

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. PHILIPPE LÉGER

presentadas el 22 de noviembre de 1994 *

1. Las cuatro cuestiones prejudiciales planteadas por el Bundesfinanzhof en el presente asunto se sitúan en la línea de los asuntos Comisión/Francia («crédito fiscal»),¹ Biehl,² Bachmann,³ Comisión/Bélgica,⁴ Commerzbank,⁵ Halliburton Services⁶ y, sobre todo, Werner,⁷ cuyo contexto fáctico y jurídico es muy similar. Se refieren a una cuestión clave de Derecho comunitario: qué impacto tiene sobre las normativas fiscales internas relativas al Impuesto sobre la Renta el principio comunitario de libre circulación de personas, tal y como se recoge en el artículo 48 del Tratado CE.

2. La normativa fiscal aplicable es la siguiente.

3. Conforme al apartado 4 del artículo 1 de la Einkommensteuergesetz (Ley alemana del

Impuesto sobre la Renta; en lo sucesivo, «EStG»),⁸ las personas que no posean ni su domicilio ni su residencia habitual en la República Federal de Alemania se hallan «sujetas al Impuesto por obligación real» (beschränkt einkommensteuerpflichtig) por la parte de sus rendimientos obtenidos en dicho país, mientras que los residentes están «sujetos al Impuesto por obligación personal».⁹

4. Estas dos categorías de contribuyentes están sometidas a regímenes fiscales muy distintos.

5. El fisco alemán somete a los segundos al Impuesto por la totalidad de sus rendimientos, mientras que los primeros únicamente están sujetos a él por los percibidos en el territorio alemán.

6. Partiendo del principio de que la situación personal y subjetiva del contribuyente no residente —y, por tanto, sujeto por obligación real— será tenida en cuenta por su

* Lengua original: francés.

1 — Sentencia de 28 de enero de 1986 (270/83, Rec. p. 273).

2 — Sentencia de 8 de mayo de 1990 (C-175/88, Rec. p. I-1779).
A ella siguió un recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión contra el Gran Ducado de Luxemburgo (asunto C-151/94, pendiente).

3 — Sentencia de 28 de enero de 1992 (C-204/90, Rec. p. I-249).

4 — Sentencia de 28 de enero de 1992 (C-300/90, Rec. p. I-305).

5 — Sentencia de 13 de julio de 1993 (C-330/91, Rec. p. I-4017).

6 — Sentencia de 12 de abril de 1994 (C-1/93, Rec. p. I-1137).

7 — Sentencia de 26 de enero de 1993 (C-112/91, Rec. p. I-429).

8 — BGBl I 1987, p. 657; BStBl I 1987, p. 274.

9 — Primera frase del apartado 1 del artículo 1 de la EStG de 1987.

Estado de residencia, la normativa fiscal alemana le niega cierto número de ventajas que otorga a los contribuyentes residentes: únicamente estos últimos pueden beneficiarse del baremo preferente para las parejas casadas (el Splittingtarif).¹⁰ Algunas reducciones¹¹ o exenciones vinculadas, en particular, a su situación familiar¹² disminuyen o se suprimen para los no residentes. Además, a éstos se les detrae el Impuesto en la fuente sobre su salario sin procedimiento de regularización a finales de año.¹³

7. El contribuyente «por obligación real» tributa, por lo tanto, de manera objetiva, «como en materia de impuestos indirectos».¹⁴

8. La cuestión de la compatibilidad con el Derecho comunitario de estas disposiciones se planteó en el marco de un litigio entre un nacional belga, el Sr. Schumacker, demandante en el litigio principal, y el Finanzamt Köln-Altstadt.

9. El Sr. Schumacker siempre residió con su familia en Bélgica. Empleado en un primer momento en dicho Estado, ejerció una actividad por cuenta ajena en la República Federal de Alemania del 15 de mayo de 1988 al 31 de diciembre de 1989, al tiempo que continuaba residiendo en Bélgica.¹⁵

10. Para el Impuesto sobre la Renta de este último período, el derecho de gravar las retribuciones del Sr. Schumacker corresponde a la República Federal de Alemania, como Estado en el que se ejerce la actividad, en virtud del apartado 1 del artículo 15 del Convenio germano-belga sobre la doble imposición.¹⁶

11. Con arreglo al apartado 4 del artículo 1 y al artículo 39d de la EStG de 1987, fue clasificado en la categoría de contribuyentes por obligación real y su retribución fue objeto de una retención calculada conforme al grupo impositivo I (aplicable a los nacionales solteros y a los no residentes con independencia de su situación familiar).¹⁷

10 — Artículos 26 y 26b de la EStG. El «splitting» consiste en sumar los rendimientos globales de los cónyuges para imputarlos ficticiamente, a continuación, a cada uno de los cónyuges al 50 % y determinar el Impuesto en consecuencia. Si los rendimientos de uno de los cónyuges son elevados y los del otro escasos, el «splitting» nivela la base imponible y atenúa la progresividad del baremo del Impuesto sobre la Renta. Privados del «splitting», los trabajadores por cuenta ajena casados no residentes están sometidos al mismo trato que los solteros.

11 — Por ejemplo, gastos de formación profesional (apartado 2 del artículo 33a de la EStG).

12 — Como la deducción por hijo a cargo del apartado 6 del artículo 32 de la EStG de 1987. Véase, asimismo, la quinta frase del apartado 1 del artículo 50 de la EStG de 1987.

13 — Artículos 42, 42a y 46 de la EStG de 1987.

14 — Punto 7 de las conclusiones del Abogado General Sr. Darmon en la sentencia Werner, antes citada. Para un examen detallado de las diferencias entre el régimen de los contribuyentes por obligación real y los contribuyentes por obligación personal, véanse las observaciones de la Comisión, I, 3.

15 — Parece que su esposa percibió una prestación por desempleo en Bélgica únicamente durante el año 1988.

16 — Convenio de 11 de abril de 1967, calcado sobre el modelo de la OCDE.

17 — Si creemos al demandante en el litigio principal, la aplicación del régimen de los trabajadores por cuenta ajena «por obligación real» implica 16.559,64 DM más del Impuesto que hubiera debido abonar si hubiera residido en Alemania (observaciones del demandante en el litigio principal, primera parte, II).

importe del Impuesto «equitativamente»¹⁸ con arreglo al grupo impositivo III (aplicable a los residentes casados y basado en la tarifa del «splitting»).

13. El Finanzgericht estimó el recurso del Sr. Schumacker y ordenó al Finanzamt que procediera a una nueva liquidación del Impuesto sobre los Rendimientos de Trabajo correspondiente a 1988 y que calculara el correspondiente a 1989 con arreglo al grupo impositivo III.

