

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. PAOLO MENGOZZI

presentadas el 16 de noviembre de 2006¹

I. Introducción

1. El presente asunto se refiere a una cuestión prejudicial planteada al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por la Cour de cassation belga acerca de la interpretación del artículo 43 CE.

2. El órgano jurisdiccional remitente pregunta, en sustancia, al Tribunal de Justicia si una normativa nacional belga que establece bases imponibles mínimas sólo para los contribuyentes no residentes se opone al principio de libertad de establecimiento.

II. Marco jurídico

A. Derecho comunitario pertinente

3. El litigio principal exige un examen de las normas del Tratado relativas a la libertad de establecimiento. El núcleo de esa normativa es el artículo 43 CE, que prevé el derecho de establecimiento de los ciudadanos comunitarios con carácter principal (párrafo segundo) y secundario (párrafo primero).

4. Dicho artículo dispone:

«En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro. Dicha prohibición se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado

¹ — Lengua original: italiano.

miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro.

La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades, tal como se definen en el párrafo segundo del artículo 48, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del capítulo relativo a los capitales.»

5. En lo que se refiere a las razones de justificación de las medidas restrictivas de la libertad de establecimiento, el artículo 46 CE, apartado 1, prevé:

«Las disposiciones del presente capítulo y las medidas adoptadas en virtud de las mismas no prejuzgarán la aplicabilidad de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas que prevean un régimen especial para los extranjeros y que estén justificadas por razones de orden público, seguridad y salud públicas.»

B. *Derecho nacional*

6. El artículo 342 del Código belga del impuesto sobre la renta de 1992 (Code des impôts sur les revenus 1992; en lo sucesivo, «CIR 1992») establece:

«1. A falta de elementos probatorios aportados por los interesados o por la administración, los beneficios o rendimientos mencionados en el artículo 23, apartado 1, números 1 y 2, se determinarán, para cada contribuyente, teniendo en consideración los beneficios o ganancias de al menos tres contribuyentes análogos y teniendo en cuenta, según los casos, el capital invertido, el volumen de negocio, el número de trabajadores, la fuerza motriz utilizada, el valor de arrendamiento de los terrenos cultivados así como cualquier otra información útil.

Para ello, la administración podrá fijar, de acuerdo con las asociaciones profesionales interesadas, bases imponibles estimadas.

Las bases imponibles estimadas previstas en el párrafo anterior podrán fijarse para tres ejercicios fiscales sucesivos.

[...]

2. Un Real Decreto determinará, tomando en consideración los elementos indicados en el apartado 1, párrafo primero, el mínimo de beneficios imponibles para las empresas que operan en Bélgica.»²

² — Traducción no oficial.

7. El artículo 182 del Real Decreto de 27 de agosto 1993, por el que se desarrolla el CIR 1992, dispone en particular: [...]

«1. El mínimo de beneficios imponibles de las empresas extranjeras que operan en Bélgica que son gravables según el procedimiento previsto en el artículo 342, apartado 1, primer párrafo, del Código del impuesto sobre la renta de 1992 se fijará del siguiente modo:

[...]

3 empresas de los sectores del comercio y de prestación de servicios:

- a) [...] horeca³ [...]: 100 BEF por cada 1.000 BEF de volumen de negocios, con un mínimo de 300.000 BEF por trabajador (número medio en el año considerado);

3 — Sector de hoteles, restauración y bares.

2. El importe de los beneficios imponibles determinado conforme al apartado 1 no podrá ser en ningún caso inferior a 400.000 BEF.»⁴

III. Hechos, petición prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

8. El Sr. Talotta, residente en Luxemburgo, explota un restaurante en Arlón (Bélgica). Según los artículos 227 y 228 del CIR 1992, está sujeto en Bélgica al impuesto sobre la renta de las personas físicas no residentes únicamente por los rendimientos obtenidos en ese país, al no haber fijado en territorio belga su domicilio fiscal o su sede patrimonial.

9. El Sr. Talotta presentó fuera de plazo a la administración tributaria belga su declaración de la renta correspondiente al ejercicio fiscal de 1992. Además, dicha administración tributaria no consideró aceptable la contabilidad del Sr. Talotta por existir algunas incongruencias y, por tanto, le notificó la

4 — El Real Decreto de 20 de julio de 2000 modifica los importes del siguiente modo: «a) [...] horeca [...]: 2,50 EUR por cada 25 EUR de volumen de negocios, con un mínimo de 7.000 EUR por trabajador (número medio en el año considerado); [...] El importe de los beneficios imponibles determinado conforme al apartado 1 no podrá ser en ningún caso inferior a 9.500 EUR». Importes modificados por el Real Decreto de 20 de julio de 2000 (traducción oficial).

intención de practicar una liquidación de oficio en virtud de una base estimada, conforme al artículo 342, apartado 2, del CIR 1992, en función de un mínimo de beneficios imposables establecido en el artículo 182 del Real Decreto de desarrollo de esa norma.

