CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL SRA. CHRISTINE STIX-HACKL presentadas el 12 de mayo de 2005 [1]

I. Observaciones introductorias

1. El caso de autos forma parte de una serie de asuntos, en parte aún pendientes, relativos a los límites establecidos por el Derecho comunitario a la soberanía de los Estados miembros en materia fiscal. [2]

2. En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la libre circulación de capitales se opone a una normativa nacional conforme a la cual los no residentes no tienen derecho a desgravaciones fiscales por seguros sociales en caso de no obtener, en el referido Estado miembro, rendimientos que computen a efectos de cotización a los seguros sociales.

II. Marco jurídico

A. *Derecho comunitario*

3. Con arreglo al artículo 56 CE (anteriormente, artículo 73 B del Tratado CE), quedan prohibidas las restricciones a los movimientos de capitales y sobre los pagos que se lleven a cabo entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países. Sin embargo, dicha prohibición se establece sin perjuicio de las disposiciones pertinentes de los Estado miembros en materia de Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital [artículo 58 CE, apartado 1, letra a) (anteriormente, artículo 73 D del Tratado CE)]. Ahora bien, esta salvedad no autoriza la

1 — Lengua original: alemán.

2 — Véanse, en particular, las conclusiones del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer de 26 de octubre de 2001 en el asunto pendiente D (C-376/03); asimismo, véanse los asuntos pendientes Ritter-Coulais (C-152/03), con las conclusiones del Abogado General Léger de 1 de marzo de 2005; Schempp (C-403/03), con las conclusiones del Abogado General Geelhoed de 27 de enero de 2005; Marks & Spencer (C-446/03), con las conclusiones del Abogado General Poiares Maduro de 7 de abril de 2005; van Hilten-van der Heijden (C-513/03), y Bujura (C-8/04). El asunto C-8/04 también tiene por objeto la tributación de los rendimientos del capital obtenidos por no residentes en los Países Bajos, si bien –a diferencia del caso de autos– la cuestión principal que se plantea es si el Derecho comunitario impone al Estado miembro la obligación de no tratar de forma diferente, sobre la base de convenios para evitar la doble imposición, a no residentes que se encuentren en situación comparable. Véanse, asimismo, las conclusiones del Abogado General Léger de 14 de abril de 2005 en el asunto CLT–UFA (C-257/03), pendiente ante este Tribunal de Justicia; así como los asuntos pendientes –relativos todos ellos a la libre circulación de capitales– Bouanich (C-265/04); Meilicke y otros (C-292/04), y Conijn (C-346/04). Finalmente, véase el asunto pendiente FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04), relativo a la libre prestación de servicios.

adopción de disposiciones que constituyan un medio de discriminación arbitraria o una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos (artículo 58 CE, apartado 3).

4. Por otra parte, el artículo 293 CE, segundo guión (anteriormente, artículo 220 del Tratado CE), faculta a los Estados miembros para asegurar en favor de sus nacionales, por la vía de la negociación, la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad.

B. *Derecho interno*

5. Con arreglo al artículo 2.1, apartado 1, de la Wet op de inkomstenbelasting 2001 (Ley del impuesto sobre la renta 2001; en lo sucesivo, «Ley IB 2001»), tendrán la consideración de contribuyentes, por una parte, las personas físicas que tengan su residencia en los Países Bajos (residentes) y, por otra, las personas físicas que, a pesar de no tener su residencia en los Países Bajos, obtengan rentas en los Países Bajos (no residentes).

6. El artículo 2.3 de la Ley IB 2001 prevé que el impuesto sobre la renta gravará las siguientes rentas obtenidas por el contribuyente dentro del año natural correspondiente:

a) rendimientos del trabajo y de la vivienda sujetos al impuesto;

b) rendimientos procedentes de una participación sustancial en una sociedad establecida en los Países Bajos, sujetos al impuesto;

c) rendimientos del capital sujetos al impuesto.

7. Con arreglo al artículo 5.2 de la Ley IB 2001, los rendimientos del capital serán objeto, respectivamente al principio y al final del año natural, de una tasación a tanto alzado fijada en el 4 % (rendimientos a tanto alzado) del valor medio del capital previa deducción de los pasivos adeudados, siempre y cuando dicho valor medio supere el límite de capital exento. El objetivo de dicho capital exento, que, según el artículo 5.5 de la Ley IB 2001, ascendía a 17.600 euros en el momento relevante a efectos del litigio principal, consiste en exonerar al pequeño ahorrador de la tributación de los rendimientos del capital.

8. Al contribuyente residente se le considera, en principio, afiliado a los seguros sociales neerlandeses y sometido a la obligación de cotizar. Lo mismo sucede con aquellos no residentes que, por su condición de trabajadores por cuenta ajena en los Países Bajos, estén sujetos al impuesto sobre

la renta neerlandés. Con arreglo al artículo 6 de la Wet financiering volksverzekeringen (Ley de financiación de los seguros sociales; en lo sucesivo, «WFV»), todo afiliado tiene, en principio, obligación de cotizar. Las cotizaciones a los seguros sociales se calculan en función de los rendimientos de trabajo y vivienda percibidos por el respectivo afiliado. Del importe resultante se descuentan determinadas deducciones y se obtiene la cuota a ingresar a los seguros sociales.

