

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. PHILIPPE LÉGER

presentadas el 11 de marzo de 2004¹

1. El presente asunto versa, una vez más, sobre los límites que la libertad fundamental de la libre circulación de los trabajadores impone a la competencia de los Estados miembros en materia de fiscalidad directa. En el caso de autos, se trata de dilucidar si el artículo 39 CE es contrario a que un estudiante, que disfruta de una beca de estudios y de una pensión de sus padres y que ha realizado durante sus vacaciones de verano un trabajo remunerado en un Estado miembro distinto de aquél en el que reside y estudia, tribute en el Estado de empleo sin que pueda acogerse a la reducción de la base imponible establecida a favor de los residentes.

2. Esta cuestión prejudicial, formulada por el Regeringsrätten (Tribunal Supremo Administrativo) (Suecia), se enmarca en el recurso interpuesto por un estudiante alemán contra la sujeción a gravamen por la administración tributaria sueca de la retribución que había percibido por un trabajo realizado en Suecia durante el verano de 1996.

I. Legislación nacional

3. El régimen general sueco en materia de fiscalidad de los particulares se define en la kommunalskattelagen (1928:370) (Ley relativa a los impuestos municipales) y la lagen (1947:576) om statlig inkomstskat (Ley relativa al impuesto estatal sobre la renta). Dichas leyes disponen que toda persona domiciliada en Suecia tributa mediante un impuesto exigido por los municipios y el Estado sobre sus rentas mundiales. El impuesto municipal es proporcional y el tipo se sitúa por lo general en el 30 %. El impuesto correspondiente al Estado sólo se recauda si la renta imponible supera un límite. Dicho impuesto es progresivo y el tipo del primer tramo es del 20 %.

4. Las personas domiciliadas en Suecia durante todo el ejercicio fiscal tienen derecho a una reducción de la base imponible, en virtud de la cual los ingresos que no superen dicha reducción no tributarán. En el ejercicio 1996, dicho límite ascendía a 8.600 SEK.

1 — Lengua original: francés.

5. Los contribuyentes que hayan estado domiciliados en Suecia menos de un año, pero durante un período igual o superior a seis meses, tienen derecho a una reducción de la base imponible proporcional a la duración de su presencia en el territorio nacional. Dicha reducción asciende a 700 SEK por cada mes durante el año de que se trata.

6. Se prevé un régimen particular para las personas no residentes que hayan residido en Suecia durante un período inferior a seis meses. Dicho régimen se define en la *lagen* (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (Ley relativa al impuesto especial sobre la renta de las personas domiciliadas en el extranjero; en lo sucesivo, «Ley SINK»). En virtud de la Ley SINK, una persona física domiciliada en el extranjero que percibe en Suecia ingresos imposables a efectos de esta Ley debe abonar un impuesto nacional especial sobre la renta a un tipo del 25 %. Dicho impuesto, percibido en la fuente, es definitivo. No existe ningún derecho a deducción o a reducción. Según el órgano jurisdiccional remitente, el legislador nacional ha tenido en cuenta este aspecto en la medida en que este tipo del 25 % es más reducido que el correspondiente al impuesto sobre la renta de los residentes.²

7. De los trabajos preparatorios de la Ley SINK se desprende que este sistema se adoptó para simplificar la declaración a los contribuyentes afectados y la labor de la administración tributaria sueca. De este

modo, gracias a dicho sistema, el expediente se cierra cuando el salario ha sido abonado y se ha pagado la retención en la fuente a dicha administración.

II. Hechos y procedimiento

8. El Sr. Florian W. Wallentin, nacional alemán, estaba, en el momento en que ocurrieron los hechos del litigio principal, domiciliado en Alemania, donde cursaba sus estudios. Sus padres le abonaban mensualmente una cantidad de 650 DEM y percibía una beca del Estado alemán de 350 DEM al mes para sus gastos de alojamiento y subsistencia. Según el Derecho fiscal alemán, tales cantidades no constituyen, por su naturaleza, ingresos imposables.

9. El Sr. Wallentin residió en Suecia desde el 1 de julio al 20 de agosto de 1996. Del 3 al 25 de julio de 1996, realizó unas prácticas remuneradas en la Iglesia de Suecia. En contraprestación de dichas prácticas percibió una retribución de 8.724 SEK.

10. El Sr. Wallentin solicitó a la administración tributaria sueca la exención de su retribución del impuesto sobre la renta. Su solicitud fue desestimada por dicha administración, la cual señaló que, con arreglo a la Ley SINK, debía practicarse sobre dicha remuneración una retención a un tipo del 25 % en concepto de impuesto.

² — Resolución de remisión (apartado 4).

11. Pronunciándose sobre el recurso interpuesto por el Sr. Wallentin, el länsrätten i Norrbottens (Suecia) anuló la decisión de la administración tributaria. Dicho órgano jurisdiccional consideró que la recaudación del impuesto controvertido constituye una discriminación contraria al artículo 39 CE, puesto que no existe diferencia entre la situación en la que se encontraba el interesado y la de un contribuyente domiciliado en Suecia.