10. La administración tributaria comprobó que el Sr. Talotta tenía seis trabajadores. El impuesto que se liquidó a su cargo se calculó aplicando la base mínima del sector de restauración, tal como se prevé en el artículo 182 del Real Decreto de desarrollo, y en particular conforme al criterio de 300.000 BEF por trabajador, lo que supuso un total de 1.800.000 BEF.

11. El Sr. Talotta presentó una reclamación contra dicha liquidación sin adjuntar, no obstante, ninguna documentación en apoyo de su impugnación ni aportar posteriormente documentos que confirmaran sus alegaciones, pese a que la administración tributaria le remitió dos requerimientos en ese sentido.

12. Contra la resolución por la que la Dirección General Tributaria desestimó dicha reclamación, el Sr. Talotta interpuso recurso ante la Cour d'appel de Liège.

13. Después de la desestimación del recurso de apelación, el Sr. Talotta se dirigió a la

Cour de cassation belga, la cual, por albergar ciertas dudas sobre la interpretación del artículo 43 CE, decidió suspender el procedimiento del que conocía y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 43 CE –antiguo artículo 52 del Tratado CE– en el sentido de que se opone a una disposición de Derecho nacional que, como el artículo 182 del Real Decreto de 27 de agosto de 1993, adoptado en virtud del artículo 342, apartado 2, del Código del impuesto sobre la renta de 1992, aplica únicamente a los no residentes bases imposables mínimas?»

14. Con arreglo al artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia, han presentado observaciones escritas el Sr. Talotta, el Gobierno belga y la Comisión.

IV. Análisis jurídico

A. Consideraciones preliminares

15. La cuestión prejudicial planteada se refiere a los impuestos directos. Procede señalar, a este respecto, que si bien la potestad normativa en materia de fiscalidad directa está comprendida en las competen-

cias de los Estados miembros, no es menos cierto que su ejercicio está limitado por el respeto de los principios comunitarios básicos, entre los que se encuentran las libertades fundamentales sobre las que se basan el establecimiento y funcionamiento del mercado interior.⁵

16. No se discute que, en el caso de autos, es aplicable el principio fundamental de libertad de establecimiento, formulado en el artículo 43 CE, ya que de la decisión del órgano jurisdiccional remitente se desprende que el Sr. Talotta se ha amparado en dicha libertad para ejercer de modo estable una actividad por cuenta propia en un Estado miembro distinto del de residencia. Por tanto, la compatibilidad de la normativa belga de que se trata debe valorarse en relación con dicho artículo.

17. En virtud del artículo 43 CE se garantiza el acceso al ejercicio de actividades por cuenta propia, en las mismas condiciones fijadas para los nacionales del país de establecimiento (el denominado trato nacional), a cualquier nacional que se establezca, aun con carácter secundario, en otro Estado miembro para ejercer allí una actividad por cuenta propia, y se prohíbe cualquier discriminación, manifiesta o encubierta, basada en la nacionalidad.⁶

18. Procede señalar que la normativa objeto del litigio principal se aplica con independencia de la nacionalidad del contribuyente interesado. No obstante, una desigualdad de trato basada en el criterio de la residencia o del lugar de origen puede, en determinadas circunstancias, producir un resultado equivalente a una discriminación por razón de la nacionalidad.

19. En efecto, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no sólo están prohibidas 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. Se entiende que una discriminación consiste en aplicar reglas diferentes a situaciones comparables o aplicar la misma regla a situaciones diferentes, que han de compararse sobre la base de datos objetivos.⁷

20. En lo que respecta al concepto de desigualdad de trato que pueda constituir un trato discriminatorio, procede señalar que una situación caracterizada por un trato distinto no da lugar a una discriminación prohibida si el nacional interesado no se encuentra en desventaja frente a los nacionales del Estado de acogida.⁸

5 — Véanse, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), apartado 21; de 27 de junio de 1996, Asscher (C-107/94, Rec. p. I-3089), apartado 36, y de 11 de agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, Rec. p. I-2493), apartado 16.

6 — Véanse, en particular, las sentencias de 21 de junio de 1974, Reyners (2/74, Rec. p. 631), apartados 24 a 26, y de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia (270/83, Rec. p. 273), apartado 14.

7 — Véanse, entre otras muchas, las sentencias de 12 de febrero de 1974, Sotgiu (152/73, Rec. p. 153), apartado 11, Wielockx, antes citada, apartados 16 y 17, y Asscher, antes citada, apartados 36 y 40.

8 — Véanse, en sentido análogo, las conclusiones presentadas el 24 de enero de 1990 por el Abogado General Darmon en el asunto en el que recayó la sentencia de 8 de mayo de 1990, Biehl (C-175/88, Rec. p. I-1779), puntos 6 a 10.

21. Del mismo modo, en el caso de trato diferenciado por razón de la residencia debe subsistir el requisito de la desventaja para que dicho trato pueda dar lugar a una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad.

