

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. ANTONIO LA PERGOLA

presentadas el 7 de septiembre de 1999 *

I. Objeto de los presentes procedimientos

1. La Comisión de las Comunidades Europeas (en lo sucesivo, « Comisión ») solicitó a este Tribunal de Justicia, mediante recursos separados interpuestos el 12 de febrero de 1998 (procedimiento C-34/98) y el 7 de mayo de 1998 (procedimiento C-169/98), que declare, con arreglo al artículo 169 del Tratado CE (actualmente artículo 226 CE), que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 48 y 52 del Tratado CE (actualmente artículos 39 CE y 43 CE, respectivamente, tras su modificación) y del artículo 13 del Reglamento (CEE) n° 1408/71,¹

1) al aplicar la contribución para el reembolso de la deuda social (en lo sucesivo, « CRDS ») a los rendimientos del trabajo y a las prestaciones sustitutorias de los trabajadores por cuenta ajena y de los trabajadores autónomos que residen en Francia pero trabajan en otro Estado miembro y que, con arreglo al Reglamento, no están sometidos

a la legislación francesa en materia de Seguridad Social; y

2) al aplicar la contribución social generalizada (en lo sucesivo, « CSG ») a los rendimientos del trabajo y a las prestaciones sustitutorias de los trabajadores por cuenta ajena y de los trabajadores autónomos que residen en Francia pero que, en virtud del Reglamento, no están sometidos a la legislación francesa en materia de Seguridad Social.

En ambos procedimientos, la Comisión solicitó que se condene en costas a la República Francesa.

2. Los presentes litigios se inscriben en el marco de la progresiva financiación mediante tributos de los regímenes de Seguridad Social. La financiación de la protección social asciende a cantidades nada despreciables, que suponen aproximadamente entre el 20 y el 30 % del Producto Interior Bruto en la mayoría de los Estados miembros, y procede en gran parte (si bien en proporciones muy diversas en cada uno de los Estados interesados) de las cotizaciones obligatorias que gravan los

* Lengua original: italiano.

1 — 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 (DO L 149, p. 1; EE 05/01, p. 98; en lo sucesivo, « Reglamento »), modificado y actualizado mediante el Reglamento (CE) n° 118/97 del Consejo de 2 de diciembre de 1996 (DO 1997, L 28, p. 1). Con posterioridad a su consolidación, el Reglamento ha sido ulteriormente modificado mediante los Reglamentos (CE) n° 1223/98 del Consejo de 4 de junio de 1998 (DO L 168, p. 1), 1606/98 del Consejo de 29 de junio de 1998 (DO L 209, p. 1), y 307/99 del Consejo de 8 de febrero de 1999 (DO L 38, p. 1).

rendimientos de actividades laborales y de los ingresos fiscales.² Según las perspectivas surgidas de un debate iniciado en los años setenta, el creciente recurso a los ingresos fiscales (fiscalidad directa, general o de finalidad, e indirecta) se debe a más de una razón: la necesidad de hacer frente al aumento de los gastos en protección social (piénsese en el gradual envejecimiento de la población, unido a la reducción de la vida activa y al incremento de las prestaciones de previsión)³ y la exigencia de hacer más equitativas las modalidades de dicha financiación. Como veremos, las dos normativas objeto de los presentes procedimientos constituyen una respuesta a dicha problemática. Al principio, he escrito que los dos procedimientos de que aquí se trata «se inscriben» en el marco de la financiación mediante tributos de los regímenes de Seguridad Social. A este respecto, se impone una precisión. En los presentes procedimientos, se plantea la cuestión de la libertad de los Estados miembros para asegurar dicha financiación mediante disposiciones de carácter «fiscal» que graven a la totalidad de los contribuyentes. Sin embargo, el objeto de ambos procedimientos no afecta a la libertad «tributaria» en su conjunto, sino *única y exclusivamente* por lo que respecta a los rendimientos de una categoría bien definida de contribuyentes: la de los trabajadores migrantes nacionales de uno de los Estados miembros

que, al haber hecho uso de una de las libertades fundamentales de circulación garantizadas por el Tratado, están o han estado sometidos a la legislación (de Seguridad Social) de uno o de varios Estados miembros.

II. Disposiciones comunitarias pertinentes

3. Los artículos 48 y 52 del Tratado CE garantizan la libre circulación de los trabajadores por cuenta ajena y por cuenta propia. El Reglamento fue adoptado por el Consejo sobre la base también del artículo 51 del Tratado CE (actualmente artículo 42 CE, tras su modificación)⁴ con objeto de coordinar en gran medida las legislaciones nacionales en materia de Seguridad Social y, de este modo, reducir en la medida de lo posible los obstáculos establecidos por dichas legislaciones a la libre circulación de todos los trabajadores, tanto por cuenta ajena como por cuenta propia.⁵

Con arreglo al artículo 1 («Definiciones»), letra j), del Reglamento, «el término “legis-

2 — A título de ejemplo, en 1988 los ingresos de carácter fiscal suponían, en proporción del total de las fuentes de financiación de la protección social, el 77,5 % en Dinamarca, el 18,2 % en Francia, el 25,2 % en Alemania, el 14,6 % en los Países Bajos y el 43,4 % en el Reino Unido (véase Euzéby, A.: *Le financement de la protection sociale dans les pays de la CEE: problèmes et perspectives*, en Actas del Congreso «Quel avenir pour l'Europe sociale: 1992 et après?», Bruselas, 16 y 17 de noviembre de 1990, ed. Ciaco, 1992, p. 133, tabla 3, especialmente p. 157).

3 — Las prestaciones de protección social están entre los gastos que más influyen en las diferencias del «peso» del gasto público total con respecto al Producto Interior Bruto de los Estados miembros de la Comunidad [Sigillò Massara, G.: «Il finanziamento della sicurezza sociale nella CEE: problemi e prospettive», en *Il sistema previdenziale europeo*, R. Pessi (dir.), CEDAM, Milán, 1993, p. 135, especialmente p. 136, citando datos de la OCDE].

4 — El Reglamento fue adoptado asimismo sobre la base del artículo 235 del Tratado CE (actualmente artículo 308 CE).

5 — El Reglamento, inicialmente relativo únicamente a los trabajadores por cuenta ajena, fue posteriormente extendido a los trabajadores por cuenta propia mediante el Reglamento (CEE) n° 1390/81 del Consejo, de 12 de mayo de 1981, por el que se amplía a los trabajadores no asalariados y a los miembros de su familia el Reglamento (-CEE) n° 1408/71 relativo a la aplicación de los regímenes de Seguridad Social a los trabajadores asalariados y a su familia que se desplazan dentro de la Comunidad (DO L 143, p. 1). Habida cuenta de que el Tratado CE no contemplaba las competencias específicas requeridas para proceder a dicha ampliación, la base jurídica del Reglamento n° 1390/81 está constituida por los artículos 2 (actualmente artículo 2 CE, tras su modificación), 7 (derogado mediante el Tratado de Amsterdam), 51 y 235 del Tratado CE.

lación” designa, para cada Estado miembro, las leyes, los reglamentos, las disposiciones estatutarias y cualesquiera otras medidas de aplicación, existentes o futuras, que se refieren a las ramas y regímenes de Seguridad Social mencionados en los apartados 1 y 2 del artículo 4 [...]».

- c) las prestaciones de vejez;
- d) las prestaciones de supervivencia;

En el artículo 2, apartado 1, del Reglamento («Campo de aplicación personal») se dispone lo siguiente: «El presente Reglamento se aplicará a los trabajadores por cuenta ajena o por cuenta propia que estén o hayan estado sometidos a la legislación de uno o de varios Estados miembros y que sean nacionales de uno de los Estados miembros, o apátridas o refugiados que residan en el territorio de uno de los Estados miembros, así como a los miembros de sus familias y a sus supervivientes.»

- e) las prestaciones de accidente de trabajo y de enfermedad profesional;
- f) los subsidios de defunción;

Con arreglo al artículo 4, apartado 1, del Reglamento («Campo de aplicación material»), «el presente Reglamento se aplicará a todas las legislaciones relativas a las ramas de Seguridad Social relacionadas con:

- g) las prestaciones de desempleo;
- h) las prestaciones familiares.»

a) las prestaciones de enfermedad y de maternidad;

b) las prestaciones de invalidez, comprendidas las destinadas a mantener o a mejorar la capacidad de ganancia;

Con arreglo al artículo 4, apartado 2, del Reglamento, «el presente Reglamento se aplicará a los regímenes de Seguridad Social generales y especiales, contributivos y no contributivos [...]».

En el artículo 13, apartado 1, del Reglamento («Normas generales»), incluido en el Título II relativo a la «Determinación de la legislación aplicable», se establece que «las personas a las cuales sea aplicable el presente Reglamento sólo estarán sometidas a la legislación de un único Estado miembro [...]».

Estado miembro estará sometida a la legislación de este Estado, incluso cuando resida en el territorio de otro Estado miembro».

Por último, sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 14 a 17 del Reglamento (que regulan casos particulares), en el artículo 13, apartado 2, del Reglamento se establece que:

«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;

b) la persona que ejerza una actividad por cuenta propia en el territorio de un

III. Normativa nacional controvertida en el asunto C-34/98: la CRDS

4. La CRDS fue establecida mediante el artículo 14-I de la ordonnance n° 96-50, de 24 de enero de 1996, relative au remboursement de la dette sociale (Decreto relativo al reembolso de la deuda social; en lo sucesivo, «Decreto 96-50»).⁶ Están obligadas al pago de la CRDS todas las personas físicas a las que se considere fiscalmente residentes en Francia a efectos de la percepción del Impuesto sobre la Renta⁷ por (a los efectos que aquí interesan) determinados rendimientos del trabajo (como por ejemplo los salarios) y algunas prestaciones sustitutorias (por ejemplo, las

6 — *Journal Officiel de la République française* (en lo sucesivo, «JORF») de 25 de enero de 1996, p. 1226.

7 — Véase el artículo 14-I del Decreto 96-50, que se remite al artículo L 136-1 del code de la sécurité sociale (Código de la Seguridad Social; en lo sucesivo, «CSS»); el actual artículo L 136-1 del CSS (anteriormente, artículo 127 de la Ley 90-1168 por la que se establece la CSG; véase la nota 20 *infra*) fue modificado mediante la Ley de modificación de los Presupuestos Generales del Estado para 1993 n° 93-859, de 22 de junio de 1993.

Se consideran fiscalmente residentes en Francia a las personas que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 4 B del code général des impôts (Ley General Tributaria), a saber: «Las personas que tengan en Francia su domicilio o su residencia principal; aquellas que ejerzan en Francia una actividad profesional, por cuenta ajena o por cuenta propia, a no ser que acrediten que dicha actividad se ejerce en Francia con carácter accesorio; aquellas que tengan en Francia el centro de sus actividades económicas». Sin embargo, al igual que la CSG (véase la nota 21 *infra*), la CRDS no se aplica a los rendimientos de actividades profesionales obtenidos en Francia por trabajadores (por cuenta ajena o por cuenta propia) que, aun estando sujetos a la legislación francesa en materia de Seguridad Social, tienen su residencia fiscal en otro Estado miembro.

pensiones y las prestaciones de desempleo).⁸ Con arreglo al artículo 15-III, punto 1, del Decreto 96-50, también están sujetos a la CRDS los rendimientos del trabajo y las prestaciones sustitutorias que tengan su origen en el extranjero y estén sujetos en Francia al Impuesto sobre la Renta, naturalmente sin perjuicio de lo establecido en los convenios para evitar la doble imposición. Los formularios preimpresos para la declaración de la renta de las personas físicas hacen mención expresa a los rendimientos «extranjeros» sujetos a la CRDS.⁹ La CRDS sobre los rendimientos

que tengan su origen en el extranjero es liquidada, percibida y controlada por la Administración tributaria de la República Francesa de acuerdo con las mismas normas y con sujeción a las mismas garantías, privilegios y sanciones previstos para el Impuesto sobre la Renta.¹⁰ La CRDS, cuyo tipo impositivo se ha fijado en el 0,5 % de los rendimientos liquidables,¹¹ grava los rendimientos (nacionales o no) obtenidos entre el 1 de febrero de 1996 y el 31 de enero del año 2009.¹²

8 — Los rendimientos que grava la CRDS son básicamente los mismos que están sujetos también a la CSG [véase el artículo 14-I, apartado 2, del Decreto 96-50, que se remite a los rendimientos del trabajo y a las prestaciones sustitutorias enumerados en los artículos L 136-2 a L 136-4 del CSS, relativos a la CSG. Los artículos L 136-1 a L 136-5 del CSS incorporan al CSS las disposiciones legislativas mediante las cuales se estableció la CSG (véase el artículo 7 de la Ley n° 93-936, de 22 de julio de 1993, JORF de 23 de julio de 1993, p. 10374; en lo sucesivo, «Ley 93-936»)].

Inicialmente, la CRDS recaía sobre toda una serie de rendimientos no sujetos a la CSG. Entre los rendimientos del trabajo exentos de la CSG pero gravados por la CRDS estaban, por ejemplo, las cotizaciones patronales a los regímenes de Seguridad Social y de jubilación complementaria, las indemnizaciones abonadas en caso de modificación o de resolución del contrato de trabajo y los complementos familiares a los trabajadores con hijos, mientras que entre las prestaciones sustitutorias sujetas exclusivamente a la CRDS figuraban las prestaciones contributivas por desempleo, jubilación o invalidez de los contribuyentes exentos del Impuesto sobre la Renta, las prestaciones diarias por enfermedad, maternidad y accidentes de trabajo y las prestaciones para gastos de vivienda (véase el artículo 14 del Decreto 96-50 y el informe presentado al Presidente de la República relativo al Decreto 96-50, de 24 de enero de 1996, sobre el reembolso de la deuda social; JORF de 25 de enero de 1996, p. 1225, especialmente p. 1226). Posteriormente, en virtud de los artículos 9 y ss. de la Ley n° 96-1160, de 27 de diciembre de 1996, relativa a la financiación de la Seguridad Social para 1997 (JORF de 29 de diciembre de 1996, p. 19369; en lo sucesivo, «Ley 96-1160»), la base liquidable para el cálculo de la CSG fue ampliada mediante la introducción de modificaciones en los artículos L 136-1 y ss. del CSS. Por lo que respecta a los rendimientos del trabajo, dicha extensión tenía por objeto hacer coincidir dicha base con la establecida para la CRDS, mientras que, en el caso de las prestaciones sustitutorias, la extensión actual de la base liquidable establecida para la CSG es menos amplia que la de la CRDS, ya que siguen excluidas de la misma las prestaciones familiares y las ayudas de vivienda (véase el informe del Gobierno que explica las orientaciones de la política en materia de salud y Seguridad Social y los objetivos que determinan las condiciones generales del equilibrio financiero anexo a la Ley 96-1160; JORF de 29 de diciembre de 1996, p. 19376, apartado 3.2.1). El alineamiento casi total de la base liquidable de la CSG con la de la CRDS permitió simplificar las operaciones de retención en la fuente sobre las retribuciones de los trabajadores por cuenta ajena practicada por las empresas (*ibidem*).

9 — Artículo 15-III, punto 1, del Decreto 96-50.

