

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. PHILIPPE LÉGER

presentadas el 20 de junio de 2002¹

1. Dado que los impuestos directos están incluidos en la esfera de competencia de los Estados miembros, un nacional comunitario que perciba un salario en el Estado donde reside, así como en otro Estado de la Comunidad, corre el riesgo de que sus retribuciones sean gravadas al mismo tiempo en este último Estado, denominado Estado de empleo, y en su Estado de residencia.

Estado de residencia, una parte de las deducciones a las que tendría derecho por haber percibido durante el mismo año distintas retribuciones tanto en su Estado de residencia como en otro Estado miembro.

I. Derecho comunitario

2. Si bien la supresión de la doble imposición figura entre los objetivos del Tratado,² el Derecho comunitario no establece el método más adecuado para conseguirlo. A los Estados miembros les incumbe dictar, de común acuerdo, las disposiciones necesarias para lograr el citado objetivo.

4. El artículo 48 del Tratado prevé, en sus apartados 1 y 2, que la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad quedará asegurada y que supondrá la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo.

3. En el presente caso, se solicita al Tribunal de Justicia que dilucide si son compatibles con los artículos 48 del Tratado CE³ y 7 del Reglamento (CEE) n° 1612/68 del Consejo⁴ ciertas disposiciones de aplicación en virtud de las cuales un trabajador por cuenta ajena no pueda practicar, al calcular el impuesto sobre su renta en el

5. El artículo 7 del Reglamento n° 1612/68 dispone, en particular:

1 — Lengua original: francés.

2 — Artículo 220 del Tratado CE (actualmente, artículo 293 CE).

3 — Actualmente artículo 39 CE, tras su modificación.

4 — Reglamento de 15 de octubre de 1968 relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad (DO L 257, p. 2; EE 05/01, p. 77).

«1. En el territorio de otros Estados miembros y por razón de la nacionalidad, el trabajador nacional de un Estado miembro no podrá ser tratado de forma diferente que

los trabajadores nacionales, en cuanto se refiere a las condiciones de empleo y de trabajo, especialmente en materia de retribución, de despido y de reintegración profesional o de nuevo empleo, si hubiera quedado en situación de desempleo.

Gran Bretaña e Irlanda del Norte,⁷ respectivamente. De otro lado, incluye las disposiciones de la legislación neerlandesa para evitar la doble imposición,⁸ a las cuales se remite el Convenio celebrado por el Reino de los Países Bajos con el Reino Unido, a que anteriormente se hizo referencia.

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

7. Según los Convenios bilaterales aplicables, los ingresos obtenidos por un residente en los Países Bajos en uno de los Estados miembros cocontratantes serán gravados en este último Estado cuando la actividad laboral haya sido ejercida en dicho Estado.

[...]»

8. En los Países Bajos, los citados ingresos están exentos, pero se tienen en cuenta para calcular los impuestos que deben pagar los residentes sobre las rentas obtenidas en dicho Estado a fin de aplicar la progresividad del baremo tributario.⁹

II. Derecho interno

6. El Derecho interno está constituido, de un lado, por los Convenios bilaterales celebrados por el Reino de los Países Bajos con la República Federal de Alemania,⁵ la República Francesa⁶ y el Reino Unido de

7 — Convenio entre el Reino de los Países Bajos y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre los incrementos de patrimonio, firmado en La Haya el 17 de noviembre de 1980 (*Tractatenblad* 1981, 54 y 108; 1983, 128; 1989, 128, y 1991, 12 a 14, ambos incluidos).

8 — Se trata del Decreto de 21 de diciembre de 1989, por el que se dictan las normas para evitar la doble imposición (*Staatsblad* 1989, nº 594, que entró en vigor el 1 de enero de 1990), en su versión modificada por el Decreto de 23 de diciembre de 1994 (*Staatsblad* 1994, 694, que entró en vigor el 1 de enero de 1995) (en lo sucesivo, «Decreto de 1989»), y de la Ley de 16 de diciembre de 1964 por la que se dictan las normas reguladoras del impuesto sobre la renta, en su versión modificada, en último lugar, por la Ley de 24 de diciembre de 1994 (*Staatsblad* 1993, 760) (en lo sucesivo, «Ley de 1964»).

9 — Este método, denominado de «exención con progresividad» es una variante del propio método de exención, que constituye uno de los dos métodos clásicos de supresión de la doble imposición en el Estado de residencia, cuyo principio está previsto en los artículos 23 A y 23 B del modelo de Convenio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE). Sin embargo, los citados artículos, y en particular el artículo 23 A referente al método de exención, no precisan la forma en que deben aplicarse los citados métodos.

5 — Convenio entre el Reino de los Países Bajos y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en el ámbito de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, así como de otros impuestos diversos, y para regular otros aspectos en materia tributaria, firmado en La Haya el 16 de junio de 1959 (*Tractatenblad* 1959, 85), en su versión modificada posteriormente (*Tractatenblad* 1960, 107; 1980, 61 y 200; 1991, 95; 1992, 14, y 1994, 81).

6 — Convenio entre el Reino de los Países Bajos y la República Francesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en París el 16 de marzo de 1973 (*Tractatenblad* 1973, 83), en su versión modificada posteriormente (*Tractatenblad* 1974, 41).

9. De esta forma, el impuesto que debe pagarse en los Países Bajos se calcula de la siguiente forma:

$$\text{impuesto sobre la renta global} \times \frac{\text{renta bruta extranjera}}{\text{renta bruta mundial}} \quad 11.$$

— el impuesto se calcula, en primer lugar, tomando como base el conjunto de los ingresos, incluyendo los ingresos exentos percibidos en el extranjero, según el baremo progresivo del régimen general deduciendo las cantidades abonadas en concepto de alimentos y la cantidad exenta que corresponda en función del estatuto del contribuyente;

Las cantidades pagadas por el interesado en concepto de alimentos así como la parte exenta, tenidas en cuenta para calcular el impuesto sobre la renta global, no pueden deducirse del ingreso bruto mundial, que figura en el denominador de la fracción de proporcionalidad.

