

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 11 de agosto de 1995 *

En el asunto C-80/94,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el Gerechtshof te's-Hertogenbosch (Países Bajos), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

G. H. E. J. Wielockx

e

Inspecteur der directe belastingen,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 52 del Tratado CEE, actualmente Tratado CE,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres.: G.C. Rodríguez Iglesias, Presidente; F.A. Schockweiler, P.J.G. Kapteyn, C. Gulmann y P. Jann, Presidentes de Sala; G.F. Mancini,

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

J.C. Moitinho de Almeida, D.A.O. Edward (Ponente), G. Hirsch, H. Ragnemalm y L. Sevón, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Léger;
Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- En nombre del Inspecteur der directe belastingen, por el Sr. J. W. K. Keizer;
- en nombre del Gobierno italiano, por el Profesor U. Leanza, jefe del servizio del contenzioso diplomatico del Ministero degli Affari esteri, asistido por el Sr. M. Fiorilli, avvocato dello Stato;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por el Sr. A. Bos, juridisch adviseur del Ministerie van Buitenlandse zaken, en calidad de Agente;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por la Sra. H. Michard y el Sr. B. J. Drijber, miembros del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Sr. G. H. E. J. Wielockx, representado por el Sr. A. W. Gaertner, Asesor Fiscal; del Gobierno neerlandés, representado por el Sr. Van den Oosterkamp, assistent juridisch adviseur del Ministerie van Buitenlandse zaken, en calidad de Agente; del Gobierno alemán, representado por el

Sr. E. Röder, Ministerialrat del Bundesministerium für Wirtschaft, en calidad de Agente, y de la Comisión de las Comunidades Europeas, expuestas en la vista de 2 de mayo de 1995;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 31 de mayo de 1995;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante resolución de 16 de febrero de 1994, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de marzo siguiente, el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, tres cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación del artículo 52 del Tratado CEE, actualmente Tratado CE.
- 2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el Sr. Wielockx, ciudadano belga residente en Bélgica, y el Inspecteur der directe belastingen (en lo sucesivo, «Inspector»), acerca de la negativa de este último a deducir del rendimiento imponible del interesado las dotaciones a la reserva para la vejez.
- 3 En los Países Bajos, la Nederlandse wet op de inkomstenbelasting de 16 de diciembre de 1964 (Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, *Staatsblad* 519; en lo sucesivo, «Ley de 1964») define a los «sujetos pasivos nacionales», en su artículo 1, como las personas físicas residentes en el Reino en contraste con los «sujetos pasivos extranjeros», personas físicas que, sin residir en los Países Bajos, perciben no obstante rendimientos en dicho país.

4 La Ley de 1964 fue completada por la Ley de 16 de noviembre de 1972 (*Staatsblad* 612), en la que el apartado 1 de su artículo 44 d establece un régimen fiscal voluntario de reserva para la vejez en favor de los trabajadores por cuenta propia. En virtud de dicho régimen, los interesados pueden reservar una parte de los rendimientos derivados de su actividad empresarial con el fin de constituir una reserva para la vejez que ofrece la ventaja de que las cantidades ahorradas cada año permanecen en la empresa.

5 A tenor del apartado 3 del artículo 3 de la Ley de 1964, los sujetos pasivos nacionales están sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas procedente de los rendimientos derivados de su actividad empresarial; renta de la que se deducen los importes destinados a la reserva para la vejez y a la que se aumentan los importes que se retiran de dicha reserva. A la dotación máxima a una reserva para la vejez durante un año natural, que puede ser objeto de deducción, se le resta el importe de la prima abonada por razón de la participación obligatoria en un fondo de jubilación de empresa.

6 En virtud de la letra e) del apartado 1 del artículo 44 f de la misma Ley, cuando el sujeto pasivo cumple sesenta y cinco años, dicha reserva para la vejez se suprime. Se califica entonces de «rendimiento» y está sometido al pago del Impuesto, bien una vez sobre el capital total, bien de manera diferida sobre los rendimientos de dicho capital periódicamente abonados.

