rendimientos del capital inmobiliario. En el supuesto de que hubiera que prescindir de los otros ingresos, el juez nacional quiere saber

también cómo hay que apreciar, y en qué medida, si las cotizaciones sobre los rendimientos del trabajo conllevan desventajas para el trabajador migrante de que se trate.

66. Sabido es que el artículo 51 del Tratado prevé una coordinación de las legislaciones de los Estados miembros, y no una armonización, y que deja subsistir diferencias de fondo y de procedimiento entre los regímenes de seguridad social de los Estados miembros y en los derechos de las personas que en ellos trabajan.²⁸ Con arreglo a este artículo, el Consejo adoptó el Reglamento n° 1408/71 y el Reglamento (CEE) n° 574/72, por el que se establecen sus modalidades de aplicación,²⁹ que tienen como principal objetivo coordinar las diferentes legislaciones nacionales en la materia, de forma que se garantice que la libre circulación de los trabajadores no redundará en perjuicio de quienes la ejerzan en relación con los que desarrollen su actividad en un solo Estado miembro.³⁰

67. Es cierto que, en el estado actual del derecho comunitario, corresponde a la legislación de cada Estado miembro determinar tanto el derecho o la obligación de afiliación a sus sistemas de seguridad social como las

28 — Sentencias Pinna, citada en la nota 13 *supra*, apartado 20; de 7 de febrero de 1991, Rönfeldt (C-227/89, Rec. p. I-323), apartado 12, y de 5 de octubre de 1994, Van Munster (C-165/91, Rec. p. I-4661), apartado 18.

29 — Reglamento (CEE) n° 574/72 del Consejo, de 21 de marzo de 1972, por el que se establecen las modalidades de aplicación del Reglamento (CEE) n° 1408/71 relativo a la aplicación de los regímenes de seguridad social a los trabajadores por cuenta ajena y a sus familias que se desplacen dentro de la Comunidad, en la versión modificada y actualizada por el Reglamento (CEE) n° 2001/83 del Consejo, de 2 de junio de 1983 (DO L 230, p. 6; EE 05/03, p. 133).

30 — Sentencia de 20 de septiembre de 1994, Drake (C-12/93, Rec. p. I-4337), apartado 12.

condiciones.³¹ Sin embargo, en mi opinión, al hacer uso de esa competencia, los Estados miembros deben no sólo respetar el principio de igualdad de trato, aplicando esas normas sin discriminación entre los propios nacionales y los nacionales de otros Estados miembros, sino, además, asegurarse de que las disposiciones nacionales en materia de seguridad social no constituyan un obstáculo al ejercicio efectivo de la libertad fundamental garantizada por el artículo 48 del Tratado.

68. Con la excepción del artículo 14 *quinties* del Reglamento nº 1408/71, que contiene disposiciones diversas muy específicas, no aplicables al caso de autos, el derecho comunitario aplicable a la libre circulación de trabajadores no regula la composición de la base de cotización a los regímenes nacionales de seguridad social.

69. Entiendo que, al igual que sucede con la determinación de los requisitos del derecho o la obligación de afiliarse a un régimen de seguridad social o a una u otra rama de dicho régimen, a falta de disposición comunitaria aplicable, corresponde a la legislación de cada Estado miembro establecer los elementos que deben integrar la base de cotización a sus regímenes de seguridad social, siempre que, como consecuencia de ello, no se haga ninguna discriminación entre los propios nacionales y los nacionales de los demás Estados miembros, y que el trabajador que ha hecho uso de su derecho de libre circulación no salga

perjudicado en relación con el trabajador sedentario.

Sobre la sexta cuestión

70. Mediante ésta cuestión, última de las planteadas, el juez nacional quiere saber lo que debe hacer si llega a la conclusión de que se halla ante una violación del derecho comunitario dado que, en el asunto de autos, esa violación es consecuencia de la aplicación combinada de distintas normas legales y que existen también varias alternativas para eliminarla, sin que ninguna de ellas le parezca totalmente satisfactoria.