14. El Bundesfinanzhof plantea al Tribunal de Justicia las cuatro cuestiones prejudiciales siguientes en el marco del recurso de casación interpuesto por la Administración de Hacienda:

«1) ¿Puede el artículo 48 del Tratado CEE restringir el derecho de la República Federal de Alemania a recaudar un Impuesto sobre la Renta a ciudadanos de otros Estados miembros de la Comunidad?

En caso afirmativo:

2) ¿Permite a la República Federal de Alemania, el artículo 48 del Tratado CEE, determinar respecto de una persona física de nacionalidad belga, que tiene su único domicilio y residencia habitual en

Bélgica y que adquirió en dicho país su cualificación y experiencia profesionales, un Impuesto sobre la Renta más elevado que el correspondiente a una persona residente en la República Federal de Alemania, cuyas características son, por lo demás, similares, cuando la primera acepta un trabajo por cuenta ajena en la República Federal de Alemania sin trasladar su domicilio a este último país?

3) ¿Cambia en algo la anterior cuestión por el hecho de que la persona de nacionalidad belga mencionada en el número 2 obtenga sus ingresos casi exclusivamente (es decir, en más del 90 %) en la República Federal de Alemania y que dichos ingresos, con arreglo al Convenio entre la República Federal de Alemania y el Reino de Bélgica en materia de doble imposición, sólo estén sujetos al Impuesto en la República Federal de Alemania?

4) ¿Infringe la República Federal de Alemania el artículo 48 del Tratado CEE si excluye a las personas físicas que no tengan su domicilio o lugar de residencia habitual en la República Federal de Alemania y obtengan en su territorio rendimientos del trabajo personal de la regularización anual de retenciones del Impuesto sobre el Salario y les niega asimismo la posibilidad de realizar ante la Administración una declaración-liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la que se tomen en cuenta los rendimientos del trabajo por cuenta ajena?»

18 — De acuerdo con el artículo 163 de la Abgabenordnung de 1977.

Sobre la primera cuestión

15. ¿Puede el artículo 48 del Tratado CEE restringir el derecho de un Estado miembro de recaudar un Impuesto sobre la Renta de un ciudadano de otro Estado miembro?

16. Al tiempo que señala que la fiscalidad directa es competencia exclusiva de los Estados miembros, el Juez de remisión expresa sus dudas en cuanto a la posibilidad de aplicar el texto del artículo 48 a una normativa nacional referente a este ámbito. En particular, afirma que «[...] el Tratado CEE no contiene mandato de armonización entre los Estados miembros en materia de impuestos indirectos». ¹⁹ En cualquier caso, la jurisprudencia no es lo suficientemente explícita sobre la existencia de una relación entre estas normas. ²⁰

17. El Tratado CE no contiene, en materia de fiscalidad directa, disposiciones similares al artículo 95. Si exceptuamos el artículo 220, su silencio casi absoluto en este ámbito ha sido a menudo subrayado. ²¹ No se discute que corresponde a los Estados miembros establecer las normas relativas al Impuesto sobre la Renta. ²²

18. ¿Escapa, no obstante, la materia al Derecho comunitario?

19. Señalemos, en primer lugar, que en virtud del artículo 100 del Tratado CE, estas normativas pueden ser objeto de *armonización* si poseen incidencia directa en el establecimiento o el funcionamiento del mercado común, ²³ y por unanimidad de los Estados miembros. La fiscalidad se haya excluida del ámbito de aplicación del artículo 100 A, que autoriza medidas de armonización adoptadas por mayoría cualificada. A diferencia del IVA, la armonización de la fiscalidad directa sólo es, hoy por hoy, embrionaria. ²⁴

20. En segundo lugar, para alcanzar los fines que le asigna el artículo 2 del Tratado CE, la Comunidad establecerá «un mercado interior caracterizado por la *supresión*, entre los Estados miembros, de los *obstáculos a la libre circulación* de mercancías, *personas*, servicios y capitales». ²⁵

19 — Véase la resolución de remisión del Juez *a quo*, II, B, 1.

20 — *Ibidem*.

21 — Véase Wouters, J.: «The Case-Law of the European Court of Justice on Direct Taxes: Variations upon a Theme», *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, 1994, vol. 1, n.º 2, pp. 179 y 180.

22 — Véase, en este sentido, el punto 10 de las Conclusiones del Abogado General Sr. Darmon en la sentencia Biehl.

23 — La armonización únicamente es obligatoria en materia de fiscalidad indirecta (artículo 99 del Tratado CE).

24 — Véase la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), modificada por la Directiva 79/1070/CEE (DO L 331, p. 8; EE 09/01, p. 114). Véanse, asimismo, las Directivas del Consejo de 23 de julio de 1990, 90/434/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros (DO L 225, p. 1), y 90/435/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO L 225, p. 6).

25 — Letra c) del artículo 3 del Tratado CE; el subrayado es mío.

21. De este modo, aun en los ámbitos de su competencia exclusiva, los Estados miembros no pueden adoptar medidas que obstaculicen sin justificación la libre circulación de los trabajadores (artículo 48), de las profesiones independientes (artículo 52),²⁶ de los servicios (artículo 59) o de los capitales (artículo 73).

22. La aplicación de estos principios no está sometida al requisito previo de la aproximación entre las legislaciones nacionales. Como señala el Abogado General Sr. Mancini en sus conclusiones en la sentencia Comisión/Francia («crédito fiscal»): «[...] los retrasos del legislador comunitario no dejan en suspenso la obligación impuesta a los Estados de aplicar sus regímenes fiscales de modo no discriminatorio».²⁷

23. En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia asentó el principio siguiente:

«[...] la falta de armonización de las disposiciones legislativas de los Estados miembros en materia del Impuesto sobre Sociedades no puede justificar la diferencia de trato en cuestión (basada en el artículo 52 CEE)».²⁸

26 — Véase, por ejemplo, el apartado 13 de la sentencia de 7 de julio de 1988, Inasti/Wolf y otros (asuntos acumulados 154/87 y 155/87, Rec. p. 3897).

27 — Punto 6, *in fine*. Véase, sobre esta cuestión, la sentencia de 9 de diciembre de 1981, Comisión/Italia (193/80, Rec. p. 3019), apartado 17.

28 — Apartado 24. Véase, asimismo, el apartado 11 de la sentencia Bachmann: «[...] no puede hacerse de tal armonización [de las legislaciones fiscales de los Estados miembros] un requisito previo para la aplicación del artículo 48 del Tratado».

24. La Seguridad Social, la fiscalidad directa o, por ejemplo, los requisitos de expedición de los títulos universitarios son competencia de los Estados miembros. No por ello están menos obligados a adoptar, en estos ámbitos, normativas respetuosas de las grandes libertades definidas por el Derecho comunitario.