— del citado importe teórico se deduce la exención que corresponda en virtud de los ingresos percibidos y gravados en los Estados de empleo;

— la referida exención se calcula de la siguiente forma:¹⁰

10. Las modalidades de cálculo de esta exención tienen por objeto repartir las deducciones vinculadas a la situación personal y familiar del contribuyente sobre el conjunto de sus ingresos.¹² De ello se

10 — La forma de calcular la exención está prevista en el artículo 3 del Decreto de 1989, al cual se remite el Convenio celebrado por el Reino de los Países Bajos con el Reino Unido, a que anteriormente se hizo referencia, en los siguientes términos: «La exención [que corresponda en virtud del Convenio para evitar la doble imposición] se aplicará mediante una reducción de la cuota del impuesto sobre la renta que se devengaría [según la Ley de 1964] si no fuera aplicable [un convenio de esta índole] y por el importe de dicha cuota. Esta reducción será igual a la cantidad que, en relación al impuesto que se devengaría [según la Ley de 1964], guarda la misma proporción que la renta bruta obtenida en el extranjero con la renta bruta, teniendo en cuenta las reducciones e incrementos previstos en el capítulo II, secciones 5 A, 5 B, 5 C y 7 de dicha ley, y una vez deducidas las pérdidas que deben compensarse con arreglo al capítulo IV de dicha ley, siempre que se compongan de un ingreso bruto negativo.» Los Convenios celebrados por el Reino de los Países Bajos con la República Francesa y la República Federal de Alemania, respectivamente, contienen unas modalidades de cálculo idénticas a la del Decreto de 1989.

11 — A esta fracción se la denomina la «fracción de proporcionalidad».

12 — En la Exposición de motivos del Decreto de 7 de noviembre de 1991, por el que se modificó el Decreto de 1989, se indicaba: «Se ha escogido esta fórmula para tener en cuenta determinadas deducciones que, a juicio del legislador neerlandés, influyen realmente sobre la capacidad contributiva, pero no son imputables a determinadas fuentes de ingresos situadas en los Países Bajos o en el extranjero. Dado que estas partidas no guardan relación con fuentes concretas, cabe sostener que se debe atender a estos gastos con la totalidad de los ingresos. Al tomar, en la fracción de proporcionalidad, los ingresos brutos como denominador y al multiplicar por esta fracción la cuota íntegra del impuesto adeudado sin aplicar este Decreto, se consigue que tales gastos se imputen proporcionalmente a la parte de los ingresos de origen extranjero y a la parte sujeta a imposición en los Países Bajos (la denominada prorratea).»

desprende que las citadas deducciones sólo se imputan a los impuestos que deben pagarse en los Países Bajos *a prorrata* de los ingresos percibidos por el interesado en tal Estado.

III. Hechos y procedimiento en el asunto principal

11. El Sr. de Groot, nacional neerlandés, residía en los Países Bajos en 1994. Durante el primer trimestre del año 1994, percibió ingresos como trabajador por cuenta ajena en Alemania, en Francia y en el Reino Unido, por importes de 74.395 NLG, 84.812 NLG y 35.009 NLG, respectivamente. Percibió, asimismo, en los Países Bajos una retribución de 89.665 NLG.

12. A partir del 1 de abril de 1994, el interesado estuvo parado. Percibió distintas prestaciones por un importe de 34.743 NLG.

13. En el transcurso de este mismo año, pagó 43.230 NLG en concepto de alimen-

tos y el 26 de diciembre de 1994, 135.000 NLG para liberarse de esta obligación.

14. Por los ingresos que percibió en Alemania, Francia y el Reino Unido, el Sr. de Groot pagó en dichos Estados 16.768 NLG, 12.398 NLG y 11.335 NLG, respectivamente, en concepto de impuestos. Para calcular los citados impuestos, no se tuvieron en cuenta las cantidades que había abonado en concepto de alimentos.

15. El impuesto devengado por los ingresos percibidos en los Países Bajos fue fijado por la Administración tributaria neerlandesa conforme al método de cálculo señalado en el punto 9 de las presentes conclusiones. Las cantidades pagadas por el interesado en concepto de alimentos así como la parte exenta, computadas a efectos del cálculo del impuesto sobre la renta global, no fueron deducidas de la renta bruta mundial y figuran en el denominador de la fracción de proporcionalidad.

16. Según ha señalado el juez *a quo*, de ello se desprende que una parte alícuota del importe de las desgravaciones fiscales de carácter personal a las que el Sr. de Groot podía aspirar, correspondiente a la fracción de proporcionalidad, no dio lugar a una reducción efectiva del impuesto devengado en los Países Bajos. Por consiguiente, el interesado había conseguido una desgravación fiscal en razón de sus obligaciones alimenticias y de la cantidad exenta de

impuestos menor de la que hubiera conseguido caso de haber percibido el conjunto de sus ingresos en 1994 en los Países Bajos.¹³

un contrato de trabajo ejecutado en dicho Estado, que están sujetos a gravamen en ese Estado sin tener en cuenta la situación personal y familiar del referido trabajador?

17. El interesado interpuso un recurso de casación contra la sentencia del Gerechtshof te Amsterdam (Países Bajos), que había confirmado la resolución de la Administración tributaria neerlandesa de calcular sus impuestos según se ha expuesto anteriormente.

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿impone el Derecho comunitario exigencias específicas en cuanto a la forma en que el Estado de residencia debe tener en cuenta la situación personal y familiar del referido trabajador por cuenta ajena?»

