

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MAURICE LAGRANGE
presentadas el 18 de octubre de 1960 *

Índice

I. Competencia y procedimiento	438
II. Fondo	441
a) Alegaciones de las partes	441
b) Terminología	442
c) Análisis jurídico	444
d) <i>Ratio legis</i>	446
e) Consideraciones generales	447

* Lengua original: francés.

*Señor Presidente,
Señores Jueces,*

En primer lugar, recordaré en algunas palabras los hechos, que son muy sencillos: el Sr. Humblet, de nacionalidad belga, es funcionario de la Alta Autoridad de la CECA. Si bien ejerce sus funciones en Luxemburgo, donde reside con su esposa, se considera que ha mantenido su domicilio fiscal en Bélgica, donde posee además una residencia y donde su esposa percibe rendimientos; las partes no discuten este extremo.

Los rendimientos de la Sra. Humblet, debidamente declarados, estaban sujetos en Bélgica al *impôt complémentaire personnel* (impuesto complementario personal) del que, de conformidad con lo establecido en la ley, era sujeto pasivo su marido en su calidad de cabeza de familia. No obstante, en contra de la postura que había mantenido hasta entonces, en 1959 la Administración Tributaria belga instó al Sr. Humblet a declarar el importe de la retribución que percibe como funcionario de la Alta Autoridad, que está exenta de impuestos en virtud del Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de la Comunidad: en efecto, la Administración pretendía incluir dicho importe entre los rendimientos de la unidad familiar a efectos de la determinación del tipo impositivo aplicable, si bien el impuesto sólo debía percibirse posteriormente sobre la fracción no exenta de los rendimientos, es decir, en el presente caso, sobre los rendimientos de la esposa. Al

negarse el interesado a efectuar dicha declaración, se le giraron sendas liquidaciones de oficio correspondientes a 1957, 1958 y 1959 (rendimientos percibidos durante los ejercicios de 1956, 1957 y 1958), aplicando a dichas liquidaciones lo que en Bélgica se denominan «recargos», que parecen corresponder a lo que en otros países se conoce, más brutalmente, como «sanciones». Tras desestimarse la reclamación que presentó en tiempo y forma debidos contra dichas liquidaciones, el asunto se encuentra actualmente ante la Cour d'appel.

Ahora bien, paralelamente a este procedimiento interno, el Sr. Humblet consideró que podía recurrir, asimismo, al Tribunal de Justicia al amparo del artículo 16 del Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades, a tenor del cual, lo recuerdo:

«cualquier controversia relativa a la interpretación o la aplicación del presente Protocolo será sometida al Tribunal de Justicia».

La Alta Autoridad se ha mantenido ajena al litigio, en el que no ha intervenido.

El presente asunto plantea varias cuestiones importantes y delicadas, relativas a la competencia, al procedimiento y a la interpretación del Protocolo.

I

Examinaré, en primer lugar, las cuestiones de competencia y de procedimiento.

El Etat belge, demandado en el procedimiento, propone en primer lugar una excepción de incompetencia del Tribunal de Justicia. Sostiene que, en el presente caso, el litigio versa únicamente sobre la aplicación de la legislación interna, que es competencia exclusiva de los órganos jurisdiccionales nacionales. En efecto, por un lado, el único elemento de controversia son los rendimientos de la Sra. Humblet, la cual no es funcionaria de la Comunidad y que, en consecuencia, es ajena a la aplicación del Protocolo. Por otro lado, la única cuestión litigiosa se refiere al método de cálculo, de conformidad con la legislación tributaria belga, del impuesto que grava los rendimientos no exentos, es decir, los rendimientos sometidos exclusivamente a dicha legislación tributaria. Por lo demás, el demandado observa que cuestiones de la misma naturaleza han sido sometidas ya o se encuentran actualmente sometidas a los órganos jurisdiccionales nacionales, que, hasta ahora, no han decidido declararse incompetentes en favor del Tribunal de Justicia.

No comparto esta opinión.

En primer lugar, quisiera desechar de una vez por todas las alegaciones, invocadas en un sentido o en otro, según las cuales en el presente caso se trata de los rendimientos de la esposa del funcionario: con arreglo a la Ley, dichos rendimientos no sólo obligan al marido como sujeto pasivo (puesto que no estamos ante un caso de tributación separada), sino que se suman a los del

cabeza de familia como si provinieran de una misma fuente.

Es evidente que el fisco no puede *simultáneamente* olvidar la existencia del marido para afirmar que los rendimientos de la mujer, que no es funcionaria de la CECA, no pueden beneficiarse en ningún caso de una ventaja establecida en el Tratado para inmediatamente acordarse de ese mismo marido (y de la exención de que disfruta) con el fin de incrementar el impuesto que recae sobre los rendimientos obtenidos por la esposa. Inversamente, el Sr. Humblet no puede aducir que los rendimientos sujetos al impuesto por los que es sujeto pasivo son rendimientos de su esposa. A mi entender, los diversos problemas suscitados por el presente litigio se plantean exactamente del mismo modo independientemente de que se trate de rendimientos propios del contribuyente o de rendimientos de los miembros de su familia que tributan conjuntamente con él.