9. En lo referente al impuesto sobre la renta, los contribuyentes residentes tienen derecho a aplicar el límite de capital exento, así como diversas desgravaciones fiscales. En la medida en que están obligados a cotizar a la seguridad social, tienen asimismo derecho a bonificaciones tributarias por los seguros sociales (seguro general de vejez, seguro de supervivencia y seguro general de gastos especiales de enfermedad), cuyo destino básico consiste en su compensación con las cotizaciones abonadas a los seguros sociales.

10. El impuesto y las cotizaciones son objeto de recaudación conjunta. Los rendimientos sujetos al impuesto pertenecientes al grupo III están sometidos a una modalidad combinada del impuesto sobre la renta, resultando de aplicación un tipo impositivo combinado y una bonificación tributaria combinada (artículo 8.1 de la Ley IB 2001). Según el artículo 8.1, letra d), de la Ley IB 2001, la bonificación tributaria combinada está compuesta por una bonificación tributaria por el impuesto sobre la renta y unas bonificaciones tributarias por seguros sociales. En virtud del artículo 8.3 de la Ley IB 2001, la bonificación tributaria por el impuesto sobre la renta es aquella parte de la bonificación tributaria estándar que guarda con dicha bonificación fiscal estándar una relación equivalente a la que guarda el tipo correspondiente al primer tramo de la escala progresiva con el tipo impositivo combinado. Las bonificaciones tributarias por seguros sociales son aquella parte de la bonificación tributaria estándar que guardan con dicha bonificación tributaria estándar una relación equivalente a la que guardan los tipos de cotización a los seguros sociales regulados en la WFV con el tipo impositivo combinado (artículos 8.4, 8.5 y 8.6 de la Ley IB 2001, en relación con el artículo 10, apartado 2, y con el artículo 11 de la WFV).

11. Ahora bien, el artículo 2.7, apartado 2, de la Ley IB 2001 dispone:

«En el supuesto de que el contribuyente tenga asimismo obligación de cotizar a los seguros sociales y la bonificación tributaria por seguros sociales, calculada conforme al artículo 10, apartado 4, de la [WFV], no se pueda compensar por completo con las cotizaciones calculadas conforme al artículo 10, apartados 1 y 2, de la [WFV], la parte no compensada se deducirá del importe del impuesto sobre la renta debido, una vez aplicada la normativa para evitar la doble imposición.»

12. De lo anterior se deduce que un contribuyente residente que no cotice a la seguridad social, acaso por no percibir rendimientos de trabajo o vivienda sino

exclusivamente rendimientos del capital, tiene derecho no sólo a la bonificación tributaria por el impuesto sobre la renta, sino también a las bonificaciones tributarias por seguros sociales.

13. Con arreglo al capítulo 7 de la Ley IB 2001, en el cómputo de los rendimientos del capital sujetos al impuesto, los contribuyentes no residentes no tienen derecho, a diferencia de los contribuyentes residentes, a aplicar el límite de capital exento regulado en el artículo 5.5 de la Ley IB 2001. Según el capítulo 7 de la Ley IB 2001, los contribuyentes no residentes tampoco tienen derecho a la bonificación tributaria estándar regulada en el artículo 8.2 de la Ley IB 2001.

14. Los contribuyentes no residentes sólo tienen derecho a bonificaciones tributarias por seguros sociales en el supuesto de que estén afiliados al sistema de seguridad social neerlandés, lo cual presupone que han de obtener rendimientos del trabajo en los Países Bajos y, por consiguiente, cotizar a la seguridad social neerlandesa.

15. Ahora bien, en virtud del artículo 2.5 de la Ley IB 2001, los contribuyentes no residentes pueden optar, en determinadas circunstancias, por la normativa aplicable a los contribuyentes residentes, regulada en la Ley IB 2001. En el supuesto de que un contribuyente no residente se acoja este «régimen optativo», tendrá en principio derecho tanto al límite de capital exento a como todas las bonificaciones tributarias, siempre y cuando cumpla los requisitos regulados al efecto.

C. Sobre el Convenio para evitar la doble imposición celebrado entre los Países Bajos y Bélgica

16. Con arreglo a este Convenio bilateral, de 19 de octubre de 1970, [3] el capital inmobiliario se gravará en aquel Estado en que esté ubicado (artículo 23, apartado 1, del Convenio de doble imposición).

17. Según el artículo 25, apartado 3, del Convenio de doble imposición, «las personas físicas que tengan su residencia en uno de los dos Estados [...] tendrán derecho en el otro Estado a las deducciones personales, exenciones y reducciones que dicho Estado otorgue a sus propios residentes en consideración a su situación o cargas personales».

3 — Overeenkomst tussen de regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de regering van het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en tot het vaststellen van enige andere regelen verband houdende met de belastinghefffing, Trb. 1970, 192 (Convenio entre el Gobierno del Reino de los Países Bajos y el Gobierno del Reino del Bélgica para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y para establecer otras normas relativas a la recaudación de impuestos; en lo sucesivo, «Convenio de doble imposición»).

18. De conformidad con la resolución de remisión, los contribuyentes no residentes en los Países Bajos que tengan su residencia en Bélgica y que no se acojan al «régimen optativo» tienen derecho a las ventajas reguladas en el Convenio de doble imposición. En el Decreto del Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda) de 21 de febrero de 2002 [4] se analizan pormenorizadamente las consecuencias del artículo 25, apartado 3, del Convenio de doble imposición.

III. Antecedentes de hecho y procedimiento

19. El Sr. Blanckaert tiene nacionalidad belga y reside en Bélgica. Es propietario, junto con su esposa, de una vivienda de veraneo sita en Retranchement (Países Bajos). No percibe en los Países Bajos rendimientos de trabajo o vivienda, ni tampoco rendimientos procedentes de una participación sustancial en una sociedad establecida en los Países Bajos. Sin embargo, percibe en los Países Bajos rendimientos de capital por la vivienda de veraneo.