IV. Cuestiones prejudiciales

18. El Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

V. Apreciación

Sobre la primera cuestión

«1) ¿Se oponen los artículos 48 del Tratado CE [...] y 7 del Reglamento (CEE) n° 1612/68 a un sistema para evitar la doble imposición en virtud del cual un residente de un Estado miembro pierde en su Estado de residencia una parte proporcional tanto de la parte exenta de sus ingresos como de las ventajas fiscales personales, cuando en un determinado año haya obtenido en otro Estado miembro ingresos en razón de

19. Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide, en esencia, que se dilucide si los artículos 48 del Tratado y 7 del Reglamento n° 1612/68 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la aplicación de unas disposiciones contenidas en los Convenios bilaterales y en una normativa nacional en virtud de las cuales a efectos del cálculo de su impuesto sobre la renta en su Estado de residencia, no se le computa a un contribuyente una parte de la cantidad exenta de impuestos y de sus desgravaciones fiscales personales, por haber percibido también, durante el año de que se trata,

13 — Véase el punto 3.6 de la resolución de remisión.

distintas retribuciones sujetas al impuesto en otro Estado miembro sin haber tomado en consideración su situación personal y familiar.

incondicionales, de forma que un Estado no puede hacer depender su respeto de un convenio celebrado con otro Estado miembro para evitar la doble imposición.¹⁷

20. De los fundamentos de Derecho de la resolución de remisión¹⁴ se desprende que el referido órgano jurisdiccional desea saber si el perjuicio irrogado al Sr. de Groot por la normativa controvertida representa un obstáculo para la libre circulación de los trabajadores, prohibida por el artículo 48 del Tratado.

23. Es jurisprudencia reiterada que el artículo 48 del Tratado no sólo prohíbe las discriminaciones manifiestas, basadas en la nacionalidad, sino también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca de hecho al mismo resultado.¹⁸

21. Debe recordarse que, si bien los impuestos directos están incluidos en la esfera de competencia de los Estados miembros, estos últimos deben ejercerla respetando el Derecho Comunitario.¹⁵ De ello se desprende que los Estados miembros, en el ejercicio de la competencia que han conservado, no deben conculcar las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado, como es la libertad de circulación de los trabajadores.¹⁶

24. El Tribunal de Justicia ha declarado también en repetidas ocasiones que el artículo 48 del Tratado aplica un principio fundamental consagrado por el artículo 3, letra c), del Tratado CE [actualmente artículo 3 CE, letra c), tras su modificación], en el que se dice que, para alcanzar los fines enunciados en el artículo 2 del Tratado CE (actualmente artículo 2 CE, tras su modificación), la acción de la Comunidad implicará la supresión, entre los Estados miembros, de los obstáculos a la libre circulación de personas.¹⁹

22. El Tribunal de Justicia ha aclarado también que las citadas libertades son

17 — Sentencia de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia (270/83, Rec. p. 273), apartado 26.

18 — Sentencias de 12 de febrero de 1974, Sotgiu (152/73, Rec. p. 153), apartado 11, y de 16 de mayo de 2000, Zurs-trassen (C-87/99, Rec. p. I-3337), apartado 18. En materia tributaria, el Tribunal de Justicia ha considerado en repetidas ocasiones que una normativa que supedita una ventaja fiscal a un requisito de residencia constituía una discriminación indirecta, dado que los nacionales pueden cumplir dicha condición con mayor facilidad que los trabajadores migrantes nacionales de otros Estados miembros [véanse las sentencias citadas en las conclusiones del Abogado General Sr. Ruiz-Jarabo Colomer en el asunto Terhoeve (sentencia de 26 de enero de 1999, C-18/95, Rec. p. I-345), en la nota a pie de página 13].

19 — Sentencias de 7 de julio de 1976, Watson y Belmann (118/75, Rec. p. 1185), apartado 16, y de 7 de julio de 1992, Singh (C-370/90, Rec. p. I-4265), apartado 15.

14 — Punto 3.9 (el original contiene dos puntos 3.9; nos referimos aquí al segundo punto 3.9; en lo sucesivo, «punto 3.9 bis»).

15 — Sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), apartado 21, y de 14 de diciembre de 2000, AMID (C-141/99, Rec. p. I-11619), apartado 19, y la jurisprudencia que allí se cita. Para una aplicación reciente, véase la sentencia de 15 de enero de 2002, Gortardo (C-55/00, Rec. p. I-413), apartado 32.

16 — Véanse, en particular, las sentencias de 8 de mayo de 1990, Biehl (C-175/88, Rec. p. I-1779), apartado 12, y Schumacker, antes citada, apartado 23.

25. El Tribunal de Justicia consideró que el conjunto de las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de personas tiene por objeto facilitar a los nacionales de los Estados miembros de la Comunidad el ejercicio de cualquier tipo de actividad profesional en el territorio comunitario y se opone a las medidas que pudieran colocar a estos nacionales en una situación desfavorable en el supuesto de que desearan ejercer una actividad económica en el territorio de otro Estado miembro.²⁰

26. El Tribunal de Justicia dedujo de ello que los nacionales de los Estados miembros disfrutaban, en particular, del derecho, basado directamente en el Tratado, de abandonar su país de origen para desplazarse al territorio de otro Estado miembro y permanecer en éste con el fin de ejercer allí una actividad económica.²¹

27. De ello se desprende que las disposiciones que impiden o disuaden a un nacional de un Estado miembro a abandonar su Estado de origen para ejercer su derecho a la libre circulación constituyen, por lo tanto, obstáculos a esta libertad, aun cuando se aplicaran con independencia de la nacionalidad de los trabajadores afectados.²²

28. En el presente caso, consta que el Sr. de Groot consiguió, con arreglo a la norma-

tiva controvertida, una desgravación fiscal en razón de sus obligaciones alimenticias y de la cantidad exenta de impuestos menor de la que hubiera logrado en el supuesto de que hubiese percibido, durante el año 1994, todos sus ingresos en los Países Bajos.²³

29. De la misma forma que la Comisión y el Gobierno alemán, considero que el artículo 48 del Tratado se opone a la aplicación de la normativa controvertida.

30. Esta apreciación se basa en las consideraciones siguientes: en primer lugar, dicha normativa ha irrogado al Sr. de Groot y puede ocasionar a un determinado número de contribuyentes un perjuicio real; en segundo lugar, dicho perjuicio no es imputable a las disparidades entre los regímenes fiscales de los Estados miembros, sino que resulta de un obstáculo a la libre circulación de los trabajadores, y, en tercer lugar, considero que no pueden aceptarse las razones expuestas para justificar tal obstáculo.

