



# Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL  
SRA. JULIANE KOKOTT  
presentadas el 13 de noviembre de 2014<sup>1</sup>

**Asunto C-512/13**

**C.G. Sopora**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Hoge Raad der Nederlanden (Reino de los Países Bajos)]

«Legislación tributaria — Libre circulación de los trabajadores — Artículo 45 TFUE — Impuesto nacional sobre las rentas de trabajo — Indemnización abonada por el empresario al trabajador por gastos extraterritoriales — Importe a tanto alzado del 30 % de la base imponible de las rentas de trabajo de los trabajadores extranjeros que queda exento de gravamen — Requisito de que tengan su domicilio en el extranjero y a más de 150 kilómetros de la frontera — Trato más favorable que para los nacionales — Distinto trato a los ciudadanos de diferentes Estados miembros según sus nacionalidades»

## I. Introducción

1. Cuando un Estado miembro adopta medidas para fomentar la contratación de trabajadores extranjeros en su territorio no resulta en principio evidente identificar en ello un problema para la libre circulación en el mercado interior. Sin embargo, en el presente asunto, al tratar la distancia que hay entre el domicilio de cada trabajador y la frontera neerlandesa como signo de que fuera necesario o no dicho fomento, el Reino de los Países Bajos aplicó su política tan sólo a determinados trabajadores extranjeros. Y es que sólo cuando tal distancia es lo suficientemente grande se presume con carácter general que dichos trabajadores han incurrido en unos costes de doble residencia por importe considerable que, en su caso, se tendrán en cuenta al computar el impuesto sobre sus rentas de capital.

2. En las presentes conclusiones deberemos aclarar si un fomento diferenciado de la contratación de trabajadores extranjeros como el mencionado debe acaso atenerse a las libertades fundamentales y, en caso de que así sea, hasta qué punto el legislador nacional puede recurrir a presunciones generales por motivos de simplificación administrativa.

<sup>1</sup> — Lengua original: alemán.

## II. Marco jurídico

### A. Derecho de la Unión

3. El artículo 45 TFUE es del tenor siguiente:

«1. Quedará asegurada la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión.

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

[...]»

4. El artículo 7 del Reglamento (UE) n° 492/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de abril de 2011, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión<sup>2</sup> (en lo sucesivo, «Reglamento relativo a la libre circulación de los trabajadores»), establece lo siguiente:

«1. En el territorio de otros Estados miembros y por razón de la nacionalidad, el trabajador nacional de un Estado miembro no podrá ser tratado de forma diferente a los trabajadores nacionales, en cuanto se refiere a las condiciones de empleo y de trabajo, especialmente en materia de retribución [y] de despido [...]

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

[...]»

### B. Derecho nacional

5. El Reino de los Países Bajos somete las rentas de trabajo a imposición. Al salario gravado pertenecen también, con arreglo al artículo 31, apartado 1, de la *Wet op de loonbelasting 1964*<sup>3</sup> (en lo sucesivo, «Ley del impuesto sobre las rentas de trabajo»), determinadas indemnizaciones abonadas por el empresario al trabajador. Sin embargo, según el artículo 31a, apartado 2, letra e), de la Ley del impuesto sobre las rentas de trabajo, dichas indemnizaciones estarán exentas de gravamen cuando se concedan respecto de costes en los que incurra el trabajador por encontrarse temporalmente fuera de su Estado de origen, por ejemplo los gastos por segunda vivienda o gastos de subsistencia más elevados, pero también los gastos del viaje de presentación (conjuntamente, gastos extraterritoriales).

6. Cuando un empresario neerlandés contrata a un trabajador que en ese momento vivía fuera de los Países Bajos y se cumplen determinadas condiciones, es de aplicación el régimen de tanto alzado recogido en los artículos 10e a 10j del *Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965* (en lo sucesivo, «Decreto de desarrollo de la Ley del impuesto sobre las rentas de trabajo»). Dicho régimen supone que al trabajador se le reconozcan indemnizaciones de hasta un 30 % de la base imponible de las rentas de trabajo como compensación por gastos extraterritoriales, sin que deba demostrar el detalle de dichos gastos (en lo sucesivo, «régimen de tanto alzado»), pero permitiéndosele demostrar gastos efectivos por un importe superior.

2 — DO L 141, p. 1.

3 — En su versión de 2012, que es la relevante para el presente asunto.

7. El régimen de tanto alzado es de aplicación únicamente a trabajadores extranjeros que cuenten con conocimientos profesionales que no se encuentren disponibles en el mercado de trabajo neerlandés o sean infrecuentes en el mismo. Además, en el año 2012 se introdujo el requisito adicional de que, de los dos años precedentes, el trabajador deba haber vivido más de dos tercios del período a *más* de 150 kilómetros de distancia de la frontera neerlandesa en línea recta (en lo sucesivo, «requisito de los 150 kilómetros»).

