CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. JEAN MISCHO

presentadas el 26 de enero de 1988 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. El asunto 260/86 tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión contra el Reino de Bélgica sobre determinadas modalidades de percepción de un impuesto belga denominado retención («précompte») inmobiliaria.

2. La retención («précompte») inmobiliaria se calcula sobre la base de la renta catastral del inmueble al que se refiere. El sujeto pasivo de este impuesto es el propietaio del inmueble.

3. Podrán concederse, en determinadas circunstancias, reducciones de la retención («précompte») en función de la situación social del *ocupante* del inmueble. Así sucede, por ejemplo, cuando este último sea una persona afectada por una grave invalidez de guerra, una persona minusválida o un cabeza de familia en la que haya al menos dos hijos vivos.

4. En virtud de lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 162 del Code belge des impôts sur les revenus, establecido en 1981, las reducciones en cuestión no se concederán cuando la vivienda esté ocupada «por un inquilino que, por sí mismo o por su cónyuge, esté exento del impuesto de las personas físicas en virtud de convenios internacionales».

5. La Comisión alega que, al aplicar esta última disposición, el Reino de Bélgica incumplió las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 7 del Tratado CEE y de los artículos 13, apartado 2, y 14 del Protocolo sobre los privilegios e inmunidades (en lo sucesivo, el Protocolo).

6. El Reino de Bélgica no presentó formalmente pretensiones. Se limitó a indicar que un proyecto de ley presentado en la Cámara de Representantes el 4 de mayo de 1987 tiene por objeto poner fin a estos incumplimientos. En la página 17 de la exposición de motivos de este proyecto de ley se puede leer lo que sigue:

«El apartado 6 del artículo 162 del Code des impôts sur les revenus [...] es incompatible con el artículo 7 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, con los artículos 13, apartado 2, y 14 del Protocolo sobre los privilegios e inmunidades de las Comunidades Europeas y con los artículos 7, apartado 2, y 9 del Reglamento (CEE) nº 1612/68 del Consejo, de 15 de octubre de 1968, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad. Teniendo en cuenta que una discriminación basada en la nacionalidad no puede entrar en nuestra legislación fiscal, el presente artículo se dirige a derogar pura y simplemente la disposición en cuestión.»

7. Por consiguiente, el Gobierno belga reconoce los motivos de infracción formulados por la Comisión. Sin embargo, el citado proyecto de ley todavía no ha sido aprobado por el Parlamento belga.

8. A la vista de la convergencia de las opiniones de la demandante y de la demandada en cuanto al fondo, se podría tener la tentación de detenerse aquí y proponer a este Tribunal, sin más, que declarara el incumplimiento.

9. Pero antes de pronunciarme formalmente en este sentido, me veo obligado a expresar reservas con respecto a algunos motivos de infracción aducidos por la Comisión.

* Traducido del francés.

I. En cuanto al motivo basado en la infracción del artículo 7 del Tratado CEE

10. La primera disposición de Derecho comunitario cuya infracción alega la Comisión es el artículo 7 del Tratado CEE, que prohíbe toda discriminación por razón de nacionalidad.

11. La Comisión reconoció, sin embargo, en la vista que la reducción de la retención («précompte») inmobiliaria se niega también a los funcionarios de las Comunidades que tengan la nacionalidad belga. El criterio de aplicación de la disposición impugnada no es pues la nacionalidad de las personas, sino el hecho de que sean funcionarios de las Comunidades.

12. Por ello, estimo que no se puede acoger como motivo la infracción del artículo 7, ni por otra parte del Reglamento nº 1612/68 del Consejo, de 15 de octubre de 1968, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad (DO L 257, p. 2; EE 05/01, p. 77). Establece este Reglamento que el trabajador nacional de otro Estado miembro se beneficiará de las mismas ventajas sociales y fiscales que los trabajadores nacionales (apartado 2 del artículo 7) así como de todos los derechos y ventajas concedidas a los trabajadores nacionales en materia de alojamiento (apartado 1 del artículo 9). Este Reglamento no hace más que precisar, en lo que se refiere a un sector particular, las consecuencias que se derivan del artículo 7.

