

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 18 de marzo de 2010*

En el asunto C-440/08,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resolución de 12 de septiembre de 2008, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de octubre de 2008, en el procedimiento entre

F. Gielen

y

Staatssecretaris van Financiën,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, en funciones de Presidente de la Sala Primera, y los Sres. E. Levits, A. Borg Barthet, M. Ilešič (Ponente) y J.-J. Kasel, Jueces;

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Abogado General: Sr. D. Ruiz-Jarabo Colomer;
Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 17 de septiembre de 2009;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Sr. Gielen, por los Sres. F.A. Engelen y S.C.W. Douma, belastingadviseurs;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. C. Wissels, C. ten Dam y M. Noort, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma y C. Blaschke, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno estonio, por el Sr. L. Uibo, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno portugués, por la Sra. C. Guerra Santos y por los Sres. L. Inez Fernandes y J. Menezes Leitão, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno sueco, por la Sra. A. Falk, en calidad de agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. R. Lyal y W. Roels, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de octubre de 2009;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 43 CE.
- 2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre el Sr. Gielen y el Staatssecretaris van Financiën relativo al impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio 2001.

Normativa nacional

- 3 La Wet op de Inkomstenbelastingen 2001 (Ley neerlandesa del impuesto sobre la renta de 2001; en lo sucesivo, «Ley de 2001») dispone, en su artículo 2, apartado 1, letra b), que estarán sujetas al impuesto sobre la renta aquellas personas físicas que, sin residir en los Países Bajos, perciban, sin embargo, rentas de fuente neerlandesa.

- 4 Con arreglo al artículo 3, apartado 2, de la Ley de 2001, el beneficio sujeto a tributación viene determinado por el beneficio que obtiene de una o varias empresas el sujeto pasivo en su calidad de empresario, una vez practicada la deducción en favor de los trabajadores por cuenta propia.
- 5 En virtud del artículo 3, apartado 76, párrafo segundo, de la Ley de 2001, el importe de esta deducción depende de la cuantía del beneficio de acuerdo con una escala regresiva que contiene dicha norma, de modo que la deducción asciende a 6084 euros cuando el beneficio es inferior a 11745 euros y va disminuyendo por tramos hasta llegar finalmente a 2984 euros cuando el beneficio supera los 50065 euros.
- 6 A tenor del párrafo primero de la citada norma, el derecho a la deducción en favor de los trabajadores por cuenta propia se somete, en particular, a un «criterio horario».
- 7 Éste, según el artículo 3, apartado 6, de la Ley de 2001, corresponde a la realización durante el año natural de 1225 horas de trabajo, al menos, para una o varias empresas de las que el sujeto pasivo obtiene un beneficio en su calidad de empresario.
- 8 Para determinar si un sujeto pasivo no residente cumple dicho criterio, sólo se contabilizan las horas dedicadas a las actividades empresariales de un establecimiento permanente situado en los Países Bajos.
- 9 No obstante, el sujeto pasivo no residente sometido al régimen tributario de otro Estado miembro en el que reside puede optar, conforme al artículo 2, apartado 5, párra-

fo primero, de la Ley de 2001, por el régimen aplicable a los sujetos pasivos residentes (en lo sucesivo, «opción de equiparación»). Dicho precepto no exige que la renta del sujeto pasivo no residente tenga que percibirse íntegramente o en su mayor parte en los Países Bajos; su tenor literal es el siguiente:

«El sujeto pasivo nacional que sólo resida en los Países Bajos durante una parte del año natural y el sujeto pasivo extranjero que resida en otro Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado tercero determinado por decisión ministerial, con el que [el Reino de] los Países Bajos haya celebrado un convenio para evitar la doble imposición que prevea el intercambio de información, y que estén sujetos al impuesto en dicho Estado miembro o en dicho tercer Estado, podrán optar por el régimen fiscal que la presente Ley prevé para los sujetos pasivos nacionales. [...]»

¹⁰ En virtud de los artículos 2 a 10 del Het Uitvoeringsbesluit inkomenstbelasting 2001 (Reglamento de desarrollo de la Ley de 2001), se concede una reducción del impuesto sobre la renta a quien opte por la equiparación con el sujeto pasivo residente respecto al impuesto correspondiente a los ingresos no sujetos a tributación en los Países Bajos o sujetos solamente a un tipo reducido.