7 Con arreglo a los artículos 48 y 49 de la Ley de 1964, los sujetos pasivos extranjeros serán exclusivamente gravados por los «rendimientos nacionales imponibles», es decir, todos los rendimientos obtenidos en el territorio de los Países Bajos durante un año natural de los que se deducirán las pérdidas de ejercicios anteriores. La reserva para la vejez no figura entre las cantidades que pueden deducirse de dichos rendimientos según el apartado 3 del artículo 48 de la Ley de 1964. No obstante, una circular ministerial en materia jurídico-fiscal introdujo una medida correctiva que autorizaba las deducciones de las obligaciones personales y de los gastos extraordinarios, cuando al menos 90 % de los rendimientos mundiales del sujeto pasivo no residente están sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los Países Bajos. Dicha circular no se refiere a la reserva para la vejez.

- 8 A tenor del artículo 18 del Convenio tipo de la OCDE (modelo de Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el Patrimonio, Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, 1977), «sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 19 [relativo a las pensiones de los funcionarios públicos], las pensiones y demás remuneraciones análogas pagadas a un residente de un Estado contratante por razón de un empleo anterior, sólo pueden someterse a imposición en este Estado».
- 9 El apartado 1 del artículo 14 del Convenio fiscal bilateral para evitar la doble imposición celebrado entre los Países Bajos y Bélgica (*Tractatenblad*, 1970, n° 192) establece, además, que los beneficios y rendimientos que un residente en uno de dichos Estados obtenga de una profesión liberal deben someterse a imposición en el otro Estado si dicho residente tiene en él un establecimiento permanente para ejercer su actividad.
- 10 El Sr. Wielockx ejerce, en calidad de asociado independiente, la profesión de fisioterapeuta en Venlo (Países Bajos), donde obtiene la totalidad de sus rendimientos y donde es gravado.
- 11 El Sr. Wielockx solicitó al Inspector que a los rendimientos imposables que obtuvo en los Países Bajos durante el año 1987 (73.912 HFL reducidos a 65.643 HFL por la Administración Tributaria) se les dedujera la cantidad de 5.145 HFL en concepto de dotación a la reserva para la vejez; solicitud que el Inspector denegó.
- 12 El Sr. Wielockx interpuso un recurso contra dicha decisión ante la Sala de lo Tributario del Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. Dicho órgano jurisdiccional alberga dudas acerca de la compatibilidad de las disposiciones neerlandesas relativas a la reserva para la vejez con la libertad de establecimiento prevista en el artículo 52 del

Tratado CE. Por consiguiente, suspendió el procedimiento y pidió al Tribunal de Justicia que se pronunciara con carácter prejudicial sobre las cuestiones siguientes:

- «1) ¿Prohíbe el artículo 52 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea o alguna otra de sus disposiciones que un Estado miembro, como los Países Bajos, perciba el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas reconociendo a los sujetos pasivos que obtienen rendimientos derivados de la actividad empresarial el derecho a formar a cargo a sus rendimientos brutos lo que se ha convenido en denominar “reserva para la vejez” (oudedagsreserve) —como resulta del principio y la letra a) del apartado 3 del artículo 3 de la Wet op inkomstenbelasting 1964 en relación con los artículos 44 d) al 44 l), en la versión vigente en el año que nos ocupa—, pero sin reconocer tal derecho a un sujeto pasivo que reside en otro Estado miembro, cuya nacionalidad ostenta, y que percibe en el Estado miembro, citado en primer lugar, rendimientos derivados de la actividad empresarial por los que se le somete al pago del mencionado impuesto?

- 2) ¿Es relevante a este respecto que con arreglo al Capítulo III de la Wet op de inkomstenbelasting 1964 (titulado “Objeto de la imposición en los sujetos pasivos extranjeros”), las cantidades retiradas de la “reserva para la vejez” no constituyan rendimientos interiores imposables del sujeto pasivo extranjero, como consecuencia de lo cual en el sistema tributario vigente en los Países Bajos no queda garantizada, por lo que respecta a los sujetos pasivos no residentes, la coherencia entre el carácter deducible de los importes destinados a la “reserva para la vejez” y el carácter imponible de los importes que se retiran de dicha reserva?