Una vez dicho esto, me parece *evidente* que el litigio sometido al Tribunal de Justicia versa tanto sobre la interpretación como sobre la aplicación de una de las disposiciones del Protocolo, a saber, la letra b) del artículo 11: se trata, fundamentalmente, de determinar si el tenor de dicha disposición y, en particular, la expresión «*estarán exentos de los impuestos sobre los sueldos [...]*» debe interpretarse de manera amplia, en el sentido de que se oponen a cualquier consideración de los emolumentos exentos, tanto para la determinación de la renta sujeta al impuesto como para el cálculo de la cuota adeudada cuando se trata de un impuesto personal sobre la renta de carácter progresivo o si, por el contrario, debe considerarse que el término «exento»,

interpretado de manera estricta, sólo se opone a la *aplicación del tipo impositivo* a la fracción de la renta total correspondiente al importe de la retribución, sin que ello impida que el propio tipo impositivo pueda determinarse en función de la renta total, incluida la retribución exenta. Está claro que ésta es una cuestión que corresponde a la competencia del Tribunal de Justicia. El Tribunal no tiene por qué inmiscuirse en la aplicación o la interpretación de la legislación tributaria interna: la toma tal y como está, con su formulación, los principios en los que se inspira y, en caso necesario, la jurisprudencia nacional a la que haya podido dar lugar, y, sobre esa base, establece, mediante la interpretación del Protocolo, el *alcance* de la exención, es decir, la medida en que dicha exención establece una excepción a la legislación nacional.

Hay otras dos cuestiones que me parecen más delicadas: la primera de ellas consiste en determinar si un funcionario de la Comunidad puede recurrir directamente al Tribunal de Justicia y, en su caso, en qué circunstancias; la segunda se refiere a cuáles son las facultades del Tribunal de Justicia en la materia y los efectos de su sentencia.

Sobre la primera de ellas, procede observar que el artículo 11 del Protocolo establece, *con carácter normativo*, una serie de privilegios e inmunidades en favor de los miembros de la Alta Autoridad y de los funcionarios de la Comunidad. A este respecto, considero que la situación difiere de la que se da cuando los privilegios e inmunidades se *estipulan mediante un acuerdo de establecimiento de la sede* de una organización internacional celebrado entre ésta y el Estado que la acoge: en ese caso, las difi-

cultades que puedan surgir con respecto al alcance de una u otra disposición de dicho acuerdo serán dificultades *entre el Estado en el que se encuentra la sede y la organización*, y normalmente se resolverán de acuerdo con un procedimiento especial previsto en el propio acuerdo; semejante procedimiento (por ejemplo, de arbitraje) sólo puede ser iniciado por la organización o por el Estado, es decir, por las partes del acuerdo.

Por el contrario, en este caso se trata de una disposición del Protocolo, con el mismo rango que el Tratado, que crea un derecho en favor de los funcionarios. Sin duda, de conformidad con el artículo 13 del Protocolo los privilegios, inmunidades y facilidades se otorgan a los miembros de la Alta Autoridad y a los funcionarios de las Instituciones de la Comunidad «*exclusivamente en interés de esta última*»; ahora bien, esta disposición, que indica las razones por las que se otorgaron los privilegios, no puede impedir que las personas en favor de las cuales se establecieron puedan defender su aplicación. A mi entender, la generalidad de los términos empleados en el artículo 16 las permite recurrir directamente al Tribunal de Justicia, siempre y cuando (y este es el único requisito que debe exigirse) exista una «*controversia*» referida a la interpretación o la aplicación del Protocolo.

En el caso de los privilegios fiscales, considero que la existencia de una «*controversia*» está suficientemente acreditada cuando el interesado se encuentra, como en el presente caso, en conflicto con la Administración Tributaria y ha presentado en tiempo y forma debidos una reclamación ante las instancias nacionales competentes.

Es cierto –y la parte demandada no ha dejado de subrayarlo– que no se previó ningún procedimiento de remisión prejudicial al Tribunal de Justicia. Esto se explica por el hecho de que las controversias que pueden surgir en relación con la aplicación del Protocolo son de naturaleza muy diversa y puede dar lugar a muy distintos procedimientos, sin que tengan por qué manifestarse en todos los casos con ocasión de litigios sometidos a un órgano jurisdiccional nacional.

Dicho esto, pienso –y se trata de una opinión personal– que los órganos jurisdiccionales nacionales ante los cuales se plantea una cuestión de interpretación o de aplicación del Protocolo que corresponde a la competencia del Tribunal de Justicia harían muy bien –aun cuando no debieran considerarse obligados a ello– en acordar la remisión prejudicial al Tribunal de Justicia, bien sea a instancia de parte, o bien incluso de oficio: *la competencia atribuida al Tribunal de Justicia excluye necesariamente la suya*, y la inexistencia de un procedimiento expresamente previsto al efecto no debe constituir un obstáculo para la remisión.

En todo caso, desde el momento en que el órgano jurisdiccional nacional competente no creyó necesario ordenar dicha remisión, no veo por qué el interesado no habría de poder recurrir por sí mismo al Tribunal de Justicia. El artículo 16 no se opone a ello en modo alguno:

«cualquier controversia relativa a la interpretación o la aplicación del presente Protocolo *será sometida* al Tribunal de Justicia»;

puede hacerlo tanto el propio interesado, siempre que la existencia de una controversia lo justifique, como un órgano jurisdiccional nacional que ordene la remisión prejudicial.

Estas consideraciones nos ayudarán a resolver la *segunda cuestión*, relativa a las facultades del Tribunal de Justicia y a los efectos de su sentencia.