31. En primer lugar, por lo que atañe a la realidad del perjuicio irrogado por la normativa de que se trata, observo que el Abogado General del órgano jurisdiccional remitente evaluó en 27.341 NLG la reducción conseguida por el Sr. de Groot en virtud de sus deducciones personales y en 70.055 NLG la cantidad de la que hubiere disfrutado si las citadas deducciones se

20 — Sentencias de 7 de julio de 1988, Stanton (143/87, Rec. p. 3877), apartado 13; Singh, antes citada, apartado 16, y de 15 de diciembre de 1995, Bosman (C-415/93, Rec. p. I-4921), apartado 94.

21 — Sentencias de 5 de febrero de 1991, Roux (C-363/89, Rec. p. I-273), apartado 9; Singh, antes citada, apartado 17, y Bosman, antes citada, apartado 95.

22 — Sentencias de 7 de marzo de 1991, Masgio (C-10/90, Rec. p. I-1119), apartados 18 y 19, y Bosman, antes citada, apartado 96.

23 — Véase el punto 16 de las presentes conclusiones.

hubieran imputado en su totalidad a los ingresos que percibió en los Países Bajos.²⁴ Consta que la parte de las desgravaciones fiscales de las que el Sr. de Groot no se benefició en su Estado de residencia no le fue concedida, ni en su totalidad ni en parte, en los Estados de empleo, ya que, como indica el juez remitente, ninguno de ellos ha tomado en consideración la situación personal y familiar del interesado.²⁵

32. Después, en la medida en que la cantidad exenta de impuestos y las deducciones personales sólo se tienen en cuenta en los Países Bajos *a prorrata* de los ingresos percibidos en dicho Estado, es patente, como pone de manifiesto la Comisión,²⁶ que el perjuicio sufrido por los contribuyentes que residen en tal Estado será tanto mayor cuanto más elevada sea la parte de sus ingresos percibidos en otro Estado miembro.²⁷ Como señala el Abogado General del órgano jurisdiccional remitente, el contribuyente que haya percibido lo esencial de sus retribuciones en el extranjero y cuyos ingresos en los Países Bajos sean justo lo suficiente para ser gravados en el citado Estado experimentará un «enorme sufrimiento fiscal» ya que perderá una parte muy importante del beneficio de las deducciones relativas a su situación personal y familiar.²⁸

33. En segundo lugar, considero que, contrariamente a lo que afirma el Gobierno

neerlandés, el perjuicio irrogado al Sr. de Groot no es imputable a las disparidades entre los regímenes fiscales de los Estados miembros, sino que resulta de un obstáculo a la libre circulación de los trabajadores.

34. El Gobierno neerlandés alega que ha tomado en consideración, conforme a las exigencias expuestas por el Tribunal de Justicia en la sentencia Schumacker, antes citada, la situación personal y familiar del Sr. de Groot. El citado Gobierno sostiene que el perjuicio sufrido por éste deriva del método aplicado en el presente caso para evitar una doble imposición y es imputable al régimen fiscal de los Estados de empleo que no han tomado en consideración la situación personal y familiar del interesado. Según este Gobierno, la situación en el presente caso es comparable a la del asunto que dio lugar a la sentencia de 12 de mayo de 1998, Gilly.²⁹ Además, la normativa controvertida conduce al mismo resultado que el otro método para evitar la doble imposición, denominado «método de la imputación»,³⁰ que se cuestionaba en la citada sentencia, en el sentido de que un residente que haya ejercido su derecho a la libre circulación puede tener que soportar una presión fiscal más elevada.

24 — Estas estimaciones se citan en el punto 41 de las observaciones de la Comisión.

25 — Véase el punto 3.1 de la resolución de remisión.

26 — Puntos 72 a 74 de sus observaciones.

27 — Siempre y cuando esta parte no supere el umbral a partir del cual los Estados de empleo se hallan obligados a tomar en consideración la situación personal y familiar del contribuyente no residente, como veremos a continuación.

28 — Véase el punto 72 de las observaciones de la Comisión.

29 — Asunto C-336/96, Rec. p. I-2793.

30 — El método de imputación es el otro método para evitar una doble imposición en el Estado de residencia. Está previsto en el artículo 23 B del Modelo de Convenio de la OCDE. Este método consiste en que el Estado de residencia incluye en la base imponible la totalidad de los ingresos percibidos por el contribuyente y le concede una deducción fiscal en virtud del impuesto que haya abonado en el Estado de empleo.

35. Personalmente, no comparto el planteamiento del Gobierno neerlandés.

la situación personal y familiar del sujeto pasivo.³³

36. Debe subrayarse que, en las circunstancias del presente asunto, los Estados de empleo no tenían la obligación de tomar en consideración la situación personal y familiar del Sr. de Groot. De un lado, ni en los Convenios bilaterales aplicables ni en sus normativas nacionales estaba prevista una obligación de esta índole.³¹ De otro lado, según la sentencia Schumacker, antes citada, un Estado de empleo únicamente tiene una obligación de esta índole cuando el contribuyente perciba la mayor parte de sus ingresos imposables a raíz de una actividad ejercida en este último y no perciba ningún ingreso significativo en el Estado de residencia, de forma que dicho Estado no puede concederle las ventajas resultantes de tomar en consideración su situación personal y familiar.³² El Tribunal de Justicia ha considerado que, en tal caso, no existe entre tal no residente y un residente que ejerza una actividad por cuenta ajena comparable ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato en lo que atañe a la toma en consideración, a los fines del impuesto, de

