

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
presentadas el 27 de octubre de 2009¹

1. El Hoge Raad (Tribunal Supremo de los Países Bajos) dirige una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia, preguntando por la conformidad con el artículo 43 CE de una deducción del impuesto de la renta neerlandés que discrimina a los contribuyentes no residentes, aunque les permite previamente elegir entre el régimen de residentes y el suyo propio.
3. La cuestión prejudicial suscitada proporciona un buen ejemplo de esta orwelliana deformación.

I. El marco jurídico

2. El presente asunto brinda al Tribunal de Justicia la oportunidad de esclarecer si, a la luz de su jurisprudencia sobre la fiscalidad directa, una opción de tributación neutraliza un trato discriminatorio. No obstante, como expongo a continuación, la equiparación entre residentes y no residentes puede esconder un engaño, pues hay ocasiones en las que cabe afirmar, parafraseando al cerdo propagandista de *Rebelión en la granja*, que todos los contribuyentes europeos son iguales, pero algunos más iguales que otros.²

A. La normativa comunitaria

4. El artículo 43 CE proclama la libertad de establecimiento de las empresas y de los profesionales en toda la Comunidad:

1 — Lengua original: español.

2 — Orwell, G., *Rebelión en la granja*, Ed. Destino, 2008, Barcelona, 2008, p. 62, narra que el famoso mandamiento final, que refunde y deforma los siete iniciales en uno solo, se pone en boca del marrano Chillón [Squealer], «de mejillas muy redondas, ojos vivarachos, movimientos ágiles y voz china. Era un orador brillante y, cuando discutía algún asunto difícil, tenía una forma de saltar de lado a lado moviendo la cola que le hacía muy persuasivo. Se atribuía a Chillón la capacidad de hacer ver lo negro blanco».

«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 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.»

6. El artículo 7.2 describe así la base imponible del impuesto:

«1. La base imponible, como resultado de los rendimientos del trabajo y de la vivienda, se integra por el importe de la renta devengada por los rendimientos del trabajo y de la vivienda, una vez deducidas las pérdidas con arreglo al capítulo 3.

2. La base imponible, dimanante de los rendimientos del trabajo y de la vivienda, es el montante global de rendimientos, compuesto por:

B. *La normativa neerlandesa*

5. En los Países Bajos, el impuesto sobre la renta se contempla en la *Wet Inkomstenbelating 2001* (Ley del Impuesto sobre la Renta). Según el artículo 2, apartado 1, de esta Ley, las personas físicas que no residen en dicho país están sujetas al impuesto sobre la renta, siempre y cuando obtengan rendimientos en territorio neerlandés.

a) el importe de los beneficios de una empresa neerlandesa, ya se trate de la parte gestionada con la ayuda de un establecimiento permanente en los Países Bajos, o de un representante permanente en los Países Bajos (empresa neerlandesa).

[...]»

7. La deducción aplicable al empresario se define en el artículo 3, apartado 74, de la citada Ley, pero el apartado 76 especifica que la concedida al trabajador autónomo rige para quienes prestan un número mínimo de horas. La cuantía de esta deducción se supedita al beneficio, calculándose mediante una escala regresiva recogida en la Ley.

el cómputo temporal total las horas trabajadas tanto en los Países Bajos como en el extranjero.

8. A tenor del artículo 3, apartado 6, de la referida norma se entiende por «número mínimo de horas»:

«[...] la dedicación durante el año civil de, al menos, 1225 horas a actividades de una o varias empresas de las que el sujeto pasivo se beneficia en su calidad de empresario».

10. El artículo 2, apartado 5, de la Ley introduce un régimen optativo de tributación para los empresarios no residentes, con estas condiciones:

«El sujeto pasivo residente que no permanezca en los Países Bajos durante el año completo del ejercicio y el sujeto pasivo no residente, en tanto que residente en otro Estado de la Unión Europea o en un Estado tercero determinado por decisión ministerial, con el que los Países Bajos hayan celebrado un convenio para evitar la doble imposición y fomentar el intercambio de información, susceptible de tributación en un Estado europeo o en un tercero, podrán elegir someterse a las normas aplicables a los sujetos pasivos residentes de la presente Ley. Mediante decisión ministerial se desarrollarán los elementos de prueba exigibles para que rija esta disposición. [...]»

9. Aunque no lo mencione abiertamente la legislación nacional, para el órgano remitente en esta franja horaria sólo se contabilizan las horas en las que un sujeto pasivo no residente ejerce actividades en un establecimiento en los Países Bajos. Consta en autos que, en virtud del artículo 9 del Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (Decreto de 2001 para la prevención de la doble imposición), los residentes en ese país pueden incluir en

II. Los hechos

11. F. Gielen trabaja como autónomo y reside en Alemania, su país de origen, donde explota, junto con dos socios, una empresa destinada al cultivo de invernadero. El negocio

del Sr. Gielen cuenta con una sucursal en los Países Bajos para plantas ornamentales.

a sus rendimientos neerlandeses en el conjunto global de sus ingresos. Con esta premisa, el Gerechtshof redujo la base imponible a 11 188 euros.

12. En el año 2001 el Sr. Gielen declaró en los Países Bajos unos rendimientos de 11 577 euros generados por su delegación neerlandesa. Al haber invertido menos de 1 225 horas en el negocio neerlandés, no reunía el requisito del artículo 3, apartado 6, de la Ley y, por tanto, se le prohibió deducir de la base imponible los 6 084 euros que le correspondería en atención a sus ingresos en este Estado.

14. El Sr. Gielen recurrió la sentencia de apelación ante el Hoge Raad, insistiendo en su derecho a la deducción íntegra de 6 084 euros, a la que tendría derecho en función de sus ingresos en los Países Bajos. A su vez, la administración demandada se adhirió a la casación en defensa de la tesis antagónica.