¹¹ A tenor del artículo 3 de dicho Reglamento:

«1. El importe de la reducción por los ingresos no sujetos a tributación en los Países Bajos [...] dimanantes del trabajo y de la vivienda guardará la misma relación con el impuesto que se devengaría, de no aplicarse los artículos 2 a 10, en virtud de la normativa tributaria sobre rendimientos dimanantes del trabajo y de la vivienda, que

la del importe global de los ingresos no sujetos a tributación en los Países Bajos que figuran en el denominador [...] con los ingresos que figuran en el denominador.

[...]

5. Se entiende por “ingresos que figuran en el denominador” los rendimientos dimanantes del trabajo y de la vivienda [...].»

¹² El artículo 9, apartado 1, del Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (Decreto de 2001 para la prevención de la doble imposición) establece:

«1. Los rendimientos extranjeros dimanantes del trabajo y de la vivienda, obtenidos en otro Estado, vendrán determinados por la cuantía global de los rendimientos que el sujeto pasivo obtiene del trabajo y de la vivienda en ese Estado como:

- a) beneficio de una empresa extranjera, es decir, una empresa o una parte de la misma gestionada mediante un establecimiento permanente o un representante permanente en el otro Estado;

[...].»

Litigio principal y cuestión prejudicial

- 13 El Sr. Gielen reside en Alemania, donde explota, junto con otras dos personas, una empresa destinada al cultivo de invernadero. En los Países Bajos creó un establecimiento permanente donde se cultivan plantas ornamentales mediante contrato.
- 14 En el año 2001 el Sr. Gielen realizó más de 1 225 horas de trabajo en Alemania para la citada empresa, mientras que en los Países Bajos realizó para dicho establecimiento menos de 1 225 horas de trabajo.
- 15 Por lo tanto, la administración tributaria neerlandesa consideró que el Sr. Gielen no se ajustaba al «criterio horario». El Rechtbank Breda confirmó esta postura.
- 16 En cambio, el Gerechtshof te «s-Hertogenbosch estimó que tal aplicación de dicha exigencia daría lugar a una discriminación prohibida por el artículo 43 CE al diferenciar entre sujetos pasivos residentes y no residentes. En efecto, según el Gerechtshof te »s-Hertogenbosch, al aplicarse el citado criterio, los sujetos pasivos residentes pueden ser gravados en función de sus beneficios, con independencia del lugar en el que se han obtenido.
- 17 El Gerechtshof te 's-Hertogenbosch estimó que dicha diferenciación y ese obstáculo no están justificados por una diferencia objetiva en la situación de los sujetos pasivos residentes y no residentes, especialmente porque la deducción en favor de los trabajadores por cuenta propia está relacionada directamente con la actividad del sujeto pasivo.

- 18 El Sr. Gielen interpuso un recurso de casación contra la resolución del Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ante el Hoge Raad der Nederlanden. El Sr. Gielen considera que el hecho de que se le deniegue, como sujeto pasivo no residente, el derecho a la deducción en favor de los trabajadores por cuenta propia, constituye una discriminación prohibida por el artículo 43 CE.
- 19 El Hoge Raad der Nederlanden indica que la discriminación, en el sentido del artículo 43 CE, se debe a que no se computan todas las horas que el sujeto pasivo no residente dedica a su empresa, incluyendo las horas dedicadas a las actividades de una empresa o establecimiento en otro Estado miembro.
- 20 No obstante, el órgano jurisdiccional nacional se pregunta si esa discriminación puede evitarse gracias a la opción de equiparación. Mediante ésta la escala que rige la tributación en los Países Bajos del sujeto pasivo no residente que opta por el régimen de imposición de los residentes implica la aplicación de la progresividad.
- 21 En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿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 una parte de su empresa situada en el Estado miembro mencionado en primer lugar, si tal disposición, entendida de un modo determinado, crea una discriminación contraria en sí al artículo 43 CE entre sujetos pasivos nacionales y extranjeros, pero 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?»