37. Por el contrario, según el Tribunal de Justicia, al Estado de residencia le incumbe, en principio, conceder al contribuyente la totalidad de las ventajas fiscales derivadas de su situación personal y familiar. El Tribunal de Justicia ha indicado que este Estado se halla en una situación más favorable para apreciar la capacidad contributiva individual del contribuyente en la medida en que éste tiene en dicho Estado el centro de sus intereses personales y patrimoniales.³⁴ El Tribunal de Justicia ha destacado que esta solución se admitía en Derecho fiscal internacional y, concretamente, en el Modelo de Convenio de la OCDE en materia de doble imposición.³⁵

38. Este planteamiento se ha visto confirmado en repetidas ocasiones, en las sentencias de 27 de junio de 1996, Asscher;³⁶ de 14 de septiembre de 1999, Gschwind,³⁷ y Zurstrassen, antes citada.³⁸

39. En el presente caso, considero que el Gobierno neerlandés no puede afirmar fundadamente³⁹ que sus autoridades tributarias hayan tomado en consideración la situación personal y familiar del Sr. de Groot, tal como les obliga a hacerlo la posición adoptada por el Tribunal de

31 — El Gobierno neerlandés afirma (punto 34 de sus observaciones) que el Sr. de Groot podía beneficiarse en el Reino Unido de dos exenciones personales, la primera denominada «personal allowance», por un importe de 3.444 GBP en 1993/1994, la segunda de 1.720 GBP en concepto de deducciones por alimentos. Considero que esta afirmación, cuestionada por el Sr. de Groot durante la vista, no desvirtúa las afirmaciones del juez remitente según las cuales, de un lado, para el cálculo de los impuestos que debe pagar el interesado en cada uno de los tres Estados de empleo, no se han tenido en cuenta las pensiones alimenticias pagadas por el interesado y, de otro lado, ninguno de los citados Estados concede a los contribuyentes no residentes las desgravaciones relativas a su situación personal y familiar previstas para los residentes (véanse los puntos 3.1 y 3.9 *bis* de la resolución de remisión). En cualquier caso, esta afirmación únicamente vale para el Reino Unido, de forma que, según reconoce el propio Gobierno neerlandés, las cuestiones prejudiciales conservan toda su pertinencia por lo que atañe a los ingresos percibidos por el Sr. de Groot en Alemania y en Francia.

32 — Apartado 36.

33 — *Ibidem*, apartado 37.

34 — *Ibidem*, apartado 32.

35 — *Idem*.

36 — Asunto C-107/94, Rec. p. I-3089, apartado 44.

37 — Asunto C-391/97, Rec. p. I-5451, apartados 22 y 24.

38 — Apartado 21.

39 — Véase el punto 38 de sus observaciones.

Justicia en la sentencia Schumacker, antes citada. Aunque las pensiones alimenticias pagadas por el Sr. de Groot y la cantidad exenta del impuesto hayan sido tenidas en cuenta para calcular el importe teórico del impuesto sobre el conjunto de las retribuciones del interesado, no es menos cierto que el Sr. de Groot sólo se ha beneficiado de las citadas deducciones en proporción a los ingresos que percibió en los Países Bajos, debido al juego de la fracción de proporcionalidad.

40. De esta forma, el Sr. de Groot, por haber ejercido su derecho a la libre circulación, no ha podido disfrutar de una parte de las deducciones fiscales previstas por la legislación neerlandesa y a las que podía aspirar en su calidad de residente en los Países Bajos.

41. Por consiguiente, el perjuicio sufrido por el Sr. de Groot no puede imputarse al régimen fiscal de los Estados de empleo, sino a las condiciones en las que el Reino de los Países Bajos aplicó al interesado las deducciones fiscales relativas a su situación personal y familiar.

42. Deduzco de ello que la situación en el presente caso no puede compararse a la que dio lugar a la sentencia Gilly, antes citada.

43. En esta sentencia, la Sra. Gilly había sido gravada en Alemania, por los ingresos percibidos en dicho Estado y en Francia, donde residía, por la totalidad de sus ingresos. El Convenio celebrado entre la

República Federal de Alemania y la República Francesa para evitar la doble imposición preveía que los impuestos pagados en Alemania le daban derecho a un crédito de impuesto equivalente al importe del impuesto francés correspondiente a los citados ingresos. Debido a la mayor progresividad del impuesto alemán y a que su situación personal y familiar no había sido tomada en consideración en Alemania, mientras que sí lo había sido en Francia, el crédito de impuesto concedido a la Sra. Gilly era inferior a la cantidad que había pagado efectivamente en Alemania. Por consiguiente, la Sra. Gilly había soportado una carga tributaria total superior a la que hubiera recaído sobre ella por unos ingresos equivalentes percibidos enteramente en Francia.⁴⁰

44. Como ha señalado el Tribunal de Justicia,⁴¹ las consecuencias desfavorables que puede entrañar para la Sra. Gilly el mecanismo de la deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero obedecen principalmente a las disparidades entre los baremos impositivos de los Estados miembros de que se trata, cuya fijación es competencia particular de cada uno de los referidos Estados miembros, al no existir una normativa comunitaria en la materia. Por lo que se refiere a la incidencia sobre el importe del crédito de impuestos de la consideración de la situación personal y familiar del contribuyente en el Estado de residencia y no en el Estado de empleo, el

40 — Conforme a las conclusiones del Abogado General Sr. Ruiz-Jarabo Colomer, el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 48 del Tratado no se oponía a la aplicación de un mecanismo de deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero (apartado 54). El Tribunal de Justicia consideró que la única finalidad de un convenio como el aplicable en este asunto era evitar que se gravaran en cada uno de los dos Estados los mismos rendimientos y no garantizar que el gravamen que se aplique al contribuyente en un Estado no sea superior al que se le someta en el otro (apartado 46).

41 — Apartado 47.

Tribunal de Justicia manifestó que esta disparidad proviene de la circunstancia de que, por regla general, en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y la de los no residentes no son comparables en la medida en que el rendimiento percibido en el territorio de un Estado por el no residente no constituye casi siempre más que una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia.⁴²

45. De ello se desprende que, contrariamente al Sr. de Groot, la Sra. Gilly había logrado en su Estado de residencia todas las desgravaciones fiscales previstas por la legislación del citado Estado en favor de los residentes.