### III. Procedimiento principal

8. El objeto del procedimiento principal es la aplicación del régimen de tanto alzado al impuesto sobre las rentas de capital del trabajador Sr. Sopora.

9. El Sr. Sopora trabajó en 2012 en los Países Bajos para un empresario neerlandés. Durante los dos años anteriores al comienzo de su trabajo en los Países Bajos, el Sr. Sopora había tenido su domicilio en Alemania, a *menos* de 150 kilómetros de la frontera neerlandesa.

10. Por ello, la Administración tributaria neerlandesa le denegó la aplicación del régimen de tanto alzado. El Sr. Sopora recurrió contra la resolución, alegando, entre otros argumentos, que dicha denegación es contraria al Derecho de la Unión.

### IV. Procedimiento seguido ante el Tribunal de Justicia

11. El Hoge Raad der Nederlanden, que es el órgano jurisdiccional que conoce ahora del litigio, planteó el 25 de septiembre de 2013 al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 267 TFUE, las cuestiones prejudiciales siguientes:

- «1) ¿Existe una distinción indirecta —que requiere justificación— por razón de la nacionalidad, o bien un obstáculo a la libre circulación de trabajadores, si la normativa legal de un Estado miembro permite que se abone a los trabajadores impatriados una indemnización exenta de gravamen por gastos extraterritoriales, y al trabajador que, en el período anterior a sus actividades en dicho Estado miembro ha residido en el extranjero a una distancia superior a 150 kilómetros de la frontera de tal Estado miembro se le puede conceder, sin necesidad de aportar prueba adicional alguna, una determinada indemnización exenta a tanto alzado, aun cuando el importe de la misma sea superior a los gastos extraterritoriales efectivos, mientras que, respecto al trabajador que en este mismo período haya residido a una distancia menor de dicho Estado miembro, la cuantía de dicha indemnización exenta se limita al importe efectivo demostrable de los gastos extraterritoriales?
- 2) En caso de respuesta afirmativa a la cuestión 1, ¿se basa el correspondiente régimen neerlandés contenido en el Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 (Decreto de desarrollo de la Ley del impuesto sobre las rentas de trabajo de 1965) en razones imperiosas de interés general?
- 3) En caso de respuesta afirmativa a la cuestión 2, ¿va el criterio de los 150 kilómetros, contenido en este régimen, más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido con el mismo?»

12. En el procedimiento seguido ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones escritas e intervenido durante la vista, celebrada el 2 de septiembre de 2014, el Sr. Sopora, el Reino de los Países Bajos y la Comisión Europea.

## V. **Apreciación jurídica**

13. Con sus tres cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente desea dilucidar, en lo esencial, si una normativa nacional que supedita una ventaja tributaria, cual es el régimen de tanto alzado del presente asunto, a una regulación como el requisito de los 150 kilómetros que se ha descrito resulta compatible con la libre circulación de los trabajadores del artículo 45 TFUE.

### 1. Obstáculo a la libertad fundamental

14. Así pues, en primer lugar se plantea la cuestión de si una normativa como el requisito de los 150 kilómetros constituye un obstáculo a la libre circulación de los trabajadores.

15. Con arreglo al artículo 45 TFUE, apartado 2, la libre circulación de los trabajadores supondrá la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, en particular con respecto a la retribución. Según la jurisprudencia, ello será de aplicación asimismo a las disposiciones relativas a la tributación del salario.<sup>4</sup>

16. Tal prohibición de la diferencia de trato no sólo afecta a las discriminaciones manifiestas basadas en la nacionalidad, sino también a cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, como en particular el del domicilio, conduzca de hecho al mismo resultado.<sup>5</sup>

17. En el presente asunto, el régimen de tanto alzado concede ventajas, ya que permite que los trabajadores perciban del empresario, exentas de gravamen, indemnizaciones de hasta un 30 % de la base imponible de sus rentas de trabajo, sin que deban acreditar gastos extraterritoriales y sin que deban siquiera haber incurrido en gastos por esa cuantía.

18. Si bien el derecho a acogerse al régimen de tanto alzado no depende de la nacionalidad del trabajador, sí que depende de cuál fuera su domicilio antes de comenzar su ocupación en los Países Bajos. Si vivía a menos de 150 kilómetros de la frontera neerlandesa, queda excluido del régimen a tanto alzado.