Es evidente que el Tribunal de Justicia es competente para *interpretar*, habida cuenta de los hechos de autos, las disposiciones del Protocolo. Pero, ¿puede ir más lejos? ¿Tiene, como sostiene el demandante, la facultad de dictar una *orden conminatoria* dirigida a las autoridades nacionales, es decir, en el presente caso, la facultad de pronunciar la revocación o la reducción del impuesto controvertido e imponer las correspondientes desgravaciones? A mi entender, está claro que no; ello constituiría una invasión manifiesta del ámbito de las competencias que siguen siendo nacionales: el Tribunal de Justicia no puede erigirse en sustituto de las autoridades ni de los órganos jurisdiccionales nacionales que actúan en el marco de la legislación tributaria interna.

Es cierto que, con arreglo al artículo 16, las controversias que deben someterse al Tribunal de Justicia no son solamente aquellas relativas a la interpretación del Protocolo, sino también las que versan sobre su *aplicación*. Ahora bien, a mi juicio, no puede exagerarse el alcance de esta disposición. La misma tiene por objeto permitir al Tribunal de Justicia –y esto es ya muy importante– pronunciarse en los casos en que la dificultad no radica en una cuestión de interpretación de una disposición o consi-

derada como tal del Protocolo, sino en las circunstancias en que se aplica o se deniega su aplicación. Ahora bien, una vez más, el Tribunal de Justicia no puede erigirse en sustituto de las autoridades, y menos aún de los órganos jurisdiccionales nacionales, y ejercer sus poderes en lugar de ellos.

Considero que en los casos, como el presente, en que la intervención del Tribunal de Justicia se produce con ocasión de un procedimiento desarrollado en el marco nacional y en que la resolución del litigio depende, al menos en parte, de la sentencia del Tribunal de Justicia, debe seguirse el mismo procedimiento que si se tratara de cuestiones prejudiciales. Dicho de otro modo, corresponde a la parte que lo considere oportuno aportar la sentencia del Tribunal de Justicia ante los órganos jurisdiccionales nacionales, a los que les corresponde, a su vez, deducir de la misma las consecuencias que proceda en Derecho respecto de la decisión que deben adoptar en el orden interno. Estamos ante un caso comparable al que se presenta cuando, por ejemplo, en el curso de un litigio se plantea una cuestión de nacionalidad y la parte interesada aporta a los autos una sentencia que ella misma ha obtenido sobre ese particular, pero que no ha sido dictada en virtud de la remisión del órgano jurisdiccional que conoce del litigio principal: por supuesto, este último debe comprobar si la sentencia que se le aporta fue dictada regularmente por el órgano jurisdiccional competente, si es definitiva, etc. Pero, una vez efectuadas tales comprobaciones, se somete a la cosa juzgada por lo que respecta a la cuestión que se escapaba a su propia competencia y extrae las consecuencias pertinentes por lo que respecta a la decisión que

debe adoptar él mismo. Pienso que esto es lo que debe hacerse en el presente caso.

II

Llego así a la cuestión de fondo, a saber, la relativa al alcance de la exención establecida en la letra b) del artículo 11 del Protocolo cuando se aplica a un impuesto personal sobre al renta de carácter progresivo. A este respecto, se trata, fundamentalmente, de determinar el sentido de la siguiente expresión:

«[...] los miembros de la Alta Autoridad y los funcionarios de la Comunidad *estarán exentos de los impuestos* sobre los sueldos, salarios y emolumentos abonados por la Comunidad».

El Tribunal conoce las dos tesis en liza, en apoyo de las cuales se han formulado alegaciones de peso.

El demandante afirma que el texto de la disposición es muy general, y que el sistema adoptado por la Administración belga da lugar, mediante la fijación de un tipo impositivo que tiene en cuenta la totalidad de los rendimientos percibidos, incluida la retribución exenta, a que se grave parcialmente dicha retribución, lo que constituye una vulneración del Protocolo.

En modo alguno, responde el demandado: los únicos rendimientos gravados son aquellos que no se benefician de la exención. De este modo, afirma que se respetan las disposiciones del Protocolo. En efecto, a su entender, procede distinguir entre un rendimiento «exento», es decir, que no puede ser gravado, y un rendimiento «inmu-

ne», es decir, que no puede computarse a efectos de la determinación de la renta base imponible. Si los autores del Protocolo hubieran pretendido adoptar esta última solución, se hubieran expresado de otro modo. Además, la parte demandada afirma que la exención es personal: es el funcionario, y no la retribución, quien se beneficia de ella. Las disposiciones relativas a exenciones fiscales deben interpretarse de manera estricta, al igual que los textos jurídicos internacionales y, en particular, aquellos que establecen privilegios o inmunidades, y, en caso de duda, debe prevalecer la interpretación restrictiva. Según el Estado belga, esto es así en mayor medida aún en el presente caso por cuanto la «inmunidad» menoscabaría los propios fundamentos del impuesto de que se trata, que es un impuesto personal de carácter progresivo que tiene en cuenta la «capacidad contributiva» del contribuyente, que depende del conjunto de sus rendimientos: gravar a un tipo impositivo bajo los rendimientos no exentos, como si el contribuyente no dispusiera de ningún otro recurso, sería profundamente inequitativo y, a falta de una disposición que imponga formalmente semejante solución, es algo que debe excluirse. El demandado invoca, asimismo, en apoyo de su tesis una serie de sentencias dictadas tanto por los órganos jurisdiccionales belgas como por los órganos jurisdiccionales extranjeros y, en particular, por el tribunal fédéral de Lausanne; también invoca la práctica seguida en la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición: pese a ello, los rendimientos exentos se computan a efectos de la determinación de las bases del impuesto personal y, en particular, de la determinación del tipo impositivo, si bien dicho tipo no se aplica al importe de los rendimientos exentos, siempre

que se acredite que dichos rendimientos han soportado el impuesto en el país de origen.