13. Una vez dictada la decisión de la administración tributaria denegándole el derecho a la deducción, el Sr. Gielen depositó una reclamación administrativa que fue rechazada, por lo que formuló un recurso jurisdiccional ante el Tribunal de Breda, que también acabó con fallo desestimatorio. Contra la resolución de esta instancia, el Sr. Gielen interpuso recurso de apelación ante el Gerechtshof (Tribunal de apelación) de Hertogenbosch (Bois-le-Duc), que confirmó parcialmente las pretensiones del actor, por entender que el Sr. Gielen tenía derecho a la deducción, a pesar de no haber trabajado el mínimo de 1 225 horas en los Países Bajos, pero prorrateó la cuantía a partir del porcentaje atribuido

15. El 4 de octubre de 2007 el abogado general del Hoge Raad, J.A.C.A. Overgaauw, presentó sus conclusiones, en las que se sumó a las alegaciones del Sr. Gielen, aduciendo que un no residente al que se le impide computar las horas de negocio efectuadas en otro Estado miembro para una deducción fiscal sufre una discriminación contraria al derecho comunitario. Añadió que el régimen tributario neerlandés aprueba que los empresarios no residentes como el Sr. Gielen se acojan al régimen de residentes, conforme al que se le imputarían todas las horas realizadas, tanto en los Países Bajos como en otros Estados de la Unión. Esta opción corregiría la discriminación antes aludida, salvando su compatibilidad con el Tratado CE.

III. La cuestión prejudicial y el procedimiento ante el Tribunal de Justicia

16. A tenor de las alegaciones de las partes, así como de las conclusiones del abogado general Overgaauw, la Sala Tercera del Hoge Raad suspendió el procedimiento y planteó una cuestión prejudicial mediante auto de 12 de septiembre de 2008, para preguntar al Tribunal de Justicia:

«¿Debe interpretarse el artículo 43 CE en el sentido de que no se opone a que una disposición de la legislación tributaria de un Estado miembro se aplique a los beneficios que un nacional de otro Estado miembro (sujeto pasivo extranjero) ha obtenido de un establecimiento de su empresa gestionado en el Estado miembro mencionado en primer lugar, si tal disposición, entendida de un modo determinado, diferencia en contra de lo prescrito en el artículo 43 CE entre sujetos pasivos nacionales y extranjeros, cuando el sujeto pasivo extranjero haya tenido la posibilidad, de la que no ha hecho uso por motivos personales, de optar por ser tratado como un sujeto pasivo nacional?»

17. La petición prejudicial se registró en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 6 de octubre 2008.

18. Han depositado observaciones escritas el Sr. Gielen, los Gobiernos de los Países Bajos, Alemania, Estonia, Suecia y Portugal, así como la Comisión Europea.

19. En la vista, celebrada el 17 de septiembre de 2009, han comparecido para exponer oralmente sus alegaciones el representante legal del Sr. Gielen, los agentes de los Gobiernos neerlandés, sueco, alemán, portugués y estonio, así como el de la Comisión Europea.

IV. Admisibilidad

20. El Gobierno portugués y el Sr. Gielen sostienen que las cuestiones remitidas por el Hoge Raad son de carácter hipotético y dependen sólo de la interpretación del derecho nacional, labor que compete en exclusiva a los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros.

21. Según una reiterada jurisprudencia, corresponde al juez nacional que conoce del litigio apreciar tanto la necesidad de una decisión prejudicial, para dictar su sentencia, como la pertinencia de las preguntas que

formula al amparo del artículo 234 CE.³ No obstante, el Tribunal de Justicia ha aceptado, en casos excepcionales, examinar las circunstancias en las que un órgano jurisdiccional nacional dirige un reenvío, con objeto de verificar su propia competencia.⁴ Así sucede cuando la duda sometida tiene naturaleza puramente hipotética,⁵ pues el espíritu de colaboración que debe presidir el funcionamiento de la cuestión prejudicial implica que el juez nacional valore la tarea confiada al Tribunal de Luxemburgo, para contribuir a la administración de justicia en los Estados miembros, y que no pida opiniones consultivas sobre aspectos generales o teóricos.⁶

22. En el Hoge Raad se debate, como he indicado con anterioridad, los efectos de una opción regulada en la legislación neerlandesa. El Sr. Gielen eligió una de las dos posibilidades a su alcance (la atinente a los no residentes), denunciando la desventaja en la que él queda con respecto a la de los residentes en los Países Bajos. Aunque la alternativa en manos

del recurrente sólo puede evaluarse con una aplicación «hipotética» de las normas neerlandesas, para realizar un *test* de igualdad hay que manejar un parámetro de referencia.⁷ Cuando se enjuicia una discriminación prevista en una norma jurídica, la comparación se efectúa contrastando esa norma con otros preceptos. Para completar el razonamiento, el parámetro de referencia siempre se aplica «en hipótesis», sin conferir, no obstante, al litigio el carácter de «hipotético».

23. Además, no creo que se haya empleado un parámetro de referencia equivocado para respaldar la comparación entre residentes y no residentes. Este aspecto pertenece al juicio de igualdad que ha de desarrollarse al entrar en el fondo del asunto y, como tal, no afecta a la pertinencia de la cuestión prejudicial, sino al estudio detallado de tal aspecto.

24. Por consiguiente, recomiendo al Tribunal de Justicia declarar admisible la cuestión prejudicial planteada.

3 — Sentencias de 16 de julio de 1992, Meilicke (C-83/91, Rec. p. I-4871), apartado 23; de 18 de marzo de 2004, Siemens y ARGE Telekom (C-314/01, Rec. p. I-2549), apartado 34; de 22 de noviembre de 2005, Mangold (C-144/04, Rec. p. I-9981), apartado 34; de 18 de julio de 2007, Lucchini (C-119/05, Rec. p. I-6199), apartado 43; y de 6 de noviembre de 2008, Trespa International (C-248/07, Rec. p. I-8221), apartado 32.

4 — Sentencia de 16 de diciembre de 1981, Foglia (244/80, Rec. p. 3045), apartado 21.

5 — Sentencias de 13 de marzo de 2001, Preussen Elektra (C-379/98, Rec. p. I-2099), apartado 39; de 22 de enero de 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, Rec. p. I-607), apartado 19; de 5 de febrero de 2004, Schneider (C-380/01, Rec. p. I-1389), apartado 22; y de 12 de junio de 2008, Gourmet Classic (C-458/06, Rec. p. I-4207), apartado 25.