12. Pronunciándose sobre un recurso de apelación interpuesto por la administración tributaria, el Kammarrätten i Sundsvall (Suecia) anuló la sentencia del länsrätten i Norrbottens. Basó dicha anulación en los elementos siguientes. Por una parte, el Sr. Wallentin tenía su centro de intereses en Alemania, donde percibía la mayor parte de sus medios de subsistencia, por lo que su situación no podía compararse con la de una persona domiciliada en Suecia. Por otra parte, si se le hubieran aplicado las normas fiscales generales y se hubiera acogido a la reducción de la base imponible de manera proporcional a la duración de su estancia en Suecia, la carga tributaria que habría soportado habría sido superior. Por último, el legislador nacional ha justificado el tipo impositivo del 25 %, relativamente reducido para Suecia, por la inexistencia de un derecho a la reducción. En consecuencia, no se ha producido en el presente asunto ninguna discriminación, ni directa ni indirecta.

13. El Sr. Wallentin ha interpuesto ante el Regeringsrätten un recurso contra la decisión del Kammarrätten i Sundsvall.

III. La cuestión prejudicial

14. El Regeringsrätten ha decidido suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Debe interpretarse el artículo 39 CE en el sentido de que se opone a que la legislación de un Estado miembro disponga que las personas físicas que no se consideren domiciliadas fiscalmente en ese Estado pero que perciban en el mismo rendimientos del trabajo (sujetos pasivos por obligación real) tributen mediante una retención en la fuente configurada de tal modo que la reducción de la base imponible u otras deducciones o desgravaciones vinculadas a la situación personal del contribuyente no estén autorizadas, cuando los contribuyentes domiciliados en ese mismo Estado tienen derecho a tales reducciones de la base imponible o deducciones en la tributación general de sus ingresos percibidos en dicho Estado y en el extranjero (obligación personal), si bien la inexistencia del derecho a la reducción de la base imponible o deducción se tiene en cuenta aplicando un tipo impositivo inferior al correspondiente a los contribuyentes con domicilio fiscal en dicho Estado?»

IV. Apreciación

15. A diferencia del Gobierno finlandés y al igual que el resto de quienes han presentado observaciones, no veo ningún motivo para

dudar de la fundamentación del análisis del Regesingsrälten, según el cual la situación del Sr. Wallentin está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 39 CE. En efecto, de la resolución de remisión se desprende que el interesado realizó en la Iglesia de Suecia, del 3 al 25 de julio de 1996, unas prácticas remuneradas y que, como retribución de su trabajo, percibió un salario de 8.724 SEK. Ningún elemento permite afirmar que esta relación laboral no cumple los requisitos establecidos por el Tribunal de Justicia para conceder al Sr. Wallentin la condición de «trabajador» en el sentido del artículo 39 CE.³ A este respecto, procede recordar que la verificación de tales requisitos depende de la apreciación del órgano jurisdiccional nacional.⁴ En cualquier caso, la circunstancia de que el Sr. Wallentin cursara sus estudios en Alemania y fuera a trabajar a Suecia durante un período de corta duración en sus vacaciones de verano, así como la existencia de un vínculo más o menos estrecho entre sus estudios y sus prácticas remuneradas en la Iglesia de Suecia, no pueden, como tales, privarle de la condición de «trabajador», ya que se cumplen los requisitos indicados.⁵ Por tanto,

continuaré mi análisis considerando que las disposiciones del artículo 39 CE son aplicables en el presente asunto.

16. Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pretende dilucidar si el artículo 39 CE se opone a una legislación de un Estado miembro en virtud de la cual los no residentes que hayan percibido ingresos en dicho Estado tributan respecto de dichos ingresos a un tipo a tanto alzado sin poder acogerse a las reducciones de la base imponible establecidas a favor de los residentes, cuando dichos no residentes hayan dispuesto en su propio Estado de residencia exclusivamente de recursos que, por su naturaleza, no están sujetos al impuesto sobre la renta. En otras palabras, para el órgano jurisdiccional remitente se trata de determinar si la legislación nacional controvertida entraña para dicho no residente un efecto discriminatorio prohibido por el 39 CE.

3 — El concepto de «trabajador» en el sentido del artículo 39 CE ha sido objeto de abundante jurisprudencia y el Tribunal de Justicia ha dado una definición sintética en la sentencia de 19 de noviembre de 2002, Kurz (C-188/00, Rec. p. I-10691), apartado 32. A tenor de esta definición, para tener la condición de «trabajador», una persona debe ejercer actividades reales y efectivas, con exclusión de aquellas actividades realizadas a tan pequeña escala que tengan un carácter meramente marginal y accesorio. La principal característica de una relación laboral es la circunstancia de que una persona realice durante un cierto tiempo, en favor de otra y bajo la dirección de ésta, prestaciones por las cuales percibe una retribución. En cambio, ni la naturaleza jurídica *sui generis* de la relación laboral con respecto al Derecho comunitario, como tampoco por otro lado la productividad más o menos elevada del interesado o el origen de los recursos para la retribución ni siquiera el nivel limitado de esta última pueden tener consecuencias de ningún tipo en cuanto a la condición de «trabajador» a efectos del Derecho comunitario.