5. Con arreglo al artículo 6-I, del Decreto 96-50, los ingresos obtenidos mediante la CRDS se destinan a la Caisse d'amortissement de la dette sociale (Caja de Amortización de la Deuda Social; en lo sucesivo, «CADES»),¹³ organismo público bajo la supervisión del ministro de l'Économie et des Finances (Ministro de Economía y Hacienda) y del ministro de la Sécurité sociale (Ministro de Seguridad Social).¹⁴ Con arreglo al artículo 2 del Decreto 96-50, la CADES tiene como principal misión liquidar la deuda social por importe de 137.000 millones de FRF¹⁵ de la Agence centrale des organismes de sécurité sociale (Agencia Central de Orga-

10 — Véase el artículo L 136-6, III, del CSS, al que se remite el artículo 15-I, párrafo tercero, del Decreto 96-50 (disposición que, en sí misma, se refiere a la CRDS sobre los rendimientos del patrimonio, impuesto que no es objeto del procedimiento C-34/98) al que, a su vez, remite el artículo 15-III, relativo a la CRDS sobre los rendimientos «extranjeros».

11 — Artículo 19 del Decreto 96-50.

12 — Véanse los artículos 14-I y 15-III, punto 1, del Decreto 96-50. La Comisión señaló que la Ley de financiación de la Seguridad Social para 1998 amplió el ámbito de aplicación temporal de la CRDS hasta enero del año 2014.

13 — La CADES fue establecida mediante el artículo 1 del Decreto 96-50.

14 — La organización y la gestión administrativa, financiera y contable de la CADES se regularon de manera pormenorizada mediante el Decreto n° 96-353, de 24 de abril de 1996, relativo a la Caja de Amortización de la Deuda Social (JORF de 26 de abril de 1996, p. 6395; en lo sucesivo, «Decreto 96-353»).

15 — Equivalente aproximadamente a 20.600 millones de euros. En 1996, los intereses pasivos de dicha deuda ascendieron a 8.200 millones de FRF, equivalentes aproximadamente a 1.250 millones de euros (véase el informe al Presidente de la República, citado en la nota 8 *supra*, p. 1225).

nismos de Seguridad Social; en lo sucesivo, «ACOSS») existente a 31 de diciembre de 1991, con la Caisse des dépôts et consignations (Caja de Depósitos y Consignaciones; en lo sucesivo, «CDC»).¹⁶ Dicha deuda se deriva de la financiación por parte de la CDC del déficit resultante de la gestión del régimen general de la Seguridad Social en 1994 y 1995, así como del déficit previsto para el ejercicio de 1996. Para cumplir su misión, se establecía que la CADES, que a partir del 1 de enero de 1996 asumió la deuda de la ACOSS (véase el artículo 4-I), efectuara una serie de pagos destinados a amortizar la deuda social; en particular, entre 1996 y el año 2008 la CADES debe abonar anualmente a los Presupuestos Generales del Estado una cantidad de 12.500 millones de FRF.¹⁷ Por otro lado, exclusivamente durante 1996 la CADES debía abonar un máximo de 3.000 millones de FRF¹⁸ a la Caisse nationale d'assurance maladie et maternité des travailleurs non salariés des professions non agricoles (Caja Nacional del Seguro de Enfermedad y de Maternidad de los Trabajadores por Cuenta Propia de las Profesiones No Agrícolas; en lo sucesivo, «CANAM») en concepto de amortización (al menos parcial) de la deuda existente a 31 de diciembre de 1995 y para la financiación del déficit previsto para el ejercicio de 1996 (véase el artículo 14-II). Los ingresos utilizados por la CADES para efectuar

dichos pagos no se limitan a la CRDS sobre los rendimientos del trabajo y las prestaciones sustitutorias (es decir, al impuesto objeto del presente procedimiento), sino que comprenden asimismo, por ejemplo, los derivados de la CRDS sobre los rendimientos del patrimonio (artículo 15-I), de la CRDS sobre las ventas de determinados metales preciosos, joyas y objetos de arte (artículo 17-I), de la emisión de obligaciones (artículo 5-I), y de la gestión y venta del patrimonio inmobiliario de los organismos de Seguridad Social (artículo 9).¹⁹

IV. Normativa nacional controvertida en el asunto C-169/98: la CSG

6. La CSG fue creada mediante el artículo 127 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1991 n° 90-1168, de 29 de diciembre de 1990.²⁰ Al igual que en el caso de la CRDS, están

16 — Véase el artículo 4-I del Decreto 96-50. La CDC es un organismo público nacional con un estatuto especial que inicialmente era el depositario y gestor — legal, único y obligatorio — de los fondos privados, pasando posteriormente a encargarse, por cuenta propia y por cuenta de otros organismos, de la gestión y administración de toda una serie de fondos cuya salvaguardia se considera de interés general (fondos de ahorro, de previsión, de jubilación, de carácter social, notariales, etc.; véase Pomey, M.: «Le régime juridique de la Caisse des dépôts et consignations», en *La Revue Administrative*, 1974, n° 157, p. 18). La CDC también está encargada de pagar directamente determinadas prestaciones asistenciales (véanse las sentencias de 6 de junio de 1985, Frascogna I, 157/84, Rec. p. 1739, y de 9 de julio de 1987, Frascogna II, 256/86, Rec. p. 3431).

17 — Equivalente aproximadamente a 1.900 millones de euros; véase el artículo 4-III del Decreto 96-50.

18 — Equivalentes aproximadamente a 450 millones de euros.

19 — Para más detalles sobre los ingresos y los gastos de la CADES, véanse los artículos 9 y 10 del Decreto 96-353. La CRDS fue precedida de toda una serie de medidas extraordinarias, que resultaron insuficientes, destinadas a cubrir el déficit de la Seguridad Social generado durante los años noventa y, en el marco de una reforma general del sistema francés de Seguridad Social, iba acompañada de medidas estructurales y urgentes para restablecer el equilibrio, como el Decreto n° 96-51, de 24 de enero de 1996, por el que se adoptan medidas urgentes destinadas a restablecer el equilibrio financiero de la Seguridad Social (JORF de 25 de enero de 1996, p. 1230; el Decreto 96-51 tiene por objeto el equilibrio financiero de las ramas de enfermedad y familia). Según el informe presentado al Presidente de la República sobre este Decreto, «la reforma de la protección social propuesta por el Gobierno implica la adopción de medidas estructurales destinadas a reforzar sobre bases sólidas el equilibrio futuro de los regímenes de Seguridad Social. En efecto, dicho equilibrio es la garantía de la perennidad de dichos regímenes y de su eficacia social y económica» (JORF de 25 de enero de 1996, p. 1229).

20 — JORF de 30 de diciembre de 1990 (el artículo 27 se encuentra en la p. 16387); en lo sucesivo, «Ley 90-1168». Con posterioridad al establecimiento del impuesto, las disposiciones legales relativas a la CSG fueron incorporadas al CSS (artículos L. 136-1 y ss.) mediante la Ley 93-936 (véase la nota 8 *supra*). En dos ocasiones, el Conseil constitutionnel (el Juez constitucional de la República Francesa) tuvo ocasión de confirmar, con base en el Derecho interno, el carácter puramente fiscal de la CSG [véanse las sentencias n° 90-285 de 28 de diciembre de 1990 (JORF de 30 de diciembre de 1990, p. 16609) y n° 96-384 de 19 de diciembre de 1996 (JORF de 29 de diciembre de 1996, p. 19380)].

sujetas al pago de la CSG todas las personas físicas a las que se considere fiscalmente residentes en Francia a efectos de la percepción del Impuesto sobre la Renta.²¹ La CSG, aplicada a partir del 1 de febrero de 1991 (véase el artículo 127 de la Ley 90-1168), grava (a los efectos que aquí interesan) la totalidad de los rendimientos del trabajo y las prestaciones sustitutorias (incluidas aquéllas procedentes del extranjero o percibidas en el extranjero) enumerados en los artículos L 136-II y ss. del CSS (anteriormente, artículos 128 y ss. de la Ley 90-1168): esto significa que, a raíz de la ampliación de la base imponible posteriormente introducida mediante la Ley 96-1160 (véase la nota 8 *supra*), la CSG recae sobre una base imponible que actualmente casi coincide con la establecida para la CRDS. Naturalmente, los rendimientos gravados por la CSG son rendimientos liquidables en Francia, sin perjuicio, en el caso de los rendimientos obtenidos en el extranjero, de los convenios internacionales para evitar la doble imposición aplicables.

7. A diferencia de lo que sucede con la CRDS, la CSG sobre los rendimientos del trabajo y prestaciones sustitutorias es recaudada directamente por los organismos encargados de la recaudación de las cotizaciones obligatorias al régimen general de la Seguridad Social, de acuerdo con las normas y con sujeción a las garantías y las sanciones aplicables a la recaudación de las cotizaciones al régimen general por las mismas categorías de rendimientos.²² Según se desprende del recurso interpuesto por la Comisión, con el fin de

permitir la aplicación de las disposiciones relativas a la CSG a los trabajadores no afiliados al régimen de Seguridad Social francés por ejercer su actividad profesional en otro Estado miembro, éstos fueron instados a registrarse en las Unions de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales (Uniones para la recaudación de las cotizaciones de Seguridad Social y de las asignaciones familiares; en lo sucesivo, «URSSAF»).²³ A raíz de las dificultades encontradas en la recaudación del impuesto y con el fin de perfeccionar sus modalidades de recaudación, el 28 de noviembre de 1994, la República Francesa suspendió unilateralmente la percepción de la CSG en el caso de aquellas personas que obtengan rendimientos del trabajo o prestaciones sustitutorias que tengan su origen en el extranjero.²⁴

8. El tipo impositivo ordinario de la CSG, inicialmente equivalente al 1,1 % de los rendimientos liquidables, fue incrementado posteriormente al 2,4 % en 1993, al 3,4 % en 1996 y al 7,5 % (el 6,2 % en el caso de las prestaciones sustitutorias) en 1997.²⁵

21 — Véase el artículo L 136-I del CSS (anteriormente artículo 127 de la Ley 90-1168). Por lo que respecta a los sujetos obligados al pago de la CSG, el Gobierno francés precisa que (al igual que en el caso de la CRDS, véase la nota 7 *supra*) el impuesto no grava los rendimientos de actividades profesionales ejercidas en Francia por trabajadores (por cuenta ajena o por cuenta propia) que, aun estando sujetos a la legislación francesa en materia de Seguridad Social, tengan su residencia fiscal en otro Estado miembro.

22 — Véase el artículo L 136-5, I, del CSS (anteriormente artículo 131-I de la Ley 90-1168).

23 — Con arreglo al artículo L 136-5, I, apartado 2, del CSS (anteriormente artículo 131-I, apartado 2, de la Ley 90-1168), la URSSAF y las Cajas generales de Seguridad Social están facultadas para efectuar controles sobre el pago de la CSG con arreglo a las modalidades previstas en el CSS.

24 — La recaudación de la CSG entre los a) trabajadores fronterizos, b) los trabajadores por cuenta ajena cuyos empresarios no estaban establecidos en Francia, y c) los titulares de pensiones derivadas de actividades ejercidas en el extranjero, había experimentado —según el Gobierno francés— algunas dificultades específicas por el hecho de tener que inscribirse expresamente en un organismo de Seguridad Social francés (mientras que la CRDS se paga directamente a la Administración tributaria, a la que se presenta una única declaración de la renta) y deber efectuar una declaración periódica de los rendimientos percibidos en el extranjero convertidos a francos franceses.

25 — Los sucesivos tipos impositivos fueron fijados, respectivamente, mediante el artículo 134-I de la Ley 90-1168; mediante el artículo 8-III de la Ley 93-936; mediante el artículo 37 de la Ley 96-1160, y mediante el artículo L 136-8, I y II, del CSS. Para el ejercicio fiscal de 1997, el citado informe del Gobierno que acompañaba a la Ley 96-1160 prevé que los ingresos totales de la CSG asciendan a 44.200 millones de FRF (equivalentes aproximadamente a 6.700 millones de euros), derivados en un 74 % de la CSG sobre los rendimientos del trabajo, en un 19 % de la CSG sobre las prestaciones sustitutorias y en un 7 % de la CSG sobre los rendimientos del patrimonio (JORF de 29 de diciembre de 1996, p. 19378).

En un primer momento, los ingresos obtenidos mediante la CSG se destinaban en su totalidad a la Caisse nationale des allocations familiales (Caja Nacional de Prestaciones Familiares; en lo sucesivo, «CNAF»).²⁶ Con arreglo al artículo L 136-8, IV, del CSS, los ingresos de la CSG sobre los rendimientos (tanto del trabajo como de prestaciones sustitutorias) debían destinarse en lo sucesivo, respectivamente, a la CNAF por la parte correspondiente a un tipo del 1,1 %, al Fonds de solidarité vieillesse (Fondo de Solidaridad para la Vejez; en lo sucesivo, «FSV»)²⁷ por la parte correspondiente a un tipo del 1,3 % y a los regímenes obligatorios del seguro de enfermedad por la parte correspondiente a un tipo del 5,1 % (CSG sobre los rendimientos del trabajo) o del 3,8 % (CSG sobre las prestaciones sustitutorias). La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1997 estableció la deducibilidad parcial de la renta liquidable bruta de la CSG sobre los rendimientos del trabajo y las prestaciones sustitutorias.²⁸

tributiva de cada persona). El objeto de la Ley por la que se estableció el impuesto consistía en reforzar la equidad, la solidaridad y la justicia social. De este modo, la universalidad de los derechos a la cobertura de los riesgos asegurados se ve complementada por la universalidad de las obligaciones de financiación: «[mediante la CSG] el Estado pretendía acentuar las tendencias redistributivas del sistema». ²⁹ Basándose en el principio según el cual a igualdad de renta debe corresponder igualdad de contribución, la CSG constituye, por tanto, un instrumento para adaptar los métodos de financiación de la Seguridad Social a una nueva visión del concepto de solidaridad, actualmente calificada de «universal», en el que se basa el sistema de Seguridad Social francés. De este modo, la CSG venía a sustituir parcialmente a las cotizaciones de Seguridad Social que, hasta su creación, gravaban excesivamente las rentas menos elevadas y, simultáneamente, tiene por efecto incrementar los ingresos destinados a gastos de Seguridad Social.³⁰ Por lo demás, la progresividad que caracteriza a la CSG permite reducir el tipo impositivo de las cotizaciones de Seguridad Social.³¹ Tal como subrayó el Gobierno francés, la CSG constituye una primera etapa en la financiación parcial mediante tributos de la Seguridad Social, marcando así un

9. La CSG pretende establecer, de manera que sustituya progresivamente a las cotizaciones de Seguridad Social de carácter regresivo, una especie de progresividad «contributiva» en función de la renta liquidable (es decir, de la capacidad con-

26 — Véase el artículo 134-II de la Ley 90-1168.

27 — El FSV fue creado mediante el artículo 1 de la Ley 93-936, y actualmente está contemplado en el artículo L 135-1 del CSS.

28 — Véase el artículo 94 de la Ley nº 96-1181 de 30 de diciembre de 1996 (JORF de 31 de diciembre de 1996, p. 19490).