22. En materia de impuestos directos, el Tribunal de Justicia ha declarado que una desigualdad de trato basada en la residencia no es en sí misma discriminatoria, ya que por lo general ese criterio indica una conexión del contribuyente con el país de origen y podría, por tanto, justificar un trato fiscal diferenciado.⁹

23. A este respecto, El Tribunal de Justicia ha reconocido que la situación de los residentes y la de los no residentes en un Estado determinado no son, por lo general, comparables, ya que presentan diferencias objetivas tanto desde el punto de vista de la fuente de los rendimientos, como desde el punto de vista de la capacidad contributiva personal o de la consideración de la situación personal y familiar.¹⁰

24. El Tribunal de Justicia ha precisado además que, en el caso de una ventaja fiscal de la que se excluye a los no residentes, una

diferencia de trato entre estos dos grupos de sujetos pasivos puede calificarse de discriminación en el sentido del Tratado, puesto que no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar tal diferencia de trato en este punto entre ambas categorías de sujetos pasivos.¹¹

25. Según el razonamiento del Tribunal, sólo podría existir discriminación entre residentes y no residentes si, pese a su residencia en Estados miembros diferentes, se comprobara que, respecto al objeto y al contenido de las disposiciones nacionales controvertidas, ambas categorías de sujetos pasivos se hallan en una situación comparable.¹²

26. Entrando ahora en el fondo de la cuestión, de las observaciones hasta aquí expuestas se desprende que, para comprobar si las disposiciones de que se trata dan lugar a una discriminación prohibida por el artículo 43 CE, es necesario verificar si dichas disposiciones, aplicando bases estimadas mínimas únicamente a los no residentes, dispensan un trato desigual en perjuicio de estos últimos y si dicha desigualdad de trato supone una discriminación indirecta, por razón de la nacionalidad (a través del criterio de la residencia), entre las

9 — Véanse las sentencias Schumacker, apartados 31 a 34, Wielockx, apartado 18, Asscher, apartado 41, antes citadas, y de 29 de abril de 1999, Royal Bank of Scotland (C-311/97, Rec. p. I-2651), apartado 27.

10 — Véanse las citadas sentencias Schumacker, apartados 31 a 34, Wielockx, apartado 18, Asscher, apartado 42, y Royal Bank of Scotland, apartado 27.

11 — Véanse las citadas sentencias Schumacker, apartados 36 a 38, Asscher, apartado 42, y Royal Bank of Scotland, apartados 27 y ss.

12 — Sentencia de 14 de septiembre de 1999, Frans Gschwind (C-391/97, Rec. p. I-5451), apartado 26.

situaciones eventualmente comparables de los contribuyentes residentes y no residentes.

28. Las partes del procedimiento *a quo* llegan a conclusiones diferentes acerca de la existencia de una desigualdad de trato en detrimento de los no residentes resultante de la normativa belga controvertida, alegando distintas interpretaciones de la misma.

B. Valoración de la normativa nacional controvertida

1. Sobre el trato desfavorable

27. El artículo 342, apartado 1, del CIR 1992 prevé diversos métodos presuntivos para la determinación de la base imponible a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, sean residentes o no residentes, aplicables en caso de que el contribuyente no aporte elementos probatorios o la administración tributaria no disponga de elementos útiles. Con arreglo al apartado 2 de dicho artículo, el «mínimo de beneficios imponibles para las empresas que operan en Bélgica»,¹³ gravables según el procedimiento de determinación por comparación previsto en el apartado 1 del citado artículo (en lo sucesivo, «procedimiento comparativo»), se fijará mediante Real Decreto. Esta disposición determina algunos indicios (para el sector pertinente en el presente asunto, el volumen de negocio o el número de trabajadores) para la aplicación de los criterios de cálculo de las bases imponibles mínimas, con un importe fijo gravable en todo caso.

29. El Sr. Talotta se opone al Gobierno belga sosteniendo que, aunque de carácter facultativo, las bases imponibles mínimas no se aplican únicamente como último recurso, es decir, cuando la administración tributaria no puede utilizar otros métodos presuntivos para determinar la base imponible por falta de los elementos necesarios para ello. Sostiene que dichas bases constituyen, en cambio, importes mínimos que han de tenerse en cuenta si resultan superiores a la base imponible determinada según los métodos presuntivos del artículo 342, apartado 1, del CIR 1992.

30. Si bien la decisión definitiva sobre la interpretación que ha de darse a la normativa de que se trata incumbe al órgano jurisdiccional nacional, las observaciones del Sr. Talotta a este respecto no carecen de fundamento, ya que no parece deducirse del tenor del artículo 342, apartado 2, del CIR 1992 y del artículo 182 del Real Decreto de desarrollo, considerados en su conjunto, el carácter subsidiario de tal método de determinación de la base imponible, que sólo podría aplicarse como último recurso. Del mismo modo, no cabe deducir del tenor de las disposiciones examinadas el carácter

13 — Traducción no oficial.

facultativo de la aplicación de las bases estimadas mínimas.

31. El artículo 182 del Real Decreto de desarrollo se limita, en efecto, a establecer «el mínimo de beneficios imposables de las empresas extranjeras que son gravables según el procedimiento comparativo»,¹⁴ sin indicar si la aplicación de dichos mínimos es facultativa y sin precisar si tales mínimos se aplican en el marco del procedimiento comparativo o sólo cuando sea imposible utilizar dicho procedimiento.