46. Además, como ha indicado el Abogado General Sr. Ruiz-Jarabo Colomer en sus conclusiones en el asunto Gilly, antes citado,⁴³ hubiera bastado con que las autoridades alemanas disminuyeran sus tipos de gravamen, o bien que las autoridades francesas aumentaran el suyo para que el mecanismo de la deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero pasase a ser favorable a la Sra. Gilly. Por consiguiente, el carácter perjudicial de un sistema de esta índole es demasiado aleatorio como para disuadir a un trabajador de ejercer su derecho a la libre circulación entre los dos Estados de que se trata.

47. Es forzoso reconocer que, en el presente asunto, no existe tal riesgo, dado que, con arreglo a los Convenios bilaterales aplica-

bles, a sus normativas nacionales y a la jurisprudencia, los Estados miembros en los que ha trabajado el Sr. de Groot no tenían que tomar en consideración su situación personal y familiar.

48. Deduzco de ello, asimismo, que no es pertinente la alegación del Gobierno neerlandés, según la cual la normativa controvertida conduce al mismo resultado que el método de la imputación, en la medida en que tiene la consecuencia de hacer recaer sobre el Sr. de Groot una mayor presión fiscal que si no hubiera ejercido su derecho a la libre circulación.⁴⁴

49. En el presente caso, lo que resulta determinante es que el perjuicio sufrido por el Sr. de Groot proviene de haber sido privado, por su Estado de residencia, de una parte de las deducciones fiscales previstas por el legislador del citado Estado.

50. Si los Estados de empleo de que se trata hubieran tomado en consideración la situación personal y familiar del Sr. de Groot, éste hubiera podido tener que soportar asimismo una mayor presión fiscal que si hubiera percibido todos sus ingresos en los Países Bajos. Éste hubiera podido ser el caso si las deducciones en razón de su situación personal y familiar concedidas en

42 — Apartado 49.

43 — Puntos 61 y 62.

44 — El Gobierno neerlandés se refiere, en concreto, a la última frase del artículo 23 B, apartado 1, del Modelo de Convenio de la OCDE, que prevé que, en el sistema de la imputación, el impuesto pagado en el Estado de empleo se deduce del impuesto que debe pagarse en el Estado de residencia dentro del límite de «la fracción del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente según los casos a los ingresos o al patrimonio sujetos al impuesto [en el Estado de empleo]».

los Estados de empleo hubieran sido inferiores a las previstas por la legislación neerlandesa y si dichos Estados hubieran tenido en cuenta, para la fijación del tipo impositivo de los no residentes, el conjunto de sus ingresos. Sin embargo, un perjuicio de esta índole no hubiera procedido de un obstáculo a la libre circulación de los trabajadores, sino que hubiera sido imputable a las disparidades entre los regímenes fiscales de los Estados miembros.

51. No es esto lo que ocurre en el presente asunto. La circunstancia de que los Estados miembros en los que había trabajado el Sr. de Groot no hayan tomado en consideración su situación personal y familiar para gravar los ingresos que el interesado percibió en los mismos obligaba, a mi juicio, al Estado de residencia a conceder al interesado todas las deducciones a las que tenía derecho por su situación y le hubieran correspondido si hubiera ejercido toda su actividad en los Países Bajos.⁴⁵

52. La imputación, por las autoridades tributarias neerlandesas, de una parte de las deducciones personales del Sr. de Groot a los ingresos que percibió en los demás Estados miembros dio lugar a que el

interesado soportara un perjuicio que no habría sufrido en el supuesto de que no hubiera ejercido su derecho de libre circulación.

53. Por consiguiente, en mi opinión, la normativa controvertida constituye un obstáculo al ejercicio de la citada libertad, prohibido, en principio, por el artículo 48 del Tratado.

54. En tercer lugar, entiendo que no pueden aceptarse las razones expuestas para justificar el obstáculo controvertido.

55. En primer lugar, el juez *a quo* se pregunta⁴⁶ acerca del valor del argumento formulado en la exposición de motivos de la normativa neerlandesa que regula la fracción de proporcionalidad. Según este argumento, las deducciones en cuestión sirven para determinar la capacidad contributiva del interesado, por lo que no deben imputarse únicamente a los ingresos percibidos en el Estado de residencia.⁴⁷

56. Considero que este argumento no puede justificar el obstáculo que se ha comprobado en el presente caso. En efecto,

45 — Véase, en este sentido, la sentencia Zurstrassen, antes citada. En esta sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que el Gran Ducado de Luxemburgo debía tomar en consideración la situación personal y familiar del interesado, aun cuando su esposa hubiera conservado su residencia en otro Estado miembro, y no gravar al Sr. Zurstrassen como un soltero sin cargas familiares, no sólo porque el interesado residía en el Gran Ducado, sino porque además percibía en éste prácticamente todos los ingresos de trabajo de la unidad familiar. El Tribunal de Justicia destacó que el Gran Ducado de Luxemburgo era el único Estado que podría hacerlo (apartado 23).

46 — Véase el punto 3.9 *bis* de la resolución de remisión.

47 — Véase la exposición de motivos del Decreto de 7 de noviembre de 1991, por el que se modificó el Decreto de 1989, citado en la nota 12 de las presentes conclusiones.

aun cuando, desde el punto de vista de los Estados miembros, pueda parecer equitativo repartir la carga de las deducciones personales sobre el conjunto de los ingresos del contribuyente, un reparto de esta índole implica que las citadas deducciones se apliquen también en los Estados de empleo. Habida cuenta de la falta de armonización o de coordinación de la fiscalidad de los Estados miembros en este ámbito, incumbe a estos últimos, en el marco del artículo 220 del Tratado, celebrar convenios en este sentido. En su defecto, el Estado de residencia no puede eximirse de una parte de las citadas deducciones y atentar así contra los derechos conferidos a los particulares por las disposiciones del Tratado que reconocen sus libertades fundamentales.