29 — G. Sigilló Massara, *op. cit.*, p. 166, referida específicamente a la CSG. El caso francés no parece ser un caso aislado. Según Williams, «durante la última parte de este siglo, las técnicas propias del impuesto sobre la renta han sido aplicadas para obtener fondos con fines destinados a la Seguridad Social» (Williams, D.: «Ascher: the European Court and the power to destroy», en *EC Tax Review*, 1997, p. 4, especialmente p. 6).

30 — Véase Comisión Europea: *La protección social en Europa*, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1994, p. 32.

31 — Por ejemplo, el aumento de un punto porcentual del tipo impositivo de la CSG (del 2,4 % al 3,4 %, véase el punto 8 *supra*) destinado al seguro de enfermedad fue acompañado de una reducción simultánea del 1,3 % de las correspondientes cotizaciones a la Seguridad Social sobre los rendimientos del trabajo (véase el citado informe del Gobierno sobre la Ley 96-1160, apartado 3.2.2, que se refiere a los artículos 17 a 26 de dicha Ley).

momento de transición con respecto a un régimen tradicionalmente caracterizado por la escasa relevancia de la intervención estatal, debida a la opción del legislador de abstenerse de tomar cualquier iniciativa aun en presencia de un déficit del régimen general.³²

10. Quisiera resumir ahora brevemente las características fundamentales de la CRDS y de la CSG. Según la normativa interna, se trata en ambos casos de impuestos. Son impuestos «directos» al igual que el impuesto sobre la renta de las personas físicas, y «de finalidad», ya que sus ingresos están afectados a una finalidad específica. Ambas contribuciones se destinan, aunque de forma diferente, a «financiar» el régimen de Seguridad Social francés: de forma general, la CRDS, en la medida en

que está destinada a amortizar la deuda acumulada por dicho régimen en su conjunto,³³ y de manera más específica la CSG, que está destinada a las ramas de prestaciones familiares (de que se ocupa la CNAF), de prestaciones de vejez (de la que es responsable el FSV) y de prestaciones de enfermedad. La CRDS y la CSG recaen (de forma casi coincidente) sobre la totalidad (a los efectos que aquí interesan) de los rendimientos del trabajo y las prestaciones sustitutorias que tienen su origen (o percibidos) en otro Estado miembro (y sujetos al impuesto en Francia, habida cuenta tanto de la normativa interna como de las disposiciones de los convenios para evitar la doble imposición) de todas aquellas personas a las que se considere fiscalmente residentes en Francia a efectos del pago del impuesto sobre la renta. Por último, mientras que la recaudación de la CRDS sobre los rendimientos que tienen su origen en el extranjero es efectuada por la Administración tributaria con sujeción a las modalidades y las sanciones previstas para el impuesto sobre la renta, la CSG es recaudada directamente por los organismos de Seguridad Social, con arreglo a los procedimientos y con sujeción a las sanciones previstas para la recaudación de las cotizaciones obligatorias. No obstante, este aspecto específico de la CSG no impidió al Conseil constitutionnel considerarla, en varias ocasiones, como un verdadero impuesto. Atendiendo a las evidentes similitudes existentes entre los dos asuntos, he

32 — Véase G. Sigillò Massara, *op. cit.*, pp. 144 y 145, que señala que «la tendencia a utilizar fondos públicos para la financiación de prestaciones abonadas a todos los ciudadanos va afirmándose, por lo que respecta a las prestaciones familiares, en numerosos países, como Alemania, Dinamarca, Italia, Irlanda, Países Bajos y el Reino Unido. Francia tan sólo ha adoptado esta lógica de manera parcial, estableciendo —mediante la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 1991— la Contribution Sociale Généralisée (CSG), un impuesto de finalidad percibido sobre una amplia base imponible, cuyos ingresos se destinan al Régimen de Prestaciones Familiares [la CNAF] junto con las cotizaciones patronales» (p. 163, se han omitido las notas).

En busca de una mayor racionalidad en la elección de las formas de obtención de los recursos, en algunos Estados se ha recurrido asimismo, de forma más o menos amplia, a distintas formas de fiscalidad indirecta, en general con una afectación específica. Por ejemplo, «en Grecia el 27 % de la financiación de las Cajas de Previsión de los Abogados [...] proviene de impuestos indirectos percibidos sobre tabacos, sobre los premios de la lotería y del impuesto de matriculación de automóviles. En Bélgica, una parte de los impuestos indirectos sobre el tabaco y un complemento del 10 % sobre las primas de seguros de automóviles se destina a los sistemas de Seguridad Social de los trabajadores por cuenta ajena (véase la sentencia de 28 de marzo de 1996, AGF Belgium, C-191/94, Rec. p. I-1859), mientras que en Francia los trabajadores agrícolas se benefician de una parte de los impuestos que gravan las bebidas alcohólicas» (Sigillò Massara, *op. cit.*, p. 160, se han omitido las notas) y, también en Francia, en 1997 se establecieron impuestos indirectos sobre el tabaco y sobre los alcoholes destinados a financiar la CNAMTS (Caisse nationale d'assurance maladie des travailleurs salariés, es decir, la Caja Nacional del Seguro de Enfermedad para los Trabajadores por Cuenta Ajena) y el FSV (véanse los artículos 27 y ss. de la Ley 96-1160 y el informe correspondiente del Gobierno, JORF, p. 19380).

33 — Una amortización similar se prevé, siempre de forma general, para la CANAM, a la cual se destinan únicamente una mínima parte de los ingresos de la CADES (véase el punto 5 *supra*). Como veremos, el Gobierno francés niega que la CRDS esté destinada a «financiar» la Seguridad Social, ya que sostiene que los ingresos obtenidos mediante dicha contribución, aunque «transitan» a través de la CADES, un organismo financiero, están en todo caso destinados, en última instancia, a los Presupuestos Generales del Estado.

considerado oportuno proceder a examinarlos de manera conjunta, presentando unas únicas conclusiones para ambos procedimientos.

V. Resumen de las alegaciones de las partes

11. Por las razones ya expuestas, tanto los dos recursos interpuestos por la Comisión con arreglo al artículo 169 del Tratado CE (actualmente artículo 226 CE), como los escritos de contestación presentados por la República Francesa, presentan inevitablemente diversos aspectos comunes, tal como a continuación se explica.

12. El principal elemento de controversia entre las partes tiene su origen en la inexistencia en el Reglamento de una definición de la expresión «cotizaciones de Seguridad Social». La Comisión considera que la CRDS y la CSG no son tanto impuestos (según la calificación que reciben en la normativa interna, defendida por el Gobierno francés en ambos procedimientos) como cotizaciones de Seguridad Social ordinarias y que, como tales, están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Reglamento. La Comisión basa su tesis en elementos objetivos, como el objeto y la afectación de los gravámenes pecuniarios

de que se trata.³⁴ Por lo que se refiere al objeto, la Comisión recuerda que la base imponible está constituida por los mismos rendimientos (del trabajo y de prestaciones sustitutorias), fruto de la movilidad de los trabajadores dentro de la Comunidad, sobre los que ya recaen las cotizaciones de Seguridad Social obligatorias abonadas en otro Estado miembro en virtud del artículo 13 del Reglamento. Por lo que respecta a su afectación, salvando las distancias, las dos «cotizaciones» están destinadas específicamente a financiar el régimen de Seguridad Social. Según la Comisión, la CRDS está destinada a este régimen en su totalidad y, por consiguiente, beneficia ciertamente a las ramas enumeradas en el artículo 4, apartado 1, del Reglamento.³⁵

34 — El criterio de interpretación sugerido por la Comisión se inspira en el utilizado por el Tribunal de Justicia para comprobar si determinadas prestaciones de Seguridad Social están comprendidas dentro del ámbito de aplicación material del Reglamento: «la distinción entre prestaciones excluidas del ámbito de aplicación del Reglamento n° 1408/71 y prestaciones incluidas en él depende esencialmente de los elementos constitutivos de cada prestación, en particular, de su finalidad y de los requisitos para su concesión, y no del hecho de que una prestación sea o no calificada por una legislación nacional como prestación de Seguridad Social» (véanse, entre otras muchas, las sentencias de 31 de mayo de 1979, *Even*, 207/78, Rec. p. 2019, apartado 11; de 27 de marzo de 1985, *Hoeckx*, 249/83, Rec. p. 973, apartado 11; y *Scrivner*, 122/84, Rec. p. 1027, apartados 18 y 19; de 3 de junio de 1992, *Paletta*, C-45/90, Rec. p. I-3423, apartado 16; de 16 de julio de 1992, *Hughes*, C-78/91, Rec. p. I-4839, apartado 14; de 10 de marzo de 1993, *Comisión/Luxemburgo*, C-111/91, Rec. p. I-817, apartado 28; de 2 de agosto de 1993, *Acciardi*, C-66/92, Rec. p. I-4567, apartado 13; de 10 de octubre de 1996, *Hoefer y Zachow*, asuntos acumulados C-245/94 y C-312/94, Rec. p. I-4895, apartado 17, y de 5 de marzo de 1998, *Molenaar*, C-160/96, Rec. p. I-843, apartado 19).

Un enfoque similar, basado en el análisis de las «características esenciales» del impuesto (como la base imponible y el hecho de que se aplique a todas las fases de la producción y la distribución), ha sido adoptado por el Tribunal de Justicia para comprobar la eventual infracción por parte de los Estados miembros de la prohibición —establecida en el artículo 33 de la Sexta Directiva sobre el IVA (Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme; DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54)— de establecer impuestos, impuestos especiales, derechos o tasas que tengan el «carácter de un impuesto sobre el volumen de negocios» (véanse, por ejemplo, las sentencias de 31 de marzo de 1992, *Dansk Denkavit y Poulsen Trading*, C-200/90, Rec. p. I-2217, apartados 12 a 14; de 7 de mayo de 1992, *Bozzi*, C-347/90, Rec. p. I-2947, apartados 14 a 17; de 1 de diciembre de 1993, *Comisión/Dinamarca*, C-234/91, Rec. p. I-6273, apartado 6, y de 19 de febrero de 1998, *SPAR*, C-318/96, Rec. p. I-785, apartados 22 a 29).

35 — Por lo que respecta a la CANAM (véase el punto 5 *supra*), las prestaciones de enfermedad y de maternidad están comprendidas en el artículo 4, apartado 1, letra a), del Reglamento.

Y, según afirma, si bien es cierto que la CSG se destina únicamente a determinadas ramas de la Seguridad Social de la República Francesa, dichas ramas coinciden con algunas de las enumeradas en el propio artículo 4, apartado 1, del Reglamento: las prestaciones de enfermedad [letra a)], las prestaciones de vejez [letra c)], y las prestaciones familiares [letra h)]. La Comisión alega, asimismo, que, además de ser parcialmente deducible de la renta liquidable bruta a efectos de la liquidación del impuesto sobre la renta, la CSG es recaudada directamente por los propios organismos de Seguridad Social, de acuerdo con las mismas modalidades previstas para la recaudación de las cotizaciones obligatorias.

13. Siempre en opinión de la Comisión, estas contribuciones, percibidas sobre los rendimientos del trabajo y las prestaciones sustitutorias que tienen su origen (o son percibidos) en el extranjero de cualquier persona a la que se considere fiscalmente residente en Francia a efectos de la percepción del impuesto sobre la renta, inciden sobre los rendimientos de trabajadores comprendidos dentro del ámbito de aplicación personal del Reglamento y, por ende, de todos aquellos trabajadores que «estén o hayan estado sometidos a la legislación de uno o de varios Estados miembros y que sean nacionales de uno de los Estados miembros» (artículo 2, apartado 1, del Reglamento). Se trata, fundamentalmente, de aquellos trabajadores que, aun residiendo en Francia, obtienen sus rendimientos (del trabajo o de prestaciones sustitutorias) en otro Estado miembro en el cual ejercen (o han ejercido) actividades profesionales, al haber hecho uso de la libertad de circulación que les garantiza el Tratado. A continuación, la Comisión observa que el conjunto de los trabajadores comprendidos dentro del ámbito de aplicación del Reglamento y afectados por los procedimientos iniciados por la misma no se limita, desde luego, a los trabajadores fronterizos tal

como se definen en el artículo 1, letra b), del Reglamento,³⁶ ni, como pretende el Gobierno francés (véase *infra*), a la categoría de trabajadores «fronterizos» prevista en los convenios para evitar la doble imposición celebrados por Francia con los Estados miembros limítrofes.³⁷

14. En virtud del citado artículo 13 del Reglamento —norma de conflicto para la determinación de la legislación aplicable, según subraya la Comisión—, los trabajadores comprendidos dentro del ámbito de aplicación del Reglamento están sometidos exclusivamente a la legislación del Estado miembro en cuyo Estado ejercen su actividad (o, en el caso de los trabajadores por cuenta ajena, en cuyo territorio tenga su sede o su domicilio la empresa o el empleador de que dependen). Por tanto, con arreglo a dicha disposición los trabajadores fiscalmente residentes en Francia, pero que ejerzan (o hayan ejercido) su actividad (o estén o hayan estado empleados en una empresa con sede o domicilio) en otro Estado miembro únicamente pueden estar sujetos al pago de cotizaciones obligatorias sobre los rendimientos corres-

36 — A tenor del cual «la expresión “trabajador fronterizo” designa a todo trabajador por cuenta ajena o por cuenta propia que ejerza su actividad profesional en el territorio de un Estado miembro y resida en el territorio de otro Estado miembro, al que regrese en principio cada día o al menos una vez por semana; sin embargo, el trabajador fronterizo que esté destacado por la empresa de la que depende normalmente, o que preste sus servicios en el territorio del mismo Estado miembro o de otro Estado miembro, conservará la condición de trabajador fronterizo durante un tiempo que no excederá de cuatro meses, aun cuando durante su estancia como destacado no pueda regresar cada día o al menos una vez por semana, al lugar de su residencia».

37 — La definición de trabajadores fronterizos contenida en dichos convenios bilaterales no sólo no es homogénea, sino que tampoco coincide con la proporcionada en el artículo 1, letra b), del Reglamento. A título de ejemplo, la Comisión observó que el convenio con Alemania reconoce la condición de «fronterizo» a cualquier trabajador francés que resida en Francia a una distancia no superior a 20 km de la frontera alemana y que ejerza una actividad profesional en Alemania a una distancia no superior a 30 km de la frontera francesa.

pondientes en este último Estado. Pues bien, según la Comisión, la percepción de la CRDS y la CSG, que viene a añadirse a las cotizaciones ya abonadas en otro Estado miembro en relación con la *misma* base imponible,³⁸ es perjudicial para la coordinación resultante del artículo 13 del Reglamento, ya que constituye un doble gravamen «contributivo» y, en cuanto tal, es contraria al principio de unicidad de la legislación aplicable consagrado en el mismo. En esencia, la República Francesa, al someter a un gravamen «contributivo» los rendimientos «extranjeros» de los trabajadores «migrantes», ejerce, según la Comisión, un poder que no le corresponde (véase el artículo 13, apartado 2, del Reglamento). Por último, la aplicación indiferenciada de las mismas disposiciones a personas —los residentes franceses no migrantes y los residentes que ejercen o han ejercido una actividad profesional en otro Estado miembro— que se encuentran en situaciones objetivamente diferentes desde el punto de vista de la legislación de Seguridad Social (incluidas las disposiciones relativas a los gravámenes contributivos) que les es aplicable constituye, según la Comisión, una discriminación contraria a los artículos 48 y 52 del Tratado.