A todos estos argumentos, el demandante replica impugnando el valor de la distinción entre rendimientos «exentos» y rendimientos «inmunes», recordando que el Protocolo estableció un privilegio que no puede reducirse a un simple método de cálculo, negando cualquier efecto en Derecho interno a la distinción entre personas exentas y rendimientos no sujetos al impuesto, mostrando la diferencia que existe entre un privilegio que establece una exención y la aplicación de los convenios de doble imposición e intentando demostrar que el sistema adoptado por el fisco belga conduce, en realidad, a gravar la retribución supuestamente exenta.

En esta controversia, una vez sopesados todos los argumentos, considero que es el demandante quien tiene razón.

Para empezar, ¿qué debe pensarse de la distinción entre rendimientos «inmunes» y rendimientos solamente «exentos»? Es cierto que, considerada en sí misma, esta distinción puede tener cierto sentido, siempre que efectivamente se corresponda con la distinción entre los dos sistemas defendidos, respectivamente, por cada una de las partes. Es perfectamente posible imaginar que, en un régimen de impuesto personal sobre la renta de carácter progresivo, se tenga en cuenta una determinada fuente de ingresos a efectos de la determinación del conjunto de la renta imponible y, en particular, de la determinación del tipo impositivo, quedando posteriormente exenta de la aplicación de dicho tipo, que sí se aplica,

en cambio, a los rendimientos procedentes de otras fuentes. También se concibe, a la inversa, que un rendimiento procedente de una determinada fuente no se compute a efectos de la determinación de la renta imponible: es el legislador fiscal quien decide soberanamente sobre todas estas cuestiones. Ahora bien, la cuestión que aquí nos interesa es la de si, en el lenguaje común en esta materia, el primero de estos sistemas se traduce necesariamente o, al menos, normalmente en la utilización del término «exento», mientras que se reserva para el segundo sistema el término «inmune». Sería preciso incluso que dicha distinción entre la inmunidad y la simple exención estuviera consagrada en el lenguaje fiscal internacional, hasta el punto de que pudiera considerarse que los autores del Tratado optaron por el primer sistema y excluyeron el segundo por el mero hecho de haber utilizado el término «exento» y no el término «inmune».

Ahora bien, hay que reconocer que no es este el caso.

Ni siquiera lo es en el lenguaje interno. En su réplica, el demandante demostró con diversos ejemplos que el lenguaje jurídico belga, tal como aparece expresado en boca del legislador, de la Administración o de los órganos jurisdiccionales, utiliza con el mismo sentido los términos rendimientos «exentos», «exonerados» o «inmunes», y que la misma confusión existe en neerlandés. Así lo reconoce el demandado en su réplica, en la que renuncia a insistir sobre este particular.

Lo mismo sucede en Francia, con la diferencia de que el legislador no utiliza nunca el término «inmune»: el modo de expresión

más correcto al que se recurre cuando se decide que los rendimientos de un determinado tipo no se computen a efectos de la determinación de la base imponible consiste en disponer, con todas las letras, que «no se tendrán en cuenta a efectos de la determinación de la renta neta total [...]» (expresión seguida de una enumeración): así se expresa el artículo 157 del Code général des impôts (Código tributario general). Ahora bien, como resulta difícil repetir en cada ocasión esta frase algo larga, el legislador se limita con frecuencia a utilizar únicamente la palabra «exención» o «exento» para decir lo mismo (ejemplos: apartado 3 del artículo 158, apartados 1 y 2 del artículo 159, artículo 159 *bis*); en ocasiones se llega a utilizar las dos fórmulas en el mismo sentido en un mismo artículo (número 11 del artículo 157), y su sentido siempre el mismo: los rendimientos declarados «exentos» son rendimientos que no se tienen en cuenta a efectos de la determinación de los rendimientos netos totales sujetos al impuesto. Así pues, ciñéndonos únicamente a una de las lenguas de la Comunidad, que es al mismo tiempo una de las lenguas oficiales de Bélgica y la lengua oficial de Francia, comprobamos que no existe ninguna uniformidad lingüística, ni entre ambos países ni siquiera en el interior de cada uno de ellos. Se comprueba incluso que el término «exento», aplicado a una rendimiento, se utiliza habitualmente, en estos dos países, para referirse a un rendimiento que no se tiene en cuenta a efectos de la determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta. Estas observaciones, limitadas a dos países de la Comunidad que, sin embargo, tienen entre ellos indudables afinidades en materia fiscal, bastan para demostrar que no puede considerarse que el término «exen-

to», por sí solo, manifiesta claramente la intención de los autores del Tratado de permitir, pese a la exención concedida, la inclusión de la retribución exenta en las bases imponibles a efectos del cálculo del impuesto, en la medida en que éste grava las otras fuentes de ingresos; lo cierto es, más bien, lo contrario. Por último, no debe olvidarse que los redactores del Protocolo no sólo tenían que legislar para seis países, por lo que no podían plantearse la utilización de fórmulas de técnica jurídico-tributaria de un sentido tan incierto, como hemos visto, sino que la exención que establecieron debía aplicarse a *todos los impuestos* que gravan las retribuciones, y no sólo al impuesto complementario global sobre la renta: para ello, buscaron la fórmula a la vez más simple y más general.