32. En consecuencia, parece que por mínimo imponible hay que entender una cantidad mínima tributable, es decir, un importe que debe ser gravado con independencia de todas las demás circunstancias y que, por tanto, ha de tenerse en consideración si resulta superior a la base imponible fijada en virtud de las modalidades normales de cálculo del procedimiento comparativo. Por consiguiente, es un instrumento destinado a operar en el marco de dicho procedimiento. No parece tratarse, por lo tanto, de un modo autónomo de determinar la base imponible utilizada con carácter facultativo por la administración tributaria, y con una mera función subsidiaria, cuando no sea posible aplicar el procedimiento comparativo.

33. Tales bases estimadas mínimas aplicables únicamente a los no residentes, en la medida en que pueden suponer para éstos una tributación más elevada con respecto a los

residentes en igualdad de las demás condiciones, dan lugar a una desigualdad de trato desventajosa para los no residentes.

34. Y el carácter desventajoso de tal régimen no queda excluido por el hecho de que su aplicación no resulte sistemáticamente desfavorable para los contribuyentes no residentes. En efecto, considerar compatible con el principio de libertad de establecimiento un régimen fiscal que sólo en algunos casos sea desfavorable para los contribuyentes no residentes, por estimar que la desventaja, al ser ocasional, es de pequeña entidad, equivaldría a consentir las discriminaciones «menores», vaciando de contenido la prohibición general establecida en el artículo 43 CE.¹⁵

35. Por otra parte, considero que se derivaría de la normativa examinada una desigualdad desventajosa para los contribuyentes no residentes aun cuando dicha normativa debiera interpretarse en el sentido indicado por el Gobierno belga.

36. En efecto, mientras que para determinar la base imponible de los no residentes, la administración tributaria, ante dificultades objetivas de aplicación del procedimiento comparativo, podrá limitarse a aplicar las bases mínimas imposables controvertidas, para fijar la base imponible de los residentes estará obligada en cambio a obtener los

14 — Traducción no oficial.

15 — Véanse, en sentido análogo, las sentencias Comisión/Francia, antes citada, apartado 21, y de 14 de diciembre de 2000, AMID (C-141/99, Rec. p. I-11619), apartado 27.

elementos necesarios para calcular mediante una presunción dicha base imponible. En consecuencia, sólo en el caso de los no residentes la administración tributaria, pudiendo recurrir a la aplicación de las bases imponibles mínimas en una determinada fase del procedimiento de cálculo de la base imponible, quedará liberada de la carga de determinar, aun a través de presunciones, las rentas sujetas a tributación.

37. El Gobierno belga sostiene, por otra parte, que la desigualdad de trato controvertida no es discriminatoria puesto que no dispensa un trato desfavorable para los no residentes. En su opinión, los criterios establecidos por el Real Decreto de desarrollo para la determinación de las bases imponibles mínimas ya no reflejan la realidad económica y su aplicación, por tanto, resulta ventajosa para los contribuyentes interesados, ya que tributan por importes inferiores a los aplicados en virtud del procedimiento comparativo a los contribuyentes residentes del mismo tipo.

38. Ante criterios de cálculo que no conducen por sí mismos a la fijación de bases mínimas estimadas de importe insignificante, el Gobierno belga no ha aportado sin embargo elementos, en particular en lo que respecta a las bases imponibles que se fijan para los contribuyentes residentes en virtud del procedimiento comparativo, que permi-

tan considerar que dichas bases imponibles son sistemáticamente superiores a las resultantes de la aplicación del artículo 182 del Real Decreto de desarrollo.

2. Sobre la existencia de situaciones objetivamente comparables

39. Una vez verificado que los contribuyentes no residentes son objeto de un trato distinto y más desfavorable que el que se dispensa a los residentes en la determinación de la base imponible, por la aplicación a los primeros de bases imponibles mínimas, procede ahora dilucidar si la normativa controvertida da lugar, de hecho, a una discriminación contraria a lo previsto en el artículo 43 CE,¹⁶ aunque se aplique con independencia de la nacionalidad del contribuyente interesado.

40. Como he indicado en los puntos 16 y 17 *supra* de las presentes conclusiones, el artículo 43 CE no prohíbe únicamente las discriminaciones por razón de la nacionalidad, sino también las que, basándose en otros criterios, produzcan un resultado análogo.

16 — Hay que recordar que el artículo 43 CE garantiza la aplicación de la prohibición general de discriminación por razón de la nacionalidad, prevista en el artículo 12 CE, en el sector concreto del derecho de establecimiento. De ello se deduce que cuando una normativa es incompatible con el artículo 43 CE lo es también con el artículo 12 CE. Este último artículo, por otra parte, sólo tiene aplicación independiente en las situaciones regidas por el Derecho comunitario para las que el Tratado no establezca normas específicas contra la discriminación (sentencia *Royal Bank of Scotland*, antes citada, apartado 20, y la jurisprudencia que allí se cita). De ello se deduce que en virtud de la salvedad prevista expresamente en el artículo 12 CE, es el artículo 43 CE el que procede aplicar en el presente asunto.