15. Por su parte, el Gobierno francés observa que el Reglamento, adoptado con base en el artículo 51 del Tratado, se limita a establecer la coordinación de las legislaciones nacionales en materia de Seguridad Social, sin privar por ello a los Estados miembros de la libertad de organización en la materia, de la que éstos disfrutaban en todo caso mientras no haya medidas comunita-

rias de armonización (según el Gobierno francés, esto se aplica asimismo por lo que respecta a la fiscalidad). En efecto, tal como está configurada, la coordinación permite que se mantengan importantes diferencias entre las distintas legislaciones nacionales. A este respecto, la República Francesa observa que el Reglamento contiene definiciones del ámbito de aplicación material y personal de la coordinación de los diferentes regímenes nacionales de Seguridad Social, pero no contiene ninguna definición de la expresión «cotizaciones de Seguridad Social». Puesto que «el artículo 51 deja pues subsistir diferencias de procedimiento y de fondo entre los regímenes de Seguridad Social de los Estados miembros»,³⁹ la omisión que acaba de señalarse resulta significativa, según el Gobierno francés, en la medida en que demuestra la voluntad del Consejo, al adoptar el Reglamento, de no intervenir en la materia de las modalidades de financiación de dichos regímenes, lo que de otro modo le hubiera llevado a incorporar al Reglamento toda una serie de disposiciones de carácter fiscal. Por consiguiente, el Gobierno francés considera que debe concluirse necesariamente que las disposiciones de que se trata, que tienen un carácter estrictamente fiscal, aunque tengan por objeto la financiación en sentido amplio de un régimen de Seguridad Social, no están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Reglamento, sino que siguen perteneciendo al ámbito de las competencias propias de los Estados miembros. Así pues, el Gobierno francés defiende el carácter puramente fiscal de la CRDS y la CSG y, por ende, su carácter ajeno a las ramas de Seguridad Social enumeradas en el artículo 4 del Reglamento, recordando que el hecho imponible lo constituye exclusivamente la residencia fiscal, hasta el punto de prescindir de la condición de «trabajador» de los contribuyentes, así como de su pertenencia (o afiliación) al régimen

38 — Por tanto, los presentes procedimientos no se refieren a la CRDS y a la CSG en la medida en que estas contribuciones gravan los rendimientos del trabajo y las prestaciones sustitutorias percibidos (o bien derivados del ejercicio de actividades profesionales ejercidas) en Francia. Por lo que respecta a la CRDS, en particular, el procedimiento C-34/98 no le afecta en los casos en que se recauda sobre otro tipo de rendimientos, como son los rendimientos del patrimonio (véase el punto 5 *supra*).

39 — Sentencia de 15 de enero de 1986, Pinna (41/84, Rec. p. 1), apartado 20.

francés de Seguridad Social.⁴⁰ Por lo que respecta a la CRDS, en particular, su pago, por lo demás efectuado de acuerdo con modalidades idénticas a las que se aplican en relación con el impuesto sobre la renta ordinario, no da derecho a ninguna contrapartida (elemento que caracteriza a las cotizaciones obligatorias ordinarias), en la medida en que no sólo sus ingresos se destinan exclusivamente a la amortización de la deuda social en general (y, por tanto, no contribuyen a financiar ninguna rama de Seguridad Social específica en particular con el fin de efectuar prestaciones de Seguridad Social), sino que, en última instancia, se abona a los Presupuestos del Estado, tras haber simplemente «transitado» a través de la CADES. Por otro lado, la CADES, primera destinataria de la CRDS, no es un organismo de Seguridad Social, sino un organismo de carácter financiero que, desde luego, no tiene como objetivo el de efectuar prestaciones de ninguna clase. En relación con la CSG, el Gobierno francés alega, de manera totalmente análoga, la inexistencia de contrapartida directa alguna en términos de prestaciones de Seguridad Social (situación equivalente a la que se deriva del pago del impuesto sobre la renta).

16. Por otro lado, la República Francesa sostiene que el efecto de los impuestos de que se trata sobre la circulación de las

personas es bastante reducido, teniendo en cuenta la cuantía limitada del tipo impositivo, sobre todo en el caso de la CRDS. Por lo que respecta asimismo al «ámbito subjetivo» de los gravámenes objeto de los presentes procedimientos, el Gobierno francés excluye, por último, que la CRDS y la CSG afecten a *todos* los trabajadores migrantes que hayan mantenido su residencia fiscal en Francia (como pretende la Comisión), ya que en todo caso la mayor parte de ellos están exentos de los impuestos franceses (entre ellos, la CRDS y la CSG) sobre los rendimientos de fuente extranjera en virtud de un principio general, establecido en los convenios para evitar la doble imposición, según el cual el Estado de tributación es aquel en el cual se ejerce la actividad profesional. De dicho principio se desprende, según me parece entender, una coincidencia por lo que respecta a la legislación fiscal aplicable, que es la misma prevista, con carácter general, en el artículo 13 del Reglamento. Sólo con carácter excepcional, y por lo demás a solicitud expresa de los interesados cuando el régimen fiscal francés es más favorable, los convenios fiscales bilaterales celebrados por Francia establecen que los trabajadores «fronterizos» (véase la nota 37 *supra*) que residen en Francia, pero ejercen su actividad laboral en otro Estado, están sujetos al impuesto en Francia por lo que respecta a los rendimientos derivados de dicha actividad: sólo éstos, por tanto, son los trabajadores «migrantes» afectados por los impuestos de que se trata. Por otro lado, según el Gobierno francés, el hecho de que el régimen fiscal previsto en los convenios para evitar la doble imposición se aplique naturalmente a la CRDS y a la CSG viene a confirmar su carácter puramente fiscal y no contributivo. Por último, el Gobierno francés sostiene que la CRDS y la CSG no son discriminatorias, ya que, al afectar tanto a los trabajadores «no migrantes» como a los trabajadores «migrantes», se trata de gravámenes percibidos en función de un

40 — A este respecto, en apoyo del carácter fiscal y no contributivo de la CRDS y la CSG, el Gobierno francés observa que están exentos de las mismas los trabajadores que, aun ejerciendo su actividad profesional en Francia, residen a efectos fiscales en otro Estado miembro. Esto resulta significativo, en la medida en que el tratamiento dispensado a estos gravámenes diverge claramente del aplicado a las cotizaciones obligatorias que, según el Gobierno francés, son las únicas que deben respetar los principios establecidos en el artículo 13, apartados 1 y 2, del Reglamento (en el que se establece que las cotizaciones deben pagarse en el Estado en el que se trabaja), por estar comprendidas dentro de su ámbito de aplicación.

elemento común a todos los interesados, como es la residencia fiscal en el territorio francés (el hecho imponible del impuesto), prescindiendo de la nacionalidad de los contribuyentes.⁴¹

VI. Análisis jurídico

A. Carencia de pertinencia de la suspensión de la percepción de la CSG por parte de las autoridades francesas

17. Con carácter preliminar, procede hacer una observación sobre un aspecto que, si bien fue mencionado por la Comisión, no figura entre las alegaciones formuladas por el Gobierno francés en relación con la CSG. Nos encontramos ante un procedimiento seguido con arreglo al artículo 169, y carece de toda pertinencia el hecho de que el Estado miembro interesado haya decidido unilateralmente suspender la percepción de dicho impuesto en el caso de los trabajadores «fronterizos» (véase el punto 7 *supra*) a raíz de la recepción del escrito de requerimiento de la Comisión mediante el que se inició el procedimiento administrativo previo al procedimiento C-169/98. La suspensión del gravamen fiscal no equivale en ningún caso a subsanar la eventual infracción cometida por el Estado miembro interesado si en su orde-

namiento jurídico subsiste una normativa contraria a disposiciones comunitarias que tienen efecto directo. Con ello, se mantendría una situación de hecho ambigua, al colocar a los sujetos de Derecho en un estado de incertidumbre en cuanto a las posibilidades de que disponen de invocar el Derecho comunitario.⁴² Observo, asimismo, que el Gobierno francés motivó la suspensión de la percepción de la CSG remitiéndose a su intención de definir nuevas modalidades de recaudación de la misma (lo que permite suponer que su percepción se producirá en todo caso, más pronto o más tarde), y no por estar convencido del fundamento de las observaciones de la Comisión, a las que, por lo demás, se opone firmemente en los escritos presentados en los presentes procedimientos. Por otra parte, todavía en su dúplica la República Francesa confirma que la prórroga durante los últimos cinco años de la suspensión de la recaudación de la CSG se debe en realidad a que está a la espera del pronunciamiento de este Tribunal de Justicia sobre la presente cuestión. En consecuencia, dicha suspensión, adoptada en 1994, no pretende ni puede ser la solución a las objeciones planteadas por la Comisión.

B. La CRDS y la CSG: ¿Impuestos directos o cotizaciones a la Seguridad Social? Carencia de pertinencia de la cuestión

18. Paso ahora al examen sobre el fondo. Del examen de las alegaciones formuladas

41 — De conformidad con un principio fiscal generalmente aceptado en todos los ordenamientos jurídicos, y sin perjuicio de la aplicación de las disposiciones pertinentes de los convenios para evitar la doble imposición, las personas que tienen su residencia fiscal en un determinado Estado están sujetas en el mismo a una obligación fiscal denominada «personal» sobre todos sus ingresos mundiales, al contrario que los no residentes, que tan sólo están obligados al pago de impuestos en relación con los rendimientos obtenidos en el Estado de que se trate.

42 — Véase, entre otras muchas, la sentencia de 29 de octubre de 1998, Comisión/Grecia (C-185/96, Rec. p. I-6601), apartados 30 y 32.

por las partes se desprende que el principal punto de controversia se refiere a la calificación de la CRDS y la CSG a efectos de su sometimiento o no a las normas del Reglamento. Ahora bien, a mi entender el problema de que debe conocer el Tribunal de Justicia debe plantearse de una forma diferente a como lo han formulado las partes, para llegar después a soluciones opuestas.

deben ejercerla respetando el Derecho comunitario». ⁴⁴ Al margen de ello, en el ejercicio de su facultad de organización de sus regímenes de Seguridad Social los Estados miembros deben respetar las disposiciones comunitarias vigentes, ⁴⁵ aunque la normativa en materia de Seguridad Social (al igual que la fiscalidad directa) no haya sido armonizada. ⁴⁶ Por otro lado, siempre según el Tribunal de Justicia, «el hecho de que una norma figure en una ley que *no está comprendida* dentro del ámbito

19. En primer lugar, no me parece correcto el planteamiento adoptado por el Gobierno francés en apoyo de sus pretensiones. Ciertamente, no ignoro el principio según el cual «el Derecho comunitario no restringe la competencia de los Estados miembros para organizar sus sistemas de Seguridad Social». ⁴³ No obstante, debo recordar una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual «si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, sin embargo éstos

44 — Sentencia de 29 de abril de 1999, Royal Bank of Scotland (C-311/97, Rec. pp. I-2651 y ss., especialmente p. I-2664), apartado 19; véanse también las sentencias de 4 de octubre de 1991, Comisión/Reino Unido (C-246/89, Rec. p. I-4585), apartado 12; de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), apartado 21; de 11 de agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, Rec. p. I-2493), apartado 16; de 27 de junio de 1996, Asscher (C-107/94, Rec. p. I-3089), apartado 36; de 15 de mayo de 1997, Futura Participations y Singer (C-250/95, Rec. p. I-2471), apartado 19; de 28 de abril de 1998, Safir (C-118/96, Rec. p. I-1897), apartado 21, y de 16 de julio de 1998, Imperial Chemical Industries (C-264/96, Rec. p. I-4694), apartado 19.

45 — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 23 de septiembre de 1982, Koks (275/81, Rec. p. 3013), apartado 10; de la misma fecha, Kuijpers (276/81, Rec. p. 3027), apartado 14; de 12 de junio de 1986, Ten Holder (302/84, Rec. p. 1821), apartado 21; de 10 de julio de 1986, Luijten (60/85, Rec. p. 2365), apartado 14; Decker (apartado 23) y Kohll (apartado 19), así como las correspondientes conclusiones conjuntas presentadas por el Abogado General Sr. Tesauro (puntos 17 a 25), y la sentencia de 26 de enero de 1999, Terhoeve (C-18/95, Rec. p. I-345), apartado 34. Véanse asimismo las sentencias de 24 de septiembre de 1987, De Rijke (43/86, Rec. p. 3611), apartado 12; de 21 de febrero de 1991, Daalmeijer (C-245/88, Rec. p. I-555), apartado 15; de 30 de enero de 1997, De Jaeck (C-340/94, Rec. p. I-461), apartado 36, y de 4 de noviembre de 1997, Snares (C-20/96, Rec. p. I-6057), apartado 45, en la cual el Tribunal de Justicia precisó que las competencias de los Estados miembros en materia de Seguridad Social deben ejercerse de modo que no impliquen ninguna discriminación entre sus nacionales y los nacionales de otros Estados miembros, es decir, respetando uno de los principios fundamentales del ordenamiento jurídico comunitario, consagrado en los artículos 6 del Tratado CE (actualmente artículo 12 CE) y 3 del Reglamento.

43 — Sentencias de 28 de abril de 1998, Kohll (C-158/96, Rec. p. I-1931), apartado 17, y Decker (C-120/95, Rec. p. I-1831), apartado 21; véanse también las sentencias de 12 de julio de 1979, Brunori (266/78, Rec. p. 2705); de 7 de febrero de 1984, Duphar y otros (238/82, Rec. p. 523), apartado 16; de 28 de noviembre de 1991, Durighello (C-186/90, Rec. p. I-5773), apartado 14; de 17 de febrero de 1993, Poucet y Pistre (asuntos acumulados C-159/91 y C-160/91, Rec. p. I-637), apartado 6, y de 17 de junio de 1997, Sodemare y otros (C-70/95, Rec. p. I-3395), apartado 27.

46 — Con la excepción, por lo que respecta a la fiscalidad directa, de las Directivas 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros (DO L 225, p. 1), y 90/435/CEE del Consejo, de la misma fecha, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO L 225, p. 6).

de aplicación del Reglamento *no* implica necesariamente que dicha norma tampoco esté comprendida en el mismo». ⁴⁷ En consecuencia, no puedo compartir la afirmación según la cual los impuestos directos, como tales, no pueden en ningún caso interferir con el artículo 13 del Reglamento. Dicha disposición establece una norma fundamental de la coordinación comunitaria de los regímenes de Seguridad Social llevada a cabo mediante el Reglamento, que pretende asegurar la libre circulación de trabajadores (véase el artículo 51), principio que constituye uno de los fundamentos de la Comunidad. ⁴⁸ Los Estados miembros no pueden adoptar medidas fiscales o de Seguridad Social que sean contrarias, obstaculicen o disuadan

del ejercicio de esta libertad fundamental de los trabajadores. ⁴⁹ Así pues, a diferencia del Gobierno francés yo excluiría que pueda configurarse, dentro del ámbito de la Seguridad Social, una especie de «inmunidad fiscal» de los Estados miembros.