4 — Véase, en un caso de aplicación reciente, la sentencia de 6 de noviembre de 2003, Ninni-Orasche (C-413/01, Rec. p. I-13187), apartado 32.

5 — Véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de junio de 1988, Brown (197/86, Rec. p. 3205), apartados 21 a 23, y de 26 de febrero de 1992, Raulin (C-357/89, Rec. p. I-1027), apartado 19. Véase asimismo, en este sentido, la sentencia Ninni-Orasche, antes citada, apartado 28.

17. Los Gobiernos francés y finlandés, así como la administración tributaria sueca, sostienen que la legislación nacional controvertida no tiene un carácter discriminatorio. Subrayan que, durante el ejercicio 1996, el Sr. Wallentin percibió la mayor parte de sus ingresos en su Estado de residencia, es decir en Alemania, y que el salario que percibió en Suecia sólo representa una parte mínima de sus recursos globales. Por tanto, el Sr. Wallentin no se encuentra en una situación idéntica a la de los residentes en Suecia. La circunstancia de que los ingresos que ha percibido en Alemania no tributan en dicho Estado no cuestiona este análisis. En consecuencia, el Sr. Wallentin no puede solicitar la

reducción de la base imponible prevista en la legislación sueca a favor de los residentes, ya que no es a Suecia, sino a su Estado de residencia, a quien corresponde tener en cuenta su situación personal y familiar. A este respecto, el Gobierno francés señala que la exención por el Derecho fiscal alemán de los recursos percibidos por el Sr. Wallentin en Alemania acredita que este Estado ha tenido en cuenta su situación familiar y personal.

18. La administración tributaria sueca añade que, para determinar si la Ley SINK es discriminatoria, debe compararse la situación del Sr. Wallentin no con la de los residentes, sino con la de las personas que han trabajado en Suecia una parte del año. La administración tributaria recuerda que, según la Ley sueca, dichas personas tienen derecho a una reducción de la base imponible proporcional a la duración de su estancia en Suecia. Ahora bien, la aplicación de este régimen al Sr. Wallentin habría dado lugar a que éste tuviera que soportar un impuesto superior al que se deriva de la Ley SINK.

19. No comparto esta postura. Al igual que el Sr. Wallentin y la Comisión de las Comunidades Europeas, considero que una legislación como la Ley SINK tiene carácter discriminatorio con respecto a un no residente que ha obtenido, en su propio Estado de residencia, únicamente recursos que, por su naturaleza, no están sujetos al impuesto sobre la renta. A mi juicio, este análisis es el correcto a la vista de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de fiscalidad directa de las personas físicas.

20. Es jurisprudencia reiterada que, aunque la materia de los impuestos directos no está incluida, como tal, en la esfera de competencia de la Comunidad, los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho comunitario.⁶ A este respecto, el artículo 39 CE, apartado 2, entraña la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, en particular respecto a la retribución. En la sentencia de 8 de mayo de 1990, Biehl,⁷ el Tribunal de Justicia declaró que 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.

21. Asimismo, es sabido que las normas de igualdad de trato prohíben no sólo las discriminaciones patentes por razón de la nacionalidad, sino también cualquier forma encubierta de discriminación que, aplicando otros criterios de distinción, produzca, de hecho, el mismo resultado.⁸ El Tribunal de Justicia ha declarado que una normativa de un Estado miembro que reserve ventajas fiscales exclusivamente a los residentes en territorio nacional implica el riesgo de

6 — Véanse, en particular, las sentencias de 4 de octubre de 1991, Comisión/Reino Unido (C-246/89, Rec. p. I-4585), apartado 12, y de 13 de noviembre de 2003, Schilling (C-209/01, Rec. p. I-13389), apartado 22.

7 — C-175/88, Rec. p. I-1779, apartado 12.

8 — Véanse, en particular, las sentencias de 12 de febrero de 1974, Sotgiu (152/73, Rec. p. 153), apartado 11, y de 21 de noviembre de 1991, Le Manoir (C-27/91, Rec. p. I-5531), apartado 9.

producir efectos principalmente en perjuicio de los nacionales de otros Estados miembros, ya que los no residentes son con mayor frecuencia no nacionales, de modo que tal normativa puede constituir una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad.⁹

22. Sin embargo, una discriminación sólo puede consistir en la aplicación de normas diferentes a situaciones comparables o bien en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes. El Tribunal de Justicia ha declarado que, en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y la de los no residentes no son comparables, por lo general. En efecto, según el Tribunal de Justicia, los ingresos obtenidos en el territorio de un Estado por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia. Además, el lugar en que más fácilmente puede apreciarse la capacidad contributiva individual de un no residente, resultante de computar el conjunto de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, es el lugar en que se sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales, que coincide, en general, con la residencia habitual de la persona de que se trate.¹⁰ Además, la residencia constituye el criterio de sujeción al impuesto en el que se basa, por regla general, el Derecho fiscal internacional actual y, concretamente, el modelo de convenio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) en materia de doble imposición, con el fin de repartir entre los Estados la

competencia fiscal cuando existen situaciones que entrañan determinados elementos de extranjería. De ello se deduce que el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un residente no es, por regla general, discriminatorio, habida cuenta de las diferencias de situación objetivas entre estas dos categorías de contribuyentes.¹¹