25. Pero, únicamente en la medida en que estas normativas tengan impacto en dichas libertades, el Derecho comunitario recela de ellas.

26. De este modo, toda normativa fiscal que introdujera una discriminación por razón de la nacionalidad, ya fuera ostensible o encubierta, debería poder ser examinada a la luz de los artículos 48, 52 o 59.

27. Más en concreto, el apartado 2 del artículo 48, al prever la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, *con respecto a la retribución*, prohíbe toda disposición fiscal discriminatoria que lesione el principio de igualdad de trato en la mate-

ria. Como lo resume la parte demandante en el litigio principal en sus observaciones escritas:

«[...] es ilícito transformar retribuciones brutas iguales en retribuciones netas desiguales por medio de una imposición más elevada». ²⁹

28. Además, el artículo 7 del Reglamento (CEE) n° 1612/68, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad, ³⁰ establece que los trabajadores nacionales de un Estado miembro deberán disfrutar en el territorio de otro Estado miembro de las mismas ventajas fiscales que los nacionales. De este modo, el Consejo aplicó al ámbito fiscal el principio de igualdad de trato.

29. En la sentencia Biehl, el Tribunal de Justicia afirmó:

«El principio de igualdad de trato en materia de retribución quedaría sin efecto si pudiera ser quebrantado por disposiciones nacionales discriminatorias en materia de Impuesto sobre la Renta.» ³¹

30. Como vemos, la fiscalidad directa, como otros ámbitos que son competencia de los Estados miembros, está sometida al respeto de las libertades fundamentales del Tratado; recordemos aquí la fórmula de la sentencia Hubbard, ³² dictada por el Tribunal de Justicia en el marco del artículo 59:

«[...] la eficacia del Derecho comunitario no puede variar en función de los diferentes ámbitos de Derecho nacional dentro de los cuales puede desplegar sus efectos».

31. Finalmente, los derechos reconocidos a los nacionales comunitarios en virtud de los artículos 48, 52 o 59 son incondicionales. En particular, su respeto no puede depender del contenido de un Convenio contra la doble imposición celebrado entre dos Estados miembros. ³³

32. Si aún fuera necesario demostrar que las legislaciones fiscales están sujetas a las grandes libertades consagradas por el Tratado, podríamos citar el artículo 73 D del Tratado CE. Tras asentar, el artículo 73 B, el principio de prohibición de todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países, el artículo 73 D dispone que éstos tienen derecho a «aplicar las disposiciones

29 — Véanse las observaciones escritas.

30 — Reglamento del Consejo de 15 de octubre de 1968 (DO L 257, p. 2; EE 05/01, p. 77).

31 — Apartado 12.

32 — Sentencia de 1 de julio de 1993 (C-20/92, Rec. p. I-3777), apartado 19.

33 — Véase el apartado 26 de la sentencia Comisión/Francia («crédito fiscal»).

pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital», precisando, en el apartado 3, que estas medidas «[...] no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos [...]».

Sobre la segunda cuestión

33. Una observación preliminar se impone: es evidente que, a diferencia del asunto Werner, el presente se halla ciertamente incluido en el ámbito de aplicación del Derecho comunitario. El Sr. Werner, nacional alemán que trabajaba en la República Federal de Alemania donde adquirió su capacitación profesional, nunca hizo uso de las libertades conferidas por el Tratado y, en particular, de la de establecerse *en otro Estado miembro*. El único elemento de extranjería lo constituía su residencia en los Países Bajos. En el presente asunto, el Sr. Schumacker, nacional belga que adquirió su capacitación y experiencia profesionales fuera de la República Federal de Alemania,³⁴ hizo uso del derecho de libre circulación de los trabajadores que consagra el artículo 48 del Tratado para ejercer en dicho Estado una actividad por cuenta ajena. Por lo tanto, no nos hallamos ante una situación puramente interna de un Estado miembro.³⁵

34 — Véase la resolución del Juez *a quo*.

35 — Evidentemente, no se puede afirmar que la libre circulación de trabajadores únicamente rige en caso de que el trabajador haya trasladado su residencia al Estado de empleo. Véase el artículo 1 del Reglamento n° 1612/68 del Consejo, antes citado.

34. Habiendo aclarado este punto, reformularé la segunda cuestión del siguiente modo:

«¿Puede la normativa fiscal de un Estado miembro, sin infringir el artículo 48 del Tratado, imponer al no residente que ocupa un empleo por cuenta ajena en dicho Estado una mayor carga fiscal sobre sus rendimientos que al residente que ocupa el mismo empleo?»

35. El criterio de la residencia es el principio fundamental del Derecho fiscal internacional. Seguido por la casi totalidad de los Estados del mundo, se prefiere al de la nacionalidad «[...] que implicaría la imposición, por parte de un Estado, de personas que pueden haber perdido todo vínculo real, en especial económico, con dicho Estado».³⁶

36. La *ratio* de la distinción entre residentes y no residentes es clara: al optar por residir en un Estado, una persona se obliga a contribuir al coste de la administración y de los servicios públicos que dicho Estado pone a su disposición. Por lo tanto, es lógico que el Estado grave la totalidad de sus rendimientos, de manera global. Es asimismo ese Estado, en el que el contribuyente ha situado el centro de su vida familiar, el que le otor-

36 — Conclusiones del Abogado General Sr. Darmon en la sentencia de 13 de julio de 1993, Commerzbank, antes citada, punto 37.

gará deducciones y desgravaciones. Existe un vínculo personal entre el contribuyente y el Estado considerado.

between tax-payers based on nationality or on residence, the resulting *chaos* in income tax would be considerable.»³⁸

37. Por el contrario, el Estado de empleo grava únicamente los rendimientos del no residente de manera casi objetiva, rendimientos cuya fuente se halla en su territorio. En efecto, el contribuyente no posee otra relación con dicho Estado que la actividad económica que en él ejerce.

40. Para garantizar la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad, el apartado 2 del artículo 48 prohíbe toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros en lo que respecta, en particular, a la retribución.

38. De este modo, como vemos, el Derecho fiscal realiza una distinción entre residentes y no residentes debido a que no se hallan, objetivamente, en la misma situación. Por otra parte, esta distinción constituye la base del modelo OCDE de Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio.³⁷

41. El Tribunal de Justicia, citando la sentencia de 12 de febrero de 1974, *Sotgiu*,³⁹ recordó en la sentencia *Biehl* que

39. La aplicación del principio de no discriminación en materia fiscal precisa grandes precauciones. Así se ha señalado:

«[...] las normas sobre igualdad de trato no sólo prohíben las discriminaciones ostensibles basadas en la nacionalidad, sino también cualquier otra forma encubierta de discriminación que, aplicando otros criterios de distinción, conduzca de hecho al mismo resultado [...]».⁴⁰

«To anyone who is somewhat familiar with tax law, it is clear that the concept of de facto non-discrimination could very easily result in the *disintegration* of national tax systems. Even were the Court to limit itself to the elimination of the differences in tax treatment

42. El Tribunal de Justicia admitió que, aunque se aplique independientemente a los nacionales y a los no nacionales, una distin-

37 — Véase el apartado 1 del artículo 4, en particular, del modelo de septiembre de 1992.