41. A la luz de lo antes expuesto, el trato desfavorable que otorga el régimen objeto de examen, que se reserva sólo a los no residentes, puede constituir una discriminación indirecta relacionada con la nacionalidad.¹⁷

42. No obstante, según se ha indicado en los puntos 19 a 23 *supra*, en materia de impuestos directos para que una diferencia de trato por razón de la residencia suponga una discriminación es necesario que ese criterio de conexión no tenga ninguna pertinencia para las disposiciones fiscales de que se trata, es decir, que los contribuyentes residentes y no residentes se encuentren en una situación análoga en cuanto al objeto y contenido de dichas disposiciones que no puede justificar la diferencia de trato.

43. Cuando se compare, por tanto, la situación del no residente a la del residente con el fin de apreciar el eventual carácter discriminatorio de una normativa fiscal, no deberá tenerse en cuenta el tratamiento fiscal en su totalidad —respecto al cual el no residente nunca estará en la misma situación que un contribuyente residente, salvo que perciba la totalidad o la práctica totalidad de sus rendimientos en el Estado de que se trate— sino que deberán examinarse únicamente los aspectos de dichas situaciones a los que sea aplicable la normativa en cuestión.¹⁸

17 — Véase la sentencia Schumacker, antes citada, apartados 28 y 29, y las conclusiones presentadas el 15 de febrero de 1996 por el Abogado General Léger en el asunto Asscher, antes citado, punto 27.

18 — Véanse, en este sentido, la sentencia Schumacker, antes citada, apartados 31 a 34, y las conclusiones del Abogado General Léger en el asunto Asscher, antes citado, puntos 73 y ss.

44. Por consiguiente, es necesario comprobar si, en lo que respecta a la determinación de los beneficios obtenidos en Bélgica a efectos fiscales, la situación de los residentes y los no residentes presenta diferencias objetivas que puedan justificar la aplicación de bases imponibles mínimas sólo para los no residentes.

45. Procede recordar, con carácter preliminar, que en el caso de autos el Sr. Talotta ha tributado en Bélgica por los ingresos allí obtenidos. En particular, fue sometido a una tributación estimada con respecto a una determinada clase de ingresos, a saber, los beneficios obtenidos en territorio belga en el marco de una actividad por cuenta propia.

46. De los autos se desprende que la normativa belga tiene en cuenta ese tipo de beneficios a efectos del impuesto tanto de las personas físicas residentes como de las no residentes y que éstos son gravados en condiciones análogas para ambas categorías de contribuyentes.

47. De ello se deduce que, en cuanto a los tipos de ingresos y sus modalidades de tributación, la normativa belga no crea una distinción objetiva entre los contribuyentes de que se trata en función de su residencia. En otros términos, dicha normativa pone en el mismo plano a los contribuyentes residentes y a los no residentes en lo que atañe a la clase de ingresos gravados, es decir, la base imponible, o en lo que respecta al cálculo del

impuesto, es decir, las condiciones de tributación de tales beneficios. Por tanto, en tales aspectos fiscales, esas clases de contribuyentes, que desarrollan una actividad autónoma equivalente, se encuentran en condiciones totalmente análogas.

48. De los autos se desprende, además, que los contribuyentes residentes y no residentes se hallan en situaciones comparables también en lo que respecta a las obligaciones de declaración y al tipo de control y verificación a que están sujetos por parte de la administración tributaria belga.

49. La aplicación de bases imponibles mínimas sólo a los contribuyentes no residentes supone, en cambio, un trato distinto, en cuanto a las modalidades de determinación de la base imponible, para dos clases de contribuyentes que, como se ha indicado anteriormente, se hallan en una situación perfectamente análoga en otros aspectos del trato fiscal.

50. El carácter discriminatorio de dicha desigualdad de trato sólo puede descartarse si existen diferencias objetivas relativas al elemento tributario de la determinación de la base imponible, imputables a la diferente ubicación del domicilio fiscal de los contribuyentes de que se trata.

51. A este respecto, el Gobierno belga alega la existencia de dificultades objetivas para determinar la base imponible de un contribuyente residente fuera del territorio belga, atribuibles a los límites territoriales de las facultades de inspección y control de la administración tributaria. Según este argumento, en lo que se refiere a la situación de un contribuyente no residente en Bélgica, la administración tributaria sólo dispone de los elementos pertinentes para la determinación de la base imponible presentes en territorio belga, que resultan por lo general insuficientes para establecer puntos de comparación con contribuyentes similares en el marco del procedimiento comparativo. A título de ejemplo, el Gobierno belga cita, como elementos pertinentes difícilmente verificables por estar ubicados en el extranjero, la adquisición de materias primas en el país de residencia del contribuyente o la matriculación en dicho país del automóvil utilizado para la actividad desarrollada en Bélgica.

52. Según esta tesis, la presencia de elementos pertinentes para la determinación de la base imponible fuera del territorio belga hace imposible la determinación presuntiva, a través del procedimiento comparativo, de la base imponible de un no residente, lo que justifica, en consecuencia, la aplicación necesaria de bases imponibles mínimas.