19. Esta normativa distingue de manera indirecta entre los nacionales de diferentes Estados miembros y da un trato menos favorable a unos no residentes que a otros. Sólo podrán incumplir el requisito de los 150 kilómetros, por razones geográficas, los trabajadores que tengan su domicilio en Bélgica, Alemania, Francia, Luxemburgo o Inglaterra, mientras que los trabajadores con domicilio en los demás Estados miembros siempre lo cumplirán. Como resultado, podrían incluso resultar excluidos del régimen de tanto alzado todos los trabajadores con domicilio en Bélgica.

20. La peculiaridad del presente litigio consiste en que el Estado miembro en cuestión no da un trato menos favorable a los no residentes que a los residentes, como suele darse en los supuestos analizados por el Tribunal de Justicia. De hecho, en el presente asunto, los trabajadores que también están empleados por un empresario neerlandés pero son residentes no podrán nunca presentar gastos extraterritoriales en el contexto de la normativa de tributación salarial aquí analizada. Además, de acuerdo con la misma normativa, los residentes que trabajan en el extranjero no podrán acogerse al régimen de tanto alzado. Por ello, el trato menos favorable existe sólo para los residentes de determinados Estados miembros y respecto de los residentes de otros Estados miembros.

21. Por tanto, es preciso aclarar si la libre circulación de los trabajadores prohíbe también por principio la diferencia de trato entre los nacionales de distintos Estados miembros.

4 — Véanse, entre otras, las sentencias Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, apartado 12) y Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, apartado 23).

5 — Véanse, entre otras, las sentencias Sotgiu (152/73, EU:C:1974:13, apartado 11) y Schumacker (EU:C:1995:31, apartados 26 a 28).

22. En este sentido, la Comisión ha indicado acertadamente que el artículo 7, apartados 1 y 2, del Reglamento relativo a la libre circulación de los trabajadores, que se basa a su vez en el artículo 46 TFUE, simplemente establece que los trabajadores de otros Estados miembros serán tratados de la misma forma que los trabajadores nacionales. Ello se corresponde con el artículo 46 TFUE, letra c), que se preocupa sólo de las condiciones de trabajo que se aplican por un lado a los trabajadores nacionales y por otro a los trabajadores «de los demás Estados miembros».

23. Sin embargo, el tenor del artículo 45 TFUE, apartado 2, que define el contenido de la libre circulación de los trabajadores, es más amplio, ya que prohíbe, por lo que se refiere a las condiciones de trabajo, «toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros». Ello supone también, por principio, la prohibición de la discriminación de los no residentes en función del Estado miembro en que se encuentren sus domicilios respectivos.

24. En cambio, hasta el momento el Tribunal de Justicia ha dado indicios discordantes sobre si las libertades fundamentales también prohíben hacer distinciones entre los nacionales de diferentes Estados miembros.

25. Por una parte, en la sentencia *Columbus Container Services* el Tribunal de Justicia negó que la simple diferencia de trato basada en cuál sea el Estado miembro de establecimiento constituya un obstáculo a la libertad de establecimiento del artículo 49 TFUE.<sup>6</sup> Muy al contrario, al declarar que no se produce obstáculo a dicha libertad fundamental, el Tribunal de Justicia destaca que existía igualdad de trato entre el supuesto de hecho transfronterizo que analizaba y la situación de los nacionales.<sup>7</sup> Además, por lo que se refiere a la libre circulación de capitales del artículo 63 TFUE, apartado 1 (que también alcanza a los Estados terceros), el Tribunal de Justicia considera que el trato diferenciado de los rendimientos de capital basado en cuál sea el Estado tercero del que procedan no está comprendido en el ámbito de protección de dicha disposición.<sup>8</sup>

26. Al mismo tiempo, en la sentencia *Orange European Smallcap Fund* el Tribunal de Justicia declaró, también en el contexto de la libre circulación de capitales, que existía un obstáculo a la libertad fundamental en el trato diferente que el Estado miembro de origen había dispensado a varios Estados miembros.<sup>9</sup> En coherencia con ello, en resoluciones posteriores el Tribunal de Justicia al menos ha entrado a examinar, tanto en el contexto de la libre circulación de capitales como en el de la libertad de establecimiento, si la diferencia en el trato de distintos no residentes constituye en cada caso concreto un obstáculo a la libertad fundamental correspondiente.<sup>10</sup>

27. Considero que la libre circulación de los trabajadores prohíbe por principio no sólo tratar menos favorablemente a los no residentes que a los residentes, sino también hacer distinciones entre los no residentes de diferentes Estados miembros.

6 — Véase la sentencia *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, apartados 50 y 51).

7 — Véase la sentencia *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, apartado 54).

8 — Sentencia *Haribo* (C-436/08 y C 437/08, EU:C:2011:61, apartado 48).

9 — Sentencia *Orange European Smallcap Fund* (C-194/06, EU:C:2008:289, apartado 56).