38 — Vanistendael, F.: «The Limits to the New Community Tax Order», *CML Rev.*, 1994, pp. 293 y 310; el subrayado es mío.

39 — Asunto 152/73, Rec. p. 153, apartado 11.

40 — Apartado 13. Véase, asimismo, a propósito del artículo 52, el apartado 14 de la sentencia *Commerzbank* y el apartado 15 de la sentencia *Halliburton Services*.

ción basada en la residencia debía asimilarse a una distinción por razón de la nacionalidad, puesto que los no residentes son principalmente no nacionales.⁴¹

43. El Tribunal de Justicia llegó a la conclusión de que el artículo 48 se opone a una normativa que prive al contribuyente residente tan sólo durante una parte del año del derecho a la devolución de las cantidades pagadas en exceso a cuenta de impuestos, mientras que el residente permanente disfruta de tal devolución.⁴²

44. No obstante, no se descarta «[...] que una distinción [...] según la residencia de una persona física, en ciertas condiciones, pudiera estar justificada en un ámbito como el Derecho fiscal [...]».⁴³

45. Una disposición fiscal basada en el criterio de la residencia y que posea efectos discriminatorios no constituye un obstáculo al principio de la libre circulación de los trabajadores siempre que persiga un objetivo de interés general (tal como la salvaguardia de la coherencia del sistema fiscal nacional) y cuando sea estrictamente necesaria para alcanzar dicho objetivo. En la sentencia de 28 de enero de 1992, Comisión/Bélgica,⁴⁴ el Tribunal de Justicia admitió que una disposición fiscal que restringiera la libre circulación

de los trabajadores no infringiría el artículo 48 del Tratado cuando estuviera justificada «[...] por la necesidad de garantizar la coherencia del régimen tributario de que se trata [...]».⁴⁵

46. En Derecho fiscal belga, las cotizaciones al Seguro complementario de Vejez o Muerte no son deducibles del rendimiento imponible, sino con la condición de que se abonen a sociedades establecidas en Bélgica o al establecimiento belga de las entidades aseguradoras extranjeras. El Tribunal de Justicia estimó que la coherencia del sistema fiscal (a saber, la relación entre la posibilidad de deducir las cotizaciones y la tributación posterior por la renta o capital abonado por la entidad aseguradora) no podía ser garantizada con medidas menos restrictivas y que la disposición fiscal de que se trataba era, por lo tanto, compatible con el artículo 48 del Tratado.

47. Como vemos, desde las sentencias Bachmann y Comisión/Bélgica, el Tribunal de Justicia admite que normativas nacionales discriminatorias en el sentido del apartado 2 del artículo 48 pueden estar justificadas, a pesar de esta discriminación, por razones imperiosas de interés general. Las excepciones al principio de no discriminación establecido en este artículo no son únicamente las que se prevén en sus apartados 3 y 4.

41 — Apartado 14. Véase, asimismo, el apartado 9 de la sentencia Bachmann y el apartado 15 de la sentencia Commerzbank.

42 — Apartado 19.

43 — Apartado 19 de la sentencia Comisión/Francia («crédito fiscal»).

44 — Antes citada en la nota 4.

45 — Apartado 21.

48. Por lo tanto, el Tribunal de Justicia aplica a las normativas fiscales discriminatorias la «rule of reason» destinada a atenuar los efectos de la integración en el ámbito de aplicación de los artículos 48 y 52 de las normativas nacionales indistintamente aplicables que dificulten u obstaculicen la libre circulación de los trabajadores. ⁴⁶

49. Estos son los principios que propongo que se apliquen en nuestro asunto.

50. ¿Nos hallamos, en el presente caso, ante una discriminación? Si es así, ¿está justificada?

51. Se puede admitir que los no residentes sean en su mayoría no nacionales ⁴⁷ y que una ventaja reservada exclusivamente a los residentes disimule una discriminación por razón de la nacionalidad.

46 — Véase la sentencia de 31 de marzo de 1993, Kraus (C-19/92, Rec. p. I-1663). Véase, sobre esta cuestión, a propósito de la sentencia Bachmann, Vanistendael, F.: «The Limits to the New Community Tax Order», antes citada, p. 312: «The non-discrimination rule [...] has the following meaning: even though any *de facto* discrimination is in principle to be considered as a violation of the basic freedoms in the Treaty, some rules resulting in *de facto* distinction or discrimination can be justified by general interest or policy objectives, provided those rules make distinctions on the basis of criteria that are objective and directly necessary to achieve the policy goals.»

47 — Véanse las sentencias, antes citadas, Biehl, apartado 14, Bachmann, apartado 9, Comisión/Bélgica, apartado 7, y Commerzbank, apartado 15.

52. Pero aún es preciso, en primer lugar, que pueda identificarse una discriminación.

53. Como sabemos, «[...] una discriminación únicamente puede consistir, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en la aplicación de normas diferentes a situaciones comparables o bien en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes». ⁴⁸

54. En materia fiscal, el Tribunal de Justicia se asegura con particular cuidado de que se haya determinado la existencia de la discriminación.

55. De este modo, en la sentencia Comisión/Francia («crédito fiscal»), el Tribunal afirmó que cuando las sociedades que tienen su domicilio en Francia y las sucursales y agencias establecidas en Francia de sociedades con domicilio en el extranjero están sometidas *al mismo régimen fiscal* y no son objeto de diferencia alguna en cuanto a «la determinación de la base imponible», no pueden ser *tratadas de manera diferente* en lo referente a la concesión de una ventaja fiscal, tal como el crédito fiscal. ⁴⁹ De igual modo, en la sentencia Biehl, la base imponible en el período considerado era idéntica para los residentes y los no residentes. Finalmente, en el asunto Commerzbank, las sociedades residentes disfrutaban de ventajas fiscales de las que los no residentes *que se*

48 — Sentencia de 13 de noviembre de 1984, Racke (283/83, Rec. p. 3791), apartado 7.

49 — Apartados 19 y 20.

hallaban en la misma situación fiscal se veían privados.