6 — Sentencias Foglia, antes citada, apartados 18 y 20; de 3 de febrero de 1983, Robards (149/82, Rec. p. 171), apartado 19; Meilike, antes citada, apartado 64; y de 18 de diciembre de 2007, ZF Zefeser (C-62/06, Rec. p. I-11995), apartado 15.

7 — Tridimas, T., *The General Principles of EU Law*, 2ª ed., Ed. Oxford University Press, Oxford, 2006, pp. 81 a 83.

V. Análisis de la cuestión prejudicial

25. Este análisis se ha de llevar a cabo en dos fases.

26. En primer lugar, el Sr. Gielen alega que la imposibilidad de computar las horas trabajadas en Alemania, para lograr una deducción de la base imponible del impuesto neerlandés sobre la renta, constituye una limitación que sólo rige en los Países Bajos para los no residentes que se acogen al estatuto que les es propio. Los Estados que han depositado observaciones en este proceso prejudicial, así como la Comisión y el Sr. Gielen, han defendido posturas contrapuestas sobre este extremo.

27. En segundo lugar, el Hoge Raad centra sus inquietudes en la justificación invocada por el Gobierno neerlandés. Los trabajadores autónomos que no residen en los Países Bajos, pero que consiguen beneficios en ese territorio, están en situación de acogerse al estatuto de los residentes. Así, el Sr. Gielen pudo elegir el segundo estatuto y computar las horas trabajadas en Alemania. No lo hizo

en uso de su libre albedrío, por lo que no ha sufrido discriminación alguna en la legislación controvertida, ya que se le ha tratado de forma desigual porque lo ha escogido así.

28. El alto órgano remitente no alberga dudas sobre el carácter discriminatorio y contrario al artículo 43 CE de la deducción litigiosa para los no residentes en los Países Bajos. Si el Tribunal de Justicia aceptara esta premisa, abordaría únicamente los efectos de la opción de la Ley del Impuesto antes citada. Sin embargo, no todos los participantes en este proceso prejudicial comparten la tesis del Hoge Raad. Y, como señala acertadamente el Gobierno alemán, si la restricción al cómputo de horas en el extranjero fuera conforme al derecho comunitario, no tendría sentido pronunciarse sobre el régimen electivo de la normativa fiscal en liza.

29. En suma, conviene dilucidar si el sistema de deducciones vigente en los Países Bajos para los trabajadores por cuenta propia no residentes es compatible con el artículo 43 CE. Si se respondiera negativamente, procedería profundizar en el régimen optativo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que habilita a los no residentes para decantarse por el estatuto tributario de los residentes.

A. *La deducción concedida a los trabajadores por cuenta propia y el carácter discriminatorio del cómputo de horas asignado a los no residentes*

30. De acuerdo con una jurisprudencia constante del Tribunal de Justicia, las normas de igualdad prohíben las discriminaciones manifiestas basadas en la nacionalidad y también cualquier variedad de discriminación encubierta que, utilizando otros criterios de diferenciación, conduzca de hecho a idéntico resultado.⁸ Así pues, ya sea en su dimensión directa o indirecta, la discriminación sólo puede consistir en regular con normas distintas realidades comparables o en aplicar la misma norma a coyunturas diversas.⁹

31. A partir de la sentencia Schumacker,¹⁰ el Tribunal de Justicia ha insistido en que, en materia de fiscalidad directa, los residentes y los no residentes no se equiparan.¹¹ Los ingresos alcanzados en el territorio de un Estado por un no residente constituyen, normalmente, una parte de sus ingresos globales, devengados en el país de su residencia.

Además, el lugar en el que mejor se aprecia la capacidad contributiva individual de un no residente, calculada computando el conjunto de sus ganancias y teniendo presente su situación personal y familiar, es aquel en el que se ubica el centro de sus intereses personales y patrimoniales.¹² Ese lugar coincide, frecuentemente, con su residencia habitual.

32. Esta aseveración llevó al Tribunal de Justicia a admitir que, aun cuando un Estado miembro impida a un no residente disfrutar de algunas ventajas fiscales que concede a un residente, no incurre en discriminación, puesto que estas dos categorías de sujetos pasivos no se hallan en una tesitura similar.¹³

33. Las máximas expuestas no otorgan a los Estados miembros un cheque en blanco ni los habilita para instaurar regímenes abiertamente discriminatorios en contra de los contribuyentes no residentes. Más bien al revés, la doctrina Schumacker pretendía evitar medidas nacionales que traten de manera distinta a los no residentes que se encuentran en circunstancias semejantes a las de

8 — Sentencias de 12 de febrero de 1974, Sotgiu (152/73, Rec. p. 153), apartado 11; de 21 de noviembre de 1991, Le Manoir (C-27/91, Rec. p. I-5531), apartado 10; y de 11 de agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, Rec. p. I-2493), apartado 16; y de 27 de noviembre de 1997, Meints (C-57/96, Rec. p. I-6689), apartado 44.

9 — Sentencias Wielockx, antes citada, apartado 17; de 7 de mayo de 1998, Lease Plan (C-390/96, Rec. p. I-2553), apartado 34; y de 19 de septiembre de 2000, Alemania/Comisión (C-156/98, Rec. p. I-6857), apartado 84; y de 13 de marzo de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Rec. p. I-2107), apartado 46.

10 — Sentencia de 14 de febrero de 1995 (C-279/93, Rec. p. I-225).

11 — Sentencias Schumacker, antes citada, apartado 31; de 12 de mayo de 1998, Gilly (C-336/96, Rec. p. I-2793), apartado 49; y de 9 de noviembre de 2006, Turpeinen (C-520/04, Rec. p. I-10685), apartado 26.