- 3) ¿Es asimismo pertinente para este supuesto que los rendimientos del sujeto pasivo extranjero se obtengan o no en su totalidad o casi en su

totalidad de actividades desarrolladas en el Estado miembro citado en primer lugar?»

- 13 Mediante las cuestiones primera y tercera, el órgano jurisdiccional de remisión pide, esencialmente, que se dilucide si el artículo 52 del Tratado se opone a que un Estado miembro permita a las personas residentes en su territorio deducir de los rendimientos sujetos al impuesto los rendimientos derivados de la actividad empresarial que afectan a la constitución de una reserva para la vejez, pero deniegue dicha ventaja a los sujetos pasivos comunitarios que, aunque residan en otro Estado miembro, obtengan en el primer Estado la totalidad o la cuasi totalidad de sus rendimientos.
- 14 Mediante la segunda cuestión, el órgano jurisdiccional de remisión plantea al Tribunal de Justicia si dicha diferencia de trato puede justificarse por el hecho de que las rentas periódicas que el sujeto pasivo no residente perciba posteriormente de la reserva para la vejez no se gravan en el Estado en que ejerza sus actividades profesionales, sino en el Estado de residencia con el que dicho Estado ha celebrado un Convenio fiscal bilateral para evitar la doble imposición.
- 15 Procede examinar dichas cuestiones conjuntamente.
- 16 Hay que recordar en primer lugar que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no es menos cierto que estos últimos deben ejercer ésta respetando el Derecho comunitario y abstenerse, por tanto, de toda discriminación manifiesta o encubierta basada en la nacionalidad (sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225, apartados 21 a 26).

- 17 Según jurisprudencia reiterada, una discriminación consiste en aplicar reglas diferentes a situaciones comparables o aplicar la misma regla a situaciones diferentes.
- 18 En materia de impuestos directos la situación de los residentes y la de los no residentes en un Estado determinado no son comparables, por lo general, ya que presentan diferencias objetivas tanto desde el punto de vista de la fuente de los rendimientos, como de la capacidad contributiva personal o de la situación personal y familiar (sentencia Schumacker, antes citada, apartados 31 y ss.).
- 19 Una diferencia de trato entre estas dos categorías de sujetos pasivos no puede, por tanto, calificarse, por sí misma, de discriminación en el sentido del Tratado.
- 20 No obstante, procede admitir que el sujeto pasivo no residente, que trabaja por cuenta ajena o propia, que percibe la totalidad o la cuasitotalidad de sus rendimientos en el Estado en que ejerce sus actividades profesionales se encuentra, objetivamente, en la misma situación, por lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que el residente en dicho Estado que ejerce en él las mismas actividades. Ambos son gravados solamente en ese Estado y la base imponible de su impuesto es la misma.
- 21 Si, por lo que se refiere a las deducciones de sus rendimientos imposables, 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. Por

consiguiente, será gravado con una imposición global superior y estará en desventaja en relación con su homólogo residente.

- 22 De ello se desprende que el sujeto pasivo no residente que, como en el caso del litigio principal, obtiene la totalidad o la cuasitotalidad de sus rendimientos en el Estado en el que ejerce su actividad profesional, pero no tiene derecho a constituir una reserva para la vejez deducible bajo los mismos requisitos fiscales que el sujeto pasivo residente, sufre una discriminación.
- 23 Con el fin de justificar la desventaja fiscal sufrida en este caso por los sujetos pasivos no residentes, el Gobierno neerlandés invoca el principio de coherencia fiscal, enunciado en la sentencia de 28 de enero de 1992, Bachmann (C-204/90, Rec. p. I-249), según el cual debe existir una correlación entre las cantidades deducidas de la base imponible y las que se sujetan al impuesto. Si un no residente pudiera constituir una reserva para la vejez en los Países Bajos y adquirir así un derecho a pensión, esta última no estaría sometida al impuesto en los Países Bajos, ya que en virtud del Convenio fiscal bilateral celebrado entre los Reinos de Bélgica y de los Países Bajos, antes citado, dicho rendimiento se grava en el Estado de residencia.
- 24 En primer lugar, como el Abogado General ha destacado en el punto 54 de sus conclusiones, como resultado de los Convenios para evitar la doble imposición que, como el anteriormente mencionado, siguen el modelo del Convenio tipo de la OCDE, el Estado grava todas las pensiones percibidas por los residentes en su territorio, sea cual sea el Estado donde se hayan abonado las cotizaciones, pero, por el contrario, renuncia a gravar las pensiones percibidas en el extranjero, aunque se deriven de cotizaciones abonadas en su territorio, que ha considerado deducibles. Por tanto, la coherencia fiscal no se establece en relación con una misma persona, mediante una rigurosa correlación entre el carácter deducible de las cotizaciones y la imposición de las pensiones, sino que se desplaza a otra esfera, la de la reciprocidad de las normas aplicables en los Estados contratantes.