20. Por otra parte, también me deja perplejo el razonamiento seguido por la Comisión para demostrar que, en determinados casos, la aplicación de la CRDS y de la CSG

47 — Sentencia de 18 de mayo de 1995, Rheinhold & Mahla (C-327/92, Rec. p. I-1223), apartado 22 (el subrayado es mío); en el mismo sentido, véase la sentencia de 10 de enero de 1980, Jordens-Vosters (69/79, Rec. p. 75), especialmente apartado 8. Además, en el asunto Comisión/Francia (sentencia de 16 de enero de 1992, C-57/90, Rec. p. I-75) el Abogado General Sr. Lenz rechazó firmemente la tesis de la demandada según la cual el Reglamento no se refiere a las modalidades de financiación de los sistemas de Seguridad Social, en la medida en que se limita a prever una simple coordinación de las normativas nacionales. Esta tesis (del todo análoga a la formulada por el Gobierno francés en los presentes procedimientos) se fundaba en la inexistencia en el Reglamento de cualquier definición del término «cotización» y, simultáneamente, en las diferencias de organización y de financiación existentes entre los regímenes de Seguridad Social nacionales. El Abogado General Sr. Lenz se adhirió a la tesis de la Comisión relativa a la unicidad de la legislación o del principio del paralelismo entre contribuciones y prestaciones (véanse, respectivamente, los apartados 18 y 19 del informe para la vista y el punto 22 de las conclusiones de 19 de septiembre de 1991). El Tribunal de Justicia no se pronunció sobre este particular, ya que estimó que no estaban comprendidas dentro del Reglamento ni la pensión de jubilación anticipada ni la pensión de jubilación complementaria objeto de la financiación de que se trataba, de modo que esta última no podía considerarse afectada por las disposiciones del Título II del propio Reglamento (apartado 14).

48 — Véase la sentencia de 7 de marzo de 1991, Masgjo (C-10/90, Rec. p. I-1119), apartado 16.

49 — Dicho esto, no puedo compartir la tesis del Gobierno francés según la cual el Consejo se abstuvo de forma deliberada de intervenir en materia de financiación de los regímenes de Seguridad Social (véase el punto 15 *supra*). Ya cuando se adoptó el Reglamento, el instrumento fiscal se encontraba bastante extendido, y desde entonces no ha dejado de adquirir una importancia cada vez mayor (véase el punto 2 *supra*); así queda patente, por lo demás, en la jurisprudencia de este Tribunal de Justicia, que ha tenido que ocuparse en varias ocasiones de hechos comprendidos dentro del ámbito de la Seguridad Social y caracterizados por la financiación pública (véase *infra* en esta misma nota). Por tanto, parece improbable que —al haberse abstenido simplemente de adoptar expresamente una decisión en este sentido— el Consejo (que, sin embargo, a lo largo de los años ha intervenido en varias ocasiones para modificar el propio Reglamento) pretendiera excluir del ámbito de aplicación del Reglamento un fenómeno de la importancia que tiene la financiación fiscal de los regímenes de Seguridad Social [por lo demás, cuando el legislador comunitario ha querido excluir del Reglamento determinadas situaciones, lo ha hecho de manera expresa (véanse, por ejemplo, los artículos 1, letra j), última parte, y 4, apartado 2 *ter*]].

Entre las sentencias del Tribunal de Justicia en las que ha tenido ocasión de examinar prestaciones de Seguridad Social (declaradas incluidas dentro del ámbito de aplicación material del Reglamento) financiadas mediante ingresos fiscales, subrayo las sentencias de 24 de febrero de 1987, Giletti y otros (asuntos acumulados 379/85, 380/85, 381/85 y 93/86, Rec. p. 955), apartado 3; de 12 de julio de 1990, Comisión/Francia (C-236/88, Rec. p. I-3163), apartado 3, y Acciardi, citada en la nota 34 *supra*. Véase asimismo la sentencia Poucet y Pistre, en la cual el Tribunal de Justicia se detuvo a considerar dos regímenes de Seguridad Social —financiados en parte «con porcentajes de exacciones de diversa procedencia» o «mediante [...] una contribución estatal cuya cuantía se fija en la Ley de Presupuestos» (véanse las conclusiones del Abogado General Sr. Tesauo, puntos 4, párrafo quinto, y 5, párrafo cuarto, respectivamente)— con el fin de comprobar la eventual naturaleza de «empresa» a efectos de los artículos 85 y 86 del Tratado CE (actualmente artículos 81 CE y 82 CE, respectivamente) y la sentencia Duphar y otros, relativa a un sistema de Seguridad Social parcialmente financiado mediante «participaciones financieras de las autoridades públicas» (apartado 16). Recuérdese, por último, que, en la sentencia Wilmot/Organic (sentencia de 27 de noviembre de 1985, 295/84, Rec. p. 3759), se sometió al Tribunal de Justicia el caso de un tributo de carácter paraafiscal establecido específicamente para financiar fondos de Seguridad Social.

por parte del legislador francés resulta incompatible con el artículo 13 del Reglamento. La Comisión llega a dicha conclusión atribuyendo a los gravámenes controvertidos en los presentes procedimientos un carácter contributivo y no fiscal. Pues bien, razonando de este modo se introduce en el análisis del caso que aquí nos ocupa una complicación innecesaria. En efecto, el concepto de cotización a la Seguridad Social no está definido en el Reglamento. El carácter contributivo de las cargas establecidas por la normativa francesa con arreglo a criterios de apreciación como, precisamente, puede ser la afectación de las cantidades abonadas se inspira, a este respecto, en una cierta jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de prestaciones de Seguridad Social y de impuestos sobre el volumen de negocios. Ahora bien, dicha jurisprudencia se basa en definiciones adoptadas por el propio legislador comunitario.⁵⁰ En todo caso, calificar un gravamen pecuniario como cotización social o a la Seguridad Social en razón de la finalidad a la que se destinan los ingresos obtenidos es un criterio que no puede considerarse sustentado con toda certeza por la jurisprudencia de este Tribunal de Justicia. Y así, en el asunto AGF Belgium,⁵¹ el Tribunal de Justicia declaró que el mero hecho de que impuestos indirectos como los recargos obligatorios sobre las

primas de seguros de automóviles estuvieran *destinados a contribuir* a la financiación de organismos que perseguían finalidades de índole social no permitía considerarlos cotizaciones sociales (apartado 15). La tesis sostenida en el presente asunto por la Comisión no puede apoyarse en definiciones de carácter normativo, que sin embargo se encuentran en la base de las sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia a las que se remite la propia Comisión. Además, nos encontramos ante un problema que afecta a un sector bastante complejo de la legislación, en el cual está prevista la coordinación, pero ciertamente no hasta el punto de eliminar las profundas diferencias de fondo y de forma que existen entre las soluciones adoptadas a nivel nacional.⁵² El principio de seguridad jurídica, por lo demás alegado a menudo por el Gobierno francés, se opone a que el intérprete pueda definir tipologías, en función de criterios como, en el caso que nos ocupa, el objeto y la afectación del gravamen, para calificar el supuesto concreto y modelar en consecuencia el ámbito de aplicación del Reglamento de acuerdo con el sistema de clasificación elegido. No perdamos de vista, por lo demás, que las modalidades de financiación de los regímenes de Seguridad Social ofrecen una casuística abundante y bastante variada, así que el intento de encasillar figuras tributarias concretas en categorías generales muy bien podría resultar infructuoso.⁵³ Basta con recordar algunas sentencias dictadas a este respecto por el Tribunal de Justicia. En efecto, en la

50 — Limitándonos al caso de las prestaciones a la Seguridad Social, y teniendo en cuenta que, según este Tribunal de Justicia, «la distinción entre prestaciones excluidas del ámbito de aplicación del Reglamento n° 1408/71 y prestaciones incluidas en él se basa esencialmente en los elementos constitutivos de cada prestación, principalmente en su finalidad y en los requisitos para obtenerla» (véase la nota 34 *supra*), piénsese en las disposiciones del artículo 1, letras t), u) y v) (definiciones de «prestaciones», «pensiones», «rentas», «prestaciones familiares», «subsídios familiares» y «subsídios de defunción»), en relación con las del artículo 4 («campo de aplicación material», con una enumeración detallada de las ramas de Seguridad Social reguladas) del Reglamento; en particular, el artículo 4 ha sido a menudo considerado fundamental en la jurisprudencia de este Tribunal de Justicia para determinar si una determinada prestación está comprendida o no dentro del ámbito de aplicación del Reglamento (además de la jurisprudencia citada en la nota 34 *supra*, véanse las sentencias Frascogna I y Frascogna II, citadas en la nota 16 *supra*, en relación con un caso en el que el Tribunal de Justicia declaró que una prestación tenía un carácter «asistencial» más que de «Seguridad Social»).

51 — Citado en la nota 32 *supra*.

52 — Entre otras muchas, véanse las sentencias Pinna, citada en la nota 39 *supra*, apartado 20, y de 27 de septiembre de 1988, Lenoir (313/86, Rec. p. 5391), apartado 13.

53 — Por lo demás, el propio Tribunal de Justicia ha admitido, cuando ha tenido que examinar la cuestión de si están incluidas dentro del ámbito de aplicación del Reglamento legislaciones nacionales de carácter mixto, pertenecientes al ámbito tanto de la Seguridad Social como de la asistencia social, que, si bien puede desearse que, desde el punto de vista de la aplicación de la normativa comunitaria en materia de Seguridad Social, se establezca una clara diferencia entre los regímenes legislativos que pertenecen, respectivamente, a la Seguridad Social y a la asistencia social, no se puede excluir la posibilidad de que una legislación nacional se vincule *simultáneamente* a una y a otra de ambas categorías, en razón de su ámbito de aplicación personal, de sus objetivos y de sus modalidades de aplicación, escapando de este modo a cualquier clasificación general (sentencias de 9 de octubre de 1974, BIASON, 24/74, Rec. p. 999, apartado 9, y GILETTI y otros, citada en la nota 49 *supra*, apartado 9).

sentencia Klomp,⁵⁴ el Tribunal de Justicia reconoció que «una cotización afectada a la financiación de un sistema de Seguridad Social [puede recaudarse] de acuerdo con modalidades propias de la recaudación de las cargas fiscales». En la sentencia Wilmot/Organic,⁵⁵ el Tribunal de Justicia calificó de «tributo de carácter no fiscal» una «contribución social de solidaridad» meramente establecida en beneficio de regímenes de Seguridad Social a cargo de las sociedades cuyo tipo ascendía al 0,1 % del importe del volumen de negocios anual. Más recientemente, en la sentencia AGF Belgium, el Tribunal de Justicia ha calificado de «recursos fiscales» determinados gravámenes que el Juez remitente tendía a considerar más bien como «cotizaciones sociales».⁵⁶ Por otro lado, los expertos que se han ocupado de la cuestión de la financiación de los regímenes de Seguridad Social han constatado que los Estados adoptan «técnicas “a medio camino entre las cotizaciones y los impuestos, [...] hasta

el punto de complicar su distinción”»,⁵⁷ precisando que «se encuentran ejemplos de dichas tendencias en el Reino Unido, Francia y los Países Bajos».⁵⁸ A esto se añade que el Tribunal de Justicia, perfectamente consciente del hecho de que las prestaciones de Seguridad Social no se financian

54 — Sentencia de 25 de febrero de 1969, Klomp (23/68, Rec. p. 43), apartado 20.

55 — Citada en la nota 49 *supra*.

56 — Véanse los apartados 8 y 16; preciso que, en aquel asunto, el Tribunal de Justicia procedió a una recalificación del gravamen (de cotización social a recurso fiscal), prescindiendo de la calificación que se deducía del ordenamiento jurídico del Estado miembro interesado, teniendo en cuenta el concepto (amplio) de tributos contenido en el artículo 3 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas (la disposición cuya interpretación solicitaba el Juez nacional) y efectuando, en particular, una remisión directa a las «contribuciones o gravámenes de cualquier naturaleza que formen parte de los tributos internos en el sentido del Derecho comunitario» (apartado 20, el subrayado es mío). La referencia al «Derecho comunitario» debe entenderse como una remisión a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a los tributos internos contemplados en las normas del Tratado, según la cual «la circunstancia de que un tributo o canon [...] constituya un derecho especial o se destine a una finalidad particular, no puede substraerlo del ámbito de aplicación de dichas disposiciones [en aquel caso, el artículo 95 del Tratado CE (actualmente artículo 90 CE, tras su modificación)] (véase la sentencia de 22 de marzo de 1977, Iannelli y Volpi, 74/76, Rec. p. 557, apartado 19)» (sentencia AGF Belgium, citada en la nota 32 *supra*, apartado 18). Como se ve, en este caso, al igual que en aquellos en los que se examinó la naturaleza de prestaciones de Seguridad Social o de impuestos sobre el volumen de negocios (véase la nota 34 *supra*), el Tribunal de Justicia procedió a una calificación autónoma del gravamen de que se trataba, en la medida en que disponía de conceptos propios del ordenamiento jurídico comunitario.

57 — G. Sigilló Massara, *op. cit.*, p. 165 (el subrayado es mío), citando a Mouton, P.: «Methods of financing social security in industrial countries: an international analysis», en AA.VV., *Financing social security: the options. An international analysis*, Ginebra, OIT, 1984, p. 29. Hay asimismo quien ha escrito que «la concienciación sobre la creciente interdependencia entre los diferentes instrumentos de financiación de la Seguridad Social [...] y la búsqueda integral de la equidad y de la convergencia entre los distintos gravámenes ha llevado a los países de la Comunidad a integrar la fiscalidad y las cotizaciones sociales en una nueva figura compleja, “el gravamen tributario total”, a los efectos de las comparaciones internacionales» (Tamburi, G.: *Welfare State, Sistemi di finanziamento. Politiche di convergenza dei sistemi di finanziamento della sicurezza sociale nei Paesi della Comunità europea*, Actas de la Asamblea del CNEL, Roma, 19 de febrero de 1992, p. 56, citado en G. Sigilló Massara, *op. cit.*, p. 165).

En relación con el caso de los impuestos indirectos con afectación específica (aunque no son objeto de los presentes procedimientos), se ha expresado fundamentalmente en el mismo sentido D. Pieters, según el cual resulta especialmente difícil determinar en cada caso la verdadera naturaleza de los gravámenes destinados a financiar la Seguridad social, ya que, por una parte, las «etiquetas» utilizadas por los Estados miembros responden a exigencias de conveniencia política y, por otra, su variedad parece dificultar una categorización («Social security, taxation and European integration», en *De sociale zekerheid heracht*, 1992, p. 235, especialmente p. 239).