57. Además, a diferencia del Gobierno belga, no considero que este planteamiento imponga necesariamente al Estado de residencia una carga desproporcionada. Debe recordarse que, en el presente caso, el Reino de los Países Bajos al gravar los ingresos del Sr. de Groot, ha percibido mayores ingresos por efecto de la progresividad de su baremo impositivo. Por otra parte, se ha declarado en repetidas ocasiones que la disminución de ingresos fiscales nunca puede suponer una justificación de una restricción al ejercicio de una libertad fundamental.⁴⁸

58. Para terminar, considero que el sistema de imputación proporcional controvertido no resulta necesario para la coherencia del método de exención con progresividad aplicado en el presente caso, con arreglo a

la jurisprudencia.⁴⁹ En efecto, a mi juicio, no existe relación entre el método de exención con progresividad, en virtud del cual el Estado de residencia renuncia a gravar los ingresos percibidos en otros Estados miembros, pero los tiene en cuenta a la hora de determinar el tipo impositivo aplicable a las retribuciones no exentas, y la imputación de las reducciones *a prorrata* de los ingresos percibidos en el Estado de residencia.⁵⁰ Dicho de otra forma, considero que la efectividad de la progresividad del impuesto sobre el ingreso en el Estado de residencia, que persigue el método de exención con progresividad, no está supeeditado a la limitación, en dicho Estado, de la toma en consideración de la situación personal y familiar del contribuyente.

59. En segundo lugar, contrariamente a lo que afirman los Gobiernos neerlandés y belga, considero que el obstáculo contro-

49 — En sus sentencias de 28 de enero de 1992, Bachmann (C-204/90, Rec. p. I-249), apartados 21 a 28, y Comisión/Bélgica (C-300/90, Rec. p. I-305), apartados 14 a 21, el Tribunal de Justicia reconoció que la normativa belga que impide que se deduzcan las primas de seguros de vida del ingreso imponible cuando las primas hayan sido pagadas en el extranjero resulta justificada por la necesidad de garantizar la coherencia del régimen tributario. Al carácter deducible de las cotizaciones corresponde la tributación de las cantidades que deben pagar los aseguradores en cumplimiento de los contratos. El Tribunal de Justicia ha considerado que esta compensación entre el carácter deducible de las cotizaciones y la tributación de las cantidades que deben abonarse no queda garantizada cuando los pagos relativos a las cotizaciones exentas sean efectuados por un asegurador extranjero, en el extranjero, donde su sujeción al impuesto es aleatoria.

50 — Sobre este particular, el Gobierno neerlandés no puede basarse en el modelo de Convenio de la OCDE, ya que su artículo 23 A no contiene disposición alguna sobre las deducciones relativas a la situación personal y familiar de los contribuyentes. Asimismo, los apartados 40 a 43 de los comentarios del citado artículo (véase Vogel, K.: *Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, 1997, 3ª Ed., p. 1177), citados también por el referido Gobierno, no pueden legitimar el obstáculo controvertido. Por el contrario, en el apartado 43 se indica: «In view of the wide variety of fiscal policies and techniques in the different States regarding the determination of tax, especially deductions, allowances and similar benefits, it is preferable not to propose an express and uniform solution in the Convention, but to leave each State free to apply its own legislation and technique. Contracting States which prefer to have special problems solved in their convention are, of course, free to do so in bilateral negotiations [...]»

48 — Sentencias de 16 de julio de 1998, ICI (C-264/96, Rec. p. I-4693), apartado 28, y de 21 de septiembre de 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Rec. p. I-6161), apartado 51.

vertido no queda justificado por el hecho de que los residentes en los Países Bajos que perciban ingresos en otros Estados miembros consigan unas desgravaciones por el hecho de ser gravados en distintos Estados, que compensen el perjuicio que se denuncia en el presente caso, de forma que la normativa controvertida es la que más se ajusta al objetivo de neutralidad fiscal de las actividades transfronterizas.

60. Por lo que atañe a los efectos del tributo en distintos Estados miembros, es cierto que la imposición sin progresividad en Alemania, en Francia y en el Reino Unido de los ingresos percibidos en tales Estados puede tener como efecto que el tipo impositivo medio sobre el conjunto de las retribuciones del contribuyente sea inferior a lo que sería en el supuesto de que el referido contribuyente hubiera obtenido todas sus retribuciones en los Países Bajos.

61. Sin embargo, según las estimaciones del Abogado General del órgano jurisdiccional remitente, la reducción de impuestos de la que disfrutó el Sr. de Groot por este hecho no compensó el perjuicio controvertido.⁵¹ El interesado pagó por el año 1994 en los cuatro Estados de que se trata una cantidad total de impuestos superior a la que hubiera abonado en el supuesto de haber percibido todos sus ingresos en los Países Bajos.

⁵¹ — Estas estimaciones se citan en el punto 68 de las observaciones de la Comisión.

62. Después, la alegación de que la reducción de impuestos vinculada a la falta de progresividad en los Estados de empleo puede compensar el perjuicio irrogado por la normativa controvertida no desvirtúa el hecho de que, cuando dicha normativa resulte perjudicial, deba considerarse como un obstáculo.⁵² Estimo que, en este punto, la situación en el presente caso puede asimilarse a la que dio lugar a la sentencia AMID, antes citada, relativa a una normativa que obstaculizaba la libertad de establecimiento.⁵³

63. A la vista de todo cuanto precede, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la primera cuestión que el artículo 48 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que se opone a la aplicación de una normativa según la cual un contribuyente pierda, a efectos del cálculo de sus impuestos sobre la renta en su Estado de residencia, una parte de la cantidad exenta de impuesto y de sus desgravaciones fiscales personales, por haber percibido también, durante el año de referencia, retribuciones en otro Estado miembro que hayan sido gravadas en éste sin haber tomado en consideración su situación personal y familiar.

⁵² — Véase, por analogía, la sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 21.