Al renunciar, como hemos visto, a insistir sobre este particular, en su réplica el demandado invoca, sobre todo, la alegación según la cual el texto del Protocolo establece una exención personal y no real; son los miembros de la Alta Autoridad y los funcionarios de la Comunidad los que están exentos, y no las retribuciones que perciben.

Confieso que, pese a haber reflexionado al respecto, no acabo de entender dicha distinción, ni tampoco su alcance. Conozco, en materia fiscal, la distinción entre un impuesto personal y un impuesto real. En el presente caso, se trata de impuestos personales. Ahora bien, al igual que sucede con cualquier impuesto personal, hay un sujeto y un objeto: en este caso, el sujeto es el funcionario que ejerce determinadas funciones, y el objeto (el «hecho imponible») es la retribución que percibe. Ahora bien, ¿cuál es la diferencia existente entre

una fórmula como «los sueldos, salarios y emolumentos abonados por la Comunidad a sus funcionarios estarán exentos de impuestos» y la del texto: «los funcionarios de la Comunidad estarán exentos de los impuestos sobre los sueldos, salarios y emolumentos abonados por la Comunidad»? Si se pretendiera descubrir a cualquier precio un matiz entre ambas fórmulas, creo incluso que la del texto, que pone el énfasis en el carácter personal de la exención, tiende en mayor medida que la otra a alejar al beneficiario de cualquier «contacto» con la legislación fiscal en razón de los emolumentos que percibe de la Comunidad.

Dejando a un lado el ámbito de la terminología, me propongo analizar ahora si cabe considerar que el sistema aplicado por la Administración belga se corresponde con el normal funcionamiento de un impuesto global personal sobre la renta. Hemos visto que, en la práctica, existen numerosos casos, en Bélgica, en Francia y, con toda certeza, en los demás países de la Comunidad, en los que determinados rendimientos no se tienen en cuenta a efectos de la determinación de la renta total. También hemos visto que, tal vez de manera impropia, pero en todo caso es así, el término «exención» se utiliza frecuentemente para designar estas ventajas. Por el contrario, resulta sumamente raro –y ni siquiera estoy seguro de que exista (al margen del caso de la doble imposición, al que volveré a referirme posteriormente)– encontrar un ejemplo en el que el legislador haya decidido incluir de manera ficticia uno u otro rendimiento en las bases imponibles del impuesto personal a la vez que declara que no lo somete a la aplicación de los tipos impositivos resultantes. Lo que se encuentra, en cambio, al menos en los países en los que

el impuesto personal tiene un carácter complementario con respecto a los impuestos que gravan las diversas fuentes de ingresos, es el caso en que la exención de impuestos se limita al impuesto especial (el impuesto «cedular», de acuerdo con la antigua terminología francesa) y no se aplica al impuesto complementario: esto es lo que sucede, en particular, en Italia, donde existe incluso una disposición general en virtud de la cual, salvo disposición expresa en contrario, los rendimientos exentos del impuesto especial que corresponda en cada caso se computan, sin embargo, a efectos de la determinación de la renta sujeta al impuesto complementario. Esta norma, que tiene carácter general, no puede interesarnos en el presente caso, ya que la exención establecida mediante el Protocolo afecta a todos los impuestos, incluidos, por tanto, los impuestos personales sobre la renta, sean complementarios o no.

En consecuencia, normalmente sólo existen dos situaciones: o bien el rendimiento se tiene en cuenta a efectos de la determinación de la renta total, o bien no se computa y, en este último caso, se dice comúnmente que está «exento» o «exonerado». En ocasiones, se tiene en cuenta parcialmente (ejemplos: apartado 5 del artículo 158 del Code général des impôts francés).

Esto es algo que se comprende perfectamente. En efecto, en todo impuesto personal sobre la renta de carácter progresivo existe un *estrecho vínculo* entre la determinación de la renta imponible total y la fijación del tipo impositivo: dicho vínculo constituye la esencia misma de un impuesto de este tipo, que pretende gravar la «capacidad contributiva» del contribuyente me-

dante una tributación mayor cuanto mayor sea aquélla: lo que el impuesto grava no es *la suma* de una serie de rendimientos de diversas fuentes (ésta es la función de los impuestos cedulares cuando existen), sino *la renta total*. Sin lugar a dudas, el legislador soberano puede decidir, por una u otra razón de equidad o de interés general, no someter al impuesto (por no decir eximir...) a una determinada categoría de rendimientos: en este caso, el rendimiento de que se trata no se incluirá en el importe de la renta imponible total, ya que, de lo contrario, por más que posteriormente no estuviera sujeta a la aplicación del tipo impositivo resultante, la cuota tributaria, calculada sobre la base de un tipo impositivo más elevado aplicable en razón de la consideración de dicho rendimiento, gravaría necesariamente una parte del mismo. Si el legislador desea optar por una solución intermedia, decidirá que sólo se tenga en cuenta un determinado porcentaje del rendimiento de que se trate a efectos del cálculo de la base imponible del impuesto sobre la renta (ya he citado un ejemplo de este método), pero en todo caso hay que proceder a la suma de todos los elementos imposables para obtener el total: *en ese momento, se olvida tanto el origen como la naturaleza de cada rendimiento*, y se aplica pura y simplemente el tipo impositivo establecido por la Ley y, en su caso, las reducciones o deducciones que correspondan en función de la situación personal del contribuyente, como las que tienen en cuenta las cargas familiares.