23. Sin embargo, en la sentencia Schumacker, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que un no residente y un residente no se encuentran en una situación objetivamente diferente cuando el no residente no obtiene ingresos significativos en el Estado de su residencia y percibe la mayor parte de sus ingresos imponibles en el Estado de empleo. En efecto, en tal supuesto, el Estado de residencia no puede concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar.¹² La diferencia de trato pasa a ser entonces discriminatoria contra el no residente, puesto que su

9 — Sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), apartado 28; de 27 de junio de 1996, Asscher (C-107/94, Rec. p. I-3089), apartado 38, y de 16 de mayo 2000, Zurstrassen (C-87/99, Rec. p. I-3337), apartados 19 y 20.

10 — Véanse, en particular, las sentencias Schumacker, antes citada, apartados 31 y 32, y de 12 de junio de 2003, Gerritse (C-234/01, Rec. p. I-5933), apartado 43.

11 — Véanse las sentencias Schumacker, antes citada, apartado 34; de 14 de septiembre de 1999, Gschwind (C-391/97, Rec. p. I-5451), apartado 23, y Gerritse, antes citada, apartado 44.

12 — El Sr. Schumacker, nacional belga que residía en Bélgica con su mujer y sus hijos, había percibido en Alemania la totalidad de su salario, que constituía la mayor parte de los ingresos de la familia, debido a que la Sra. Schumacker no ejercía actividad laboral alguna. Conforme al Convenio entre el Reino de Bélgica y la República Federal de Alemania en materia de doble imposición, los ingresos del Sr. Schumacker debían ser gravados en Alemania. El Sr. Schumacker había solicitado la posibilidad de acogerse a la ventaja fiscal prevista en el Derecho alemán a favor de los trabajadores por cuenta ajena casados, denominada «splitting», que consiste en sumar los rendimientos de cada cónyuge e imputar ficticiamente la mitad a cada uno de ellos para gravarlo en consecuencia, con el fin de atenuar la progresividad del impuesto sobre la renta. Su solicitud fue desestimada debido a que dicha ventaja estaba sujeta al requisito de que ambos cónyuges residieran en Alemania y estuvieran sujetos al impuesto por obligación personal.

situación personal y familiar no se tiene en cuenta ni en el Estado de residencia ni en el Estado de empleo.¹³

24. Aplicados a las circunstancias del presente asunto, los principios que acabo de recordar permiten extraer las consecuencias siguientes. Una normativa nacional como la Ley SINK, que somete los ingresos de los no residentes a un tipo de imposición a tanto alzado y definitivo del 25 %, mientras que los de los residentes se gravan según un baremo progresivo que incluye un tramo de base no imponible, constituye una diferencia de trato desfavorable para los primeros, que son, con carácter general, no nacionales. Sin embargo, dicha diferencia de trato no constituye una discriminación contraria al Tratado CE, ya que los residentes y los no residentes se encuentran, en principio, en una situación objetivamente diferente. De este modo, debido a que una reducción de la base imponible como la controvertida tiene por objeto, en principio, garantizar al contribuyente un mínimo vital exento del impuesto, resulta legítimo que un Estado reserve una ventaja de este tipo a sus residentes, quienes, en general, han percibido la mayor parte de sus recursos en su territorio y tributan por la totalidad de sus ingresos, debiendo los no residentes obtener una ventaja comparable en su propio Estado de residencia, al que corresponde tener en cuenta su situación personal y familiar.

25. Sin embargo, la cuestión que se plantea en el presente asunto es si la jurisprudencia establecida por el Tribunal de Justicia en la sentencia Schumacker, antes citada, puede

trasladarse a la situación del Sr. Wallentin. En otras palabras, ¿debe considerarse que, pese a haber percibido en Alemania una beca del Estado y una pensión de sus padres durante el año de que se trata, el Sr. Wallentin se encuentra en Suecia en la misma situación que un residente por lo que respecta a los derechos a la reducción de la base imponible controvertidos?

26. Considero que ha de responderse afirmativamente a esta pregunta, habida cuenta de las aplicaciones realizadas por el Tribunal de Justicia de la jurisprudencia establecida en la sentencia Schumacker, antes citada. De este modo, el examen de las sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia después de dicha sentencia en el ámbito de la fiscalidad directa de los particulares permite, a mi entender, obtener dos conclusiones que resultan pertinentes para la respuesta que debe darse a la cuestión prejudicial.

27. La primera de tales conclusiones es que, cuando un contribuyente ha ejercido su derecho de libre circulación, si bien corresponde efectivamente a su propio Estado de residencia tener en cuenta su situación personal y familiar, es preciso también que el contribuyente pueda ser sometido a un gravamen en dicho Estado que permita tener en cuenta dichas situaciones.¹⁴ La conside-

14 — En la sentencia Gschwind, antes citada, el litigio versaba sobre la misma ventaja fiscal que en el asunto Schumacker, antes citado. El Sr. Gschwind, de nacionalidad neerlandesa, que residía con su familia en los Países Bajos, solicitó a las autoridades alemanas la posibilidad de acogerse a esta ventaja para la tributación de los ingresos que había percibido en Alemania. Tales ingresos representaban el 58 % de los ingresos totales de la familia, ya que su esposa ejercía una actividad por cuenta ajena en los Países Bajos. El Tribunal de Justicia estimó que, habida cuenta de que aproximadamente el 42 % de los ingresos totales del matrimonio Gschwind había sido obtenido en el Estado de residencia, éste puede tener en cuenta la situación personal y familiar del Sr. Gschwind según las modalidades establecidas en su legislación, puesto que la base imponible en el mismo es suficiente para permitir que se tome en consideración (apartados 29 y 30) (el subrayado es mío).