56. Por lo tanto, ha de examinarse en el presente caso si nos hallamos ante «situaciones comparables» «tratadas de manera diferente». ⁵⁰

57. ¿Existe, en cuanto a las modalidades y a las condiciones del Impuesto sobre la Renta, una situación objetiva diferente que pueda justificar una diferencia de trato? ⁵¹

58. La *ratio legis* de la normativa fiscal alemana es clara: la categoría de contribuyentes «por obligación personal», de la que forman parte los residentes, tributa por la totalidad de los rendimientos obtenidos en todo el mundo. ⁵² Al gozar de las prestaciones concedidas por su Estado de residencia, deben contribuir con sus impuestos a los gastos de éste. Además, es éste el Estado que se halla en mejor situación de conocer —o comprobar— su situación personal y de someterles al Impuesto de manera subjetiva, estableciendo diferentes exenciones o reducciones por cargas familiares o gastos profesio-

sionales (Werbungskosten), etc. Es allí donde se encuentra el centro de intereses vitales del contribuyente. ⁵³

59. Por el contrario, el contribuyente «por obligación real» (aquí, el no residente) sólo tributa en la República Federal de Alemania por la parte de los rendimientos obtenidos en el territorio de dicho Estado. Tributa de manera objetiva sin que se tenga en cuenta su situación personal, partiendo del principio de que ésta será tomada en consideración por la Administración de Hacienda de su Estado de residencia, que le conoce mejor, conforme a las normas de Derecho fiscal internacional. ⁵⁴ Como ha destacado el Juez *a quo*: «La calidad de interior en relación con el Estado no se predica de la persona del sujeto pasivo, sino de su actividad». ⁵⁵

60. Por lo tanto, la situación personal del sujeto pasivo únicamente se tiene en cuenta en el Estado de residencia en el que el Impuesto grava la totalidad de sus rendimientos ⁵⁶ a fin de evitar la acumulación de deducciones y desgravaciones personales que se le conceden.

50 — Sentencia de 8 de octubre de 1980, *Überschär* (810/79, Rec. pp. 2747 y ss., especialmente p. 2764).

51 — Véase la fórmula final del apartado 20 de la sentencia Comisión/Francia («crédito fiscal»).

52 — La base impositiva se reduce hasta el importe de los rendimientos procedentes del Estado de empleo, con el fin de evitar la doble imposición.

53 — El contribuyente está sujeto al Impuesto de su Estado de residencia simplemente porque «vive» en el territorio de dicho Estado. Véase la resolución del Juez *a quo*, II, B, 2.1.

54 — Artículo 24 del modelo de Convenio OCDE 1977: Un Estado Contratante no está obligado «a conceder a los residentes del otro Estado Contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares».

55 — Resolución del Juez *a quo*, II, B, 2.1.

56 — Apartado 1 del artículo 1 de la EStG de 1987.

61. Únicamente en el Estado de residencia puede tenerse en cuenta el «splitting», que supone que la totalidad de los rendimientos, tanto nacionales como extranjeros, obtenidos por ambos esposos sean tomados en consideración.

62. Este sistema es coherente: si la República Federal de Alemania tuviera en cuenta la situación personal del sujeto pasivo por obligación real (lo que únicamente podría hacer en relación con los rendimientos allí obtenidos), ésta sería tomada en consideración dos veces, por el Estado de empleo y por el Estado de residencia, lo que conduciría a una ventaja fiscal injustificada. Los distintos regímenes a los que se somete a los residentes y a los no residentes permiten *prevenir una acumulación de ventajas*. Por esta razón, el apartado 3 del artículo 24 del modelo OCDE de Convenio de doble imposición descarta que un Estado contratante esté obligado a otorgar a los residentes de otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorga a sus propios residentes.⁵⁷

63. Por lo tanto, no existe discriminación entre el sujeto pasivo por obligación personal

y el sujeto pasivo por obligación real, puesto que *no se hallan en situaciones comparables*. La tributación del primero por los rendimientos obtenidos en todo el mundo no puede compararse a la tributación del segundo, limitada únicamente a los rendimientos obtenidos en el Estado de empleo. Se produce un trato diferente de situaciones diferentes. El artículo 24, antes citado, del modelo de Convenio OCDE es muy claro a este respecto: los residentes y los no residentes *no se hallan en la misma situación* y puede efectuarse una distinción entre ellos en materia de tributación sin que los segundos puedan invocar el principio de no discriminación.

64. Por consiguiente, es imposible afirmar que el no residente sujeto pasivo por obligación real soportaría, en principio, una «mayor carga» fiscal que el residente sujeto pasivo por obligación personal.⁵⁸ La base imponible no es la misma⁵⁹ y la situación subjetiva del interesado puede tenerse en cuenta en condiciones muy favorables por su Estado de residencia.

65. Pero, ¿no presenta una debilidad este sistema cuando el contribuyente no residente percibe la totalidad (o la casi totalidad) de sus rendimientos en el Estado de empleo y cuando en virtud del Convenio de doble

57 — Véase el punto 22 del comentario de la segunda frase del apartado 3 del artículo 24 del modelo OCDE de Convenio de doble imposición. El Gobierno helénico señala acertadamente que el Tribunal de Justicia no debe permitir «[...] a los habitantes de cualquier país de la Comunidad, que obtengan rentas de trabajo en varios Estados, beneficiarse varias veces de las deducciones y exenciones practicadas sobre el Impuesto o sobre los rendimientos, pues tendrían derecho a solicitar que dichas deducciones o exenciones les fueran concedidas en todos los Estados en los que perciben rentas imponibles en el país en el que se originan dichas rentas» (véanse las observaciones).

58 — Véanse, en este sentido, las observaciones del Gobierno francés.

59 — En la base imponible sometida al baremo progresivo en el Estado de empleo, los rendimientos obtenidos en el extranjero no están incluidos, lo que puede constituir una ventaja sustancial.

imposición entre el Estado de residencia y el de empleo dichos rendimientos sólo son imposables en este último Estado? Este es precisamente el objeto de la tercera cuestión.

Sobre la tercera cuestión

66. Al no ser sujeto pasivo en el Estado de residencia, donde no percibe el mínimo imponible, la situación subjetiva del contribuyente que se halle en la situación del demandante en el litigio principal⁶⁰ —sujeto pasivo por obligación real en el Estado de empleo— no será considerada por ningún Estado: el Estado de residencia no le somete a tributación alguna, el Estado de empleo le considera como sujeto pasivo por obligación real y tributa objetivamente.

67. Este tipo de «conflicto negativo» de competencia entre Estado de empleo y Estado de residencia (que se niegan ambos a otorgar deducciones fiscales por cargas personales y familiares) conduce a una «sobreimposición» del no residente. ¿Constituye dicha sobreimposición una discriminación?