20. El Sr. Blanckaert no está afiliado a los seguros sociales neerlandeses ni, por consiguiente, se le considera obligado a cotizar en los Países Bajos.

21. El Sr. Blanckaert percibe menos del 90 % de sus rentas familiares en los Países Bajos. No se ha acogido al «régimen optativo» regulado en el artículo 2.5 de la Ley IB 2001.

22. Las autoridades neerlandesas competentes en materia tributaria practicaron una liquidación del impuesto sobre la renta del Sr. Blanckaert correspondiente al ejercicio 2001, determinando unos rendimientos de capital por importe de 1.610 euros y una cuota tributaria de 339 euros. Con arreglo a lo dispuesto en el Convenio de doble imposición belga-neerlandés, en el cómputo de los rendimientos de capital del Sr. Blanckaert se aplicó el límite de capital exento. Asimismo, se reconoció al Sr. Blanckaert la bonificación tributaria general por el impuesto sobre la renta, con un importe de 144 euros. Por el contrario, no se reconocieron al Sr. Blanckaert las bonificaciones tributarias por seguros sociales.

23. Sin embargo, el Sr. Blanckaert había solicitado la bonificación tributaria general total por importe de 1.576 euros, que incluía las bonificaciones tributarias por el seguro general de vejez, el seguro de supervivencia y el seguro general de gastos especiales de enfermedad.

24. El Sr. Blanckaert recurrió contra la liquidación, pero ésta fue confirmada por el Inspecteur competente. El Sr. Blanckaert interpuso una demanda contra la resolución confirmatoria ante el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch.

4 — Nº CPP 2001/2745, BNB 2002/164.

25. Mediante resolución de 4 de diciembre de 2003, el Gerechtshof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Un contribuyente no residente, que tiene su residencia en un Estado miembro y que no obtiene en los Países Bajos rendimientos del trabajo, sino únicamente rendimientos procedentes de ahorros e inversiones, de forma que no está obligado a cotizar ni de hecho cotiza a los seguros sociales neerlandeses, ¿tiene derecho, en virtud del Derecho comunitario, a que los Países Bajos le reconozcan las bonificaciones tributarias por seguros sociales (seguro general de vejez, seguro de supervivencia y seguro general de gastos especiales de enfermedad) a efectos del cómputo de su renta imponible procedente de ahorros e inversiones, si un contribuyente residente tiene derecho a tales bonificaciones tributarias a efectos del cómputo de su renta imponible procedente de ahorros e inversiones porque se le considera afiliado con obligación de cotizar a los seguros sociales neerlandeses, aun cuando tampoco obtenga en los Países Bajos rendimientos del trabajo, sino únicamente rendimientos procedentes de ahorros e inversiones, y por este motivo tampoco cotice a los seguros sociales neerlandeses?

2) Para responder a la primera cuestión prejudicial, ¿es pertinente el hecho de que el contribuyente no residente obtenga menos del 90 % de la renta de su unidad familiar en los Países Bajos? En particular:

— El criterio Schumacker sobre residentes y no residentes [sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225], ¿se aplica únicamente a los aspectos tributarios subjetivos o personales, como por ejemplo, el derecho a la deducción de gastos personales o familiares, o también a los aspectos tributarios objetivos o no personales, como por ejemplo, el tipo de gravamen?

— ¿Pueden aplicar los Estados miembros un criterio cuantitativo (como por ejemplo el criterio del 90 %) para decidir acerca de la equiparación de no residentes con residentes, aun cuando de este modo no se garantiza evitar todo tipo de discriminación?

3) ¿Constituye el régimen optativo regulado en el artículo 2.5 de la Ley IB 2001 un mecanismo adecuado para garantizar al interesado el ejercicio de sus derechos consagrados en el Tratado CE y evitar todo tipo de discriminación?

En caso de respuesta afirmativa, ¿es también un mecanismo adecuado en el supuesto de que el interesado únicamente obtenga rendimientos procedentes de sus ahorros e inversiones, en cuyo caso [...] el régimen optativo no puede beneficiarle?»

IV. Sobre las cuestiones prejudiciales

26. El Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ha planteado un total de tres cuestiones prejudiciales. Mediante la primera cuestión, el Gerechtshof pregunta básicamente en qué medida, dadas las circunstancias del litigio principal, el Derecho comunitario permite diferenciar entre afiliados y no afiliados a los seguros sociales a efectos de conceder desgravaciones por seguros sociales a la tributación de los rendimientos del capital. El trasfondo de la cuestión consiste en que, como regla general –y con la notable salvedad de los denominados trabajadores fronterizos–, los afiliados son residentes, mientras que los no residentes habitualmente no tienen acceso al ámbito de los seguros sociales en el Estado afectado.

27. Mediante la segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente formula preguntas acerca de la denominada ponderación Schumacker [5] para determinar en qué medida un no residente y un residente se encuentran en una situación comparable. La tercera cuestión se refiere a la posibilidad, ofrecida por el Derecho interno a los contribuyentes no residentes, de optar por un tratamiento fiscal idéntico al de los residentes.