53. En relación con el caso de autos, el Gobierno belga alega que a la administración tributaria le resulta imposible, por residir el Sr. Talotta en otro Estado miembro, verificar

los elementos indispensables para realizar un cálculo presuntivo en el que basar el procedimiento comparativo.

comparativo podría resultar imposible también en la situación de un residente, para este último la aplicación de bases imponibles mínimas no es sin embargo necesaria, habida cuenta de la posibilidad de recurrir a la tributación por indicadores de ingresos (*signes et indices*).

54. En particular, según el Gobierno belga, en el presente asunto la administración tributaria no ha podido comprobar de modo fiable los elementos de hecho en los que basar la determinación presuntiva del volumen de negocios del Sr. Talotta, elemento a su vez indispensable a efectos del procedimiento comparativo. A falta del dato fundamental relativo a la facturación anual y en presencia de un único elemento fiable, a saber, el número de trabajadores del Sr. Talotta, que por sí mismo no es suficiente para permitir la aplicación del procedimiento comparativo, era necesario aplicar bases estimadas mínimas.

57. Según la tesis del Gobierno belga, ese método es, en cambio, inaplicable a los contribuyentes no residentes, para los que resulta imposible distinguir en qué parte los ingresos determinados en virtud de los indicadores de ingresos son imputables a su actividad desarrollada en Bélgica o a las actividades realizadas en el país de residencia.

55. Ese tipo de dificultades que la administración tributaria encuentra por lo general para la determinación presuntiva de la base imponible de los no residentes no se extienden, según el Gobierno belga, a la situación de los residentes, para los que siempre es posible determinar la base imponible mediante el procedimiento comparativo, sin recurrir a bases imponibles estimadas.

58. Según esos argumentos, la falta de un método alternativo al procedimiento comparativo para la determinación de la base imponible de los no residentes hace necesaria únicamente para ese tipo de contribuyentes la aplicación de la tributación estimada mínima.

56. Mediante un segundo orden de alegaciones, el Gobierno belga observa además que, aun admitiendo que en algunas circunstancias la aplicación del procedimiento

59. A la luz de las alegadas dificultades objetivas para la determinación de la base imponible de los contribuyentes no residentes, éstos y los contribuyentes no residentes no se encuentran en una situación análoga, según el Gobierno belga. En consecuencia, la

desigualdad de trato en la determinación de la base imponible de una actividad localizada en Bélgica entre dos clases de contribuyentes que no están en una situación objetivamente comparable no puede considerarse discriminatoria.

estimada mínima a la imposibilidad de la administración tributaria de determinar el volumen de negocios del Sr. Talotta. La determinación de su volumen de negocios real no se pudo realizar por falta de datos fiables relativos a la adquisición de materias primas y a las existencias correspondientes a la actividad de restauración; la falta de dichos elementos de hecho no se pudo subsanar por la presunta localización de los proveedores del Sr. Talotta fuera de Bélgica.

60. No estoy de acuerdo con esta tesis.

61. En mi opinión, la residencia distinta no diferencia en modo alguno la situación de los contribuyentes en lo que respecta a la determinación de una base imponible que, hay que recordar, se refiere a los ingresos localizados en Bélgica.

62. En efecto, considero que las dificultades invocadas por el Gobierno belga relativas a la determinación de elementos de hecho en los que se basan los cálculos presuntivos necesarios a efectos del procedimiento comparativo existen con independencia de la ubicación del domicilio fiscal del contribuyente.

63. En particular, procede recordar que, en relación con el caso de autos, el Gobierno belga atribuye la aplicación de la tributación

64. Este argumento no es convincente.

65. Si bien es cierto que las facultades de control e inspección de la administración tributaria se limitan al territorio belga, y cabe admitir que ésta puede encontrar mayores dificultades para determinar algunos elementos de hecho fuera del territorio belga, no obstante tales límites o dificultades no están necesariamente vinculados a la residencia en el extranjero del contribuyente de que se trata.

66. En efecto, procede señalar que, por lo general, los elementos esenciales pertinentes a efectos del procedimiento comparativo no se refieren a aspectos atribuibles al país de residencia del contribuyente. En el procedimiento comparativo se tienen en cuenta

elementos relativos a una actividad autónoma desarrollada en Bélgica.

67. Si bien es cierto que la verificación de tales elementos podría suponer la toma en consideración de factores ajenos al territorio belga, esa eventualidad no está necesariamente vinculada a la residencia del contribuyente afectado. En efecto, con independencia de su domicilio fiscal, cualquier contribuyente puede dirigirse a proveedores extranjeros, dificultando así la determinación presuntiva de su volumen de negocios.

68. En ese supuesto existirían las mismas dificultades de determinación de la base imponible tanto para un contribuyente residente como para un contribuyente no residente en Bélgica.

69. Por otra parte, si bien es cierto, como observa el Gobierno belga, que conforme al artículo 342, apartado 1, del CIR 1992, en el procedimiento comparativo se tiene en cuenta «cualquier otra información útil» relativa a la posición del contribuyente y que dicha información puede referirse a la situación personal o familiar del sujeto pasivo y, en general, a su estilo de vida, no obstante no entiendo por qué dichos datos no pueden ser obtenidos por las autoridades administrativas belgas en virtud de lo previsto en la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la

asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos.¹⁹ Dicha Directiva puede ser invocada por un Estado miembro frente a otro Estado miembro para obtener cualquier información útil e idónea para verificar la capacidad contributiva y la situación personal y familiar de un contribuyente que resida en éste último Estado.