No es ésta la primera vez que un juez nacional se encuentra ante este dilema, habiéndose pronunciado el Tribunal sobre esta materia en varias ocasiones.

71. Como ya indiqué al presentar mis conclusiones en el asunto C-358/95, Morellato,³² existe una jurisprudencia clara, establecida por este Tribunal de Justicia, para resolver el conflicto entre las normas internas y las normas comunitarias. El mejor exponente de esta jurisprudencia sigue siendo, hoy por hoy, la sentencia Simmenthal,³³ en la que el Tribunal afirmó que en virtud del principio de la primacía del derecho comunitario, las disposiciones del Tratado y los actos de las instituciones directamente aplicables producen el

31 — Sentencias de 18 de mayo de 1989, Hartman Troiani (368/87, Rec. p. 1333), apartado 21; de 21 de febrero de 1991, Daalmeijer (C-245/88, Rec. p. I-555), apartado 15, y de 20 de octubre de 1993, Baglieri (C-297/92, Rec. p. I-5211), apartado 13.

32 — Asunto en el que recayó la sentencia de 13 de marzo de 1997, Morellato (C-358/95, Rec. pp. I-1431 y ss., especialmente pp. I-1441 y I-1442).

33 — Sentencia de 9 de marzo de 1978, Simmenthal (106/77, Rec. p. 629), apartado 17.

efecto, en sus relaciones con el derecho interno de los Estados miembros, de hacer inaplicable de pleno derecho, por el hecho mismo de su entrada en vigor, cualquier disposición contraria de la legislación nacional. En esa misma sentencia el Tribunal consideró además que sería incompatible con las exigencias inherentes a la propia naturaleza del derecho comunitario toda disposición de un ordenamiento jurídico nacional o toda práctica legislativa, administrativa o judicial que redujera su eficacia por el hecho de negar al juez competente para aplicar ese derecho la facultad de hacer, en el mismo momento de esa aplicación, todo lo necesario para excluir las disposiciones legislativas nacionales que pudiesen constituir un obstáculo, incluso temporal, a la plena eficacia de las normas comunitarias.³⁴ A este respecto concluye que el juez nacional encargado de aplicar, en el marco de su competencia, las disposiciones del derecho comunitario está obligado a garantizar la plena eficacia de dichas normas, dejando de oficio inaplicada, si es necesario, cualquier disposición contraria de la legislación nacional, incluso posterior, sin que sea preciso pedir o esperar la derogación previa de dicha disposición por el cauce legal o mediante cualquier otro procedimiento constitucional.³⁵

72. Por otra parte, el Tribunal ya declaró en su sentencia Van Duyn³⁶ que el artículo 48 del Tratado, que consagra el principio de la libre circulación de los trabajadores y que

34 — *Ibidem*, apartados 22 y 23. Esta jurisprudencia ha sido confirmada en la sentencia de 19 de junio de 1990, Factortame y otros (C-213/89, Rec. p. I-2433), apartados 18 y 20.

35 — *Ibidem*, apartado 24. Jurisprudencia confirmada recientemente en las sentencias de 11 de julio de 1989, Ford España (170/88, Rec. p. 2305); de 4 de junio de 1992, Debus (asuntos acumulados C-13/91 y C-113/91, Rec. p. I-3617), apartado 32; de 9 de junio de 1992, Simba y otros (asuntos acumulados C-228/90 a 234/90, C-339/90 y C-353/90, Rec. p. I-3713), apartado 27, y Morellato, citada en la nota 32 *supra*, apartado 18.

36 — Sentencia de 4 de diciembre de 1974, Van Duyn (41/74, Rec. p. 1337), apartados 4 a 8.

impone a los Estados miembros una obligación precisa, que no requiere la adopción de ninguna otra medida por parte de las instituciones de la Comunidad o de los Estados miembros, sin dejar a éstos ninguna facultad discrecional en relación con su ejecución, es directamente aplicable y confiere a los individuos derechos que éstos pueden alegar ante los órganos jurisdiccionales de un Estado miembro.