⁵³ — La normativa de que se trata preveía que una sociedad constituida con arreglo al Derecho de un Estado miembro que tenga su domicilio social en dicho Estado no podía deducir del beneficio imponible de un ejercicio, en concepto del impuesto de sociedades, una pérdida sufrida el ejercicio anterior, más que a condición de que la citada pérdida no hubiera podido imputarse al beneficio obtenido, durante el mismo ejercicio anterior, por uno de sus establecimientos permanentes situados en otro Estado miembro. El Tribunal de Justicia consideró que esta normativa podía irrogar un perjuicio fiscal a aquellas sociedades que tuvieran un establecimiento permanente en otro Estado miembro (apartado 23). El Tribunal de Justicia consideró que aun suponiendo que el régimen fiscal controvertido favoreciera más a menudo a las sociedades que tuvieran establecimientos en el extranjero, esto no obsta para que, cuando dicho régimen resulte perjudicial para dichas sociedades, ocasione una desigualdad de trato en comparación con las sociedades que no tengan establecimientos en otro Estado miembro y cree así un obstáculo a la libertad de circulación (apartado 27).

64. En su primera cuestión, el juez remitente pide también al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la compatibilidad de una normativa de esta índole con el artículo 7 del Reglamento n° 1612/68.

dentro del ámbito de aplicación del artículo 7 del Reglamento n° 1612/68, adoptado para la aplicación del artículo 48 del Tratado y de si constituye también una discriminación indirecta, por razón de la nacionalidad.⁵⁷

65. A la vista de la respuesta que propongo dar a la primera cuestión, entiendo que no procede pronunciarse sobre este punto. En efecto, según ha declarado el Tribunal de Justicia a partir de la sentencia de 4 de diciembre de 1974, Van Duyn,⁵⁴ el artículo 48 del Tratado tiene efecto directo sobre los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros y otorga a los particulares derechos que los tribunales nacionales deben tutelar. Es asimismo jurisprudencia reiterada que todo órgano jurisdiccional nacional está obligado a aplicar íntegramente el Derecho comunitario y a proteger los derechos que éste confiere a los particulares, dejando, si fuere necesario, sin aplicación cualesquiera disposiciones de la Ley nacional eventualmente contrarias.⁵⁵ Como ya lo vimos en el punto 22 de las presentes conclusiones, lo mismo debe suceder con las disposiciones de un Convenio internacional bilateral que resulte contrario al artículo 48 del Tratado.⁵⁶

Sobre la segunda cuestión

67. Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide que se dilucide si el Derecho comunitario establece unas exigencias concretas en cuanto a la forma en que el Estado de residencia está obligado a tomar en consideración la situación personal y familiar de un trabajador que haya ejercido asimismo una actividad en otro Estado miembro.

68. Según los fundamentos de Derecho de la resolución de remisión,⁵⁸ el juez *a quo* pide, en el presente caso, que se dilucide si el Reino de los Países Bajos está obligado a conceder al Sr. de Groot una deducción efectiva tan elevada como la que le hubiera correspondido en el supuesto de que hubiera percibido todos sus ingresos en su Estado de residencia.

66. De ello se desprende que no me parece que revista un interés práctico en el presente caso la cuestión de si el obstáculo controvertido se halla comprendido o no

69. Por las razones anteriormente expuestas, en particular en los puntos 51 y 65, considero que el Sr. de Groot tiene derecho

54 — Asunto 41/74, Rec. p. 1337, apartado 1 del fallo.

55 — Sentencias de 9 de marzo de 1978, Simmenthal (106/77, Rec. p. 629), apartado 21, y Terhoeve, antes citada, apartado 56.

56 — Véase también, en este sentido, a propósito de un convenio celebrado con un país tercero, la sentencia Gottardo, antes citada, apartados 32 a 34.

57 — Véase, en este sentido, la sentencia Terhoeve, antes citada, apartado 41.

58 — Punto 3.9 *bis*.

a beneficiarse de las mismas deducciones que las que le hubieran correspondido si hubiera percibido todos sus ingresos en los Países Bajos.

la competencia que tienen atribuida respetando el Derecho comunitario.

70. No obstante, dado que la segunda cuestión prejudicial está formulada en términos generales y en la medida en que es al juez nacional a quien incumbe deducir las consecuencias de la sentencia que dicte para la solución del litigio que debe zanjar, entiendo que precisa una respuesta a nivel general.

71. Como indicamos anteriormente, los impuestos directos están incluidos en la esfera de competencia de los Estados miembros. No obstante, éstos deben ejercer

72. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda que el Derecho comunitario no establece una exigencia concreta por lo que se refiere a la forma en que el Estado de residencia debe tomar en consideración la situación personal y familiar del contribuyente que, durante el año de que se trate, haya percibido ingresos en dicho Estado y en otro Estado miembro. Sin embargo, las condiciones de esta consideración por parte del Estado de residencia no deben constituir una discriminación, directa o indirecta, por razón de la nacionalidad, ni un obstáculo para el ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado.

VI. Conclusión

73. A la vista de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que responda de la siguiente forma a las cuestiones planteadas por el Hoge Raad der Nederlanden:

«1) El artículo 48 del Tratado CE (actualmente artículo 39 CE, tras su modificación) debe interpretarse en el sentido de que se opone a la aplicación de unas disposiciones contenidas en los Convenios bilaterales y en una

normativa nacional en virtud de las cuales un contribuyente pierde, a efectos del cálculo de sus impuestos sobre la renta en su Estado miembro de residencia, una parte de la cantidad exenta de impuesto y de sus desgravaciones fiscales personales, por haber percibido también, durante el año de referencia, retribuciones en otro Estado miembro que hayan sido gravadas en éste sin haber tomado en consideración su situación personal y familiar.

- 2) El Derecho comunitario no establece una exigencia concreta por lo que se refiere a la forma en que el Estado de residencia debe tomar en consideración la situación personal y familiar de un trabajador que haya ejercido también una actividad en otro Estado miembro. Sin embargo, las condiciones de esta consideración por parte del Estado de residencia no deben constituir una discriminación, directa o indirecta, por razón de la nacionalidad, ni un obstáculo para el ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado.»