70. Igualmente infundadas me parecen los argumentos del Gobierno belga relativos a una presunta imposibilidad de utilizar la información relativa al estilo de vida y la situación personal y familiar del contribuyente no residente, por cuanto dicha información es demasiado genérica y no permite determinar en qué medida los datos obtenidos, para estimar la dimensión de los ingresos del contribuyente interesado, son imputables a la actividad desarrollada en Bélgica y en qué medida se derivan, en cambio, de la actividad ejercida en el país de residencia. En mi opinión, tales dificultades pueden presentarse igualmente respecto de la situación de un residente, haciendo necesaria la tributación estimada también para este último. En efecto, considero que cabe concebir que, también para un contribuyente residente, el estilo de vida podría atribuirse a ingresos procedentes de varias actividades, ubicadas también en países distintos del de residencia, en cuyo caso sería difícil determinar, a efectos de la tributación por indicadores de renta, los beneficios derivados únicamente de una

19 — DO L 336, p. 15. La Comisión ha indicado esa posibilidad en sus observaciones escritas.

actividad autónoma ejercida en el territorio belga.

71. En virtud de los argumentos expuestos, cabe desestimar asimismo la segunda alegación invocada por el Gobierno belga, según la cual en caso de que fuera imposible aplicar el procedimiento comparativo, la administración tributaria dispone del método presuntivo de tributación mediante indicadores de renta (*signes et indices*) sólo con respecto a la situación de los contribuyentes residentes, por lo que no sería necesario aplicar las bases imponibles mínimas a estos últimos.

72. Como se ha indicado, en efecto, la dificultad de determinar de modo presunto, en función del estilo de vida del contribuyente, la base imponible relativa a una actividad por cuenta propia existe con independencia del domicilio fiscal del sujeto pasivo y la dificultad de aplicar una tributación por *signes et indices* podría presentarse también en el caso de un contribuyente residente en Bélgica que desarrolla parte de su actividad fuera del territorio belga.

73. De las observaciones hasta aquí expuestas se desprende que, en la determinación de los rendimientos obtenidos en Bélgica, las situaciones de los residentes y de los no residentes pueden presentar las mismas dificultades. De ello se deduce que, desde ese punto de vista fiscal, ambas clases de contribuyentes están en una situación obje-

tivamente comparable y que, por tanto, la desigualdad de trato derivada de aplicar sólo a los contribuyentes no residentes bases imponibles mínimas constituye una forma de discriminación indirecta por razón de la nacionalidad.

3. Sobre las razones de justificación

74. Dicho esto, es necesario sin embargo preguntarse si la mencionada desigualdad de trato tiene una justificación objetiva a la luz de las disposiciones del Tratado en materia de libertad de establecimiento.

75. En el ámbito de las medidas nacionales restrictivas de la libertad de establecimiento, la distinción entre medidas de carácter discriminatorio y medidas indistintamente aplicables es esencial para determinar las razones que los Estados miembros pueden invocar para justificar las restricciones a la libertad de establecimiento prevista en el artículo 43 CE.

76. En el caso de las medidas nacionales de carácter discriminatorio, las excepciones a la libertad de establecimiento están autorizadas exclusivamente si concurre alguna de las causas justificativas excepcionales previstas de modo taxativo en el artículo 46 CE.²⁰ En cambio, en el caso de medidas aplicables

20 — Véanse, en este sentido, las conclusiones presentadas el 7 de julio de 2005 por el Abogado General Tizzano en el asunto en el que recayó la sentencia de 13 de diciembre de 2005, SEVIC (C-411/03, Rec. p. I-10805), punto 55.

indistintamente a los propios nacionales y a los nacionales de otros Estados miembros podrán invocarse eventuales exigencias imperiosas, distintas de las razones de justificación previstas en el artículo 46 CE, siempre que la medida de que se trate sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no vaya más allá de lo que es necesario para alcanzar dicho objetivo.²¹

normativa supone una desigualdad de trato desfavorable restrictiva de la libertad de establecimiento de los no residentes, en qué medida puede justificarse en virtud de exigencias imperiosas de interés general.

77. Como he observado anteriormente, en el presente asunto existe una forma de discriminación indirecta por razón de la nacionalidad, que se deriva del hecho de la utilización del criterio de la residencia. Por tanto, la desigualdad de trato derivada de las disposiciones en examen sólo podría admitirse por los motivos justificativos previstos en el artículo 46 CE.