12 — Sentencias Schumacker, ya referenciada, apartados 31 y 32; de 14 de septiembre de 1999, Gschwind (C-391/97, Rec. p. I-5451), apartado 22; de 16 de mayo de 2000, Zurstrassen (C-87/99, Rec. p. I-3337), apartado 21; de 12 de junio de 2003, Gerritse (C-234/01, Rec. p. I-5933) apartado 43; de 1 de julio de 2004, Wallentin (C-169/03, Rec. p. I-6443), apartado 15; de 6 de julio de 2006, Conijn (C-346/04, Rec. p. I-6137), apartado 20; y de 25 de enero de 2007, Meindl (C-329/05, Rec. p. I-1107), apartado 23.

13 — Sentencia Schumacker, antes citada, apartado 33.

los residentes.¹⁴ El asunto Schumacker parece muy significativo a este respecto, pues concernía a un nacional belga con residencia en Bélgica que había conseguido la inmensa mayoría de sus ingresos en Alemania. El Tribunal de Justicia consideró que, al estar en un contexto mimético al de un trabajador que reside en Alemania y al no poder ponderarse el entorno personal y familiar en el que el Sr. Schumacker se movía, había sufrido discriminación. Con igual razonamiento se argumentaron los asuntos Wielockx, Gschwind o Meindl.¹⁵

a través de una política fiscal, cualquier dedicación económica ligada a la coyuntura personal de los contribuyentes.¹⁷ Esta distinción acepta abiertamente que los Estados miembros gozan de menor margen de maniobra cuando se protege una determinada actividad económica, con independencia de la aludida coyuntura personal de quienes la presten. Sin embargo, la jurisprudencia garantiza que la soberanía fiscal de cada país se salve cuando el obstáculo se cierna sobre la repetida coyuntura personal del contribuyente, algo que debe apreciar cada autoridad con criterios territoriales. Este análisis, aunque no exento de dificultades,¹⁸ tiene su lógica, pues las competencias en materia tributaria permanecen en manos de cada país y el Tribunal de Justicia no quiere interferir en un aspecto tan delicado, que incide directamente a las arcas de los Estados miembros.¹⁹

34. De esta jurisprudencia se infiere que una desigualdad se convierte en lícita cuando las condiciones personales y familiares varían sensiblemente entre residentes y no residentes. Mas la discriminación se torna ilegal si la diferencia concierne a deducciones relacionadas directamente con la ocupación que generó los rendimientos imponibles.¹⁶ *A sensu contrario*, el Tribunal de Justicia se muestra respetuoso con las normas tributarias nacionales que incentivan, premian o castigan,

35. Cabe que invoquen la deducción introducida en el artículo 3, apartado 74, de la Ley del Impuesto sobre la Renta neerlandés tanto los no residentes, como los residentes. Los primeros deben cumplir un mínimo anual de 1225 horas en los Países Bajos, mientras

14 — En mis conclusiones en el asunto Gschwind, antes citado, reitero esta idea, añadiendo en el punto 42 que la sentencia Schumacker «no pretendió acabar con el principio generalmente admitido por el derecho fiscal internacional, incorporado al derecho de los Estados miembros a través del modelo de convenio de la OCDE en materia de doble imposición, de que corresponde al Estado de residencia gravar al sujeto pasivo de manera global, teniendo en cuenta los elementos inherentes a sus circunstancias personales y familiares».

15 — Sentencias citadas.

16 — Sentencias de 8 de mayo de 1990, Biehl (C-175/88, Rec. p. I-1779), apartado 16; Schumacker, ya citada, apartado 36; Gerritse, también citada, apartados 27 y 28; de 3 de octubre de 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Rec. p. I-9461), apartado 42; de 15 de febrero de 2007, Centro Ecuestre da Leziria Grande (C-345/04, Rec. p. I-1425), apartado 23; y de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp y otros (C-11/07, Rec. p. I-6845), apartado 50.

17 — Jurisprudencia recogida en la nota precedente y Almendral, V., «La tributación del no residente comunitario: entre la armonización fiscal y el derecho tributario internacional», *EUI Working Papers LAW* 2008/25, pp. 17 a 21 y 23 a 26.

18 — Como subraya Almendral, V., cit., p. 21, queda en el aire la jurisprudencia, al no diferenciar (porque el Tribunal de Justicia no quiere o no puede) objetivamente la deducción ligada al ingreso de la deducción personal.

19 — El Tribunal de Justicia ha reconocido a los Estados, siempre respetando el derecho comunitario, competencia en materia de fiscalidad directa. Sentencias de 15 de mayo de 1997, Futura Participations y Singer (C-250/95, Rec. p. I-2471), apartado 19; de 26 de octubre de 1999, Eurowings Luftverkehr (C-294/97, Rec. p. I-7447), apartado 32; de 28 de octubre de 1999, Vestergaard (C-55/98, Rec. p. I-7641), apartado 15; de 14 de diciembre de 2000, AMID (C-141/99, Rec. p. I-11619), apartado 19; y de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Rec. p. I-10837), apartado 29.

que los segundos han de computar no sólo las horas trabajadas en dicho país, sino también las ejercidas en otros Estados. Hay una diversidad de trato evidente que confiesa el Gobierno neerlandés. Pero algunos Estados rehúsan equiparar la situación de los no residentes con la de los residentes y reiteran que la discriminación es compatible con el artículo 43 CE.

36. No estoy de acuerdo con este enfoque.

37. La deducción controvertida persigue una finalidad relatada por los Países Bajos en este procedimiento: que la tributación sobre los rendimientos de los trabajadores por cuenta propia grave a quienes efectúan las actividades a título principal.²⁰ El derecho tributario neerlandés ha elaborado un régimen fiscal para los autónomos que retribuye a los que, significativamente, asumen un empeño empresarial; para garantizar este desenlace se requiere superar un umbral de horas.

38. Un no residente que trabaja como autónomo en los Países Bajos, donde tributa, debe cumplir un mínimo temporal para reclamar la deducción del artículo 3, apartado 74, de la Ley del Impuesto sobre la Renta. También debe acreditar ese número de horas *para demostrar que su actividad principal es*

20 — Así lo confirmó, durante la vista oral, la agente del Gobierno neerlandés.

empresarial.²¹ Como ha indicado acertadamente la Comisión en su escrito de observaciones, la exigencia de horas de la legislación neerlandesa no pretende condicionar o enjuiciar la coyuntura personal o familiar del contribuyente, sino cerciorarse de que quienes practican una actividad específica (en este asunto, un trabajo por cuenta propia) no mientan.²² Al pedir que el tiempo estipulado se haya trabajado en los Países Bajos, la norma nacional no contribuye a evidenciar el tipo de la actividad.