13 — *Ibidem*, apartados 36 a 38.

ración por el Estado de residencia de la situación personal y familiar de dicho contribuyente está supeditada, en consecuencia, a la percepción en el Estado de residencia de rendimientos sujetos al impuesto.

28. Este requisito es totalmente lógico teniendo en cuenta los intereses que se dirimen en este tipo de litigios. Se trata, en efecto, de litigios entre un no residente y la administración tributaria del Estado de empleo en cuyo marco el no residente solicita la posibilidad de acogerse, por lo que se refiere a la tributación de sus ingresos percibidos en dicho Estado, a una ventaja fiscal prevista en el Derecho de éste. Para admitir que la posibilidad de acogerse a tal ventaja le pueda ser denegada sin que dicha diferencia de trato constituya una discriminación prohibida por el Tratado, el Tribunal de Justicia ha estimado que la situación de un residente y la de un no residente no son comparables, por lo general, porque los ingresos obtenidos en un Estado por un no residente «sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia»,¹⁵ y que es en el lugar de su residencia donde su capacidad contributiva individual, resultante de computar el conjunto de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, puede apreciarse más fácilmente.¹⁶ Por tanto, pueden denegarse a los no residentes las ventajas porque pueden obtener ventajas comparables en su propio Estado de residencia, con arreglo a los

requisitos y las modalidades previstas en el Derecho de dicho Estado.¹⁷ Por tanto, la concesión de ventajas comparables a reducciones o deducciones en la base imponible sobre los ingresos sujetos a tributación en el Estado de empleo supone necesariamente la existencia de ingresos imponibles en el Estado de residencia.

29. La segunda conclusión que se desprende del examen de la jurisprudencia es que la situación personal y familiar de un contribuyente que ha ejercido su libertad de circulación debe tenerse en cuenta de forma real y efectiva. Es a los Estados miembros a quienes incumbe adoptar las disposiciones necesarias para ello. He señalado que esta obligación recae, en principio, sobre el Estado de residencia.¹⁸ El Tribunal de Justicia ha señalado que no puede reducirse el alcance de dicha obligación cuando el Estado de residencia es parte de un convenio para evitar la doble imposición.¹⁹ No obstante, cuando el contribuyente no dispone en su Estado de residencia de ingresos imponibles suficientes que permitan tal considera-

17 — Sentencias Asscher, antes citada, apartado 44, y Gschwind, antes citada, apartado 29.

18 — Así pues, en la sentencia Zurstrassen, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que la decisión de las autoridades luxemburguesas de considerar al Sr. Zurstrassen, que percibía casi todos sus ingresos en Luxemburgo, donde residía, un sujeto pasivo soltero sin cargas familiares, a pesar de estar casado y tener hijos, debido a que su esposa, que no tenía ingresos propios, había conservado su residencia en otro Estado miembro, no podía justificarse ya que el Gran Ducado de Luxemburgo era el único Estado que podía tener en cuenta la situación personal y familiar del interesado (apartado 23).

19 — En la sentencia de 12 de diciembre de 2002, De Groot (C-385/00, Rec. p. I-11819), el Tribunal de Justicia declaró que el Estado de residencia, parte de un convenio para evitar la doble imposición, no puede limitarse a tener en cuenta las cargas familiares de un sujeto pasivo residente de manera proporcional a los ingresos que grava, sin asegurarse previamente de que el saldo de dichas cargas será tenido en cuenta por los Estados de empleo, partes de dicho convenio (apartados 90 a 95).

15 — Sentencias Schumacker, antes citada, apartados 31 y 32; Gschwind, antes citada, apartado 22; Zurstrassen, antes citada, apartado 21, y Gerritse, antes citada, apartado 43.

16 — *Idem*.

ción, dicha obligación corresponde necesariamente al Estado de empleo.²⁰ En cualquier caso, ello entraña que, en última instancia, la sujeción a gravamen de dicho contribuyente en el Estado o los Estados de empleo y en el Estado de residencia no tenga como consecuencia que su situación personal y familiar no se tenga en cuenta o que sólo se tenga en cuenta de manera parcial.²¹

30. Habida cuenta de estos elementos, considero que cabe trasladar la jurisprudencia establecida por el Tribunal de Justicia en la sentencia Schumacker, antes citada, a las circunstancias del litigio principal.