A. *Principales alegaciones de las partes*

28. En relación con la primera cuestión prejudicial, todas las partes salvo el Sr. Blanckaert alegan que el Derecho comunitario no se opone a la normativa interna objeto de controversia, conforme a la cual un contribuyente residente en Bélgica que únicamente perciba en los Países Bajos rendimientos del capital y, por consiguiente, no tenga obligación de cotizar a los seguros sociales neerlandeses, no tendrá derecho a desgravaciones fiscales por seguros sociales, mientras que un contribuyente residente que únicamente perciba en los Países Bajos rendimientos del capital sí tendrá derecho a las referidas desgravaciones.

29. El Gobierno neerlandés, el Gobierno alemán y la Comisión señalan, en esencia, que las referidas desgravaciones pertenecen al ámbito del Derecho de la seguridad social.

5 — Sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225).

Afirman que existe una diferencia objetiva entre la situación en la que se encuentra un contribuyente no residente que únicamente percibe rendimientos del capital –como es el caso del Sr. Blanckaert–, que no está afiliado al sistema de seguridad social neerlandés y, por consiguiente, no tiene obligación de cotizar, y la situación en la que se encuentra un contribuyente residente que únicamente percibe rendimientos del capital, que está afiliado al sistema de seguridad social neerlandés y por ello tiene, en principio, obligación de cotizar. Sostienen que tales diferencias entre las situaciones de partida justifican un trato diferente.

30. El Gobierno neerlandés añade que el derecho a deducciones sobre las cotizaciones a los seguros sociales o a desgravaciones fiscales por seguros sociales es independiente del lugar de residencia del afectado. Afirma que, antes bien, tal derecho depende de que el afectado –residente o no– esté afiliado al sistema de seguridad social nacional. Así, señala, un no residente podrá deducir del importe del impuesto sobre la renta debido aquella parte de la bonificación tributaria por seguros sociales que, en su caso, no haya aplicado aún, siempre y cuando esté afiliado al sistema de seguridad social neerlandés –por ejemplo, por contar con una relación laboral en los Países Bajos– y, por consiguiente, tenga obligación de cotizar. En cambio, afirma, un residente no tendrá derecho a dicha deducción si no está afiliado al sistema de seguridad social neerlandés, en particular, en virtud de lo dispuesto en el Reglamento (CEE) nº 1408/71 del Consejo. [6]

31. Sin embargo, el Sr. Blanckaert insistió en la vista que la normativa interna controvertida da lugar a una desigualdad de trato injustificada entre no residentes y residentes, puesto que, en caso de obtener en los Países Bajos únicamente rendimientos del capital, sólo los residentes –por su condición de afiliados al sistema de seguridad social– tienen derecho a bonificaciones por seguros sociales.

32. En lo relativo a la segunda cuestión prejudicial, el Gobierno neerlandés y el Gobierno alemán alegan, con carácter subsidiario, que la normativa controvertida constituye un beneficio fiscal subjetivo o personal. Señalan que, en el caso de autos, no cabe conceder dicho beneficio porque el Sr. Blanckaert no ha obtenido sus rentas exclusiva o casi exclusivamente en los Países Bajos. Recuerdan que el Tribunal de Justicia ha consentido a los Estados miembros aplicar un criterio cuantitativo (como el límite del 90 %) para delimitar la diferente situación en que se encuentran residentes y no residentes.

33. El Sr. Blanckaert considera inaplicable tal criterio cuantitativo, en la medida en que dicha aplicación confirmaría la discriminación que él alega.

6 — Reglamento de 14 de junio de 1971, relativo a la aplicación de los regímenes de seguridad social a los trabajadores por cuenta ajena, los trabajadores por cuenta propia y a los miembros de sus familias que se desplazan dentro de la Comunidad (DO L 149, p. 2; EE 05/01, p. 98), en su versión modificada y actualizada por el Reglamento (CE) nº 118/97 del Consejo, de 2 de diciembre de 1996 (DO 1997 L 28, p. 1).

34. En cuanto a la tercera cuestión prejudicial, el Gobierno neerlandés y el Gobierno alemán observan que el Sr. Blanckaert no optó por ser tratado como un residente, por lo que la cuestión tiene carácter hipotético.

B. *Apreciación jurídica*

35. En primer lugar, ha de analizarse si el órgano jurisdiccional remitente ha especificado suficientemente la normativa comunitaria cuya interpretación recaba. Acto seguido procederá analizar la cuestión principal, a saber, en qué medida la libre circulación de capitales garantizada por el Derecho comunitario se opone a un trato diferenciado entre afiliados y no afiliados a la seguridad social a efectos de conceder desgravaciones fiscales.

1. Sobre la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial y sobre el Derecho comunitario aplicable

36. En sus cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente no se refiere a ninguna disposición concreta del Derecho comunitario. Desde este punto de vista, podría considerarse que la petición de decisión prejudicial no cumple los requisitos establecidos jurisprudencialmente, conforme a los cuales el órgano jurisdiccional remitente ha de precisar las disposiciones de Derecho comunitario cuya interpretación solicita.[7]

37. Sin embargo, dichos requisitos no han de interpretarse en términos absolutos. Antes bien, lo decisivo será que el órgano jurisdiccional remitente haya colocado al Tribunal de Justicia en situación de poder dar una respuesta útil.[8] Conforme a reiterada jurisprudencia, «en el marco de la cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales establecida por el artículo 234 CE, corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional, que conoce del litigio y que ha de asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia, como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieren a la interpretación del Derecho comunitario, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse».[9]

38. A ello debe añadirse que el Tribunal de Justicia puede verse obligado a «tomar en consideración normas de Derecho comunitario a las que el juez nacional no se haya

7 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 12 de julio de 2001, Ordine degli Architetti y otros (C-399/98, Rec. p. I-5409), apartado 105.