58 — G. Sigilló Massara, *op. cit.*, p. 165. Por lo que respecta, específicamente, a los Países Bajos, «la percepción del impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal y de las cotizaciones de los seguros sociales generales [...] se realiza de forma combinada, de manera que el primer tramo de renta comprende un componente del impuesto y un componente de las cotizaciones sociales» (punto 3 de las conclusiones del Abogado General Sr. Léger en el asunto Asscher, antes citado). Comentando el asunto Asscher, D. Williams ha observado que «las cotizaciones sociales neerlandesas son de dos tipos: cotizaciones específicas y cotizaciones generales. Sea cual sea la naturaleza de las cotizaciones específicas, las cotizaciones generales forman parte —etiquetas aparte— del régimen fiscal general. (El Abogado General Sr. Ruiz-Jarabo Colomer ha observado que las cotizaciones sociales generales de los Países Bajos “gozan de algunas afinidades con los impuestos”; conclusiones de 30 de abril de 1998 en el asunto Terhoeve, citado en la nota 45 *supra*, punto 30). Estamos ante un sistema en el cual el Gobierno ha utilizado un impuesto de finalidad sobre la renta como instrumento de financiación de gran parte del presupuesto de la Seguridad Social, mientras que ha usado los ingresos fiscales generales, incluido el impuesto general sobre la renta [sin vínculo de afectación] para financiar el resto de dicho presupuesto» (D. Williams, *op. cit.*, p. 4; la traducción es mía). Williams precisa que un sistema similar se aplica en Suecia, donde es la propia Administración tributaria la que percibe las cotizaciones de Seguridad Social (*ibidem*, p. 5, nota 6).

exclusivamente mediante cotizaciones obligatorias,⁵⁹ ha declarado que las modalidades de financiación de las prestaciones de Seguridad Social no afectan a la calificación de estas últimas a efectos de incluirlas o no en el ámbito de aplicación del Reglamento.⁶⁰

21. ¿Qué conclusión cabe extraer de las observaciones precedentes? Los Estados miembros deben ejercer sus competencias propias en materia de fiscalidad directa, en todo caso, respetando el Derecho comunitario. En consecuencia, no veo la necesidad de proceder, con carácter preliminar, con el objeto de comprobar la posible existencia de una infracción del artículo 13 del Reglamento, a demostrar que un impuesto directo constituye en realidad una cotización en sentido estricto, cuando, en virtud de la jurisprudencia inequívoca de este Tribunal de Justicia citada en el punto 19 *supra*, el examen relativo a la posible existencia de una infracción de la citada disposición no guarda relación alguna con la calificación —como «impuesto» o como «cotización»— del gravamen de que se trate. En efecto, dicha jurisprudencia obliga en todo caso a los Estados miembros a respetar el Derecho comunitario (incluido el Reglamento) *prescindiendo* del hecho de que ejerzan sus competencias en el ámbito de la fiscalidad directa y no en el de la Seguridad Social.

59 — «La financiación de los organismos sociales puede garantizarse, a la vez, mediante cotizaciones especiales y mediante gravámenes fiscales» (sentencia AGF Belgium, citada en la nota 32 *supra*, apartado 15); véase también el caso de las prestaciones cuya carga financiera recae sobre el empleador y no sobre un organismo de Seguridad Social (sentencia Paletta, citada en la nota 34 *supra*, apartados 3 y 18); véanse, asimismo, las diversas sentencias citadas en la nota 49 *supra*, en las cuales el Tribunal de Justicia se ha ocupado de prestaciones financiadas mediante los ingresos fiscales.

60 — Véanse las sentencias Giletta y otros, citada en la nota 49 *supra*, apartado 7; Paletta, apartado 18, y Acciardi, apartado 18, citadas en la nota 34 *supra*.

C. Ámbito de aplicación del Reglamento y, por ende, del artículo 13

22. Dicho esto, considero que la solución al problema que opone a la Comisión y a la República Francesa debe buscarse más bien en una lectura diferente del Reglamento en general, y del artículo 13 en particular, que, sin embargo, aflora en los recursos interpuestos en los presentes procedimientos. La propia Comisión, aun insistiendo en el carácter de «cotización» de los gravámenes de que se trata, no deja, sin embargo, de referirse asimismo al amplio concepto de «legislación» consagrado en el Reglamento, a la *ratio legis* que inspira el artículo 13 del Reglamento y al hecho de que, habida cuenta de su base jurídica (véase, en particular, el artículo 51), el Reglamento se propone contribuir a la realización de la libre circulación de personas. Esto tiene como resultado evidente que cualquier medida contraria a la finalidad (además de a la literalidad) del artículo 13 constituye, en última instancia, una infracción de los artículos 48 y 52.⁶¹ En el pasado, el Tribunal de Justicia ha adoptado un enfoque hermenéutico similar precisamente para examinar situaciones en relación con las cuales, como en el presente caso, el Reglamento no se pronunciaba. Me refiero, en particular, a la sentencia Aldewereld, relativa a la situación —no prevista directamente en ninguna de las disposiciones del Título II del Reglamento, entre las que se encuentra el artículo 13— de un trabajador que ejerce su actividad fuera del territorio de la Comunidad. En aquel

61 — Entre otras muchas, véase la sentencia de 29 de junio de 1994, Aldewereld (C-60/93, Rec. p. I-2991), en la cual el Tribunal de Justicia declaró que «las normas de Derecho comunitario que tienen por finalidad asegurar la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad y, en particular, las disposiciones que regulan la determinación de la legislación nacional aplicable contenidas en el Título II del Reglamento n.º 1408/71 se oponen» a la doble percepción de cotizaciones sociales (apartado 26; el subrayado es mío).

asunto, el Tribunal de Justicia resolvió la cuestión de qué legislación era aplicable sobre la base de la «finalidad perseguida» por esas mismas disposiciones.⁶² Dicho esto, considero que debo comprobar si —prescindiendo de su calificación— los dos gravámenes de que se trata pueden incluirse en alguna medida dentro del ámbito de aplicación del Reglamento y, por ende, del artículo 13. Advierto que el hecho de que el Reglamento (y, en consecuencia, el artículo 13) no proporcione ninguna definición útil para resolver de manera directa las cuestiones que oponen a la Comisión y a la República Francesa no excluye, desde luego, que el Tribunal de Justicia determine si existe la infracción imputada al Estado miembro demandado. En efecto, «el recurso por incumplimiento tiene carácter objetivo y [...] en el marco de tal recurso, incumbe al Tribunal de Justicia declarar si se ha producido o no el incumplimiento que se imputa»,⁶³ obviamente con base en los elementos concretos proporcionados por la parte demandante.

62 — Véase el apartado 15. Para otros asuntos en los que el Tribunal de Justicia se basó en la finalidad de las normas comunitarias en materia de Seguridad Social a efectos de su correcta aplicación, véase, por ejemplo, las sentencias Pinna, citada en la nota 39 *supra*, apartado 21, última frase, y Paletta, citada en la nota 34 *supra*, apartado 24. Por lo demás, «según reiterada jurisprudencia, para interpretar una disposición de Derecho comunitario, deben tenerse en cuenta no sólo sus términos, sino también, en su caso, su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte», sentencia de 30 de enero de 1997, Hervein y Hervillier (C 221/95, Rec. p. I-609), apartado 15, que se remite a la sentencia de 17 de noviembre de 1983, Merck (292/82, Rec. p. 3781), apartado 12.

63 — Sentencia de 17 de noviembre de 1993, Comisión/España (C-73/92, Rec. p. I-5997), apartado 19 (el subrayado es mío); véase también la sentencia de 14 de diciembre 1971, Comisión/Francia (7/71, Rec. p. 1003), en la que se precisó que «el procedimiento por incumplimiento de Estado permite precisamente determinar el alcance exacto de las obligaciones de los Estados miembros en caso de divergencias en la interpretación» (apartados 49 a 51), en línea con la propuesta del Abogado General Sr. Roemer («el recurso [por incumplimiento] tiene una finalidad puramente objetiva; en consecuencia, procede *determinar la situación jurídica* y dejar a un lado cualquier apreciación moral», p. 1025; el subrayado es mío). En la doctrina, véase, a título de ejemplo, Simon, D.: «Recours en constatation de manquement», en *Juris Classeur-Europe*, fascículo 380, punto 1, donde se lee que estos «procedimientos [son] objetivos, basados en la necesidad de garantizar el respeto de un «orden público comunitario»».

23. Entre las disposiciones comunitarias invocadas por la Comisión, se encuentra el artículo 1, letra j), del Reglamento. En ella figura una definición un tanto general del término «legislación», que constituye el eje del artículo 13 (véase el punto 3 *supra*). En esencia, se trata de *cualquier medida* que se «refiera» a las ramas de Seguridad Social a que se aplica el Reglamento. Además, según este Tribunal de Justicia, «esta definición [de legislación] se caracteriza por su contenido *amplio* [...] y debe entenderse que se refiere al conjunto de medidas nacionales aplicables en la materia».⁶⁴ A esto se añade que, siempre según reiterada jurisprudencia de este Tribunal de Justicia, además de tener «por finalidad [...] evitar la aplicación simultánea de varias legislaciones nacionales y las complicaciones que pueden resultar de ello»,⁶⁵ las disposiciones del Título II del Reglamento (al que pertenece el artículo 13) «forman [...] un sistema de

64 — Sentencia de 31 de marzo de 1977, Bozzone (87/76, Rec. p. 687), apartado 10 (el subrayado es mío). Por la filosofía que la inspira, esta sentencia no es una sentencia aislada. El Tribunal de Justicia tiende a interpretar de manera amplia las disposiciones del Reglamento, entre ellas el artículo 13 (véanse, por ejemplo, las sentencias Bion, citada en la nota 53 *supra*, apartados 12 a 16; de 12 de enero de 1983, Coppola, 150/82, Rec. p. 43, apartado 11; Ten Holder, citada en la nota 45 *supra*, apartados 13 a 15; Giletti y otros, citada en la nota 49 *supra*, apartado 11, y Comisión/Francia, citada en la nota 49 *supra*, apartados 10 y 16).

Recuérdese, además, que, en la sentencia de 9 de junio de 1977, Blottner (109/76, Rec. p. 1141), apartados 9 a 13, el Tribunal de Justicia aun señalando que el concepto de «legislación» que figura en el artículo 1, letra j), del Reglamento se refiere exclusivamente a las leyes y reglamentos en materia de Seguridad Social «existentes o futuras», interpretó la norma en el sentido de que ésta no «excluy[e] las disposiciones que, tras haber estado anteriormente en vigor, ya habían dejado de estarlo en el momento de la adopción de dichos Reglamentos comunitarios» porque, de lo contrario, «no se alcanzaría» la *finalidad* del artículo 51, base jurídica del Reglamento. La interpretación «amplia» efectuada por el Tribunal de Justicia resulta, a mi entender, tanto más significativa a la luz de la jurisprudencia según la cual «el hecho de que una norma figure en una ley que no esté comprendida dentro del ámbito de aplicación del Reglamento no implica necesariamente que dicha norma tampoco esté comprendida en el mismo» (sentencia Rheinhold & Mahla, citada en la nota 47 *supra*, apartado 22; véase también la sentencia Jordens-Vosters, citada en la nota 47 *supra*, apartado 8).

65 — Véanse las sentencias de 3 de mayo de 1990, Kits van Heijningen (C-2/89, Rec. p. I-1755), apartado 12; véanse también, entre otras muchas, la sentencia Luitjen, citada en la nota 45 *supra*, apartado 12, y la sentencia de 4 de octubre de 1991, De Paep (C-196/90, Rec. p. I-4815), apartado 18. Tal como se desprende de su tenor literal, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se inspiró en el octavo considerando del Reglamento.

reglas de conflicto, cuyo carácter completo sustrae al legislador de cada Estado miembro la competencia para determinar el ámbito y los requisitos para aplicar su legislación nacional, respecto de las personas sujetas a ella y al territorio en que las disposiciones nacionales surten efecto». ⁶⁶

24. En consecuencia, procede tener en cuenta: la obligación de los Estados miembros de respetar —en el ejercicio de su facultad de organización de sus regímenes de Seguridad Social— las disposiciones comunitarias aplicables (véase la nota 45 *supra*); el carácter bastante amplio del concepto de «legislación» que figura en el artículo 1, letra j), del Reglamento; la finalidad del artículo 13, consistente en evitar que el trabajador migrante deba soportar, como consecuencia de la sujeción a varias normativas, *cualquier* complicación (que obstaculice la libertad garantizada por el Tratado); ⁶⁷ además, el mencionado «efecto» que las reglas de conflicto tienen sobre las competencias de los Estados miembros en materia de Seguridad Social. Así las cosas, me inclino a considerar que procede incluir dentro del ámbito de aplicación del Reglamento (y, por ende, del artículo 13) una medida que, a

pesar de la calificación de medida «fiscal» que le atribuye el ordenamiento jurídico nacional, presenta, en principio, elementos de conexión con el régimen de Seguridad Social, o bien se «refiere» a él tal como establece el artículo 13. A esto se añade que, a diferencia de lo que sucede con otros casos previstos en el Reglamento, ⁶⁸ el artículo 1, letra j), del Reglamento no excluye las medidas de financiación del concepto de «legislación»; por otra parte, dichas medidas no son objeto de ninguna otra disposición específica del Reglamento. ⁶⁹ En otras palabras, no me parece correcto excluir las medidas de financiación «fiscal» de la categoría de medidas, sin lugar a dudas comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Reglamento, de organización de un determinado régimen de Seguridad Social, entre las cuales la propia República Francesa admite que se encuentran las medidas de financiación «contributiva»: la correcta aplicación del Reglamento obliga a interpretar, dentro de lo posible, *de manera coherente*, las disposiciones relativas a la determinación de la legislación aplicable. ⁷⁰ Como se ve, prescindo de la calificación atribuida por el ordenamiento jurídico nacional a dichas medidas de financiación. Desde luego, esta interpretación del artículo 13 no se opone a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la cual tiende a interpretar las disposiciones del Reglamento de un modo no restrictivo (véase la nota 64 *supra*). Es más. La propia jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha precisado a menudo, precisamente en referencia a la interpretación

66 — Sentencia Luijten, apartado 14; véanse también, por ejemplo, las sentencias Kits van Heijningen, apartado 12, y De Paep, apartado 18.

67 — He dicho «cualquier» complicación por cuanto la jurisprudencia reiterada de este Tribunal de Justicia ha consagrado el principio según el cual incluso un mínimo obstáculo a alguna de las libertades fundamentales debe considerarse contrario al Tratado: en relación con la libre circulación de mercancías, véanse las sentencias de 5 de junio de 1986, Comisión/Italia (103/84, Rec. p. 1759), apartado 18, y de 5 de abril de 1984, Van de Haar (asuntos acumulados 177/82 y 178/82, Rec. p. 1797), apartado 13; en relación con la libre circulación de personas, véanse las sentencias de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, denominada «Avoir fiscal» (270/83, Rec. p. 273), apartado 21, y de 31 de marzo de 1993, Kraus (C-19/92, Rec. p. I-1663), apartado 32; en relación con la libre circulación de servicios, véanse las sentencias de 25 de julio de 1991, Säger (C-76/90, Rec. p. I-4221), apartado 12, y de 24 de marzo de 1994, Schindler (C-275/92, Rec. p. I-1039), apartado 43; en relación con la libre circulación de capitales, véanse mis conclusiones de 24 de junio de 1999, Verkooijen (C-35/98, Rec. p. I-4073, p. I-4109), punto 17; en relación con las cuatro libertades fundamentales, véase la sentencia de 13 de diciembre de 1989, Corsica Ferries France (C-49/89, Rec. p. 4441), apartado 8.

68 — Por ejemplo, las disposiciones de los regímenes especiales de los trabajadores autónomos, cuya creación se deja a la iniciativa de los interesados.

69 — Véase la sentencia de 2 de agosto de 1993, Grana-Novoa (C-23/92, Rec. p. I-4505), apartado 16, en la que el Tribunal de Justicia excluyó que estuvieran comprendidos dentro del concepto de «legislación» que figura en el artículo 1, letra j), del Reglamento los convenios internacionales de Seguridad Social, ya que éstos «son objeto de disposiciones específicas del Reglamento» como el artículo 6, que establece el principio según el cual «[el Reglamento] sustituye a cualquier convenio de Seguridad Social que vincule ya sea exclusivamente a dos o varios Estados miembros [...]» (apartado 17).