68. Señalemos la importancia práctica de la cuestión: los trabajadores fronterizos perci-

ben —generalmente— la totalidad de sus rendimientos en el Estado de empleo. Por lo tanto, en esta cuestión, se hallan en una situación totalmente comparable a la de los residentes. ¿Puede oponérseles la distinción entre residentes y no residentes mientras que objetivamente se hallan, desde un punto de vista fiscal, *en la misma situación que los residentes?*

69. Esta situación recuerda al asunto Biehl, en el cual el Tribunal de Justicia señaló que la violación del principio de igualdad de trato era particularmente clara cuando el contribuyente no residente *únicamente obtuvo rendimientos en el Gran Ducado de Luxemburgo*.⁶¹

70. El nacional de un Estado miembro que hace uso del derecho a la libre circulación que le otorga el artículo 48 para trabajar en otro Estado miembro (donde percibe la totalidad de sus rendimientos), al tiempo que continúa residiendo en su Estado de origen, deberá abonar el Impuesto sobre los rendimientos obtenidos en el Estado de empleo, sin que se tenga en cuenta su situación objetiva ni sus cargas familiares.

71. De ello se deriva una discriminación clara en perjuicio del no residente, sometido a un régimen fiscal distinto del aplicable al

60 — Parece que el pago, por parte del Reino de Bélgica, de prestaciones por desempleo a la esposa del Sr. Schumacker finalizó en 1988. El Sr. Schumacker únicamente percibe rendimientos propios en la República Federal de Alemania.

61 — Apartado 16 de la sentencia. Véase, asimismo, el punto 10 de las conclusiones del Abogado General en este asunto: «[...] el carácter abiertamente discriminatorio de la norma controvertida se manifiesta especialmente en todos los casos en que el nacional afectado no haya obtenido ingresos en el Estado miembro de origen o destino en el curso del año de que se trate».

residente, mientras que la «determinación de la base imponible» es la misma ⁶² y se hallan, uno y otro, en concreto, en la misma situación desde un punto de vista fiscal.

72. En particular, al no residente se le niega el beneficio del «splitting» que atenúa la progresividad del Impuesto.

73. Las consecuencias de esta discriminación sobre la libre circulación de personas no han pasado desapercibidas para la Comisión, quien adoptó, el 21 de diciembre de 1993, una Recomendación 94/79/CE relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto de aquél en el que residen: ⁶³

«[...] la libre circulación de personas puede verse obstaculizada por disposiciones relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que impongan mayor carga fiscal a los no residentes que a los residentes *que se hallen en situaciones comparables*». ⁶⁴ Los primeros no deben verse privados «[...] de las ventajas y deducciones fiscales de las que gozan los residentes, *cuando la parte preponderante de sus rentas se obtenga en el país en donde desarrollan su actividad*». ⁶⁵

62 — Apartado 19 de la sentencia Comisión/Francia («crédito fiscal»).

63 — DO 1994, L 39, p. 22.

64 — Segundo considerando; el subrayado es mío.

65 — Sexto considerando; el subrayado es mío.

74. En consecuencia, la Comisión recomienda a los Estados miembros que no sometan las rentas de los no residentes obtenidas en el Estado de empleo a un impuesto superior al que dicho Estado establecería si el contribuyente, su cónyuge y sus hijos fueran residentes en ese mismo Estado, a condición de que dichas rentas constituyan al menos el 75 % del rendimiento imponible total. ⁶⁶

75. No existe duda sobre la existencia de discriminación cuando el no residente percibe la totalidad de sus rendimientos en el Estado de empleo. ¿Qué ocurre cuando ése percibe la mayoría o la casi totalidad de sus rendimientos en este último Estado? ¿Dónde está el límite a partir del cual su situación debe ser asimilada a la de los residentes? En su Recomendación, la Comisión lo fija en un 75 %. Las normativas alemana y neerlandesa, en un 90 %.

76. Opino que, a falta de tal normativa, sólo una apreciación de hecho, que corresponde el Juez nacional, permitirá determinar el nivel a partir del cual los rendimientos en el Estado de residencia son *suficientes* para que la situación personal del interesado sea tenida en cuenta por las autoridades fiscales de dicho Estado. Sólo los residentes en éste que no hayan alcanzado dicho límite podrán ser asimilados a los residentes del Estado de empleo en el que perciben la parte esencial de sus rendimientos.

66 — Apartados 1 y 2 del artículo 2.

77. ¿Qué justificación permitiría «salvar» la normativa alemana, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 48 del Tratado?

78. Cuando el Tribunal de Justicia se halla ante una normativa fiscal discriminatoria, examina con extremado rigor las causas de justificación. De este modo, una desventaja fiscal no está necesariamente justificada por el hecho de que pueda ser compensada por una ventaja.⁶⁷

79. Se han expuesto en el presente caso dos causas de justificación.

a) *La consideración de la situación subjetiva del contribuyente debe quedar reservada a la Administración de Hacienda del Estado de residencia, que es la única que puede tener un conocimiento exacto de ella*

80. A este respecto, los intercambios de información entre administraciones nacionales se han desarrollado, en particular, bajo los auspicios de la Directiva 77/799⁶⁸ (a pesar de que la colaboración entre las administraciones fiscales de los Estados miembros halle una limitación en el apartado 1 del artículo 8 de este texto),⁶⁹ y de las Directivas

79/1070/CEE⁷⁰ y 92/12/CEE⁷¹ que la modificaron.

81. Basándose en estos textos, el Tribunal de Justicia rechazó el argumento basado en la dificultad de una administración fiscal para obtener los datos necesarios para la tributación de un contribuyente establecido en otro Estado miembro.⁷²

82. Aun suponiendo que esta colaboración se considerara todavía hoy insuficiente, opino que el razonamiento que el Tribunal de Justicia realizó en relación con la posibilidad de deducir las primas de seguro es trasladable a las deducciones o exenciones a las que puede acogerse el sujeto pasivo por obligación personal:

«No obstante, la imposibilidad de obtener tal colaboración [entre autoridades fiscales de los Estados miembros] no puede justificar que las primas de seguro no sean deducibles. En efecto, *nada impediría que las autoridades fiscales belgas exigieran al interesado las*

67 — Véase el apartado 21 de la sentencia Comisión/Francia («crédito fiscal»).

68 — Antes citada en la nota 24.

69 — Véase el apartado 20 de la sentencia Bachmann.

70 — Directiva del Consejo de 6 de diciembre de 1979, por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos indirectos (DO L 331, p. 8; EE 09/01, p. 114).

71 — Directiva del Consejo de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO L 76, p. 1).

72 — Apartado 18 de la sentencia Bachmann y apartado 22 de la sentencia Halliburton Services.