10 — Véanse las sentencias D. (C-376/03, EU:C:2005:424, apartados 53 a 63) y *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773, apartados 82 y 83).

28. Sobre este particular comparto el criterio de los Abogados Generales Léger y Mengozzi, quienes ya señalaron, respectivamente, en cuanto se refiere a la libertad de establecimiento, que sería contrario al concepto de «mercado único»<sup>11</sup> o que existiría riesgo de fragmentación del mercado común<sup>12</sup> si se autorizaran diferencias en el tratamiento del establecimiento de las sociedades en función del Estado miembro afectado. Algo similar podría acontecer por lo que se refiere a la libre circulación de los trabajadores si los Estados miembros pudieran dar un trato más favorable a trabajadores de unos Estados miembros que a los de otros.

29. Con arreglo al artículo 26 TFUE, apartado 2, el mercado interior implicará un «espacio sin fronteras interiores». Dicho objetivo sólo puede alcanzarse si todos los trabajadores de la Unión se benefician de la igualdad de trato. Distinguir entre trabajadores en función de su Estado de origen supone establecer nuevas fronteras incluso si no se da a ningún trabajador foráneo un trato menos favorable que a los nacionales, puesto que el fomento de la contratación de trabajadores de unos Estados miembros determinados empeora automáticamente las condiciones en que compiten los trabajadores del resto de Estados miembros. En este sentido, es posible menoscabar el mercado interior mediante una normativa como la presente, a pesar de que en sí misma fomente la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión.

30. Cuando se supedita el derecho a acogerse a una ventaja fiscal a que el domicilio del trabajador se encuentre en el extranjero y a una distancia determinada de la frontera, como sucede en este caso con los Países Bajos, se está creando un obstáculo a la libre circulación de los trabajadores. La existencia de dicho obstáculo sólo será lícita si afecta a situaciones que no sean objetivamente comparables (véase a continuación el apartado 2) o si está justificada por razones imperiosas de interés general (véase a continuación el apartado 3).

## 2. Posibilidad de comparar objetivamente las situaciones

31. Por tanto, deberemos examinar a continuación si resultan objetivamente comparables la situación de un trabajador que, como el Sr. Sopora, vive a menos de 150 kilómetros de la frontera neerlandesa y la situación de un trabajador que viva a más de 150 kilómetros de la misma frontera. Es de jurisprudencia reiterada que el análisis de si ambas situaciones resultan objetivamente comparables se hará en relación con el objetivo de la normativa correspondiente.<sup>13</sup>

32. El Reino de los Países Bajos ha aducido a tal efecto que ambos grupos no resultan comparables por lo que se refiere a los gastos extraterritoriales en los que incurren y que se toman en cuenta en el régimen de tanto alzado, puesto que, a su entender, dichos gastos dependen de la distancia.

33. Sin embargo, no resulta evidente que la diferencia en el trato dispensado a cada uno de los dos grupos responda a una razón justificada,<sup>14</sup> puesto que, especialmente cuando se compara la situación de dos trabajadores que viven uno a poco menos y otro a poco más de 150 kilómetros de la frontera neerlandesa, la diferencia entre sus gastos extraterritoriales respectivos sólo es cuestión de matiz. La pregunta de si, a pesar de la gran similitud de los dos grupos, es lícito distinguir entre ambos mediante un punto de corte rígido de 150 kilómetros sólo puede ser respondida de manera adecuada si al mismo tiempo, al examinar la justificación de ese obstáculo a la libre circulación de los trabajadores, es posible juzgar también la proporcionalidad de dicho punto de corte.

11 — Véanse las conclusiones presentadas por el Abogado General Léger en el asunto Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:278, puntos 79 y 80).

12 — Véanse las conclusiones presentadas por el Abogado General Mengozzi en el asunto Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:197, puntos 117 y 118).

13 — Véanse, entre otras, las sentencias X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, apartado 22) y SCA Group Holding y otros (C-39/13, C-40/13 y C-41/13, EU:C:2014:1758, apartado 28).

14 — Véanse al respecto las conclusiones que he presentado en el asunto Comisión/Reino Unido (C-172/13, EU:2014:2321, punto 29).

34. Por tanto, el obstáculo a la libre circulación de los trabajadores que se plantea en el presente asunto afecta a situaciones que sí son objetivamente comparables.

### 3. Justificación

35. Por tanto, queda por examinar si la existencia del obstáculo a la libre circulación de los trabajadores que se plantea en el presente asunto está justificada por razones imperiosas de interés general.