13. ¿Se podrá, en cambio, invocar en este contexto la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto 152/82, Forcheri [1]? Ciertamente, esta sentencia no se puede trasladar pura y simplemente al caso de autos, porque se refiere a un caso típico de discriminación basada en la nacionalidad, es decir, una situación en la que los funcionarios belgas de las Comunidades se beneficiaban de las mismas ventajas que los demás ciudadanos belgas, mientras que únicamente los funcionarios europeos de las demás nacionalidades estaban discriminados. Sin embargo, la sentencia es interesante, por cuanto declara:

«Si bien en virtud del párrafo 2 del artículo 13 del Protocolo sobre los privilegios e inmunidades de las Comunidades Europeas (el funcionario de las Comunidades) está exento de impuestos nacionales sobre sueldos, salarios y emolumentos abonados por las Comunidades, estará sujeto, en cambio, en virtud del párrafo 1 del mismo artículo, a un impuesto sobre sueldos, salarios y emolumentos en beneficio de las Comunidades, del que el Estado miembro de acogida, como miembro de las Comunidades, se beneficia indirectamente. El hecho de que no pague un impuesto sobre su sueldo al Tesoro nacional no constituye por consiguiente una razón válida para diferenciar el caso del funcionario y de su familia del caso del trabajador migrante cuyas rentas están sujetas a la fiscalidad del Estado de residencia» (apartado 19) *(traducción provisional)*.

14. Por consiguiente, los funcionarios de las Comunidades deberán ser tratados de la misma manera que los demás trabajadores migrantes que residan en el mismo país. Ahora bien, estos últimos deberán asimilarse a los trabajadores nacionales en lo que se refiere a las ventajas sociales.

15. Por su parte, los funcionarios de las Comunidades que tengan la nacionalidad del país en el que ejercen sus funciones no deberán verse discriminados con relación a los funcionarios europeos de nacionalidad diferente, so pena de cuestionar la uniformidad del régimen que el Estatuto de los Funcionarios de las Comunidades quiso establecer con respecto a todas las personas sujetas al mismo. El Estatuto fue en efecto adoptado por el Reglamento nº 259/68 del Con-

1 — Sentencia de 13 de julio de 1983, Forcheri/Bélgica, 152/82, Rec. 1983, p. 2323, apartado 19.

sejo, de 29 de febrero de 1968; contiene por consiguiente todos los caracteres definidos por el párrafo 2 del artículo 189 del Tratado y sobre todo el de ser obligatorio en todos sus elementos y con efecto directo en cada Estado miembro (sentencia de 20 de octubre de 1981, Comisión contra Bélgica, 137/80, Rec. 1981, pp. 2393, 2406, apartado 7).

16. Por consiguiente, se puede ya concluir a partir del razonamiento antes expuesto que la exención de impuestos nacionales de la que se benefician los funcionarios de las Comunidades, cualquiera que sea su nacionalidad, no puede constituir una razón válida para negarles determinadas ventajas que se conceden a las demás personas que residen en el mismo Estado miembro. Este razonamiento tiene, sin embargo, el inconveniente de dar un «rodeo» por el principio de no discriminación en razón de la nacionalidad, establecido por el artículo 7 del Tratado CEE, combinándolo con el principio de igualdad de trato de todos los funcionarios de las Comunidades, mientras que la disposición impugnada no hace referencia alguna a la nacionalidad. Ahora bien, podemos llegar a idéntico resultado por un camino más directo, refiriéndonos al párrafo 2 del artículo 13 del Protocolo. Esto es lo que yo querría demostrar ahora.

II. En cuanto al motivo basado en la infracción del párrafo 2 del artículo 13 del Protocolo

17. El apartado 2 del artículo 13 del Protocolo dispone que los funcionarios y otros agentes «estarán exentos de impuestos nacionales sobre los sueldos, salarios y emolumentos abonados por las Comunidades».

18. Mientras que en el dictamen motivado en la demanda la Comisión invocó una infracción de esta disposición, declara en su respuesta a las preguntas que le formuló el Tribunal de Justicia (apartado 3, p. 5, párrafo 2) que «no parte de la idea de que la negativa a conceder las reducciones de la retención («précompte») inmobiliaria cuando el inquilino sea funcionario u otro agente de las Comunidades constituya una imposición *directa* de las rentas comunitarias del mismo y constituya de este modo una infracción del párrafo 2 del artículo 13 del Protocolo».

19. Hay que compartir este punto de vista. Si bien es cierto que la no reducción de la retención («précompte») inmobiliaria grava las rentas del funcionario, no se trata sin embargo de un «impuesto nacional *sobre* los sueldos, salarios y emolumentos abonados por las Comunidades», ya que la base imponible de la retención («précompte») es la renta catastral del inmueble.

20. No es menos cierto que en virtud de lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 162 del Code belge des impôts, el funcionario europeo está excluido del beneficio de la reducción de la retención («précompte») únicamente porque está «exento del impuesto sobre las personas físicas». Esta exención es por consiguiente la *causa* jurídica de la negativa a conceder la reducción de la retención («précompte») inmobiliaria.

21. Ahora bien, en su sentencia de 16 de diciembre de 1960 (Humblet contra Estado belga, 6/60, Rec. 1960, pp. 1125, 1153), el Tribunal de Justicia declaró, a propósito del artículo 11, letra b), del Protocolo sobre los privilegios e inmunidades de la CECA que

«la expresión "estarán exentos de cualquier impuesto[2] sobre los sueldos" indica de manera clara y neta la exención de cualquier imposición fiscal basada tanto directa como indirectamente en las retribuciones exentas;

2 — Entonces no existía aún el impuesto deducido en beneficio de las Comunidades.