39. El artículo 3, apartado 74, de la Ley del Impuesto de la Renta incumbe a la naturaleza de la prestación gravada y no a la circunstancia personal o familiar del sujeto pasivo, por lo que la situación de un trabajador por cuenta propia no residente es comparable a la de un trabajador por cuenta propia residente, al menos en lo que respecta a la deducción sobre la base imponible aludida en el referido precepto.

40. Por tanto, estimo que los Países Bajos discriminan a los trabajadores por cuenta propia

21 — El Sr. Gielen alude a las conclusiones del abogado general del Hoge Raad en el procedimiento principal, en cuyo punto 6.2.3 se constata que «el criterio horario no puede disociarse de la ventaja otorgada a los trabajadores por cuenta propia [...]». En esencia, los antecedentes históricos de la Ley muestran que el objetivo del criterio horario impide que los “falsos” empresarios se beneficien de las ventajas atribuidas a los autónomos o, en otras palabras, que sólo los “verdaderos” empresarios ejerzan el derecho a las deducciones previstas en la Ley».

22 — Apartado 10 del escrito de observaciones de la Comisión.

no residentes, al impedirles (pero no a los residentes) agregar el tiempo trabajado en otro Estado para poner de relieve el carácter significativo de su actividad económica.

Comparten esta idea el Gobierno neerlandés, el sueco y el Sr. Gielen. Pero hay divergencias cuando se afronta la duda principal de este proceso en relación con la posibilidad que brinda la normativa neerlandesa a los empresarios no residentes de tributar como residentes y no sufrir el trato discriminatorio imputado.

41. En este contexto, hay que dirimir si la discriminación se justifica porque el contribuyente no residente haya podido decantarse de manera voluntaria por el estatuto fiscal de los residentes.

42. Ahí radica el nudo gordiano de esta cuestión prejudicial.

44. Sobre este extremo todos los Estados que han depositado observaciones coinciden en defender la denominada «tesis de la neutralización», en cuya virtud la opción de tributación permite al contribuyente sopesar las ventajas y desventajas de cada estatuto. Si prefiere un régimen discriminatorio, que hubiera eludido escogiendo la otra alternativa, no cabe denunciar la desigualdad dimanante. En este sentido se manifestó asimismo, en el litigio principal, el abogado general del Hoge Raad.

B. El régimen optativo de tributación para no residentes y su función como mecanismo neutralizador de una discriminación

43. Como he explicado, el Hoge Raad considera que las deducciones de la Ley del Impuesto de la Renta para los trabajadores por cuenta propia implican una discriminación.

45. El Sr. Gielen y la Comisión sostienen una opinión discordante para resolver la cuestión prejudicial, centrándose, entre otros motivos, en las cargas administrativas que conlleva para un trabajador autónomo no residente sujetarse al estatuto de residente.

1. La opción como instrumento convalidatorio de una ilegalidad

46. Este asunto suscita un delicado problema en la relación con el principio de igualdad. En términos más abstractos, el Hoge Raad pregunta al Tribunal de Justicia si una discriminación ilícita puede devenir lícita cuando ha sido seleccionada libremente por la víctima. El dilema cobra especial relieve en el ámbito tributario, donde a menudo se ofertan al contribuyente varios regímenes que, en algunos casos, contienen elementos no siempre provechosos.²³

47. Quien soporta una discriminación normativa no se encuentra en una circunstancia comparable a la del que padece una discriminación singularizada o de hecho. Cuando el legislador o la administración trazan un marco jurídico general y estable, estudian una amplia gama de posibilidades y gozan de una gran discrecionalidad. Sin embargo, quien toma una decisión individual o incurre en una práctica de hecho, suele escudarse en un marco jurídico más definido y concreto. En consecuencia, se confiere un mayor poder al legislador y en ese abanico de opciones que se

le otorga sólo puede originarse una discriminación en circunstancias de una especial gravedad.²⁴ La mera regulación implica siempre un trato diferenciado, pues la norma se aplica normalmente a ciertos sujetos, pero no a todos.²⁵ Esta distinción no lesiona *per se* el principio de igualdad, como tampoco lo lastima un régimen que albergue diversas opciones y, por ende, estatutos jurídicos discrepantes.

48. Los Estados personados en este proceso prejudicial mantienen que quien elige libremente someterse a una norma no puede denunciarlo después. Así, cuando el derecho atribuye a alguien la facultad de escoger entre varias normas, entre las que figura la discriminatoria, esa facultad subsana el principio de igualdad. Dicho de otro modo, si se discrimina a un sujeto en un estatuto que ha

23 — Wouters, J., «The Principle of Non-discrimination in European Community Law», *European Community Tax Review*, n° 2, 1999, p. 102; Peters, C., y Snellaars, M., «Non-discrimination and Tax Law: Structure and Comparison of the Various Non-discrimination Clauses», *European Community Tax Review*, n° 1, 2001, p. 13; y Zalasinski, A., «The Limits of the EC Concept of “Direct Tax Restriction on Free Movement Rights”, the Principles of Equality and Ability to Pay, and the Interstate Fiscal Equity», *Intertax*, vol. 37, n° 5, p. 283.