Lo que confirma en mayor medida aún el carácter anormal de un sistema como el aplicado en el presente caso es el cálculo al que da lugar. En Bélgica, como por lo demás en Francia, existe un sistema de

tramos, cada uno de los cuales está sujeto a un determinado tipo impositivo cada vez más elevado: por supuesto, tales tramos son «anónimos», si se puede decir así; no corresponden a rendimientos de un tipo determinado: se trata de un simple mecanismo de cálculo, destinado a modular mejor la progresividad del impuesto. ¿Cómo proceder en estas circunstancias? ¿Debe clasificarse el rendimiento exento en los tramos inferiores o en los tramos superiores, o bien en los tramos intermedios? Al parecer, por lo que yo he comprendido del sistema, primero se calcula la cuota tributaria como si la retribución exenta estuviera sujeta al impuesto, es decir, aplicando los diferentes tipos impositivos correspondientes a los sucesivos tramos, para después aplicar a la cifra así obtenida una deducción proporcional a la cuantía de la retribución exenta. Tal vez dicho procedimiento sea equitativo, pero desde luego es arbitrario.

Ahora bien, ¿es compatible con la legislación belga? Esto es algo que este Tribunal no es competente para decidir. Me limitaré a observar que, en Francia, se consideró necesaria, o al menos preferible, la intervención del legislador para establecer un sistema de la misma índole: se trata del artículo 99 de la Ley sobre Presupuestos de 26 de diciembre de 1959, a la que se ha aludido durante el procedimiento.

Con todo, lo que nos interesa de este análisis es el hecho de que el procedimiento de que se trata es, en sí mismo, contrario a la propia naturaleza de un impuesto personal sobre la renta total como el que existe en todos y cada uno de los seis países de la Comunidad, ya se trate de un impuesto único (como en Francia desde hace poco,

en Alemania, en los Países Bajos y en Luxemburgo), o de un impuesto complementario a otros impuestos que gravan las diferentes fuentes de ingresos (como en Bélgica e Italia). Normalmente, la exención tributaria concedida se refiere a una determinada fuente de ingresos; cuando se aplica a un impuesto personal global, significa que el rendimiento de que se trata no se computa a efectos de la determinación de los rendimientos totales sujetos a dicho impuesto. En consecuencia, no existe ninguna razón para pensar que los autores del Tratado pretendieran establecer otra cosa cuando establecieron la exención en favor de las retribuciones percibidas por los funcionarios de la Comunidad.

Será fácil, ahora, descartar las alegaciones de la defensa basadas en la aplicación de los convenios de doble imposición. Tal como con toda razón se ha observado ante el Tribunal, en ese caso la exención no tiene en modo alguno por objeto crear un privilegio en favor de los rendimientos de un determinado tipo o de una determinada fuente, sustrayendo dichos rendimientos al impuesto o incluso, como en el presente caso, a *cualquier* impuesto, sino simplemente evitar que un mismo rendimiento tribute dos veces. El contribuyente que se beneficia de dicha medida no debe poder aprovecharla para, con ese motivo, eludir además la normal aplicación de la legislación tributaria general a la que está sujeto. La sentencia del tribunal fédéral de Lausanne aportada a los autos es, a este respecto, totalmente esclarecedora: el contribuyente de que se trataba, que tenía su domicilio fiscal en Suiza, había percibido determinados rendimientos en Alemania, que habían tributado en dicho país, pero que también hubieran tributado en Suiza de no

haber existido el Convenio. El tribunal declaró que, pese a la exención otorgada por ese motivo, el rendimiento de que se trataba debía computarse a efectos de la determinación del tipo impositivo aplicable a los restantes rendimientos que seguían estando sujetos en Suiza a un impuesto calculado en función de la renta total (en aquel caso, el impuesto sobre la defensa nacional). Es evidente que la solución contraria tendría por efecto dispensar un trato más favorable al contribuyente que percibe un rendimiento en el extranjero que si hubiera percibido ese mismo rendimiento en su propio país, lo que sería contrario al objeto perseguido por los convenios de doble imposición: evitar la doble imposición no debe dar lugar a la creación de un privilegio. Por lo demás, los convenios más recientes en la materia regulan expresamente esta cuestión en dicho sentido, a juzgar, por ejemplo, por dos de ellos que han llegado a nuestro conocimiento: el artículo 19 del Convenio franco-luxemburgués de 1 de abril de 1958 (*J.O. de la République française* de 11 de abril de 1960; BLD, 1960, p. 300), y el artículo 19 del Convenio entre Francia y Finlandia de 25 de agosto de 1958 (*J.O. de la République française* de 27 de agosto de 1959; BLD, 1959, p. 1107). De este caso, cabe recordar los mecanismos de regularización que deben aplicarse en países como Alemania, en los que existe un único impuesto sobre la renta y en los que, sin embargo, determinadas categorías de rendimientos, como los salarios, se gravan ya mediante una retención en la fuente.