- 25 Por estar garantizada la coherencia fiscal sobre la base de un Convenio bilateral celebrado con otro Estado miembro, dicho principio no puede invocarse para justificar la denegación de una deducción como la que es objeto de debate.
- 26 En todo caso, procede recordar, como hizo la Comisión en sus observaciones escritas, que las autoridades tributarias siempre pueden recabar todas las informaciones necesarias de conformidad con 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).
- 27 De las consideraciones que preceden se desprende que una norma adoptada por un Estado miembro que permite a las personas residentes en dicho Estado deducir de los rendimientos imponibles los rendimientos derivados de la actividad empresarial afectados a la constitución de una reserva para la vejez, pero que deniega esta ventaja a los sujetos pasivos comunitarios que, aunque residan en otro Estado miembro, obtienen en el primer Estado la totalidad o la cuasitotalidad de sus rendimientos, no puede justificarse por el hecho de que las rentas periódicas que el sujeto pasivo no residente perciba posteriormente de la reserva para la vejez, no se gravan en dicho Estado, sino en el Estado de residencia, —con el que dicho Estado ha celebrado un Convenio fiscal bilateral para evitar la doble imposición—, aun cuando la generalización de la ventaja no permita garantizar, en el sistema tributario vigente en el primer Estado, una correspondencia estricta entre el carácter deducible de los importes destinados a la reserva para la vejez y el carácter imponible de los importes que se retiran de dicha reserva. Tal discriminación es, por tanto, contraria al artículo 52 del Tratado.

Costas

- 28 Los gastos efectuados por los Gobiernos alemán, italiano y neerlandés y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el

procedimiento tiene, para las partes en el litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* mediante resolución de 16 de febrero de 1994, declara:

Una norma adoptada por un Estado miembro que permite a las personas residentes en dicho Estado deducir de los rendimientos imponibles los rendimientos derivados de la actividad empresarial afectados a la constitución de una reserva para la vejez, pero que deniega esta ventaja a los sujetos pasivos comunitarios que, aunque residan en otro Estado miembro, obtienen en el primer Estado la totalidad o la cuasitotalidad de sus rendimientos, no puede justificarse por el hecho de que las rentas periódicas que el sujeto pasivo no residente perciba posteriormente de la reserva para la vejez no se gravan en dicho Estado, sino en el Estado de residencia, —con el que dicho Estado ha celebrado un Convenio fiscal bilateral para evitar la doble imposición—, aun cuando la generalización de la ventaja no permita garantizar, en el sistema tributario vigente en el primer Estado, una correspondencia estricta entre el carácter deducible de los importes destinados a la reserva para la vejez y el carácter imponible de los importes que se retiran de dicha reserva. Tal discriminación es, por tanto, contraria al artículo 52 del Tratado CE.

Rodríguez Iglesias

Schockweiler

Kapteyn

Gulmann

Jann

Mancini

Moitinho de Almeida

Edward

Hirsch

Ragnemalm

Sevón

WIELOCKX

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 11 de agosto de 1995.

El Secretario

R. Grass

El Presidente

G.C. Rodríguez Iglesias