Sobre la cuestión prejudicial

Sobre la admisibilidad

- 22 Los Gobiernos alemán y portugués expresan sus dudas acerca de la competencia del Tribunal de Justicia para pronunciarse sobre la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional nacional.
- 23 Según el Gobierno alemán, el régimen tributario controvertido en el litigio principal no da lugar, en esencia, a ninguna discriminación prohibida por el artículo 43 CE, de modo que no es necesario dilucidar si la opción de equiparación puede neutralizar la discriminación. Por consiguiente, la respuesta del Tribunal de Justicia a la cuestión prejudicial carece, en su opinión, de toda utilidad para la resolución del litigio principal.
- 24 El Gobierno portugués aduce, fundamentalmente, que la cuestión prejudicial depende de una determinada interpretación de la normativa nacional controvertida en el litigio principal.
- 25 Según este Gobierno, de la resolución de remisión se deduce, efectivamente, que el artículo 3, apartado 6, de la Ley de 2001, puede interpretarse también en el sentido de que, a efectos de la deducción controvertida en el litigio principal, un sujeto pasivo no residente puede computar las horas dedicadas a un establecimiento en los Países Bajos y las dedicadas a un establecimiento en otro Estado miembro, lo cual haría que dicho precepto fuese conforme al artículo 43 CE y que la respuesta a la cuestión prejudicial resultase superflua.
- 26 Dado que el órgano jurisdiccional remitente puede, según el Gobierno portugués, interpretar la normativa tributaria controvertida en el litigio principal en el sentido de que no da lugar a ninguna discriminación contraria al artículo 43 CE, dicho Gobierno

considera que la cuestión prejudicial es hipotética y que, por tanto, la respuesta del Tribunal de Justicia no sería vinculante para el órgano jurisdiccional remitente.

- 27 Procede recordar a este respecto que, según jurisprudencia reiterada, en el marco del procedimiento establecido por el artículo 267 TFUE, corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional, que conoce del litigio y que debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia, como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieran a la interpretación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse (véanse, en particular, las sentencias de 23 de abril de 2009, *Rüffler*, C-544/07, Rec. p. I-3389, apartado 36, y de 19 de noviembre de 2009, *Filipiak*, C-314/08, Rec. p. I-11049, apartado 40).
- 28 Sin embargo, el Tribunal de Justicia también ha declarado que, en supuestos excepcionales, le corresponde examinar las circunstancias en las que el órgano jurisdiccional nacional se dirige a él con objeto de verificar su propia competencia (véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de diciembre de 1981, *Foglia*, 244/80, Rec. p. 3045, apartado 21, *Rüffler*, antes citada, apartado 37, y *Filipiak*, antes citada, apartado 41).
- 29 La negativa a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulta evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o también cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas (sentencias, antes citadas, *Rüffler*, apartado 38, y *Filipiak*, apartado 42).
- 30 A este respecto, debe manifestarse que de la resolución de remisión se desprende que tanto el litigio principal como la cuestión prejudicial versan, fundamentalmente, sobre la interpretación del artículo 49 TFUE en relación con una normativa nacional

con efectos potencialmente discriminatorios respecto a los sujetos pasivos no residentes por lo que se refiere a una ventaja fiscal, como la deducción concedida a los trabajadores por cuenta propia, aun cuando estos sujetos pasivos puedan, en lo que atañe a dicha ventaja, hacer uso de la opción de equiparación prevista en tal normativa.

- 31 Por otra parte, para poder responder a dicha cuestión debe determinarse, en primer lugar, si la normativa nacional controvertida en el litigio principal produce efectos discriminatorios en el sentido del artículo 49 TFUE, lo cual constituye una cuestión de Derecho de la Unión cuya interpretación es competencia del Tribunal de Justicia.
- 32 A la luz de estas consideraciones, no resulta evidente que la interpretación solicitada no tenga relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, de modo que procede desestimar las excepciones de inadmisibilidad propuestas por los Gobiernos alemán y portugués.
- 33 Por consiguiente, procede declarar la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial.