31. En el presente asunto, ha quedado acreditado que el Sr. Wallentin, durante el ejercicio fiscal 1996, percibió la totalidad de sus recursos imponibles en Suecia. En efecto, de la resolución de remisión y de las

observaciones escritas de la Comisión resulta que tanto la pensión abonada por sus padres como la beca concedida por el Estado constituyen recursos que, por su naturaleza, no tributan en Alemania.²² En consecuencia, pese a que el Sr. Wallentin reside en dicho Estado miembro y tiene en éste el centro de sus intereses personales, resulta obligado señalar que las autoridades fiscales alemanas no podían tener en cuenta su situación personal y familiar en el marco de la sujeción a gravamen de sus ingresos, ya que no percibió en su Estado de residencia ningún ingreso imponible.

32. Por consiguiente, a diferencia del Gobierno francés, considero que no cabe asimilar la exención impositiva, prevista en el Derecho fiscal alemán, de la beca y de la pensión percibidas por el Sr. Wallentin en Alemania a una consideración de la situación personal y familiar del interesado, en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de fiscalidad directa de los particulares. En efecto, dicha exención no tiene como consecuencia conferir al interesado una reducción de la tributación de sus ingresos imponibles tras una apreciación global de su capacidad contributiva en función de su situación personal y familiar.

20 — En la sentencia de 11 de agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, Rec. p. I-2493), el Tribunal de Justicia estimó que la legislación tributaria neerlandesa que no permitía a los no residentes deducir de sus ingresos imponibles las cotizaciones abonadas en materia de jubilación, pese a que los residentes podían acogerse a este derecho, era discriminatoria cuando el no residente percibe todos o casi todos sus ingresos en los Países Bajos. El Tribunal de Justicia consideró que, en este supuesto, el no residente y el residente son gravados solamente en ese Estado y que la base imponible de su impuesto es la misma, de modo que, si bien, por lo que se refiere a las deducciones de sus rendimientos imponibles, el sujeto pasivo no residente no está sujeto al mismo trato fiscal que su homólogo residente, su situación personal no será tomada en consideración ni por la administración tributaria del Estado en el que ejerce su actividad profesional, porque no reside en él, ni por el Estado de residencia, porque no obtiene en él ningún rendimiento.

21 — En la sentencia De Groot, antes citada, el Tribunal de Justicia elevó esta obligación a la categoría de obligación de resultado y afirmó que «no obstante, los mecanismos utilizados para eliminar la doble imposición o los sistemas tributarios nacionales que la eliminan o la atenúan deben garantizar a los contribuyentes de los Estados considerados que, al final, se habrá tenido en cuenta debidamente su situación personal y familiar en su integridad, con independencia del modo en que los Estados miembros interesados se hayan repartido entre ellos tal obligación, ya que en caso contrario se crearía una desigualdad de trato incompatible con las disposiciones del Tratado sobre la libre circulación de los trabajadores, que no se debería en modo alguno a las disparidades existentes entre las legislaciones tributarias nacionales» (apartado 101).

22 — Ésta es asimismo la interpretación que doy al Derecho fiscal alemán. Según el artículo 3, apartado 11, de la Einkommenssteuer-gesetz (Ley relativa al impuesto sobre la renta), las ayudas del Estado o de cualquier otra entidad pública destinadas a la promoción de la formación profesional como, en particular, las becas de estudios abonadas con arreglo a la Bundesausbildungsförderungsgesetz (Ley federal sobre las becas de estudios) no son imponibles (véase Heinicke, W., en Schmidt, L., *Einkommensteuergesetz*, 21ª ed., 2002, p. 83). Por cuanto respecta a las pensiones abonadas por los padres a sus hijos en calidad de derechohabientes, no constituyen tampoco, por regla general, ingresos sujetos al impuesto, ya que no se encuentran ni entre los ingresos imponibles definidos en el artículo 2, apartado 1, de la Einkommenssteuer-gesetz ni entre los otros tipos de ingresos imponibles indicados en el artículo 22 de dicha Ley.

33. De ello se deduce que, por lo que se refiere a la reducción de la base imponible controvertida, el Sr. Wallentin se encuentra exactamente en la misma situación que un residente en Suecia que haya efectuado un trabajo comparable durante un período de tiempo idéntico, ya que los únicos ingresos imposables que ha percibido y que pueden ser objeto de dicha reducción se le han pagado en Suecia y deben tributar en dicho Estado. De ello resulta que, en contra de lo que sostiene la administración tributaria sueca, la situación del Sr. Wallentin no puede compararse tampoco con la de un no residente que ha ejercido una actividad profesional en Suecia durante un período comprendido entre seis meses y un año.

34. En apoyo de mi análisis, procede señalar asimismo que si el Tribunal de Justicia adoptara la tesis defendida por los Gobiernos francés y finlandés, así como por la administración tributaria sueca, ello podría disuadir a un elevado número de estudiantes nacionales comunitarios de realizar un trabajo durante el verano en un Estado miembro distinto del de su residencia. En efecto, resulta evidente que un estudiante no puede vivir todo el año gracias al salario que le proporciona un trabajo realizado durante sus vacaciones de verano. Debe disfrutar forzosamente de una ayuda de sus padres o del Estado para su subsistencia, a menos que suscriba un préstamo. Además, dichas cantidades son, supuestamente, superiores al importe de un salario de verano. Por tanto, las autoridades tributarias del Estado de empleo podrían oponer a muchos estudiantes el hecho de que han obtenido en sus Estados de residencia ingresos muy superiores a la retribución percibida con motivo de su trabajo, de modo que dicho Estado de

empleo podría denegarles de manera sistemática la aplicación de la reducción de la base imponible prevista a favor de los residentes.