8 — Basta con remitirse al auto de 25 de febrero de 2003, Simoncello y Boerio (C-445/01, Rec. p. I-1807), apartados 22, 23 y 30.

9 — Véanse, en particular, las sentencias de 15 de diciembre de 1995, Bosman (C-415/93, Rec. p. I-4921), apartado 59; de 13 de marzo de 2001, PreussenElektra (C-379/98, Rec. p. I-2099), apartado 38; de 22 de enero de 2002, Canal Satélite (C-390/99, Rec. p. I-607), apartado 18, y de 10 de diciembre de 2002, der Weduwe (C-153/00, Rec. p. I-11319), apartado 31.

referido en su cuestión [...] para dar una respuesta adecuada al órgano jurisdiccional que le plantea una cuestión prejudicial». [10]

39. En la motivación de la presente resolución de remisión se citan las disposiciones del Tratado CE relativas a la libre circulación de capitales (artículos 56 CE y siguientes). Además, el órgano jurisdiccional remitente analiza en qué medida cabe entender que dichos preceptos se oponen a las disposiciones controvertidas de la normativa interna. De este modo, el órgano jurisdiccional remitente ha mencionado los criterios de selección de las disposiciones comunitarias cuya interpretación solicita y ha indicado la relación entre dichas disposiciones y la normativa interna aplicable en el litigio del que conoce. Por consiguiente, procede declarar la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial.

40. La alusión por parte del órgano jurisdiccional remitente a la libre circulación de capitales resulta asimismo pertinente. A este respecto, basta señalar que el anexo I, apartado II, letra A, de la Directiva 88/361/CEE [11] recoge las inversiones inmobiliarias efectuadas por no residentes. Si bien esta Directiva no resulta aplicable *ratione temporis* al litigio principal, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia cita con regularidad su anexo para delimitar –también con arreglo a la nueva redacción de los artículos 56 CE y siguientes– el ámbito de aplicación de la libre circulación de capitales. [12]

41. A la vista de las consideraciones anteriores, cabe prescindir del análisis de las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento (artículos 43 CE y siguientes) propuesto por la Comisión.

2. Sobre la libre circulación de capitales

a) Sobre la relación entre la libre circulación de capitales y otras libertades fundamentales

42. La libre circulación de capitales (artículos 56 CE y siguientes) se diferencia de las demás libertades fundamentales por su redacción, en la medida en que el tenor del artículo 56 CE impone una prohibición general de restricciones. Ciertamente, el

10 — Véanse, en particular, las sentencias de 20 de marzo de 1986, Tissier (35/85, Rec. p. 1207), apartado 9; de 27 de marzo de 1990, Bagli Pennacchiotti (C-315/88, Rec. p. I-1323), apartado 10; de 18 de noviembre de 1999, Teckal (C-107/98, Rec. p. I-8121), apartado 39, y de 7 de noviembre de 2002, Bourrasse y Perchicot (asuntos acumulados C-228/01 y C-289/01, Rec. p. I-10213), apartado 33.

11 — Directiva del Consejo de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado (DO L 178, p. 5).

12 — Véase la sentencia de 16 de marzo de 1999, Trummer y Mayer (C-222/97, Rec. p. I-1661), apartado 21: «[...] en la medida en que el artículo 73 B del Tratado CE [actualmente, artículo 56 CE] ha reproducido en lo fundamental el contenido del artículo 1 de la Directiva 88/361, y aunque ésta haya sido adoptada sobre la base del artículo 69 y del apartado 1 del artículo 70 del Tratado CEE, entretanto sustituidos por los artículos 73 B y siguientes del Tratado CE, la nomenclatura de los movimientos de capitales que la acompaña como anexo mantiene el valor indicativo que le era propio antes de su entrada en vigor para definir el concepto de movimientos de capitales, entendiéndose que, conforme a su introducción, la lista que incluye no tiene carácter exhaustivo.»

artículo 58 CE, apartado 1, letra a), en particular, relativiza dicha prohibición al regular, en esencia, que la prohibición regulada en el artículo 56 CE se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a aplicar las disposiciones de Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital. [13] Por su parte, el artículo 58 CE, apartado 3, determina que las diferencias que se consiente hacer a los Estados miembros entre los contribuyentes por razón del lugar de residencia o del lugar de la inversión no pueden originar discriminaciones arbitrarias ni restricciones encubiertas de la libre circulación de capitales. [14]

43. En la sentencia Manninen, [15] el Tribunal de Justicia tuvo una primera ocasión de examinar las competencias normativas básicas de los Estados miembros en materia de fiscalidad directa a la luz de los artículos 56 CE y 58 CE. En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró, entre otros aspectos esenciales, que el artículo 58 CE sólo admite una legislación fiscal que establezca una distinción entre contribuyentes en función del lugar en que inviertan sus capitales en el supuesto de que la distinción responda a una diferencia fáctica o en caso de que la diferenciación parezca justificada por razones imperiosas de interés general. [16] Tal justificación presupone que la diferencia de trato en cuestión no vaya más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido por la normativa controvertida. [17]

44. De cuanto antecede se deduce que las restricciones a la libre circulación de capitales no están prohibidas en términos absolutos por el artículo 56 CE, sino que, antes bien, han de evaluarse a la luz de la prohibición de discriminación derivada del artículo 58 CE, teniendo en cuenta que, en su caso, la discriminación podrá estar justificada por razones imperiosas de interés general, siempre y cuando se respete el principio de proporcionalidad.