73. Además, según la jurisprudencia del Tribunal, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales, en virtud del principio de cooperación establecido por el artículo 5 del Tratado, proporcionar la protección jurídica que se deriva para los justiciables del efecto directo de las disposiciones del derecho comunitario.³⁷

74. Teniendo en cuenta las respuestas que propongo dar a las preguntas precedentes y esta jurisprudencia del Tribunal que acabo de citar, creo que hay que responder a la sexta cuestión planteada por el *Gerechthof* en el sentido de que el juez nacional encargado de aplicar el derecho comunitario al litigio del que conoce tiene la obligación de resolverlo garantizando la plena eficacia de los artículos 48 a 51 del Tratado, de manera que el trabajador que ha hecho uso de su derecho de libre circulación no se vea privado de una ventaja de seguridad social, como es el derecho a no pagar más del tope máximo establecido para los trabajadores sedentarios, evitando así que el trabajador resulte disuadido de ejercer su derecho de libre circulación.

37 — Sentencia Factortame, citada en la nota 34 *supra*, apartado 19. Igualmente sentencias de 10 de julio de 1980, Ariete (811/79, Rec. p. 2545) y Mireco (826/79, Rec. p. 2559).

VI. Conclusión

A la luz de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* de la manera siguiente:

- «1) Un nacional de un Estado miembro está legitimado para invocar las disposiciones de derecho comunitario en materia de libre circulación de los trabajadores frente al Estado miembro del que es nacional cuando, estando empleado en una empresa establecida en ese Estado, ha sido destacado durante un período inferior a un año en el territorio de otro Estado miembro con el fin de efectuar allí un trabajo por cuenta de esa empresa. El hecho de que el trabajador haya o no obtenido la mayor parte de sus ingresos en uno solo de esos Estados a lo largo del período considerado carece, a estos efectos, de relevancia.
- 2) La legislación neerlandesa controvertida no produce discriminación por razón de la nacionalidad.
- 3) Los artículos 48 a 51 del Tratado se oponen a que un Estado miembro imponga a un nacional comunitario, incluso a uno de sus propios ciudadanos, que ha hecho uso de su derecho de libre circulación, el pago de una cotización a los seguros sociales generales que supere el tope máximo que se exige a los trabajadores que no han hecho uso de ese derecho.
- 4) La legislación neerlandesa controvertida, en la medida en que crea un obstáculo a la libre circulación de los trabajadores, no puede quedar justificada por ninguna de las circunstancias avanzadas por el juez nacional, a saber, la voluntad del legislador de simplificar la recaudación, los problemas técnicos de aplicación que conllevan las soluciones que puedan corregir esa cotización superior y el hecho de que, en determinadas circunstancias, la aplicación de esta legislación puede dar como resultado que la presión conjunta del impuesto sobre la renta y de la cotización a la seguridad social sea inferior para los trabajadores que han hecho uso de su derecho de libre circulación que para los trabajadores sedentarios.

- 5) A falta de disposición comunitaria aplicable, corresponde a la legislación de cada Estado miembro establecer los elementos que deben integrar la base de cotización a sus regímenes de seguridad social, siempre que, como consecuencia de ello, no se haga ninguna discriminación entre los propios nacionales y los nacionales de los demás Estados miembros y no salga perjudicado el trabajador que ha hecho uso de su derecho de libre circulación en relación con el trabajador sedentario.

- 6) El juez nacional, encargado de aplicar el derecho comunitario al litigio del que conoce, tiene la obligación de resolverlo garantizando la plena eficacia de los artículos 48 a 51 del Tratado, de manera que el trabajador que ha hecho uso de su derecho de libre circulación no se vea privado de una ventaja de seguridad social, como es el derecho a no pagar más del tope máximo establecido para los trabajadores sedentarios, evitando así que el trabajador resulte disuadido de ejercer su derecho de libre circulación.»