24 — Así lo ha reconocido el Tribunal de Justicia desde una temprana jurisprudencia. Entre otras, sentencias de 5 de octubre de 1994, Alemania/Consejo (C-280/93, Rec. p. I-4973), apartados 89 y 90; de 12 de noviembre de 1996, Reino Unido/Consejo (C-84/94, Rec. p. I-5755), apartado 58; de 14 de julio de 1998, Safety Hi-Tech (C-284/95, Rec. p. I-4301), apartado 37, y Bettati (C-341/95, Rec. p. I-4355), apartado 35; de 19 de noviembre de 1998, Reino Unido/Consejo (C-150/94, Rec. p. I-7235), apartado 53; de 17 de julio de 1997, SAM Schiffahrt y Stapf (C-248/95 y C-249/95, Rec. p. I-4475); de 15 de diciembre de 2005, Grecia/Comisión (C-86/03, Rec. p. I-10979), apartado 88; y de 16 de diciembre de 2008, Arcelor Atlantique y Lorraine y otros (C-127/07, Rec. p. I-9895), apartado 57.

25 — Como escribe el abogado general Poiares Maduro en sus conclusiones del asunto Arcelor Atlantique y Lorraine y otros, antes citado, «la experimentación legislativa lleva implícita la posibilidad de entrar en conflicto con el principio de igualdad» (punto 46). También Rubio Llorente, F., «Juez y ley desde el punto de vista del principio de igualdad», en *La forma del poder*, Ed. CEPC, Madrid, 1997, p. 642.

aceptado sin cortapisas, la preferencia realizada neutraliza el trato desigual. Por tanto, al legislador le bastaría con conceder un margen de discrecionalidad a alguien, para aprobar, luego, en su contra disposiciones abiertamente discriminatorias con total impunidad.

discriminatorio y en consecuencia exigir una liquidación fiscal semejante. En esta tesis, cuando un sujeto se decanta por una opción legal u otra ilegal, la mera elección tampoco convierte lo discriminatorio en igualitario.

49. Discrepando de los que apoyan el efecto neutralizador de la opción, entiendo que las dudas del Hoge Raad se sitúan en un plano más abstracto que, obviando las características de este asunto, permiten resolver la cuestión suscitada.

50. El razonamiento de los Estados se asienta, pues, en una premisa errónea, la de que cabe seleccionar una opción legal u otra ilegal.

51. Según un proverbio bien aceptado, no hay desigualdad en la ilegalidad.²⁶ Por ejemplo, si una administración tributaria comete un error y le liquida a una sociedad un impuesto inferior al que le corresponde, las competidoras no pueden alegar un trato

52. Para contrarrestar esta alegación el Gobierno portugués acude al adagio latino *venire contra factum proprium*, reflejo del principio de los actos propios. Sin embargo, conviene matizar que tal adagio se ha utilizado siempre en el contexto de la legalidad. Si no se admite la igualdad en la ilegalidad, tampoco se debe conferir valor jurídico a los actos propios que infringen el derecho, pues se convalidaría un acto ilegal, algo inaceptable para el ordenamiento jurídico.

53. Además, la elección se brinda a todos los empresarios autónomos, sin que los Países Bajos hayan aludido a otros requisitos añadidos para acogerse a tal mecanismo. Con estos antecedentes, esa posibilidad de elegir «bruta», incondicionada y abierta a cualquier empresario, sin prestar atención a las peculiaridades de las distintas categorías de

26 — García Prats, A., *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Ed. Tecnos, Madrid, 1998, pp. 222 a 224.

empresarios autónomos, hace aún más difícil reconocerle una función neutralizadora.²⁷

56. Conviene analizar a continuación estas últimas alegaciones.

54. La cuestión prejudicial remitida se tendría por resuelta en este instante. Pero, por si el Tribunal de Justicia considera que dicha posibilidad convalida una discriminación dotándola de licitud, estudio la susceptibilidad de comparar a los residentes extranjeros que ejercen la opción con los verdaderos residentes neerlandeses.

a) Los costes de gestión administrativa

57. La Comisión y el Sr. Gielen aluden a los gastos de gestión de una declaración sobre la renta en el régimen de residentes.

2. Las consecuencias para el contribuyente de acogerse a la opción de los residentes

55. Según el Gobierno de los Países Bajos, si el Sr. Gielen se hubiera acogido a la tributación de los residentes su deuda tributaria se habría equiparado a la de una persona con domicilio fiscal efectivo en los Países Bajos. La defensa del Sr. Gielen no comparte esa opinión y detecta, tanto en la gestión como en la tributación, disparidades notorias que reducen el régimen optativo a una falsa disyuntiva.

58. Esta alusión es extrapolable a la mayoría de los sistemas fiscales de los Estados miembros, pues hay un principio, ampliamente consolidado en el derecho tributario internacional, a cuyo tenor a cada Estado le incumbe gravar los rendimientos obtenidos en su territorio (principio de territorialidad), máxima que se cumple atribuyendo potestades tributarias tanto al Estado de residencia (tributación en el Estado de residencia), como al Estado del lugar donde se realiza la actividad gravada (tributación en el Estado de la fuente).²⁸ El primero representa el lugar en el que más fácilmente se aprecia la capacidad contributiva individual y exige al contribuyente la declaración de todos sus ingresos globales, sin perjuicio de aplicar posteriormente mecanismos correctores destinados a evitar la doble imposición (principio de tributación en la fuente). En el segundo, por su

27 — En este sentido, las conclusiones del abogado general Mengozzi, presentadas el 18 de marzo de 2009 en el asunto HSBC Holdings (sentencia de 1 de octubre de 2009, C-569/07, Rec. p. I-9047), puntos 71 y 72.

28 — Pistone, P., *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, Ed. Kluwer, La Haya-Londres-Nueva York, 2002, pp. 197 a 200.

carácter ajeno al contexto individual del contribuyente, se declaran y tributan únicamente los ingresos ahí percibidos.

59. Parece evidente que el primer supuesto requiere del contribuyente mayor esfuerzo probatorio ante la administración fiscal.

60. Con esta premisa, el Sr. Gielen podría aceptar el estatuto fiscal de residente en los Países Bajos a través de la ficción instaurada por el legislador neerlandés, aunque no se le eximiría de la obligación de declarar en Alemania, de conformidad con el estatuto de residentes (esta vez alemán). Así, al radicar el domicilio del Sr. Gielen en Alemania, ha de declarar ahí sus rendimientos globales. Algo que sucedería igualmente en los Países Bajos, si escogiera el estatuto de residente de la Ley del Impuesto sobre la Renta neerlandés. Una vez hechas las declaraciones en cada Estado, se procedería al ajuste correspondiente en cada uno, en virtud del principio de territorialidad.