45. Así pues, desde el punto de vista dogmático, la diferencia entre la libre circulación de capitales y las demás libertades fundamentales sólo es aparente, por lo que cabe concluir que la jurisprudencia dictada en relación con las demás libertades fundamentales resulta aplicable al ámbito de la fiscalidad directa. [18] Por consiguiente, procederé seguidamente al análisis de dicha jurisprudencia.

13 — El artículo 58 CE, apartado 1, letra b), contiene una reserva similar en relación con las facultades relativas a la sanción de infracciones, en particular en materia fiscal, las facultades en el ámbito de la protección del orden público o la seguridad pública y la facultad de recoger datos sobre la circulación de capitales.

14 — El Tribunal de Justicia recuerda este aspecto –si bien en relación con el antiguo artículo 73 D, apartado 3, del Tratado CE– en su sentencia de 6 de junio de 2000, Verkooijen (C-35/98, Rec. p. I-4071), apartado 44.

15 — Sentencia de 7 de septiembre de 2004 (C-319/02, Rec. p. I-7477).

16 — *Ibidem*, apartados 28 y 29.

17 — *Ibidem*, apartado 29.

18 — Al mismo resultado llega el Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer en sus conclusiones citadas en la nota 2, puntos 53 y ss.

b) Jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a los límites establecidos por el Derecho comunitario a la competencia legislativa de los Estados miembros en materia de fiscalidad directa

46. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a los límites establecidos por el Derecho comunitario a la competencia legislativa de los Estados miembros en materia de fiscalidad directa se ha ido desarrollando, ante todo, con ocasión de normativas nacionales que establecen una diferenciación bien entre contribuyentes residentes y no residentes, [19] bien por razón del origen de los rendimientos sujetos al impuesto. [20]

47. De este modo, el Tribunal de Justicia ha examinado las normativas nacionales a la luz de los principios de libre circulación de personas, [21] libertad de establecimiento [22] y libre prestación de servicios. [23]

48. Según reiterada jurisprudencia, aunque la materia de los impuestos directos no está incluida, como tal, en la esfera de la competencia de la Comunidad, los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan en este ámbito respetando el Derecho comunitario. [24] Las libertades fundamentales no sólo prohíben las discriminaciones manifiestas basadas en la nacionalidad, sino también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca de hecho al mismo resultado. [25]

49. Por lo tanto, las libertades fundamentales contienen una prohibición de discriminación que pretende evitar la aplicación injustificada de normas distintas a situaciones comparables o de criterios idénticos a situaciones diferentes. [26]

50. El Tribunal de Justicia ha destacado, en relación con la eventual diferenciación entre residentes y no residentes que pueda establecer un Derecho tributario nacional, que una normativa de un Estado miembro que reserve ventajas fiscales únicamente a los residentes conlleva el riesgo de producir

19 — Sentencias de 8 de mayo de 1990, Biehl (C-175/88, Rec. p. I-1779); de 26 de octubre de 1995, Comisión/Luxemburgo (C-151/94, Rec. p. I-3685); de 11 de agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, Rec. p. I-2493); de 27 de junio de 1996, Asscher (C-107/94, Rec. p. I-3089); de 14 de septiembre de 1999, Gschwind (C-391/97, Rec. p. I-5451); de 16 de mayo de 2000, Zurstrassen (C-87/99, Rec. p. I-3337); de 12 de junio de 2003, Gerritse (C-234/01, Rec. p. I-5933); de 13 de noviembre de 2003, Schilling y Fleck-Schilling (C-209/01, Rec. p. I-13389), y de 1 de julio de 2004, Wallentin (C-169/03, Rec. p. I-6443).

20 — Sentencia Verkooijen (citada en la nota 14), así como sentencias de 26 de junio de 2003, Skandia y Ramstedt (C-422/01, Rec. p. I-6817); de 13 de noviembre de 2003, Lindman (C-42/02, Rec. p. I-13519); de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia (C-334/02, Rec. p. I-2229); de 15 de julio de 2004, Lenz (C-315/02, Rec. p. I-7063), y Weidert y Paulus (C-242/03, Rec. p. I-7379).

21 — Véanse, por ejemplo, la sentencia dictada en el asunto C-279/93 (citada en la nota 5), así como las sentencias Wielockx, Asscher, Gschwind, Zurstrassen, Schilling y Fleck-Schilling, Wallentin (citadas todas ellas en la nota 19).

22 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 13 de abril de 2000, Baars (C-251/98, Rec. p. I-2787).

23 — Véanse, por ejemplo, las sentencias Gerritse (citada en la nota 19), Skandia y Ramstedt (citada en la nota 20), así como la sentencia Lindman (citada en la nota 20).

24 — Véanse, entre muchas otras, la sentencia de 4 de octubre de 1991, Comisión/Reino Unido (C-246/89, Rec. p. I-4585), apartado 12, y la sentencia Schilling y Fleck-Schilling (citada en la nota 19), apartado 22.

25 — 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 10.