78. Por consiguiente, examinaré a continuación si concurren los requisitos de aplicación del artículo 46 CE.

79. Posteriormente, y sólo con carácter subsidiario, para el caso de que el Tribunal de Justicia considerara que, en contra de la tesis que sostengo, la normativa objeto de examen es aplicable indistintamente, examinaré, partiendo de la base de que dicha

a) Razones de justificación conforme al artículo 46 CE

80. Según el artículo 46 CE, las medidas discriminatorias sólo pueden justificarse por razones de orden público, seguridad y salud públicas. Hay que señalar además que, dado que dicho artículo supone una excepción a un principio fundamental del Tratado, las excepciones que prevé deberán interpretarse de modo restrictivo y se aplicarán, según lo establecido por el Tribunal de Justicia, en presencia de una amenaza real y suficientemente grave que afecte a un interés fundamental de la sociedad.²²

81. En el caso de autos, la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, invocada por el Gobierno belga, no está incluida en los motivos enumerados por el artículo 46 CE. Por otra parte, no considero que exista en ningún caso una amenaza real y suficientemente grave que afecte a un interés fundamental de la sociedad.

21 — Véanse, entre otras, las sentencias de 31 de marzo de 1993, Kraus (C-19/92, Rec. p. I-1663), apartado 32, y de 30 de noviembre de 1995, Gebhard (C-55/94, Rec. p. I-4165), apartado 37.

22 — Véanse, en tal sentido, las conclusiones del Abogado General Tizzano en el asunto SEVIC, antes citadas, punto 57, y la jurisprudencia que allí se cita.

82. Por lo tanto, no parece que la normativa belga controvertida pueda justificarse en virtud del artículo 46 CE.

83. En consecuencia, dicha normativa contraviene las normas del Tratado en materia de libertad de establecimiento.

b) Razones de justificación atribuibles a exigencias imperiosas de interés general

84. El Gobierno belga invoca la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales.

85. Si bien es cierto que el Tribunal de Justicia ha admitido que la eficacia de los controles fiscales puede invocarse para justificar restricciones al ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado,²³ sin embargo, como ya he recordado, para que dichas restricciones estén justificadas deben respetar el principio de proporcionalidad.

86. En el caso de autos, considero que tal justificación sólo podría invocarse ante dificultades reales para la determinación de la base imponible por razón de la residencia fuera del territorio belga de los contribuyentes interesados.

87. Pues bien, interpretando la normativa de que se trata en el sentido propuesto por Sr. Talotta, la aplicación de las bases imponibles mínimas prescinde de la existencia de cualquier dificultad de comprobación de la base imponible de los no residentes mediante el procedimiento comparativo. Desde este punto de vista, la justificación invocada por el Gobierno belga no puede admitirse.

88. En cambio, si hubiera que decantarse por la interpretación propuesta por el Gobierno belga –según la cual la aplicación de las bases mínimas sólo tiene lugar con carácter subsidiario frente a otros métodos de determinación de la base imponible de los no residentes, es decir, cuando resulte imposible realizar de otro modo dicha determinación pese a las posibilidades ofrecidas por los procedimientos previstos en la Directiva 77/799– la normativa controvertida podría considerarse necesaria para garantizar la satisfacción de la exigencia imperiosa de la eficacia de los controles fiscales. Para que dicha normativa sea proporcionada frente a tal objetivo debe garantizarse, sin embargo, a los contribuyentes no residentes la posibilidad de evitar la tributación estimada aportando los documentos pertinentes u otras pruebas adecua-

23 — Véanse, en particular, las sentencias de 8 de julio de 1999, *Baxter* (C-254/97, Rec. p. I-4809), apartado 18, y de 15 de mayo de 1997, *Futura Participations y Singer* (C-250/95, Rec. p. I-2471), apartado 31.

das para demostrar la cuantía real de su base imponible.

89. Pues bien, de las respuestas dadas por las partes a una pregunta específica planteada por el Tribunal al respecto no me parece que se desprenda claramente en qué medida el ordenamiento belga garantiza efectivamente dicha posibilidad al contribuyente no residente. En particular, no queda claro a través de qué tipo de medios probatorios podría dicho contribuyente enervar la presunción inherente a la determinación estimada de su base imponible.

90. Por lo tanto, en el caso de que el Tribunal considere que la normativa controvertida no es discriminatoria sino aplicable de modo indistinto, incumbirá al órgano jurisdiccional nacional, si estima que procede adoptar la interpretación de dicha normativa propuesta por el Gobierno belga, dilucidar a la luz de las disposiciones pertinentes de Derecho interno si el contribuyente no residente dispone de una posibilidad real de evitar la aplicación de las bases mínimas estimadas aportando las pruebas adecuadas. Sólo en caso afirmativo podrá dicho órgano jurisdiccional concluir que la normativa controvertida no va más allá de lo necesario para satisfacer la exigencia imperiosa invocada por el Gobierno belga.

V. Conclusión

91. A la luz de las consideraciones expuestas, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión planteada por la Cour de cassation de Bélgica que:

«El artículo 43 CE se opone a una normativa de un Estado miembro, como el artículo 182 del Real Decreto de 27 de agosto de 1993, por el que se desarrolla el artículo 342, apartado 2, del CIR 1992, que prevé la aplicación de bases imponibles mínimas únicamente a los contribuyentes no residentes, por ser una medida discriminatoria indirecta por razón de la nacionalidad no justificable al amparo de las excepciones previstas en el artículo 46 CE».