36. Según indica el órgano jurisdiccional remitente, el objetivo del régimen de tanto alzado es actuar como ayuda a los gastos salariales de los empresarios nacionales que tienen que atraer del extranjero a trabajadores que cuentan con una cualificación determinada que no está disponible en el mercado laboral neerlandés. Dicho órgano jurisdiccional señala que el requisito de los 150 kilómetros se añadió con posterioridad, para evitar que se acogieran al régimen de tanto alzado los trabajadores que pueden desplazarse a diario a sus lugares de trabajo de los Países Bajos desde sus domicilios en el extranjero y que, por ello, no incurrían en gastos extraterritoriales o afrontan gastos extraterritoriales mínimos. Para el órgano jurisdiccional remitente, con ello el legislador neerlandés también pretendió hacer frente a las distorsiones de la competencia que surgen entre trabajadores nacionales y extranjeros en la zona fronteriza. El Reino de los Países Bajos ha añadido a este respecto que los empresarios neerlandeses situados cerca de la frontera han preferido a los trabajadores extranjeros frente a los nacionales porque, gracias a la ventaja fiscal que supone el régimen de tanto alzado, les han podido pagar un salario menor que a éstos últimos.

37. De entrada, debo constatar que en el presente asunto no es posible hallar una justificación, a diferencia de lo que conjeturaba el órgano jurisdiccional remitente, en el fomento de la libre circulación de los trabajadores, puesto que el obstáculo a la libre circulación no se encuentra en el régimen de tanto alzado como tal, sino en el requisito adicional de los 150 kilómetros, que precisamente excluye a determinadas personas de dicho fomento. Es este requisito lo único que distingue, de manera indirecta, entre nacionales de distintos Estados miembros. Por tanto, es necesario encontrar un motivo que justifique también dicho requisito.

#### a) Prevención del fraude fiscal

38. A este respecto, la Comisión ha citado como justificación la lucha contra la evasión fiscal. La Comisión considera que el requisito de los 150 kilómetros previene el fraude fiscal, porque, respecto de los trabajadores que viven a menos de 150 kilómetros de la frontera neerlandesa, evita en principio la realización de una estimación inadecuada de costes.

39. Ciertamente es que la jurisprudencia ha reiterado que el objetivo de prevenir fraudes fiscales puede justificar la existencia de una normativa nacional que tenga por fin combatir los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir la aplicación de la legislación del Estado miembro de que se trate.<sup>15</sup>

15 — Véase, en relación con la libertad de establecimiento, la sentencia *Felixstowe Dock and Railway Company* y otros (C-80/12, EU:C:2014:200, apartado 31 y la jurisprudencia citada) y, en relación con la libre circulación de capitales, la sentencia *Itelcar* (C-282/12, EU:C:2013:629, apartado 34 y jurisprudencia citada).

40. No obstante, en el presente asunto no puede entenderse que exista fraude fiscal por el hecho de que un trabajador que vive a menos de 150 kilómetros de la frontera neerlandesa se acoja al régimen de tanto alzado. En nuestro contexto no se acierta a ver cuál es el montaje puramente artificial que un trabajador como el Sr. Sopora estaría creando. En particular, importa que el Sr. Sopora no afirma haber incurrido en gastos extraterritoriales de un importe determinado, sino que desea acogerse, como otros trabajadores, a un régimen de tanto alzado que se aplica precisamente con independencia del importe efectivo de dichos gastos.

b) Prevención de desventajas competitivas de los trabajadores nacionales

41. El Reino de los Países Bajos ha alegado además que el requisito de los 150 kilómetros se justifica por el objetivo de evitar que los trabajadores nacionales incurran en desventajas competitivas en el mercado laboral del país.

42. En principio, cabe considerar que sí existen razones imperiosas de interés general cuando lo que se persigue es prevenir distorsiones de la competencia. Tal como figura en el propio preámbulo del Tratado FUE, la «competencia leal» es uno de los fines esenciales de los Tratados. Además, la prevención de las distorsiones de la competencia adquiere una importancia sobresaliente justamente en relación con el Derecho tributario de los Estados miembros. Así, dicho objetivo se persigue, por ejemplo, mediante la prohibición de tributos discriminatorios del artículo 110 TFUE, la competencia para armonizar impuestos indirectos del artículo 113 TFUE y la prohibición de ayudas que se recoge en el artículo 107 TFUE.

43. Ahora bien, con independencia de si la prevención de desventajas en que puedan incurrir los trabajadores *nacionales* puede justificar que se trate de manera diferente a los trabajadores de otros Estados miembros en función de sus Estados de origen respectivos, en el presente asunto no resulta evidente, ateniéndonos a la situación jurídica que se nos ha trasladado, que el requisito de los 150 kilómetros sea necesario para alcanzar dicho objetivo. Y ello porque, según indica el órgano jurisdiccional remitente, el régimen de tanto alzado se aplica sólo cuando en el mercado laboral neerlandés no existe una alternativa suficiente para cubrir el puesto de que se trate.<sup>16</sup> Si por mercado laboral neerlandés se entiende el conjunto de los trabajadores residentes en los Países Bajos, lo más seguro es que, habida cuenta de dicho requisito, el régimen de tanto alzado no afecte demasiado a la competencia que se da entre los trabajadores residentes y los no residentes.