26 — Basta con remitirse a la sentencia Schumacker (citada en la nota 5), apartado 30.

efectos principalmente en perjuicio de los nacionales de otros Estados miembros, puesto que los no residentes son con mayor frecuencia no nacionales, de manera que tal normativa puede constituir una discriminación indirecta por razón de nacionalidad. [27]

51. Ahora bien, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en materia de impuestos directos la situación de los residentes en un determinado Estado no es comparable, por lo general, con la de los no residentes, puesto que presentan diferencias objetivas tanto desde el punto de vista del origen de los rendimientos como de la capacidad contributiva o de la situación personal y familiar. [28]

52. En este contexto, y en particular en relación con la liquidación del impuesto sobre la renta en el Estado de empleo, resulta decisiva la posibilidad de tener en cuenta elementos subjetivos a efectos de la tributación, como la situación personal y el estado civil del contribuyente en el Estado de residencia o en el Estado de empleo, en caso de que ambos no coincidan.

53. Así, en la sentencia Schumacker antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que no existe una situación objetivamente diferente entre un no residente y un residente en el supuesto de que el no residente no obtenga ingresos significativos en el Estado de residencia y perciba la mayor parte de sus ingresos imponibles en el Estado de empleo, puesto que el Estado de residencia no puede concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar. En este caso, la diferencia de trato tiene efectos discriminatorios respecto del no residente, dado que su situación personal y familiar no se tiene en cuenta ni en el Estado de residencia ni en el Estado de empleo.

54. La situación es distinta en aquellos supuestos en que los rendimientos sujetos al impuesto no procedan de forma significativa del Estado de empleo. A estos efectos, el Tribunal de Justicia ha declarado recientemente que, «en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y la de los no residentes en un Estado no son comparables, por lo general, ya que los rendimientos 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, y que 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, por lo general, con su residencia habitual». [29] Por consiguiente, «el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales

27 — Véanse, entre otras, las sentencias Schumacker (citada en la nota 5), apartado 28, Asscher (citada en la nota 19), apartado 38, y Zurstrassen (citada en la nota 19), apartados 19 y 20.

28 — Sentencia Schumacker (citada en la nota 5), apartados 31 y 32; véase, asimismo, la sentencia de 12 de diciembre de 2002, de Groot (C-385/00, Rec. p. I-11819), apartados 90 y ss.

29 — Véase, entre otras, la sentencia dictada en el asunto C-169/03 (citada en la nota 19), apartado 15 y la jurisprudencia allí citada.

que concede a un residente no es, por regla general, discriminatorio, habida cuenta de las diferencias objetivas entre la situación de los residentes y la de los no residentes, tanto desde el punto de vista de la fuente de los ingresos como de la capacidad contributiva individual o de la situación personal y familiar». [30]

55. Así pues, cuando la situación de un no residente y de un residente resulten comparables, habrá de cuestionarse en qué medida se justifica objetivamente un trato diferente de residentes y no residentes, puesto que dicho trato diferente puede constituir una discriminación indirecta por razón de nacionalidad –partiendo de la premisa de que los nacionales de un Estado miembro son, por regla general, contribuyentes residentes en dicho Estado.

c) Sobre la existencia de una discriminación indirecta del demandante en el litigio principal

56. En el litigio principal, podría detectarse una discriminación indirecta del demandante en el hecho de que éste –en calidad de no residente– no tiene derecho a las controvertidas desgravaciones fiscales por gastos relacionados con los seguros sociales, dado que, al tratarse de un no residente que no obtiene rendimientos del trabajo en los Países Bajos, no tiene obligación de afiliarse a la seguridad social neerlandesa, [31] mientras que todo residente –con independencia del tipo de rendimientos que obtenga– [32] tiene, en principio, obligación de afiliarse a la seguridad social y, por tanto, puede aplicar las desgravaciones fiscales controvertidas. Ahora bien, a desemejanza del asunto Schumacker antes citado, este trato diferente no guarda una relación directa con el lugar de residencia del contribuyente.

57. En efecto, la normativa interna objeto de controversia no se basa directamente en el lugar de residencia del contribuyente. Así, la posibilidad de obtener una desgravación del impuesto sobre la renta con arreglo a los requisitos establecidos en el artículo 2.7, apartado 2, de la Ley IB 2001 –a saber, en aquellos supuestos en que las bonificaciones tributarias por seguros sociales no se hayan podido compensar por completo con las cotizaciones a los seguros sociales– depende, a tenor de dicha disposición, de que el contribuyente esté obligado a afiliarse a la seguridad social. A su vez, tal obligación depende de que resida en los Países Bajos *o bien* obtenga rendimientos del trabajo en territorio neerlandés. Por consiguiente, también un no residente podrá tener derecho a

30 — *Ibidem*, apartado 16 y la jurisprudencia allí citada; no obstante, no cabe descartar una posible discriminación debida a circunstancias particulares del caso concreto.

31 — La afiliación a la seguridad social es obligatoria para las personas que tengan su residencia en los Países Bajos u obtengan rendimientos del trabajo en los Países Bajos (véanse el artículo 6 de la Algemene Ouderdomswet [Ley del seguro de pensiones de vejez], el artículo 3 de la Algemene Nabestaandenwet [Ley del seguro de supervivencia] y el artículo 5 de la Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten [Ley del seguro de gastos especiales de enfermedad]).