35. Por último, tal tesis podría parecer difícilmente conciliable con la solución a la que el Tribunal de Justicia llegó en la sentencia Gerritse, antes citada, que versaba asimismo sobre la aplicación a un sujeto pasivo no residente de un tipo impositivo a tanto alzado del 25 %, sin derecho a deducción ni a reducción de la base imponible.²³ El Tribunal de Justicia declaró que el Sr. Gerritse, que residía en los Países Bajos, sólo había obtenido en territorio alemán una parte mínima de su renta global.²⁴ No obstante, el Tribunal de Justicia señaló que el contribuyente podría acogerse en los Países Bajos a una ventaja comparable a la que reclama en Alemania, en el sentido de que se le podrían aplicar unos rendimientos mínimos exentos, que serían deducidos de su renta global. Además, el Tribunal de Justicia subrayó que, con arreglo al convenio celebrado entre el Reino de los Países Bajos y la República Federal de Alemania, los Países Bajos incluían en la base imponible, de conformidad con la norma de progresividad, los ingresos del Sr. Gerritse gravados en Alemania y practicaban una deducción con el fin de tener en cuenta el impuesto

23 — El Sr. Gerritse, de nacionalidad neerlandesa y residente en los Países Bajos, percibió en 1996 la cantidad de aproximadamente 6.000 DEM en contraprestación por servicios musicales prestados en Alemania. En ese mismo ejercicio, sus ingresos en su Estado de residencia y en Bélgica ascendieron a 55.000 DEM. Conforme al convenio celebrado entre el Reino de los Países Bajos y la República Federal Alemana, los ingresos percibidos por el Sr. Gerritse en este Estado fueron gravados con arreglo al Derecho alemán, es decir, al tipo a tanto alzado del 25 %. A raíz del recurso interpuesto por el Sr. Gerritse, el Tribunal de Justicia se pronunció, en particular, sobre la cuestión de si las normas relativas a la libre prestación de servicios se oponen a la legislación de que se trata, ya que los residentes tributan por los rendimientos netos a una escala de gravamen progresiva con un mínimo exento.

24 — *Ibidem*, apartado 46.

recaudado en dicho Estado. De ello deducía el Tribunal de Justicia que, en lo que atañe a la norma de progresividad, los no residentes y los residentes se encontraban en una situación comparable, de modo que la aplicación a los primeros de un tipo de gravamen del impuesto sobre la renta más elevado que el aplicable a los segundos constituía una discriminación indirecta prohibida por el Derecho comunitario.²⁵

36. De ello se deduce que, en el presente asunto, la aplicación a los no residentes de un tipo impositivo a tanto alzado del 25 % se consideró compatible con las normas del Tratado en un supuesto en el que el no residente había percibido en su Estado de residencia la mayor parte de sus ingresos imponibles, con sujeción, no obstante, a que dicho tipo impositivo no fuera superior al que sería aplicado efectivamente al interesado si se le aplicara la escala de gravamen progresiva del Estado de empleo.

37. La tesis defendida por los Gobiernos francés y finlandés, así como por la administración tributaria sueca, llevaría a aplicar a los contribuyentes en la situación del Sr. Wallentin una solución comparable a la adoptada en el caso del Sr. Gerritse, y equivaldría, por tanto, a asimilar la beca del Estado y el apoyo económico de los padres que el Sr. Wallentin ha recibido en su Estado de residencia, no imponibles por naturaleza y que sólo persiguen proporcionar al intere-

sado los medios necesarios para su subsistencia durante sus estudios, a ingresos imponibles significativos percibidos en el marco del ejercicio de una actividad profesional. No cabe aceptar dicha solución.²⁶

38. Por este motivo, considero que la Ley SINK tiene carácter discriminatorio respecto de los no residentes que han percibido en su Estado de residencia exclusivamente recursos que, por su naturaleza, no están sujetos al impuesto sobre la renta.

39. Procede examinar ahora si cabe justificar dicha discriminación indirecta.

40. El Regeringsrätten no ha indicado en su resolución de remisión ninguna pregunta concreta en relación con la posible justificación de la discriminación de que se trata. La administración tributaria sueca, que ha basado sus alegaciones en la inexistencia de discriminación, tampoco ha invocado ningún elemento a este respecto. Por el contrario, el Gobierno finlandés señala que la discriminación de que se trata se justifica por la necesidad de garantizar la coherencia del régimen tributario. A su juicio, en efecto, la

25 — *Ibidem*, apartados 51 a 53. El Tribunal de Justicia concluyó que los artículos 49 CE y 50 CE no se oponen a una legislación que aplica un impuesto definitivo a un tipo uniforme del 25 %, mientras que aplica una escala de gravamen progresiva con un mínimo exento a los rendimientos de los residentes, siempre que el tipo del 25 % no sea superior al que sería aplicado efectivamente, según la escala de gravamen progresiva, a la cantidad resultante de sumar los rendimientos netos y el mínimo exento.