44. Lo que se expone a continuación sería de aplicación a la hora de seguir examinando este motivo de justificación en el caso de que el órgano jurisdiccional remitente (que es el competente para interpretar el Derecho nacional y determinar cuáles son las repercusiones efectivas de éste) valorara de un modo distinto que yo la situación competitiva.

c) Prevención de distorsiones de la competencia que pudieran surgir entre trabajadores no residentes

45. Efectivamente, la cuestión de la prevención de distorsiones de la competencia también puede adquirir importancia en el presente asunto desde otro punto de vista.

<sup>16</sup> — Véase el punto 7 anterior.

46. El requisito los 150 kilómetros persigue un objetivo, comprensible a primera vista, cual es que no se conceda el régimen de tanto alzado en casos en que el trabajador puede desplazarse a diario a su lugar de trabajo de los Países Bajos desde su domicilio en el extranjero y, por ello, no soporta gastos extraterritoriales o se enfrenta a gastos extraterritoriales mínimos, ya que, en especial, no necesita tener una segunda vivienda en los Países Bajos. Lo que se pretende con ello es adaptar a los gastos efectivamente producidos la exención de gravamen de las indemnizaciones que paga el empresario a su trabajador por los gastos extraterritoriales de éste.

47. Por tanto, al hacer esa distinción, el objetivo es evitar que determinados trabajadores disfruten de unas ventajas excesivas gracias al régimen de tanto alzado y, de ese modo, prevenir también las distorsiones de la competencia que puedan surgir dentro del grupo de los trabajadores no residentes. En principio, cabe considerar que sí existen razones imperiosas de interés general cuando lo que se persigue es ese objetivo.

#### *Medida apropiada*

48. Para empezar, el requisito de los 150 kilómetros tendría que ser apropiado para alcanzar dicho objetivo y excluir del régimen de tanto alzado a los trabajadores cuyos gastos extraterritoriales sean menos importantes.

49. En el presente asunto, el legislador neerlandés decidió presumir que, cuando el domicilio del trabajador está a menos de 150 kilómetros de la frontera, éste no va a mantener una segunda vivienda en los Países Bajos y que, por ello, se enfrentará a gastos extraterritoriales menos importantes. En cambio se considera que, cuando el trabajador vive más lejos de la frontera neerlandesa, tendrá que tener una segunda vivienda en los Países Bajos e incurrirá, así pues, en gastos extraterritoriales más altos. Esto es, por motivos de simplificación, el legislador neerlandés desea determinar el supuesto de hecho decisivo (la existencia de una segunda vivienda en los Países Bajos y los gastos derivados de la misma) apoyándose en otro supuesto de hecho (la distancia que hay entre la primera vivienda y la frontera neerlandesa).

50. Dicha norma de simplificación resulta apropiada para excluir del régimen de tanto alzado a los trabajadores no residentes que no mantienen una segunda vivienda en los Países Bajos y que, por ello, soportan gastos extraterritoriales menos importantes, puesto que puede considerarse que los trabajadores que viven a más de 150 kilómetros de la frontera neerlandesa no estarán en condiciones de desplazarse a diario a sus puestos de trabajo y, por ello, tendrán que mantener una segunda vivienda o mudarse. Excluyendo a todos los demás trabajadores del régimen de tanto alzado, se estará alcanzando en todo caso a todos los trabajadores que se desplazan a diario a sus trabajos y que, por ello, soportan gastos extraterritoriales menos importantes.

#### *Proporcionalidad de la norma de simplificación*

51. No obstante, se nos plantea la cuestión de si la norma de simplificación no va más allá de lo necesario para cumplir el objetivo de prevenir distorsiones de la competencia, puesto que resulta manifiesto que la normativa también excluye del régimen de tanto alzado a los trabajadores que no pueden desplazarse a diario a sus puestos de trabajo y que, por ello, tienen que mantener una segunda vivienda en los Países Bajos porque la distancia de su lugar de residencia a la frontera neerlandesa es menor que 150 kilómetros pero la distancia hasta su puesto de trabajo de los Países Bajos es mucho mayor.