61. El estatuto fiscal de trabajadores autónomos residentes ocasiona al contribuyente no residente un gasto adicional que no soporta necesariamente el sujeto pasivo residente.

Mientras quien tiene su domicilio en los Países Bajos sólo declara unos ingresos globales y tributa en el extranjero por los rendimientos allí ganados, un sujeto pasivo como el Sr. Gielen habría de declarar sus ingresos globales en dos Estados miembros, adaptando sus normas contables a dos ordenamientos nacionales y asumiendo costes de gestión administrativa ante dos administraciones tributarias que, además, emplean lenguas diferentes.²⁹ Queda patente que un deudor fiscal como el Sr. Gielen, que no vive en los Países Bajos, no se encuentra en las mismas condiciones que el que tributa y reside en ese Estado.

62. El Tribunal de Justicia se ha mostrado severo al enjuiciar las cargas administrativas con que un Estado miembro apremia a los contribuyentes no residentes. El riesgo de estas medidas para el buen funcionamiento del mercado interior ha conducido a la jurisprudencia a admitir tácitamente que la obligación de un no residente de acatar las normas contables del Estado en el que logra los ingresos puede erigirse en un obstáculo contrario al artículo 43 CE.³⁰

29 — En el aspecto lingüístico, la agente del Gobierno neerlandés ha reconocido en la vista que la administración tributaria de su país aceptará documentos y comunicaciones en «lenguas corrientes», distintas al neerlandés, pero siempre de manera informal y sin ninguna garantía legal. A tal efecto, la agente no ha aportado ninguna información sobre la verdadera situación de quien debe dirigirse a las autoridades neerlandesas en un idioma que no sea el neerlandés. No obstante, el representante del Sr. Gielen ha expuesto al Tribunal de Justicia que, en los Países Bajos, quien entabla contacto con las oficinas tributarias debe hacerlo en la lengua oficial del territorio, lo que me parece más creíble.

30 — Sentencia Futura Participations y Singer, antes citada, apartado 25.

63. Ahora bien, en el asunto litigioso no se discute si las cargas administrativas que conlleva la opción del artículo 2, apartado 5, de la Ley del Impuesto sobre la Renta infringen las libertades de circulación. Tal apreciación simplemente demuestra que un trabajador autónomo no residente, a pesar de que pueda tributar en el régimen de residentes, no disfruta de las mismas ventajas. Así lo adelantaron el Sr. Gielen y la Comisión, aunque no han recibido réplica suficiente en los escritos y en los argumentos orales de los Países Bajos ni en los de los demás Estados miembros.

El cálculo no termina ahí, pues el Sr. Gielen sólo podría restar de su base imponible la parte proporcional a los beneficios embolsados en los Países Bajos.

65. Según la defensa del recurrente, para calcular la deducción final se dividen los rendimientos de los Países Bajos entre los beneficios globales, multiplicando el resultado por la deducción aplicable. La operación se refleja así en cifras:

b) El importe de la deuda tributaria

$$(11\,577 / 88\,849) \times 2\,984 = 389 \text{ euros}$$

64. En la vista de este proceso prejudicial, el Gobierno de los Países Bajos reiteró que los ingresos que componen la base imponible del régimen de residentes, a efectos de aplicar la correspondiente deducción del artículo 2, apartado 5, de la Ley, son los rendimientos globales del sujeto pasivo, lo que significa que el Sr. Gielen, si hubiera optado por el régimen de residentes, no habría declarado los 11 577 euros ganados en los Países Bajos, sino los 88 849 euros generados en el año en sus dos establecimientos, el neerlandés y el alemán. Así, la deducción pertinente atañe a las rentas más elevadas y asciende a 2 984 euros.

66. No obstante, también según el Sr. Gielen, un residente en los Países Bajos que tributa por todas sus rentas, con independencia de su origen neerlandés o extranjero, no prorratea el importe de la deducción, sino que resta la cantidad íntegra asignada a la base imponible. Esta discriminación se justifica en que al Sr. Gielen, aunque tributara bajo el estatuto de residente, sólo se le debe gravar por los rendimientos devengados en los Países Bajos, por lo que el prorrato se produce para que el contribuyente no residente no goce de un estatuto mejor que el de los verdaderos residentes.

67. El Gobierno de los Países Bajos ha aportado en la vista un método de cálculo alternativo, a cuyo tenor las derivaciones financieras para un verdadero residente y para un no residente que escoge el estatuto de residente son idénticas. Mas, aunque el representante del Sr. Gielen ha insistido en que ese método no es correcto y en que el resultado económico final difiere en ambos sujetos pasivos, este Tribunal de Justicia no tiene elementos suficientes para esclarecer esta polémica, pues no debe inmiscuirse en el control de la legalidad tributaria neerlandesa, algo que excede con creces de su ámbito competencial.

la deuda tributaria coincida, las normas aplicables varían para unos y otros contribuyentes. También, en línea con lo esgrimido por la Comisión, y como ya he expuesto en los puntos 57 a 63, el realizar dos declaraciones por los ingresos globales, una en los Países Bajos y otra en Alemania, implica una pesada carga, especialmente cuando las rentas percibidas en los Países Bajos son escasas. Así pues, la discriminación inicial, analizada en los puntos 30 a 42 de estas conclusiones, no se ha subsanado, pues el contribuyente no residente no se equipara al residente, aunque se acoja a su régimen fiscal.