Sobre el fondo

- 34 Mediante su cuestión, que debe examinarse en dos partes, el órgano remitente pregunta, en esencia, si el artículo 49 TFUE se opone a una normativa nacional que, por lo que se refiere a la concesión de una ventaja fiscal, como la deducción en favor de los trabajadores por cuenta propia, tiene efectos potencialmente discriminatorios respecto a los sujetos pasivos no residentes, aun cuando éstos puedan, en lo que atañe a dicha ventaja, hacer uso de la opción de equiparación prevista en tal normativa.

Sobre los efectos discriminatorios, en el sentido del artículo 49 TFUE, de la normativa nacional controvertida en el litigio principal

- 35 Con el fin de responder a la cuestión planteada, debe determinarse, en primer lugar, como se desprende igualmente del apartado 31 de la presente sentencia, si la normativa nacional controvertida en el litigio principal da lugar realmente a una discriminación contraria al artículo 49 TFUE.
- 36 Procede recordar que si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercer dicha competencia respetando el Derecho de la Unión (véase, en particular, la sentencia de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C-319/02, Rec. p. I-7477, apartado 19 y la jurisprudencia citada).
- 37 Es preciso recordar también que las normas sobre igualdad de trato no sólo prohíben 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 (véase, en particular, la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225, apartado 26 y la jurisprudencia citada).
- 38 Por otra parte, una discriminación sólo puede consistir en la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes (véanse, en particular, las sentencias Schumacker, antes citada, apartado 30, y de 14 de septiembre de 1999, Gschwind, C-391/97, Rec. p. I-5451, apartado 21).
- 39 En este caso, de los autos, en primer lugar, se desprende que en el ejercicio 2001 el Sr. Gielen, residente en Alemania, dedicó a su establecimiento en los Países Bajos menos de 1 225 horas de trabajo, mientras que a su establecimiento en Alemania dedicó más de 1 225 horas de trabajo.

- 40 El órgano jurisdiccional remitente afirma que, conforme a la normativa nacional controvertida en el litigio principal, el empresario que es sujeto pasivo residente puede contabilizar, a efectos del cálculo del criterio horario que atribuye derecho a la deducción en favor de los trabajadores por cuenta propia, tanto las horas de trabajo realizadas en otro Estado miembro como las realizadas en los Países Bajos, mientras que si se trata de un empresario sujeto pasivo no residente sólo puede computar, a efectos de dicho cálculo, las horas de trabajo realizadas en los Países Bajos.
- 41 Además, el Gobierno neerlandés reconoce en sus observaciones escritas que, a este respecto, se trata de una discriminación por razón del lugar de residencia.
- 42 Por ello, procede declarar que, en lo atinente al cumplimiento del «criterio horario» a efectos de la deducción en favor de los trabajadores por cuenta propia, la normativa nacional controvertida en el litigio principal trata de manera diferente a los sujetos pasivos según sean residentes o no en los Países Bajos. Lo más probable es que este trato diferenciado vaya en detrimento de los nacionales de otros Estados miembros, ya que los no residentes son, en la mayoría de los casos, no nacionales.
- 43 Es cierto que, por lo que respecta más concretamente a los asuntos relativos a la imposición de los rendimientos de las personas físicas, el Tribunal de Justicia ha reconocido que la situación de los residentes y la de los no residentes en un Estado miembro determinado no son comparables, por lo general, ya que presentan diferencias objetivas tanto desde el punto de vista de la fuente de los rendimientos como de la capacidad contributiva personal o de la consideración de la situación personal y familiar del sujeto pasivo (véanse, en particular, las sentencias de 22 de marzo de 2007, Talotta, C-383/05, Rec. p. I-2555, apartado 19 y la jurisprudencia citada, y de 16 de octubre de 2008, Renneberg, C-527/06, Rec. p. I-7735, apartado 59).
- 44 Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha precisado que, ante una ventaja fiscal de la que no disfrutara el no residente, la diferencia de trato entre estos dos grupos de contribuyentes puede calificarse de discriminación en el sentido del Tratado FUE si no existe

ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato a este respecto entre dichas categorías (sentencias, antes citadas, Talotta, apartado 19 y la jurisprudencia citada, y Renneberg, apartado 60).