En el presente caso, no se trata de evitar una doble imposición, sino de crear lo que en el lenguaje internacional se denomina un «privilegio» pero que, en realidad, no es

sino una *verdadera* exención: no veo por qué la interpretación debería ser diferente dependiendo de que la exención haya sido establecida por la legislación interna o mediante un tratado internacional, debidamente incorporado, por lo demás, a la legislación interna como consecuencia de su ratificación.

Tras esta discusión puramente jurídica, considero que no está de más elevar el debate y considerar *por qué* se estableció la exención.

A mi entender, no se trata tanto de garantizar la independencia de los funcionarios respecto del Estado del que son nacionales (aunque tal vez dicha idea no sea del todo ajena al establecimiento de la exención) como, sobre todo, de garantizar una *igualdad de retribución real* a los funcionarios de la Comunidad que ocupan empleos idénticos en las mismas condiciones. A este respecto, un principio general rige toda la vida administrativa y financiera de la Comunidad por lo que respecta al estatuto de sus agentes: la igualdad de trato absoluta, sin que se tengan en cuenta las diferencias, como sabe el Tribunal a menudo significativas, que existen entre los países miembros en cuanto al nivel de los sueldos y salarios. Es posible que el nacional de un determinado Estado haga un «mejor negocio» al venir a Luxemburgo o a Bruselas que el nacional de otro Estado con las mismas cualificaciones: poco importa. Cualquier diferenciación basada en tales criterios hubiera parecido una discriminación radicalmente incompatible con el propio concepto de Comunidad, y eso sin tener en cuenta la extremada dificultad que hubiera entrañado su aplicación en la práctica, dado lo difícil que es establecer los elemen-

tos de comparación en un ámbito como ese. Ahora bien, es evidente que la sujeción de las retribuciones de los funcionarios de la Comunidad a los impuestos nacionales, forzosamente diferentes, hubiera quebrado efectivamente dicha igualdad.

No tanto, ni tal vez fundamentalmente, a causa de las diferencias existentes entre los *tipos impositivos* de los impuestos de los seis países, sino sobre todo en razón de las divergencias entre los propios sistemas tributarios y las innumerables desigualdades que su aplicación simultánea no hubiera dejado de introducir entre funcionarios que se encuentran en la misma situación dentro de la Comunidad. Aún nos encontramos lejos, en este ámbito, de la unificación, e incluso, más modestamente de la mera «armonización» a la que debe llegar algún día la Comunidad Económica Europea.

En primer lugar, tal como queda indicado, dos de los seis países (Italia y Bélgica) practican el sistema del impuesto complementario, mientras que los otros cuatro países tan sólo cuentan con un único impuesto sobre la renta de las personas físicas, si bien es cierto que los Países Bajos tienen también un impuesto sobre los sueldos y salarios, pero de carácter territorial. Ahora bien, como la exención se aplica necesariamente al impuesto sobre los salarios, de ello se deduce que, si suponemos que la carga tributaria total es igual en los diferentes Estados, los efectos del sistema adoptado por la Administración belga se traducirán, en principio, en una carga proporcionalmente mayor en los Estados en los que no existe un impuesto cédular.

Una vez dicho esto, es cierto que cabe deducir algunos grandes principios en materia tributaria comunes a los seis países, en particular en el ámbito que aquí nos interesa de los impuestos personales sobre la renta.

Por regla general, se hace una distinción dependiendo de que el interesado tenga o no lo que se ha convenido en denominar su «domicilio fiscal» en el país considerado. En principio, las personas que tienen dicho domicilio fiscal, ya sean nacionales o extranjeros, están sujetas a lo que en Alemania se denomina «la obligación tributaria universal», es decir, deben tributar por el conjunto de sus rendimientos, incluidos los obtenidos en el extranjero. Por el contrario, aquellas personas que no tienen su domicilio sólo están sujetas al impuesto respecto de sus rendimientos obtenidos en el país considerado.

Pero este principio dista mucho de ser uniforme. Así, en Italia los nacionales italianos y los extranjeros que residen en Italia sólo deben tributar en concepto del impuesto complementario por los rendimientos obtenidos en el extranjero en relación con la parte proporcional de dichos rendimientos de la que disfruten en Italia.

En ocasiones, la nacionalidad aparece junto al concepto de domicilio. Así como en Francia, mientras que los franceses domiciliados en Francia están sujetos al impuesto por todos sus rendimientos, aun cuando los hayan obtenido en el extranjero, y sólo pueden eludirlo si se acogen a un convenio para evitar la doble imposición, los extranjeros domiciliados en Francia pueden sustraerse a este mismo impuesto con la única

condición de acreditar que los rendimientos obtenidos en el extranjero están efectivamente sujetos al impuesto en el país de origen (artículo 164 del Code général des impôts). El criterio de la nacionalidad fue tenido en cuenta asimismo en la redacción del artículo 99 de la Ley francesa de 26 de diciembre de 1959, precepto al que ya se ha aludido, y que enuncia la misma norma a la que se adhirió la Administración belga sin que exista disposición expresa al efecto: dicha Ley sólo es aplicable a los funcionarios internacionales de nacionalidad francesa.