26 — Tal asimilación sería asimismo discutible a la vista del modelo de convenio de la OCDE en materia de doble imposición, que ha pretendido reservar un trato especial a los recursos de los estudiantes. A tenor del artículo 20 de dicho modelo de convenio, las cantidades que los estudiantes o personas en prácticas perciban para cubrir sus gastos de mantenimiento, de estudios o de formación que procedan de fuentes situadas fuera del Estado en que se encuentren no pueden someterse a imposición en dicho Estado (Modelo de convenio fiscal sobre la renta y sobre el patrimonio, versión resumida, 28 de enero de 2003, OCDE).

reducción de la base imponible no es aplicable en el marco de un sistema de retención en la fuente, ya que confiere al no residente una ventaja fiscal injustificada.

41. Estas alegaciones coinciden parcialmente con los fundamentos señalados en los trabajos preparatorios de la Ley SINK, citados en la resolución de remisión. Según dichos fundamentos, el sistema de retención a tanto alzado en la fuente ha sido adoptado porque la sujeción a gravamen de las personas domiciliadas en el extranjero a través de un sistema de declaración resultaría demasiado difícil de poner en práctica y las autoridades tributarias suecas no podrían tener en cuenta la situación personal y familiar de trabajadores que llegaran a Suecia para un breve período.

42. Naturalmente, no afirmo que, a falta de armonización de la fiscalidad directa de los particulares a escala comunitaria, resulte fácil para las autoridades fiscales nacionales establecer sistemas tributarios que garanticen en todos los supuestos el respeto de la libertad de circulación garantizada por el Tratado. Ahora bien, es evidente que si determinadas obligaciones o dificultades administrativas pudieran justificar la posibilidad de establecer excepciones al respeto de dicha libertad, su alcance quedaría sustancialmente reducido. Por este motivo, el Tribunal de Justicia ha desestimado por regla general las alegaciones basadas en la necesidad de garantizar la coherencia del régimen tributario recordando que, en los supuestos en que ha admitido que esta

necesidad puede justificar una normativa que pueda restringir las libertades fundamentales,²⁷ se daba una relación directa entre, por una parte, el carácter deducible de las primas pagadas en virtud de los contratos de seguro de vejez y de vida y, por otra parte, la sujeción al impuesto de las cantidades cobradas en cumplimiento de dichos contratos.²⁸

43. En el presente asunto, no existe una relación de tal naturaleza entre un sistema de retención en la fuente y la falta de consideración de la situación personal y familiar del sujeto pasivo. Además, no entiendo por qué motivo dicha relación conferiría una ventaja fiscal injustificada a un sujeto pasivo en la situación del Sr. Wallentin, que no ha percibido ningún ingreso imponible en su Estado de residencia. A este respecto, ha de recordarse que en la sentencia Schumacker, antes citada, el Tribunal de Justicia no estimó las alegaciones basadas en la necesidad de mantener la coherencia del régimen tributario señalando que, cuando el Estado de residencia no puede tener en cuenta la situación personal y familiar del sujeto pasivo, puesto que la carga fiscal en ese país es insuficiente para permitirlo, el principio comunitario de igualdad de trato exige que, en el Estado de empleo, la situación personal y familiar del extranjero no residente sea tenida en cuenta de la misma forma que respecto a los nacionales residentes y que se le concedan las mismas ventajas fiscales.²⁹

27 — Se trataba de las sentencias de 28 de enero de 1992, Bachmann (C-204/90, Rec. p. I-249), apartado 28, y Comisión/Bélgica (C-300/90, Rec. p. I-305), apartado 21.

28 — Véase, por ejemplo, la sentencia De Groot, antes citada, apartado 108.

29 — Apartado 41.

44. Por consiguiente, no puede justificarse, a mi juicio, la discriminación indirecta que entraña la Ley SINK respecto de un no residente que se encuentra en la situación del Sr. Wallentin. Por ello, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión prejudicial que el artículo 39 CE se opone a

una normativa nacional como la Ley SINK cuando las personas no residentes en el Estado de gravamen han dispuesto en su Estado de residencia únicamente de recursos que no están, por su naturaleza, sujetos al impuesto sobre la renta.

V. Conclusión

45. En virtud de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la cuestión prejudicial planteada por el Regeringsrätten:

«El artículo 39 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a que la legislación de un Estado miembro disponga que las personas físicas que no se consideren domiciliadas fiscalmente en ese Estado pero que perciban en el mismo rendimientos del trabajo tributen mediante una retención en la fuente configurada de tal modo que la reducción de la base imponible u otras deducciones o desgravaciones vinculadas a la situación personal del contribuyente no estén autorizadas, pese a que los contribuyentes domiciliados en ese mismo Estado tienen derecho a tales reducciones de la base imponible o deducciones en la tributación general de sus ingresos percibidos en dicho Estado y en el extranjero, cuando las personas no residentes en el Estado de gravamen han dispuesto en su Estado de residencia únicamente de recursos que no están, por su naturaleza, sujetos al impuesto sobre la renta.»