70 — Sentencias De Jaeck, citada en la nota 45 *supra*, apartado 30, y Hervein y Hervillier, citada en la nota 62 *supra*, apartado 20.

del Reglamento, que «la exigencia de una aplicación uniforme del Derecho comunitario dentro de la Comunidad implica que los conceptos a que se refiere dicho Derecho *no varían en función de las particularidades de cada Derecho nacional*, sino que se basan en criterios objetivos, definidos a nivel comunitario». ⁷¹ En el presente caso, atendiendo a las dificultades que esta materia plantea al intérprete (véase el punto 20 *supra*), el criterio objetivo que debe adoptarse consiste, a mi entender, en la identificación de una conexión directa entre la medida en cuestión y el régimen de Seguridad Social francés.

25. En el presente caso, la Comisión ha probado de manera suficiente que entre la CSG y la CRDS, por un lado, y el régimen de Seguridad Social francés, por otro, existe una relación en virtud de la cual ambas pertenecen por derecho propio a la «legislación» en materia de Seguridad Social francesa a efectos del artículo 1, letra j), del Reglamento. Esta relación consiste, fundamentalmente, en el destino específico de los ingresos obtenidos mediante la CSG y la CRDS. Este destino está clarísimo. Atendiendo precisamente a la finalidad concreta que persiguen, cabe considerar que ambos impuestos se «refieren» a ramas de Seguridad Social incluidas dentro del ámbito de aplicación material del Reglamento. Por lo demás, con el fin de proceder a una correcta aplicación del Reglamento, el propio Tribunal de Justicia se ha referido a la «finalidad perseguida» por una determinada disposición nacional cuando ésta no se prestaba a una rígida clasificación que permitiera encuadrarla con certeza dentro de las disposiciones del Reglamento. ⁷² Con el fin de ilustrar en mayor medida aún el hecho de que, para determinar la aplicabilidad del Regla-

mento, el Tribunal de Justicia prescinde de las clasificaciones y se basa más bien en el contenido material de las medidas nacionales sometidas a su consideración, conviene recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado que tampoco una disposición nacional *que no esté comprendida* dentro del ámbito de aplicación del Reglamento puede sustraerse a la aplicación de la normativa comunitaria, siempre que entre la disposición de que se trate y «las leyes que regulan las ramas de Seguridad Social enumeradas en el artículo 4 del Reglamento n° 1408/71 [exista una] *relación que debe ser directa y suficientemente relevante*». ⁷³ En el presente caso, por los motivos expuestos, considero que efectivamente existe una relación de este tipo.

26. Ahora bien, en relación con el vínculo existente entre los gravámenes controvertidos y el régimen de Seguridad Social objeto de los presentes procedimientos el Gobierno francés ha hecho algunas distinciones. Aun admitiendo, básicamente, que la CSG contribuye a las disponibilidades financieras reales de determinadas ramas de Seguridad Social, el Gobierno francés precisó que no puede decirse lo mismo en el caso de la CRDS, por tratarse de un impuesto destinado en última instancia a los Presupuestos Generales del Estado con el fin de amortizar el déficit acumulado por el conjunto del sistema de Seguridad Social francés (un «mero mecanismo de reembolso de una deuda financiera»). La tesis formulada por la parte demandada no acaba de convencerme. Y si bien es cierto que la CADES es un organismo puramente financiero, no responde de la gestión de fondos de Seguridad Social en sentido estricto y está obligada a transferir cada año los ingresos procedentes de la CRDS a los Presupuestos del Estado, dichos pagos tienen

71 — Sentencia Jordens-Vosters, citada en la nota 47 *supra*, apartado 6; el subrayado es mío.

72 — Véanse las sentencias BIASON, citada en la nota 53 *supra*, apartado 9, y GILETTI y otros, citada en la nota 49 *supra*, apartado 9.

73 — Sentencia Rheinhold & Mahla, citada en la nota 47 *supra*, apartado 23; el subrayado es mío; en el mismo sentido, véanse las conclusiones del Abogado General Sr. GULMANN, punto 16.

por objeto, sin embargo, amortizar un déficit financiero de organismos de Seguridad Social o, en todo caso, responsables de la gestión de fondos de la Seguridad Social y de pensiones, como son la ACOSS y la CSC; y dicho déficit, transferido por *ope legis* a la CADES simultáneamente a la creación de la CRDS, se debe, en particular, al pago de prestaciones de Seguridad Social durante los años noventa. A falta de una financiación «fiscal», dicho déficit probablemente se habría cubierto mediante una financiación «contributiva» (aumento de las cotizaciones sociales), o bien, de mantenerse constante dicha financiación, mediante una reducción o una limitación de las prestaciones de Seguridad Social. Por lo demás, esto es precisamente lo que sucede en el caso de la CSG: ésta ha sustituido en parte a las cotizaciones sociales (que han experimentado una reducción) respondiendo a las crecientes necesidades financieras de la Seguridad Social francesa sin introducir aumentos de esas mismas cotizaciones (véase el punto 9 *supra*). Así pues, a mi entender, la «astucia» de transferir a la CADES la deuda social acumulada por la ACOSS no consigue transformar la naturaleza subyacente en el «mecanismo financiero» de que se trata, y no puede ni debe sustraer a la CRDS del ámbito de aplicación del Reglamento: semejante reorganización de los instrumentos de financiación de un sistema de Seguridad Social está en todo caso sometida a la normativa general del artículo 13 del Reglamento que, de lo contrario, quedaría privada de todo efecto útil. Considerar totalmente ajenos al Reglamento medios de financiación como la CSG y la CRDS daría lugar a la implantación de un sistema «contributivo» alternativo que pondría en cuestión los objetivos del propio Reglamento.

27. Procede observar asimismo que el Decreto 96-50, mediante el cual se estableció la CRDS, se inscribe en el marco de una

reforma general del sistema de Seguridad Social francés, considerada indispensable en razón del déficit acumulado en los años noventa. Ahora bien, por indicación expresa del legislador, esta reforma, tal como señaló la Comisión, ha permitido asegurar el «equilibrio futuro» y la «eficacia social y económica» de la Seguridad Social francesa (véase la nota 19 *supra*): esto significa que, actualmente, de no haberse adoptado iniciativas estructurales del tipo de la del establecimiento de la CRDS, dicho régimen de Seguridad Social ya no estaría en condiciones de cumplir eficazmente su misión. A mí me parece que el resultado obtenido gracias al establecimiento de la CRDS —haber hecho posible el correcto funcionamiento de un régimen de Seguridad Social y el mantenimiento de las prestaciones correspondientes a los beneficiarios— constituye la prueba del vínculo directo que existe entre el instrumento específico de financiación controvertido (impuesto con un vínculo de afectación concreto) y el régimen de Seguridad Social francés en su conjunto. Por lo demás, para que un instrumento como la CRDS esté comprendido dentro del ámbito de aplicación del Reglamento basta con que se «refiera» a las ramas y regímenes de Seguridad Social enumerados en el artículo 4, apartados 1 y 2, del propio Reglamento. Debo, por último, desestimar firmemente la objeción formulada por el Gobierno francés según la cual la CRDS, en todo caso, no está incluido en el Reglamento al no referirse de manera específica a ninguna de las ramas a que se refiere el artículo 4, ya que afecta al sistema de Seguridad Social en su conjunto. Una vez más, el planteamiento adoptado por la demandada me parece excesivamente formalista. Por el contrario, a mí me parece evidente que, si una medida afecta al sistema de Seguridad Social en su conjunto, la misma se «refiere» necesariamente también a las distintas ramas enumeradas en el Reglamento a efectos de la determinación

de su ámbito de aplicación material. Considerar lo contrario permitiría una elusión demasiado fácil de disposiciones como el artículo 13. Así pues, en conclusión, la CRDS y la CSG constituyen, en esencia y a los efectos del Reglamento, «cotizaciones sociales» que forman parte de la «legislación» francesa en materia de Seguridad Social.⁷⁴

D. *Inexistencia de contrapartida directa por la percepción de la CRDS y la CSG*

28. Siempre con objeto de demostrar el carácter genuinamente fiscal de la CRDS y de la CSG y, por ende, que no están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Reglamento, la República Francesa subraya la inexistencia de contrapartida directa alguna en términos de prestaciones de Seguridad Social; sólo las cotizaciones en sentido estricto dan derecho, según afirma, a una contrapartida de este tipo. Por mi parte, soy de una opinión diferente.

29. Como queda indicado, también están comprendidas dentro del ámbito de aplicación de las disposiciones del artículo 13 del Reglamento las medidas de organización de un determinado régimen de Seguridad Social adoptadas en relación con su financiación, ya sean de naturaleza puramente fiscal o contributiva, ya se encuentren a

medio camino entre unas y otras. Ahora bien, la existencia o no de una contrapartida directa carece de pertinencia; si bien es cierto que en el caso de la financiación «mediante impuestos» no existe, respecto del gravamen de que se trata, una verdadera contrapartida directa, no por ello una medida fiscal que afecte o se «refiera» a la Seguridad Social en el sentido antes indicado puede sustraerse a las reglas de conflicto para la determinación de la Ley aplicable. A ello no se opone en manera alguna la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, a la que sin embargo se remite el Gobierno francés, según la cual deben considerarse como «contribuciones» únicamente los gravámenes que constituyan la contrapartida de un servicio determinado.⁷⁵ Y esto por más de una razón. En primer lugar, la sentencia AGF Belgium citada por la República Francesa no resulta pertinente: en ella, el Tribunal de Justicia, al tratar sobre la distinción entre un impuesto destinado a sufragar las cargas generales de los poderes públicos y un canon que constituye la contrapartida de un servicio determinado, no se refiere en modo alguno a «cotizaciones sociales»,⁷⁶ sino a diferentes tipos de gravámenes, todos ellos de naturaleza fiscal. En segundo lugar, como he indicado anteriormente, las medidas nacionales que establecen «gravámenes contributivos» no agotan, por lo que

75 — Véase la sentencia AGF Belgium, citada en la nota 32 *supra*, apartados 25 a 28.

76 — La cuestión relativa al carácter social o fiscal del gravamen de que se trataba había sido objeto de examen por parte del Tribunal de Justicia en otra parte de la sentencia, la relativa a la primera cuestión prejudicial. El Tribunal de Justicia declaró que se trataba de un gravamen fiscal, ya que «los gravámenes controvertidos [impuestos indirectos consistentes en recargos obligatorios sobre las primas de seguro de automóviles en beneficio de organismos de Seguridad Social] no pueden asimilarse a las cotizaciones debidas por las personas afiliadas a un régimen de Seguridad Social o por los miembros de un organismo social. En efecto, de los elementos contenidos en la resolución de remisión se deduce que estos recargos de prima se aplican a todos los tomadores del seguro del automóvil, incluso a aquellos que no dependen en ningún concepto de los organismos que se benefician del producto de dicho recargo, y que, por tanto, se adeudan independientemente de la calidad de afiliado o miembro de estos organismos» (apartado 16).

74 — Por lo que respecta a la CSG, y como corolario de la afirmación según la cual ésta se «refiere» a la Seguridad Social francesa, recuérdese que este impuesto es recaudado por organismos y de acuerdo con modalidades típicos del sistema de Seguridad Social. Además, al igual que sucede con las cotizaciones ordinarias y a diferencia de cualquier tributo ordinario, puede deducirse, aunque sólo sea parcialmente, de la renta liquidable bruta.

respecta a los instrumentos de financiación de los regímenes de Seguridad Social, el concepto de «legislación» a que se refiere el artículo 13 del Reglamento. En tercer lugar, habida cuenta del hecho de que la CSG *sustituye* parcialmente a las cotizaciones en sentido estricto y *permite evitar incrementos* de las existentes y que la CRDS permite, presumiblemente, evitar incrementos de las cotizaciones o reducciones o limitaciones de las prestaciones de Seguridad Social (véase el punto 26 *supra*), compartir la tesis del Gobierno francés conduciría, paradójicamente, a legitimar la imposición *ex novo* de «gravámenes sociales» a los trabajadores migrantes no afiliados al régimen de Seguridad Social francés (no obligados hasta entonces a pagar ninguna cotización en Francia), lo que tendría como resultado que los trabajadores migrantes protegidos por el Reglamento podrían quedar sometidos a impuestos (sin contrapartida) destinados, de modo general, a aligerar las cotizaciones (con contrapartida) adeudadas por los trabajadores franceses no migrantes.⁷⁷

30. Por otro lado, en relación específicamente con la CSG, la tesis del Gobierno francés resulta contradictoria. Por un lado, se pretende demostrar el carácter fiscal del gravamen controvertido por el hecho de que éste, a diferencia de una cotización social ordinaria, no da derecho a ninguna contrapartida directa, mientras que por otro se alega, sin embargo,

que este impuesto constituye un «instrumento de solidaridad nacional en virtud del cual los rendimientos de todos deben contribuir a la protección social de todos y cada uno», todo ello desde una perspectiva general tendente a restablecer la progresividad «contributiva» en función de la renta liquidable de cada contribuyente («a igualdad de renta, igualdad de contribución»; véase el punto 9 *supra*).⁷⁸ Ahora bien, de ser así, la protección social se caracteriza cada vez en menor medida por el nexo directo que la República Francesa insiste en establecer entre las *cotizaciones* abonadas por los trabajadores franceses y las correspondientes prestaciones.⁷⁹

E. Examen de la compatibilidad de la CRDS y la CSG con el artículo 13 del Reglamento

31. Dicho esto, está claro que los gravámenes sociales controvertidos son incompati-

77 — A esto se añade asimismo que *no* en todos los Estados miembros el pago de cotizaciones a la Seguridad Social da derecho a prestaciones determinadas [véase D. Williams, *op. cit.*, pp. 5 y 6, donde se dan ejemplos concretos extraídos de los regímenes de Seguridad Social británico, irlandés y sueco, y no se comparte la postura del Abogado General Sr. Léger cuando, en el asunto Asscher, escribe que «el abono de cotizaciones sociales corresponde a un sistema de seguros: da derecho a prestaciones determinadas. Por el contrario, el pago de impuestos, ajeno a un mecanismo de seguros, no da derecho a prestaciones como tales» (punto 82 de las conclusiones). Por tanto, según Williams una afirmación como la del Abogado General Sr. Léger —del todo análoga a la tesis formulada en los presentes procedimientos por el Gobierno francés— no puede referirse correctamente a los regímenes de Seguridad Social de la Comunidad Europea en su totalidad].

78 — Obsérvese que, al igual que en el caso de la CSG, también la CRDS tiene, en el fondo, un aspecto solidario, ya que obliga a cada uno a contribuir en función de su renta prescindiendo de la calidad y de la magnitud de las prestaciones que ha recibido durante los años en los que se acumuló el déficit de explotación que la CRDS está destinada a amortizar.