Por último, aun cuando la norma sea común, sucede que se aplica de manera diferente. Esto es lo que sucede en Bélgica con respecto a Francia y, en este caso, la diferencia afecta directamente a los funcionarios de la Comunidad. La Administración francesa considera que los funcionarios internacionales, aun cuando sean de nacionalidad francesa, poseen normalmente su domicilio fiscal en el lugar en el que ejercen sus funciones o en el que tienen obligación de residir: allí se encuentra, en efecto, el «centro de sus intereses y de sus negocios», según la fórmula tradicionalmente utilizada para definir el domicilio. En consecuencia, cuando ejercen sus funciones en el extranjero dichos funcionarios sólo deben tributar en Francia por sus rendimientos de fuente francesa. Por el contrario —como lo confirma el presente asunto— el fisco belga considera que el funcionario de la Comunidad que ejerce sus funciones en Luxemburgo conserva su domicilio fiscal en Bélgica, siempre y cuando posea una residencia en este último país.

Estas anomalías pueden verse agravadas aún tras la entrada en vigor de los Tratados de Roma, ya que, como sabe el Tribunal, en razón del artículo 13 de los diferentes Protocolos sobre los Privilegios y las Inmunidades, los funcionarios de la Comunidad son considerados como si hubieran conservado su domicilio fiscal en su país de origen, si dicho país es uno de los Estados miembros. Por poco que se considere que dicha disposición es aplicable a las Instituciones comunes, resultará que se aplica un régimen tributario diferente, por ejemplo, a dos funcionarios franceses que ejerzan sus funciones en Luxemburgo, uno en el Tribunal de Justicia o en la Asamblea Parlamentaria Europea y el otro en la Alta Autoridad.

No sería difícil multiplicar los ejemplos de anomalías (si bien es cierto que esta última se debe en parte a la falta de concordancia entre los Tratados de París y de Roma). Me he limitado a señalar algunas para demostrar que la solución de la exención total es la única que permite respetar el principio de igualdad de retribución al que me he referido: en tanto que no se hayan unificado o al menos coordinado estrechamente las legislaciones tributarias, cualquier intervención nacional en el terreno estrictamente fiscal, por loable que sea el objetivo perseguido, menoscabará necesariamente el principio de igualdad. También menoscabará de manera indirecta, pero cierta, los poderes de las autoridades comunitarias, las únicas competentes para fijar las retribuciones de sus agentes. Por último, aunque evidentemente sólo se trata de una alegación oportunista, puede perturbar, más de lo que se piensa generalmente en los países miembros, el procedimiento de selección de los agentes de la Comunidad.

Para terminar, diré únicamente que comprendo perfectamente las preocupaciones y tendencias que mueven a las autoridades nacionales, tanto administrativas –y no sólo tributarias– como judiciales, y que, conviene tenerlo presente, a menudo reflejan las preocupaciones y tendencias de una parte de la opinión pública. Tanto dichas autoridades como la opinión ven con malos ojos, con razón, la diferencia existente en materia tributaria entre la situación de los funcionarios nacionales y la de los funcionarios internacionales, diferencias que les parecen aún más chocante cuando el funcionario internacional es nacional del Estado en el que se encuentra la sede (o el lugar de residencia...) de la Institución en la que ejerce sus funciones.

Pero, desde el punto de vista de la organización internacional, la cuestión cambia totalmente de perspectiva: desde esta óptica, el respeto del principio de igualdad total entre los funcionarios de la Institución, sea cual sea su nacionalidad y su origen, reviste una importancia primordial.

En consecuencia, existe un conflicto entre los intereses nacionales y los intereses de la Comunidad. Esta es, sin duda alguna, la

razón por la cual los autores del Tratado confiaron la misión de resolver los litigios que pudieran plantearse a este respecto al Tribunal de Justicia, una de cuyas funciones fundamentales consiste precisamente en arbitrar los conflictos entre los intereses de la Comunidad y los intereses de los Estados miembros. Es una misión de esta índole la que el Tribunal de Justicia está llamado a asumir en el presente asunto. Considero que, aún en el caso de que el Tribunal no estime del todo convincente la argumentación jurídica que he desarrollado o siga albergando dudas al respecto, la necesidad primordial de respetar plenamente el principio de igualdad entre los funcionarios de la Comunidad debe prevalecer sobre las preocupaciones nacionales, por legítimas que éstas sean en algunos aspectos: en efecto, esta es la idea que se encuentra, sin lugar a dudas, en la base de la letra b) del artículo 11 del Protocolo.

En verdad, el único medio de atender hoy por hoy tales preocupaciones nacionales –reconozco que de manera parcial– consiste en establecer cuanto antes posible y en condiciones equitativas el impuesto comunitario previsto en el artículo 12 de los dos Protocolos CEE y Euratom.

En consecuencia propongo al Tribunal de Justicia que:

- Declare que las disposiciones de la letra b) del artículo 11 del Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de la Comunidad deben interpretarse en el sentido de que prohíben que se tengan en cuenta los sueldos, salarios y emolumentos abonados a los funcionarios de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero a efectos de la determinación de las bases imponibles, así como del cálculo de la cuota de cualquier impuesto

personal sobre la renta del que sea sujeto pasivo el funcionario interesado.

- Desestime las pretensiones del recurso en todo lo demás.
- Condene al Estado belga a abonar las costas del procedimiento, ya sea en su totalidad, ya en parte, a discrección del Tribunal de Justicia.