*pruebas que considerasen necesarias ni que, en su caso, negaran la deducción de no aportarse tales pruebas.»*⁷³

b) *La coherencia del régimen fiscal prohíbe asimilar, en tal situación, al no residente y al residente*

83. He señalado que la distinción entre residentes y no residentes se explica cuando los rendimientos de estos últimos tienen su origen, al mismo tiempo, en el Estado de residencia y en el Estado de empleo. Por el contrario, el régimen fiscal del no residente debe poder ser asimilado al del residente cuando percibe sus rendimientos exactamente en las mismas condiciones que este último. Añadamos que la sobreimposición del no residente resulta, en tal caso, aún más injusta en cuanto que aumenta su contribución fiscal en un Estado en el que no reside.

84. Tanto es así que la República Federal de Alemania, en un primer momento, adaptó su normativa fiscal para que los trabajadores fronterizos procedentes de los Países Bajos, que obtuvieran al menos un 90 % de sus rendimientos globales en Alemania, disfrutaran del régimen fiscal aplicable a los residentes

en dicho Estado,⁷⁴ y, en particular, del «splitting». En un momento posterior, el legislador alemán alineó el régimen de todos los no residentes que percibieran al menos el 90 % de sus rendimientos globales en Alemania con el de los residentes en dicho Estado, salvo en relación con el «splitting».⁷⁵

85. Para justificar el distinto trato que su normativa aplica a los trabajadores fronterizos procedentes de Bélgica y a los de origen neerlandés, el Gobierno alemán alega que si concediera también a los primeros el estatuto de sujeto pasivo por obligación personal, ello podría obligarle a generalizar dicho estatuto para todos los trabajadores no residentes o no nacionales, que podrían acogerse al principio constitucional de igualdad de trato.

86. Destaquemos aquí que la ruptura de la igualdad ya existe y que incluso así lo ha afir-

74 — Ley de 21 de octubre de 1980 de aplicación del Protocolo Adicional de 13 de marzo de 1980 al Convenio de 16 de junio de 1959 celebrado entre la República Federal de Alemania y el Reino de los Países Bajos, con el fin de evitar la doble imposición en materia de Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio, así como para otros impuestos, y con vistas a resolver ciertas cuestiones de orden fiscal (AGGrenz NL; BGBl I 1980, p. 1999, y BStBl I 1980, p. 725). Notemos asimismo que, reciprocamente, el Derecho fiscal neerlandés asimila a los sujetos pasivos por obligación personal a aquellas personas que perciban al menos un 90 % de sus rendimientos globales en los Países Bajos sin residir en este país («Resolutie» del Secretario de Estado de Hacienda de 21 de diciembre de 1976, n° 27-621 782, y de 28 de diciembre de 1989, n° DB 89/2184, BNB 1990/100, y, a partir del 1 de enero de 1990, Wet op de Inkomstenbelasting 1964, artículos 53a y 53b). Véase, asimismo, el punto 11.5 de las observaciones de la Comisión.

75 — Gesetz zur einkommensteuerlichen Entlastung von Grenzpendlern und anderen beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen und zur Änderung anderer gesetzlicher Vorschriften (Grenzpendlergesetz) de 24 de junio de 1994, BGBl I, n° 39, p. 1395.

73 — Apartado 20 de la sentencia Bachmann; el subrayado es mío.

mado el Bundesfinanzhof en una sentencia de 20 de abril de 1988: ⁷⁶

«Es contrario al artículo 3 de la Ley Fundamental tratar a los trabajadores fronterizos procedentes de otros Estados vecinos de modo distinto a los que proceden de los Países Bajos.»

87. El Gobierno alemán no puede, en cualquier caso, justificar una infracción del artículo 48 por las excesivas consecuencias económicas de la generalización de un derecho que ya ha sido reconocido a algunos no residentes. El Tribunal de Justicia ya ha respondido a este tipo de argumento en la sentencia Comisión/Francia («crédito fiscal»). ⁷⁷ Si un Estado miembro puede limitar el derecho a una ventaja fiscal, es con la condición de que se respete el principio de no discriminación.

88. En todo caso, veo en la reciente legislación fiscal alemana la prueba de que la asimilación, en algunos casos concretos, de los no residentes a los residentes no pone en peligro la coherencia del régimen fiscal nacional. Por el contrario, esta asimilación permite garantizar el respeto del principio de igualdad.

⁷⁶ — I R 219/82 BStBl 1990, Parte II, p. 701; BFHE Bd 154, pp. 38 y 46.

⁷⁷ — Apartado 25.

89. ¿Qué ocurre con el «splitting», cuya aplicación a los no residentes niega la Grenzpendlergesetz?

90. Ningún riesgo existe aquí de doble consideración de la situación familiar del contribuyente, puesto que no tributa en el Estado de residencia.

91. La dificultad procede del hecho de que, en el caso que nos ocupa, la aplicación del «splitting» conduce a que se tengan en cuenta los rendimientos obtenidos por la esposa en el Estado de residencia (prestaciones por desempleo) y que no son imponibles en Alemania.

92. El Juez *a quo* admite que la «aplicación de dicha progresividad [...] parece [...] técnicamente posible», ⁷⁸ lo que confirma el hecho de que los trabajadores fronterizos procedentes de los Países Bajos ya disfrutan de ella.

93. Consideraría imposible extender el «splitting» a los no residentes si se hubiera demostrado que los residentes en Alemania que se hallan en una situación comparable a la del demandante en el litigio principal se veían privados de él.

⁷⁸ — Apartado II, B, 2.2, de la resolución de remisión.

94. Ahora bien, los cónyuges que residen juntos en Alemania son sujetos pasivos por obligación personal y gozan sistemáticamente del «splitting». Además, de lo expuesto por el Juez *a quo* se desprende que una pareja casada que posea su residencia al mismo tiempo en Alemania y en Bélgica podría asimismo disfrutar de él.⁷⁹

95. De ello deduzco que, para la aplicación de la progresividad del Impuesto, los rendimientos del cónyuge pueden ser tenidos en cuenta independientemente de que éste sea o no residente.⁸⁰

96. Finalmente, no puede negarse la aplicación del «splitting» por las dificultades de intercambio de información entre administraciones fiscales nacionales. Ya me he expresado sobre este punto.⁸¹

97. *En el supuesto extremadamente concreto planteado al Tribunal de Justicia, la coherencia del régimen fiscal no exige la distinción entre residentes y no residentes, sino por el contrario la asimilación de los segundos a los primeros.* Puesto que se hallan sometidos a las mismas obligaciones fiscales, deben disfrutar de las mismas ventajas y, en particular, de las mismas bonificaciones tributarias.

79 — *Ibidem.*

80 — Véanse las observaciones del demandante en el litigio principal. Véase, asimismo, Saß, G.: «Zum Einfluß der Rechtsprechung des EuGH auf die beschränkte Einkommen- und Körperschaftsteuerpflicht», *DB*, Fasc. 17 de 24.4.1992, pp. 857 y 862.