»que no se puede objetar que la expresión "sobre los sueldos" indique a contrario que el artículo 11 prohíba una imposición sobre otras rentas y que se establezca en un importe más elevado debido a los sueldos de que se trata;

»que esta imposición sería contraria a la exención establecida por el artículo 11, puesto que el *sueldo comunitario*, que está exento de cualquier impuesto, *constituiría incluso en dicha hipótesis la causa jurídica de la imposición de que se trata» (traducción provisional).*

En el fallo de la misma sentencia el Tribunal de Justicia declaró que el Protocolo CECA «prohíbe a los Estados miembros el establecimiento a cargo de un funcionario de la Comunidad de cualquier imposición que se base en todo o en parte en el abono del sueldo pagado por la Comunidad a dicho funcionario» *(traducción provisional).*

22. En el caso que nos ocupa la situación no es exactamente la misma, puesto que el sueldo abonado por las Comunidades no se tiene en cuenta, como sucedía en el asunto Humblet, para justificar un tipo de imposición más elevado sobre las demás rentas del funcionario. En el caso de autos la imposición (es decir, la percepción de la diferencia entre el tipo reducido y el tipo normal de la retención, «précompte») no se basa en el nivel del sueldo en cuestión, sino únicamente en el hecho de que dicho sueldo está exento de los impuestos nacionales.

23. La sentencia Humblet, sin embargo, me parece aplicable al caso de autos, puesto que afirma fundamentalmente que el sueldo abonado por las Comunidades no debe ser tenido en cuenta de ninguna manera por las autoridades fiscales de los Estados miembros.

24. Por consiguiente, se puede concluir a pesar de todo que el apartado 6 del artículo 162 del Code belge des impôts sur les revenus no es compatible con el párrafo 2 del artículo 13 del Protocolo porque le priva de una parte de su efecto útil.

III. En cuanto al artículo 14 del Protocolo

25. El artículo 14 del Protocolo establece fundamentalmente que, a efectos de la aplicación de los impuestos sobre la renta y el patrimonio y del impuesto sobre sucesiones, se entenderá que los funcionarios de las Comunidades han conservado su domicilio fiscal en su país de origen.

26. A este respecto sorprende señalar que la Comisión impugna únicamente el hecho de que los funcionarios no se beneficien de eventuales *reducciones* de la retención («précompte») inmobiliaria; admite por consiguiente implícitamente que, en principio, puedan estar sujetos a dicho impuesto (si son propietarios) o que el mismo pueda recaer indirectamente sobre ellos (si son inquilinos). Se puede suponer, por tanto, que, para la Comisión, la retención («précompte») inmobiliaria no entra en una de las categorías de impuestos citadas en el artículo 14. Ahora bien, si es así, no se ve por qué la negativa a conceder la reducción infringiría dicho artículo.

27. Se deduce de las observaciones que preceden que hay que apreciar que el Reino de Bélgica ha incurrido en un incumplimiento del párrafo 2 del artículo 13 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades.

28. ¿Hay que señalar también, como solicita la Comisión, que Bélgica incurrió en un incumplimiento adicional por no haber establecido un derecho al reembolso de las sumas pagadas indebidamente por los funcionarios en cuestión?

29. Me parece que no, porque, tan pronto como el Tribunal de Justicia haya declarado el incumplimiento antes definido, incumbe al Gobierno belga adoptar, en aplicación del artículo 171 del Tratado, las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia.

30. Por otra parte, ya se puede señalar desde ahora que, conforme al texto del proyecto de Ley presentado a la Cámara de Representantes, el Gobierno belga tiene la intención de conceder el reembolso en cuestión. En cualquier caso, no es posible señalar en esta fase un incumplimiento al respecto.

Conclusión

31. En resumen, propongo a este Tribunal que declare que, al dictar y al aplicar el apartado 6 del artículo 162 del Code des impôts sur le revenu que establece que determinadas reducciones de la retención («précompte») inmobiliaria no se concederán cuando la vivienda esté ocupada por un inquilino que, por sí mismo o por su cónyuge, esté exento del impuesto sobre las personas físicas en virtud de convenios internacionales, el Reino de Bélgica incumplió las obligaciones que le incumben en virtud del apartado 2 del artículo 13 del Protocolo sobre las inmunidades de las Comunidades Europeas.

32. Aunque, en mi opinión, no deben tenerse en cuenta todos los motivos de infracción invocados por la Comisión, no es menos cierto que fundamentalmente debe estimarse la demanda. Por otra parte, no fue impugnada por Bélgica. Por consiguiente, está justificado que se condene en costas al Estado miembro demandado.