52. En principio, resulta admisible que, por motivos de simplificación, el legislador nacional determine que lo decisivo sea un criterio de diferenciación cuya puesta en práctica sea más sencilla y no un supuesto de hecho cuya comprobación sea más complicada, ya que, si bien las dificultades administrativas no pueden justificar, *por sí mismas*, la creación de obstáculos a las libertades

fundamentales,<sup>17</sup> también es cierto, como ha señalado acertadamente el Reino de los Países Bajos, que, de acuerdo con la jurisprudencia, al evaluar la justificación de las normativas nacionales se han de tomar en consideración la sencillez de su aplicación y control<sup>18</sup> y la carga administrativa que suponen para las autoridades tributarias.<sup>19</sup> Con ello, el Tribunal de Justicia reconoce que, en principio, el esfuerzo ligado a la ejecución administrativa tiene su importancia incluso en el contexto del mercado interior. En el presente asunto, una normativa alternativa que obligara a examinar individualmente un gran número de asuntos si cada trabajador no residente efectivamente mantiene y utiliza una segunda vivienda en los Países Bajos acarrearía una carga administrativa más elevada tanto para los trabajadores como para la Administración tributaria. Además, la Administración tributaria tampoco estaría realmente en condiciones de revisar los casos de acuerdo con dicha normativa.

53. No obstante, en la medida en que son comparables a una forma de discriminación encubierta,<sup>20</sup> las normas de simplificación basadas en un criterio de diferenciación que permite revisar los casos con sencillez deberán conducir, aplicando el criterio alternativo de diferenciación, en lo esencial al mismo resultado. Por tanto, en el presente asunto se plantea la cuestión de si el requisito de los 150 kilómetros puede reflejar, en lo esencial, la importancia de los gastos extraterritoriales de los trabajadores.

54. De entrada, es preciso dejar claro que a las normas de simplificación no se les puede exigir que no existan casos en los que la presunción legal resulte ser incorrecta, al igual que, por ejemplo, en el supuesto de la discriminación indirecta el domicilio tampoco tiene por qué guardar siempre correlación con la nacionalidad.<sup>21</sup> Es decir, los ejemplos presentados por la Comisión, en los que pese a que el domicilio del trabajador se encuentre a menos de 150 kilómetros de la frontera neerlandesa no cabe concluir que dicho trabajador se desplazará a diario a su trabajo, no acreditan que el criterio de diferenciación elegido por el legislador no sea lo suficientemente adecuado, puesto que, en realidad, lo que define la naturaleza de la norma de simplificación es que existen casos en los que el criterio de diferenciación elegido no refleja el supuesto de hecho deseado.

55. Ahora bien, dichos casos tendrán que ser excepcionales. El criterio elegido para la simplificación tiene que abarcar por regla general y de forma adecuada los supuestos de hecho en cuestión. Por tanto, en principio, las normas de simplificación sólo son proporcionadas cuando conducen en la gran mayoría de los casos al resultado que igualmente se habría producido de no aplicarse la simplificación. Criterios análogos formulé ya en su día sobre la constatación de la existencia de discriminaciones encubiertas.<sup>22</sup>

56. En ese sentido, en el presente asunto existen dudas por lo que se refiere al requisito de los 150 kilómetros, pero es el órgano jurisdiccional remitente el único que en definitiva puede aclararlas mediante la averiguación de los hechos relevantes.<sup>23</sup>

57. Así pues, la distancia que en el caso del Reino de los Países Bajos hay entre el domicilio del trabajador y la *frontera* neerlandesa (frontera que se extiende unos 300 kilómetros de norte a sur y unos 180 kilómetros de oeste a este) es un factor de utilidad limitada a la hora de determinar la distancia que hay entre el domicilio del trabajador y su *puesto de trabajo* de los Países Bajos. Y sin

17 — Véanse, en ese sentido, las sentencias Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, apartado 45), Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, apartado 55) y van Caster (C-326/12, EU:C:2014:2269, apartado 56 y la jurisprudencia citada).

18 — Véase la sentencia Comisión/Italia (C-110/05, EU:C:2009:66, apartado 67).

19 — Véase la sentencia X (C-498/10, EU:C:2012:635, apartado 51).

20 — Véase el punto 16 anterior.

21 — Véase asimismo, en ese sentido, la sentencia Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, apartado 41).

22 — Véanse las conclusiones que presenté en el asunto Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, puntos 37 a 47).

23 — Véase asimismo, por lo que se refiere a las discriminaciones indirectas, la sentencia Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, apartados 39 a 41).

embargo, es esta última distancia la que resulta decisiva para que el trabajador se desplace o no a diario y, por tanto, para conocer el importe de sus gastos extraterritoriales. Por consiguiente, podría existir gran número de casos en los que el criterio de diferenciación elegido por el legislador neerlandés no coincidiera con los supuestos de hecho que debería reflejar.