- ⁴⁵ Pues bien, el órgano jurisdiccional remitente señala que la deducción en favor de los trabajadores por cuenta propia está relacionada, no con la capacidad personal del contribuyente, sino más bien con la naturaleza de la actividad que éste ejerce. En efecto, dicha deducción se concede a los empresarios cuya actividad empresarial constituye la actividad principal, lo que se demuestra, en particular, por el cumplimiento del «criterio horario».
- ⁴⁶ Procede declarar que, siempre y cuando dicha deducción se conceda a todos los sujetos pasivos que sean empresarios que han cumplido, en particular, tal criterio, carece de pertinencia determinar, al respecto, si estos sujetos pasivos han realizado las horas de trabajo en los Países Bajos o en otro Estado miembro.
- ⁴⁷ De ello se desprende que, como destacó el Abogado General en el punto 39 de sus conclusiones, los sujetos pasivos residentes y los no residentes se encuentran, a efectos de la deducción en favor de los trabajadores por cuenta propia, en una situación comparable (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de junio de 2003, Gerritse, C-234/01, Rec. p. I-5933, apartado 27, y de 6 de julio de 2006, Conijn, C-346/04, Rec. p. I-6137, apartado 20).
- ⁴⁸ En estas circunstancias, procede concluir que una normativa nacional que, a efectos de una ventaja fiscal, como la deducción en favor de los trabajadores por cuenta propia controvertida en el litigio principal utiliza un «criterio horario» de forma tal que impide a los sujetos pasivos no residentes contabilizar las horas de trabajo realizadas en otro Estado miembro puede ir en detrimento de estos sujetos pasivos de forma principal. Por lo tanto, dicha normativa constituye una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad en el sentido del artículo 49 TFUE.

Sobre la opción de equiparación

- 49 Esta conclusión no se ve desvirtuada por la alegación de que la opción de equiparación puede excluir la discriminación controvertida.
- 50 De entrada, es preciso subrayar que la opción de equiparación permite a un sujeto pasivo no residente, como el Sr. Gielen, elegir entre un régimen tributario discriminatorio y otro que supuestamente no lo es.
- 51 Ahora bien, se debe señalar, a este respecto, que tal elección no puede excluir, en el caso de autos, los efectos discriminatorios del primero de los dos regímenes tributarios citados.
- 52 Efectivamente, si a dicha elección se le reconociese tal efecto, ello supondría, como indicó el Abogado General, esencialmente, en el punto 52 de sus conclusiones, reconocer validez a un régimen tributario que, por su carácter discriminatorio, sigue constituyendo, en sí mismo, una violación del artículo 49 TFUE.
- 53 Por otra parte, como ya ha tenido ocasión de precisar el Tribunal de Justicia, un régimen nacional restrictivo de la libertad de establecimiento sigue siendo también incompatible con el Derecho de la Unión, aun cuando su aplicación sea facultativa (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rec. p. I-11753, apartado 162).
- 54 De ello se deduce que la posibilidad de elección que se concede, en el litigio principal, al sujeto pasivo no residente mediante la opción de equiparación, no neutraliza la discriminación señalada en el apartado 48 de la presente sentencia.

- 55 De las consideraciones anteriores resulta que el artículo 49 TFUE se opone a una normativa nacional que, por lo que se refiere a la concesión de una ventaja fiscal, como la deducción en favor de los trabajadores por cuenta propia controvertida en el litigio principal, tiene efectos discriminatorios respecto a los sujetos pasivos no residentes, aun cuando éstos puedan, en lo que atañe a dicha ventaja, optar por el régimen aplicable a los sujetos pasivos residentes.

Costas

- 56 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

El artículo 49 TFUE se opone a una normativa nacional que, por lo que se refiere a la concesión de una ventaja fiscal, como la deducción en favor de los trabajadores por cuenta propia controvertida en el litigio principal, tiene efectos discriminatorios respecto a los sujetos pasivos no residentes, aun cuando éstos puedan, en lo que atañe a dicha ventaja, optar por el régimen aplicable a los sujetos pasivos residentes.

Firmas