68. Considero, por tanto, que incumbe al órgano jurisdiccional remitente apreciar si el montante de la deuda tributaria es el mismo para los dos supuestos.

c) Corolario provisional

69. A pesar de la incertidumbre descrita, cuesta imaginar que haya situaciones comparables.

70. Tal como ha explicado la agente del Gobierno neerlandés durante la vista, aunque

71. El contribuyente extranjero que prefiere tributar con arreglo a las normas de los residentes no alcanza una posición equivalente a la de los nacionales. Esta ausencia de homogeneidad impide constatar que la facultad recogida en el artículo 2, apartado 5, de la Ley del Impuesto sobre la Renta neutralice las discriminaciones ilegales anejas a una de las alternativas. Esta aseveración se refuerza si se observa con un enfoque más general,

especialmente basándose en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

3. La opción de tributación y la jurisprudencia Schumacker

72. El Gobierno de los Países Bajos reitera que el impuesto sobre la renta neerlandés, al prever la posibilidad de elegir entre el estatuto de residentes y el de no residentes, se atiene a la sentencia Schumacker, sobrepasando incluso sus dictados.³¹

73. Discrepo de esta idea, que se asienta en una interpretación incorrecta de la repetida sentencia.

74. La sentencia referida declaró que, cuando un no residente carece de rendimientos significativos en su Estado de residencia y la

mayoría de sus ingresos proviene de una actividad desarrollada en otro Estado, no se pueden gravar esos ingresos en el Estado donde se le haya contratado más severamente que los del residente que ejerza la misma tarea. Subyace, pues, en esta sentencia, la susceptibilidad de comparación, pues un individuo que trabaja prácticamente en exclusiva en un país ajeno al de su residencia debe recibir un trato en el Estado del empleador equivalente al de un residente. Cuando se logra una equiparación de esta naturaleza, el sistema tributario del Estado de acogida ha de tener en cuenta las circunstancias personales y familiares del trabajador no residente, sobre todo cuando estas circunstancias tampoco se toman en consideración en su Estado de residencia.³²

75. No cabe basarse en la sentencia Schumacker para justificar la neutralización de una discriminación como la sufrida por el Sr. Gielen. Esta jurisprudencia tiene un ámbito específico, que no es el de autos, y sigue unos parámetros, los del trabajador a quien no se le aprecia su situación personal y familiar, que la alejan del supuesto aquí suscitado. En consecuencia, no se puede afirmar, como hacen los Países Bajos, que el artículo 2, apartado 5, de la Ley del Impuesto sobre la Renta se revela más protector que la doctrina Schumacker.

31 — Esta postura del Gobierno neerlandés se acoge también en el escrito de observaciones del Sr. Gielen, recordando que los trabajos parlamentarios de la Ley del Impuesto sobre la Renta tienen análoga justificación: el cumplimiento de la sentencia Schumacker y la atribución a los no residentes de un régimen fiscal más ventajoso que el estudiado en dicha resolución [MvT Kamerstukken (documentos parlamentarios) II 1998/99, nº 3, pp. 79 y 80 (cita extraída del escrito de observaciones del Sr. Gielen, p. 11)].

32 — Lenaerts, K., y Bernardeau, L., «L'encadrement communautaire de la fiscalité directe», *Cahiers de droit européen*, nos. 1 y 2, 2007, pp. 77 a 80.

76. Además, la aplicación maximalista de la sentencia Schumacker defendida por los Países Bajos provocaría secuelas perversas. El litigio de autos así lo acredita. Tampoco cabe admitir que, al adoptar estatutos fiscales optativos en manos del no residente, un país puede aprobar cuantas discriminaciones estime oportunas, a sabiendas de que la mera elección neutraliza el trato desigual. Si el Tribunal de Justicia aceptara la tesis del Gobierno neerlandés, deberían introducirse cautelas para frenar la expansión de las discriminaciones detectadas para los no residentes y reducirlas a un perímetro escrupulosamente delimitado. Al ser difícil concebir tales salvaguardas, me inclino por rechazar que la alternativa en liza desencadene un efecto convalidatorio.

4. Reflexión final

77. No quiero acabar estas conclusiones sin incidir en que en este caso no se impugna el régimen optativo creado por el artículo 2, apartado 5, de la Ley del Impuesto sobre la Renta. A pesar de todo lo expuesto, conviene hacer hincapié en que las apreciaciones enunciadas se realizan para enjuiciar el impacto neutralizador del régimen optativo respecto

de una discriminación constatada para los no residentes.

78. Hay que extremar esta cautela, ya que el sistema implantado por los Países Bajos reúne ventajas evidentes.³³ Según autorizadas voces, permitir a un contribuyente tributar por la totalidad de sus ingresos tanto en el Estado de residencia como en el Estado de la fuente puede engendrar consecuencias óptimas, especialmente en la tributación transnacional de las personas físicas.³⁴ A la luz de los diversos modelos fiscales vigentes en los Estados miembros, el sistema neerlandés contiene elementos positivos que no discuto. Tampoco se intenta impugnar la legalidad de dicho modelo, ciñéndose el debate a la dimensión neutralizadora de ese sistema. Únicamente en tal contexto el artículo 2, apartado 5, de la Ley del Impuesto sobre la Renta se muestra insuficiente para justificar la discriminación ilegal que sufren los no residentes como el Sr. Gielen.

33 — El régimen neerlandés aquí estudiado prevé una opción incondicional para los trabajadores por cuenta propia no residentes. Sin embargo, varios Estados miembros han adoptado sistemas de elección como el neerlandés, aunque limitándolos a quienes perciben un elevado porcentaje de sus rentas en un país de la Comunidad ajeno al de su residencia. Esta medida la alentó la Comisión, en su Recomendación 94/79/CE, de 21 de diciembre de 1993, relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto de aquel en el que residen (DO 1994, L 39, p. 22), señalando que un contribuyente no residente debería poder acogerse al régimen de los residentes, si percibiera más del 75 % de sus rentas en el Estado de la fuente.

34 — Terra, B.J.M., y Wattel, P.J., *European Tax Law*, 4ª ed., Ed. Kluwer, Deventer, 2005, pp. 80 a 82.

VI. Conclusión

79. A tenor de las explicaciones precedentes, sugiero al Tribunal de Justicia responder a la cuestión prejudicial del Hoge Raad, declarando que:

«El artículo 43 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional que discrimina a los trabajadores autónomos no residentes, incluso cuando el sujeto pasivo extranjero ha tenido la posibilidad, de la que no ha hecho uso, de optar por ser tratado como un trabajador autónomo residente.»