79 — El propio Tribunal de Justicia, examinando las características de un régimen de Seguridad Social que se inspira en el principio de solidaridad, consiguió identificar los aspectos en virtud de los cuales las cotizaciones tienden a subsumirse en una categoría general que comprende asimismo pagos que no tienen una verdadera relación directa y proporcional con las prestaciones a que se tiene derecho: «[la] solidaridad supone una redistribución de ingresos entre los afiliados más ricos y aquellas personas que, de no existir tal régimen y habida cuenta de sus medios económicos y condiciones de salud, se verían privadas de la necesaria cobertura social. [...] También se refleja en la concesión de derecho de pensión sin la contrapartida de la cotización y en la existencia de derechos de pensión que *no son proporcionales* a las cotizaciones abonadas. [...] [L]a solidaridad se manifiesta también entre los diferentes regímenes de Seguridad Social, pues los regímenes excedentarios participan en la financiación de los regímenes que atraviesan dificultades financieras estructurales» (sentencia Poucet y Pistre, citada en la nota 43 *supra*, apartados 10 a 12; el subrayado es mío). En el mismo asunto Poucet y Pistre, el Abogado General Sr. Tesaura señaló que «los regímenes [legales de Seguridad Social] se caracterizan por la inexistencia de una relación directa entre las cotizaciones abonadas y las prestaciones que se reciben» (punto 9, *in fine*, de las conclusiones).

bles con el artículo 13. Por un lado, afectan, tal como precisó la Comisión, a todas aquellas personas que residan a efectos fiscales en Francia, incluidos los trabajadores migrantes comprendidos dentro del ámbito de aplicación personal del Reglamento. Por otro, la CRDS y la CSG recaen sobre la misma base imponible sobre la que ya se han abonado los gravámenes contributivos del Estado miembro en el cual esos mismos trabajadores ejercen (o han ejercido) una actividad profesional. Esa base imponible constituye el fruto del ejercicio de la imposible libertad de circulación garantizada por el Tratado. En la sentencia Perenboom, el Tribunal de Justicia declaró que «el hecho de que el trabajador soporte, por una *misma* remuneración del trabajo, *cargas sociales* derivadas de la aplicación de varias legislaciones nacionales, cuando no puede tener la condición de asegurado más que en relación con una sola de dichas legislaciones, expone a dicho trabajador a una doble cotización contraria al [artículo 13 del Reglamento]. [...] La remuneración percibida por el trabajador por dicho trabajo no constituye una base de cotización sujeta *ni siquiera parcialmente*, a la legislación [del Estado miembro de residencia] y se sustrae, por ello, a las *cargas sociales* derivadas de su aplicación». ⁸⁰ Por lo que respecta, por otro lado, a los trabajadores que han dejado definitivamente de ejercer cualquier actividad laboral (y que tienen derecho a una prestación sustitutoria, igualmente sometida tanto a la CRDS como a la CSG), se aplica el principio según el cual, siempre en virtud de las disposiciones del Título II del Reglamento, «no se puede exigir al beneficiario de una pensión o de una renta que, *por el hecho de residir en el territorio de otro Estado miembro*, cotice a un seguro obligato-

rio para la cobertura de contingencias que ya están a cargo de una institución de otro Estado miembro». ⁸¹

32. Reitero que considerar los gravámenes de que se trata excluidos del ámbito de aplicación del Reglamento y, por ende, no sujetos a las exigencias impuestas por el artículo 13, privaría a dicha disposición, tal como fue interpretada en las sentencias Perenboom y Noij, de todo efecto útil. ⁸² Las disposiciones para la determinación de la Ley aplicable en materia de Seguridad Social (entre las que figura el artículo 13) «*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». ⁸³ Por otra parte, según reiterada jurisprudencia de este Tribunal de Justicia, las disposiciones nacionales en materia de Seguridad Social que tienen por efecto perjudicar o colocar en condiciones desfavorables el ejercicio de actividades laborales fuera del territorio

81 — Sentencia de 21 de febrero de 1991, Noij (C-140/88, Rec. p. 387), apartados 15 y 17 y fallo. Con carácter incidental, el Tribunal de Justicia incluyó dentro del ámbito de aplicación del Reglamento el caso de los trabajadores que han dejado definitivamente de ejercer cualquier actividad laboral, a pesar de no estar contemplado en ninguna de las disposiciones del propio Reglamento (véase el apartado 9). Habida cuenta del objetivo del Reglamento («contribuir al establecimiento de una libertad de circulación de los trabajadores migrantes lo más completa posible»), el Tribunal de Justicia consideró contrario a tal objetivo que «un trabajador pudiese verse privado de parte de una pensión percibida en virtud de la legislación de un Estado miembro por el mero hecho de haberse ido a residir a otro Estado miembro» (apartado 13).

82 — En la sentencia Kits van Hijnningen, citada en la nota 65 *supra*, una consideración del todo análoga resultó decisiva para determinar la incompatibilidad de una medida nacional con el artículo 13, apartado 2, letra a), del Reglamento (véase el apartado 21).

83 — Sentencia Masgio, citada en la nota 48 *supra*, apartado 16 (el subrayado es mío); en el mismo sentido, véase la sentencia de 25 de febrero de 1986, Spruyt (284/84, Rec. p. 685), apartados 18 y 19; véase también la sentencia Noij, citada en la nota 81 *supra*, apartado 13.

80 — Sentencia de 5 de mayo de 1977, Perenboom (102/76, Rec. p. 815), fallo y apartados 13 y 14 (el subrayado es mío).

del Estado miembro de que se trateson contrarias a los artículos 48 y 52;⁸⁴ lo mismo se aplica, evidentemente, a las normativas nacionales referidas a la financiación de la Seguridad Social.⁸⁵ Dicho esto, me parece indudable que la percepción de «cargas sociales» —de cualquier tipo que sean— por parte de un Estado miembro diferente del Estado en que el trabajador migrante ejerce (o ha ejercido) una actividad profesional constituye automáticamente un obstáculo a la libre circulación de los trabajadores, en la medida en que les disuade de hacer uso de las prerrogativas que les garantiza el Tratado.

F. *Apreciación de los efectos de la CRDS y la CSG*

33. Según la República Francesa, hay que relativizar la importancia de cualquier obstáculo que se pretenda identificar como resultado de la aplicación de los dos gravámenes de que se trata. A este respecto, subraya la cuantía limitada del tipo impositivo (el de la CRDS equivale al 0,5 %, mientras que el de la CSG, equivalente al 7,5 % o al 6,2 %, dependiendo de la base imponible, es bastante inferior a los tipos de las cotizaciones ordinarias) y el hecho de que los dos impuestos recaen únicamente sobre una mínima parte de los trabajadores migrantes que, a pesar de ejercer una actividad profesional en el extranjero, han conservado su residencia fiscal en Francia.

Los convenios internacionales para evitar la doble imposición celebrados por la República Francesa siguiendo el modelo de convenio relativo al impuesto sobre la renta y al impuesto sobre el patrimonio elaborado por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos establecen, en líneas generales, que los rendimientos del trabajo por cuenta ajena o por cuenta propia tributan en el Estado contratante en el que tengan su origen, o bien en el Estado en que se ejerza la actividad laboral (véanse los artículos 14 y 15). Esto significa que los rendimientos de actividades laborales ejercidas en otro Estado miembro por trabajadores que han mantenido su residencia fiscal en Francia no pueden someterse a los dos impuestos de que se trata. Sólo con carácter excepcional, los convenios fiscales celebrados por la República Francesa con los Estados miembros limítrofes establecen que las rentas de una determinada categoría de contribuyentes migrantes, los «fronterizos» (véase la nota 37 *supra*), tributen en el Estado de residencia y no en el Estado en que se ejerza la actividad laboral (véase el punto 13 *supra*). Por tanto, según el Gobierno francés la CRDS y la CSG afectan tan sólo a una mínima parte de los trabajadores incluidos dentro del ámbito de aplicación del Reglamento, con lo cual, según entiendo, se pretende que ambos impuestos queden exentos de toda crítica.

84 — Véanse las sentencias Spruyt, citada en la nota 83 *supra*, apartado 19, de 7 de julio de 1988, Stanton (143/87, Rec. p. 3877), apartado 14; de 7 de julio de 1988, Wolf y otros (asuntos acumulados 154/87 y 155/87, Rec. p. 3897), apartado 14; Masgio, citada en la nota 48 *supra*, apartados 16 y 17; de 4 de octubre de 1991, Paraschi (C-349/87, Rec. p. I-4501), apartado 22; de 5 de octubre de 1994, Van Munster (C-165/91, Rec. p. I-4661), apartado 27, y de 15 de febrero de 1996, Kemmler (C-53/95, Rec. p. I-703), apartado 11.

85 — Sentencia Terhoeve, citada en la nota 45 *supra*, apartado 35.

34. La tesis del Gobierno francés suscita, sin embargo, dos conjuntos de objeciones. En primer lugar, según reiterada jurisprudencia de este Tribunal de Justicia una medida nacional que establezca un obs-

táculo, aunque sólo sea «menor», a la libre circulación de personas, o a alguna otra de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado, no deja por ello de ser incompatible con el Derecho comunitario (véase la nota 67 *supra*). En segundo lugar, el argumento basado en las disposiciones convencionales de que es parte la República Francesa pasa por alto la diferencia de trato dispensada, en el marco de los convenios, a las prestaciones sustitutorias con respecto a los rendimientos de actividades laborales. A diferencia de estos últimos, las prestaciones sustitutorias tributan, por norma general, en el Estado contratante de residencia. Este es el caso de las pensiones y de algunos rendimientos (del trabajo) distintos de aquéllos específicamente contemplados en otras disposiciones convencionales.⁸⁶ Esto significa que la CRDS y la CSG gravan las prestaciones sustitutorias de *todos* los trabajadores que han mantenido su residencia fiscal en Francia, y no sólo de los trabajadores «fronterizos».

G. El carácter discriminatorio de la CRDS y la CSG

35. Por último, la Comisión sostiene que los gravámenes controvertidos, aplicados por igual a todas aquellas personas fiscal-

mente residentes en Francia, resultan discriminatorios con respecto a los trabajadores migrantes, en la medida en que no tienen en cuenta la situación objetivamente diferente que les caracteriza. En efecto, estos trabajadores, a diferencia de aquellos que no han salido de Francia para ejercer en otro país una actividad profesional, están comprendidos dentro del ámbito de aplicación del Reglamento. A mi entender, la Comisión no hace otra cosa que volver a plantear, desde la óptica de los artículos 48 y 52, la misma infracción ya señalada en relación con el artículo 13 del Reglamento.

36. En efecto, la citada disposición reglamentaria tiene por objeto diferenciar la posición del trabajador migrante con respecto a la del trabajador no migrante, y evitar así que el primero pueda quedar sujeto al régimen de Seguridad Social del Estado de residencia, en el caso de que sea diferente del Estado en que ejerce su actividad laboral. En esencia, al imponer la prohibición de acumulación de las legislaciones de varios Estados miembros, el Reglamento pretende distinguir claramente la situación del trabajador migrante. Obviamente, se trata de evitar las complicaciones a que puede verse expuesto debido al hecho de que, al haber ejercido su actividad profesional en varios Estados miembros, está o ha estado sujeto a varias legislaciones (véase el artículo 2, apartado 1, del Reglamento), a diferencia de aquel trabajador que no ha salido de su país de origen. Por tanto, es el propio Regla-

⁸⁶ — Véanse los artículos 18 y 21 del modelo de convenio fiscal de la OCDE.

mento el que establece una diferenciación, contemplando una coordinación normativa al efecto que tenga en cuenta la situación específica en que se encuentra el trabajador migrante. A este respecto, el décimo considerando del Reglamento no puede ser más claro: «para garantizar de la mejor forma posible la *igualdad de trato* de todos los trabajadores empleados en el territorio de un Estado miembro, conviene aplicar, por norma general, la legislación del Estado miembro en cuyo territorio ejerce el interesado su actividad por cuenta ajena o propia» (el subrayado es mío). La situación considerada por el legislador comunitario para determinar la Ley aplicable no es tanto la «residencia fiscal» como más bien el lugar donde se ejerce (o se ha ejercido) la actividad profesional. Es evidente, por tanto, que la aplicación indistinta de la CRDS y la CSG a todos los trabajadores con residencia fiscal en Francia, incluidos los trabajadores migrantes que ejercen su actividad en *otro* Estado miembro, conduce a discriminar a estos últimos, infringiendo el artículo 13 —que prohíbe la acumulación de legislaciones— y, en última instancia, los artículos 48 y 52, en los que el Reglamento se inspira como instrumento para su aplicación (véase el artículo 51, la base jurídica).

utilidad, por analogía, la jurisprudencia de este Tribunal de Justicia en materia de tributos internos discriminatorios [prohibidos por el artículo 95 del Tratado CE (actualmente artículo 90 CE, tras su modificación)].⁸⁷ Más concretamente: si bien es cierto que tanto en el caso de la CRDS como en el caso de la CSG el hecho imponible del impuesto es objetivo e indistinto para todos los residentes franceses, no lo es menos que obligar a los trabajadores migrantes a contribuir a la financiación de un régimen de Seguridad Social al cual *no* están afiliados tiene por efecto discriminarlos con respecto a los trabajadores no migrantes, que son los únicos que pueden beneficiarse de las prestaciones de dicho régimen.

37. A este respecto, procede observar, por último, que en el presente caso puede ser de

87 — Según reiterada jurisprudencia de este Tribunal de Justicia (véanse, por ejemplo, las sentencias de 16 de diciembre de 1992, Lornoy y otros, C-17/91, Rec. p. I-6523; Claeys, C-114/91, Rec. p. I-6559; Demoor y otros, asuntos acumulados C-144/91 y C-145/91, Rec. p. I-6613; de 2 de agosto de 1993, CELBI, C-266/91, Rec. p. I-4337, y de 27 de octubre de 1993, Scharbatke, C-72/92, Rec. p. I-5509), «en el caso de un tributo que grave los productos nacionales e importados basándose en criterios idénticos [...] puede resultar procedente tener en cuenta el destino de los ingresos del tributo. Así, cuando los ingresos de un tributo de este tipo se destinan a financiar actividades que benefician especialmente a los productos nacionales gravados, ello puede dar lugar a que el tributo recaudado según los mismos criterios constituya sin embargo un gravamen discriminatorio, en la medida en que la carga fiscal que recae sobre los productos nacionales es neutralizada por las ventajas que ella contribuye a financiar, mientras que la que recae sobre los productos importados representa una carga neta» (sentencia Claeys, apartado 16).

VII. Conclusión

38. A la luz de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que:

«— estime ambos recursos, declarando que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 48 y 52 del Tratado CE (actualmente artículos 39 CE y 43 CE, respectivamente, tras su modificación) y del artículo 13 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,

1) al aplicar la contribución para el reembolso de la deuda social a los rendimientos del trabajo y a las prestaciones sustitutorias de los trabajadores por cuenta ajena y de los trabajadores autónomos que residen en Francia pero trabajan en otro Estado miembro y que, con arreglo al Reglamento, no están sometidos a la legislación francesa en materia de Seguridad Social; y

2) al aplicar la contribución social generalizada a los rendimientos del trabajo y a las prestaciones sustitutorias de los trabajadores por cuenta ajena y de los

trabajadores autónomos que residen en Francia pero que, en virtud del Reglamento, no están sometidos a la legislación francesa en materia de Seguridad Social,

— condene en costas a la República Francesa.»