81 — Puntos 80 y ss. *supra*.

98. Señalemos, para concluir, que la distinción entre residentes y no residentes no es absoluta. Diversas normativas fiscales de los Estados miembros consideran residentes a personas que no están domiciliadas en dichos Estados y están sujetas al Impuesto por obligación personal. El apartado 2 del artículo 1 de la EStG, que se refiere a los funcionarios no residentes o al régimen fiscal alemán de los «dobles residentes» constituyen dos ejemplos de ello.

Sobre la cuarta cuestión

99. ¿Exige el artículo 48 que el Estado de empleo aplique a los no residentes que se hallen en la situación del demandante en el litigio principal el principio de la regularización anual de las retenciones en la fuente del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo (Lohnsteuerjahresausgleich) y admita la posibilidad de realizar una declaración-liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la que se tomen en cuenta los rendimientos de trabajo por cuenta ajena (Veranlagung zur Einkommenssteuer)? Dicho de otra manera, ¿exige el artículo 48 una igualdad de trato no sólo en cuanto a las disposiciones fiscales de fondo, sino también en cuanto al procedimiento?

100. La normativa alemana prevé la regularización anual de las retenciones en la fuente del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo en relación con los sujetos pasivos por obligación personal. El empleador está obligado a restituir al trabajador una parte del Impuesto sobre la Renta en caso de que el importe total de las cantidades retenidas

mensualmente exceda del importe resultante de la aplicación del baremo fiscal anual. Los no residentes —sujetos pasivos por obligación real— no gozan de tal regularización:⁸² la suma de las retenciones mensuales en la fuente constituye la cuota líquida.

101. Si bien el no residente puede escapar, de este modo, a posibles liquidaciones fiscales complementarias,⁸³ queda ante todo privado de la posibilidad de alegar gastos excepcionales o cargas extraordinarias que podrían dar lugar a una devolución de impuestos. Resulta particularmente perjudicado si abandona el Estado de empleo *durante el año* (o si comienza a trabajar en él durante el año, caso del demandante en el litigio principal en el año 1988).

102. Desde el momento en que la situación del no residente es *comparable* a la del residente, a saber, cuando percibe la totalidad o casi totalidad de sus rendimientos en el Estado de empleo, tal diferencia de trato, ¿es compatible con el artículo 48 del Tratado?

103. En mi opinión, esta cuestión fue zanjada por la sentencia Biehl.

104. En este asunto, el contribuyente que abandonaba el Gran Ducado de Luxemburgo durante el año no podía disfrutar, a diferencia de los residentes, de la devolución a finales de año de la cantidad eventualmente pagada en exceso a la administración fiscal a cuenta de impuesto. Al comprobar que los contribuyentes que abandonaban el Estado de empleo (o que se establecían en él) durante el año eran principalmente de otros Estados miembros, el Tribunal de Justicia señaló la existencia de una discriminación encubierta.⁸⁴

105. En nuestro caso, al privar a los no residentes del derecho a la regularización anual de las retenciones en la fuente, la normativa fiscal alemana les priva de una *ventaja*, a saber, el derecho a la restitución de una posible cantidad pagada en exceso (cuando las retenciones mensuales exceden del importe total de los impuestos adeudados en el ejercicio de que se trate) que, por el contrario, los residentes pueden invocar.

106. La obligación de otorgar a los nacionales de otro Estado miembro las mismas ventajas fiscales que a los nacionales se extiende a las normas de procedimiento y a las modalidades de recaudación del Impuesto. El Tribunal de Justicia ya afirmó que el simple hecho de que exista la posibilidad de interponer un recurso de gracia contra una decisión fiscal que se considere injusta no puede justificar el mantenimiento de una norma de procedimiento tributario discriminatoria.⁸⁵

82 — Apartado 5 del artículo 50 de la EStG.

83 — Véase la resolución del Juez *a quo*, II, B, 4.

84 — Sentencia Biehl, apartado 14.

85 — *Ibidem*, apartados 17 y 18.

107. Por consiguiente, considero que existe una infracción a lo dispuesto en el artículo 48 del Tratado, infracción que, por otra parte, la Comisión ya puso de manifiesto en una respuesta escrita a la pregunta de un miembro del Parlamento Europeo de 26 de octubre de 1992. ⁸⁶

108. Dos últimas consideraciones.

109. En primer lugar, la solución que propongo es compatible con la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Werner que se

refería, recordémoslo, a una situación interna de un Estado miembro y en la cual el Tribunal no identificó ni discriminación encubierta por razón de la nacionalidad ni infracción del artículo 52.

110. En segundo lugar, no existe aquí ningún riesgo de que, mediante un tipo de «forum shopping» fiscal, el contribuyente opte por establecer su residencia en el Estado cuya fiscalidad sea más favorable, como teme el Gobierno danés. Por el contrario, alinear el régimen fiscal del no residente con el del residente, cuando uno y otro perciben la totalidad de sus rendimientos en el Estado de empleo, hace fiscalmente *neutra* la elección de la residencia.

111. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que se pronuncie del siguiente modo:

- «1) Una normativa fiscal que somete a un régimen distinto a los residentes y a los no residentes en cuanto al Impuesto sobre la Renta puede entrar en el ámbito de aplicación del artículo 48 del Tratado CE.
- 2) En principio, este artículo no se opone a que un trabajador por cuenta ajena no residente soporte una mayor carga fiscal en el Estado de empleo que un residente que ocupe el mismo puesto de trabajo, cuando no se hallen en situaciones comparables desde un punto de vista fiscal.
- 3) Por el contrario, se opone a que un Estado miembro A, en el caso de un trabajador residente en el territorio de un Estado miembro B que ejerza una acti-

vidad por cuenta ajena en el territorio del Estado miembro A y que 1) perciba en dicho Estado miembro A la totalidad o la mayor parte de sus rendimientos y 2) no perciba en el Estado miembro B el rendimiento mínimo que pueda dar lugar a una imposición subjetiva, que tenga en cuenta su situación personal, fije un Impuesto sobre la Renta superior al que se exige a una persona residente en dicho Estado miembro A y cuya base imponible sea la misma. Por lo tanto, dicho trabajador debe poder disfrutar de las mismas ventajas fiscales que el residente.

- 4) El artículo 48 se opone a que dicho trabajador por cuenta ajena se vea privado de la regularización anual de las retenciones en la fuente del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo y se le niegue asimismo la posibilidad de realizar una declaración-liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la que se tomen en cuenta los rendimientos del trabajo por cuenta ajena, si el trabajador residente que se halle en la misma situación goza de ellas.»