58. Frente a lo anterior, el Reino de los Países Bajos objetó que en ocasiones es difícil constatar dónde están situados los puestos de trabajo, afirmando que determinados trabajadores no tienen un lugar de trabajo fijo sino que éste cambia permanentemente y que en el caso de algunas multinacionales la Administración tributaria desconoce la ubicación de sus lugares de trabajo. No obstante, tales dificultades administrativas me parecen relativamente menores, por lo que no justificarían la adopción de un criterio de diferenciación que en muchos casos no refleja los supuestos de hecho decisivos. Tanto más es así cuanto que, como explicó la Comisión durante la vista sin que se refutara su argumento, en el contexto del régimen de tanto alzado la distancia que hay hasta el domicilio del trabajador en el extranjero sólo se comprueba en el momento en que éste comienza su actividad en los Países Bajos.

#### *Proporcionalidad de las consecuencias jurídicas*

59. Por otra parte, las consecuencias jurídicas de la norma de simplificación son otro punto en el que dicha norma podría ir más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de prevenir las distorsiones de la competencia que surjan dentro del grupo de los trabajadores no residentes.

60. Y ello porque, en lugar de excluir completamente a los trabajadores no residentes transfronterizos del régimen de tanto alzado, éste podría haberse modificado para que no incluyera el 30 % de la base imponible de las rentas de trabajo sino un porcentaje inferior. De ese modo, los trabajadores no residentes transfronterizos habrían conservado las ventajas del régimen de tanto alzado en el sentido de que no habrían tenido que acreditar una cantidad determinada de sus gastos y que gracias al régimen de tanto alzado su tributación se habría basado en parte en unos gastos en los que ni siquiera han incurrido.<sup>24</sup> Así pues, un medio menos restrictivo para prevenir las distorsiones de la competencia entre trabajadores no residentes sería estimar los gastos extraterritoriales de todos los trabajadores no residentes, a efectos de la indemnización exenta de gravamen que les abona el empresario, a través de un régimen de tanto alzado, si bien en una cantidad distinta en cada caso, en función de la distancia que haya entre el domicilio del trabajador respectivo y la frontera.

61. Por tanto, sólo resultaría proporcionado denegar a los trabajadores no residentes transfronterizos un régimen de tanto alzado reducido como el mencionado si dichos trabajadores no incurrieran en lo esencial, en la gran mayoría de los casos, en ningún tipo de gasto extraterritorial. Sólo entonces, el objetivo de prevenir distorsiones de la competencia haría necesario excluir a los trabajadores transfronterizos incluso de las ventajas de un régimen de tanto alzado más modesto. Una vez más, es al órgano jurisdiccional remitente al que corresponde analizar esta cuestión, basándose en los hechos y en la situación jurídica del país.

#### 4. Resultado

62. Por tanto, una normativa nacional que supedita una ventaja tributaria, cual es el régimen de tanto alzado del presente asunto, a una disposición como el requisito de los 150 kilómetros del presente asunto sólo resultará compatible con el artículo 45 TFUE si, en primer lugar, el criterio de diferenciación que consiste en medir la distancia que hay entre el lugar de residencia y la frontera

24 — Véase el punto 17 anterior.

identifica en la gran mayoría de los casos a trabajadores no residentes que pueden desplazarse a diario a sus puestos de trabajo de los Países Bajos y, en segundo lugar, dichos trabajadores no incurrir en lo esencial en gastos extraterritoriales a los efectos del régimen de tanto alzado. Es el órgano jurisdiccional remitente el que deberá dilucidar si se cumplen estas condiciones.

## VI. Conclusión

63. Por lo tanto, propongo responder del modo siguiente a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Hoge Raad der Nederlanden:

«La libertad de circulación de los trabajadores a que hace referencia el artículo 45 TFUE no se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la que se permite que se abone a los trabajadores impatriados una indemnización exenta de gravamen por gastos extraterritoriales y en virtud de la que al trabajador que, en el período anterior a sus actividades en dicho Estado miembro, ha residido en el extranjero a una distancia superior a 150 kilómetros de la frontera de tal Estado miembro se le puede conceder, sin necesidad de aportar prueba adicional alguna, una determinada indemnización exenta a tanto alzado, aun cuando el importe de la misma sea superior a los gastos extraterritoriales efectivos, mientras que, respecto al trabajador que en este mismo período haya residido a una distancia menor de dicho Estado miembro, la cuantía de dicha indemnización exenta se limita al importe efectivo demostrable de los gastos extraterritoriales, cuando este último trabajador en la gran mayoría de los casos puede desplazarse a diario a su puesto de trabajo de los Países Bajos y no incurre en lo esencial en gastos extraterritoriales.»