32 — Con arreglo a la normativa citada en la nota 31, todo residente tiene obligación de afiliarse a la seguridad social con independencia de que obtenga eventuales rendimientos del trabajo. Según el artículo 6 de la Wet financiering volksverzekeringen (Ley de financiación de los seguros sociales), todo afiliado tiene, en principio, obligación de cotizar. Ahora bien, según el artículo 8 de dicha Ley, a efectos de cotización sólo se tendrán en cuenta los rendimientos del trabajo y de la vivienda. Por consiguiente, todo contribuyente residente está afiliado, en principio; sin embargo, si no percibe rendimientos del trabajo, no tiene obligación de cotizar.

las bonificaciones tributarias controvertidas en el supuesto de que cumpla los requisitos del artículo 2.7, apartado 2, de la Ley IB 2001, el cual no distingue directamente en función del lugar de residencia, siempre y cuando se obtengan rendimientos del trabajo en territorio neerlandés. En la vista, el Gobierno neerlandés confirmó nuevamente este extremo.

58. Por consiguiente, no se denegaron las bonificaciones tributarias controvertidas al Sr. Blanckaert por tratarse de un no residente, sino porque, dada su condición de no residente –y puesto que no obtenía rendimientos del trabajo en los Países Bajos–, no tenía obligación de afiliarse a la seguridad social neerlandesa.

59. Ciertamente, cabría objetar que la normativa en cuestión se basa indirectamente en el lugar de residencia, en la medida en que los no residentes que obtengan únicamente rendimientos del capital no tienen obligación de afiliarse a la seguridad social, mientras que los residentes en la misma situación sí están incluidos en el sistema de seguridad social neerlandés. Sin embargo, procede responder que, aun así, en el caso de autos no existe una diferenciación por razón del lugar de residencia, toda vez que la obtención de rendimientos del trabajo da lugar –también, precisamente, en el caso de los no residentes– a la obligación de afiliarse a la seguridad social.

60. Por lo tanto, procede concluir que el Sr. Blanckaert, dadas las circunstancias del litigio principal –a saber, su condición de no residente carente de rendimientos del trabajo–, no se encuentra en una situación comparable a la de un residente carente de rendimientos del trabajo, puesto que en tales circunstancias sólo los residentes están sometidos a la obligación de afiliarse a la seguridad social –en el caso de autos, con arreglo a la denominada Volksverzekeringswet.

61. En este contexto, resulta asimismo relevante el hecho de que tampoco los residentes tienen derecho en todo caso a las bonificaciones tributarias controvertidas. El Gobierno neerlandés explicó al respecto que un residente que no posea la condición de afiliado en un determinado ramo del seguro tampoco tiene derecho a la correspondiente bonificación tributaria. Por ejemplo, según la información facilitada por el Gobierno neerlandés, una persona que haya cumplido los 65 años de edad ya no puede estar afiliada al seguro de pensiones de vejez y, por consiguiente, no tiene derecho a la bonificación tributaria por ese seguro. Por lo tanto, habida cuenta de su objetivo, consistente en garantizar un mínimo de medios de subsistencia,[33] la normativa en cuestión parece coherente.

62. En relación con la coherencia de la normativa interna, ha de señalarse, asimismo, que en caso de reconocerse al Sr.

33 — Conforme a lo declarado en la vista por los representantes del Gobierno neerlandés.

Blanckaert el derecho a las bonificaciones tributarias por seguros sociales que reclama, se colocaría –sin justificación objetiva– a un no residente carente de rendimientos del trabajo en mejor situación que un residente carente de rendimientos del trabajo, puesto que el artículo 2.7, apartado 2, de la Ley IB 2001 solamente prevé la posibilidad de deducir la correspondiente bonificación del impuesto sobre la renta en el supuesto de que no hubiese sido posible una compensación con las cotizaciones a la seguridad social, de forma que dicha deducción reviste un carácter subsidiario. Dado que un no residente carente de rendimientos del trabajo no tiene obligación de cotizar, la posibilidad de deducir bonificaciones por seguros sociales del impuesto sobre la renta no revestiría, en su caso, tal carácter subsidiario. Más aún, sería contraria al sistema, puesto que dicha persona no está afiliada a la seguridad social neerlandesa, por lo que, en definitiva, se privilegiaría injustificadamente a los no residentes frente a los residentes no afiliados. [34]

63. Ahora bien, con independencia de la cuestión acerca de la comparabilidad, parece cuestionable que la diferenciación entre no residentes y residentes se justifique objetivamente, en la medida en que, caso de no obtener rendimientos del trabajo (ni tener, por tanto, obligación de cotizar), sólo los residentes cumplirán, como regla general, la condición de afiliados.

34 — Véase el ejemplo señalado en el punto 61 *supra*.

d) Justificación objetiva del trato diferente

64. El Sr. Blanckaert se siente discriminado, en definitiva, por el hecho de que, con arreglo al Derecho neerlandés, una persona que no obtenga rendimientos del trabajo posea la condición de afiliado en el sistema de la seguridad social en función de que sea o no residente. En el supuesto de que una persona no esté afiliada, se le priva de la posibilidad de aplicar la desgravación al impuesto sobre la renta correspondiente a la deducción del importe de las bonificaciones por seguros sociales que no se hayan compensado con cotizaciones a la seguridad social.

65. Tanto la Comisión como el Gobierno neerlandés y el Gobierno alemán han señalado que la normativa controvertida no pertenece al ámbito del Derecho fiscal, sino al Derecho de la seguridad social, lo cual implicaría una competencia normativa exclusiva de los Estados miembros. Sin embargo, la incardinación de la normativa en cuestión en uno u otro ámbito resulta irrelevante, toda vez que los Estados miembros también han de respetar las disposiciones comunitarias en el ejercicio de sus competencias normativas en materia del Derecho de la seguridad social. [35]

35 — Sentencias de 28 de abril de 1998, Kohll (C-158/96, Rec. p. I-1931), apartado 19, y de 12 de julio de 2001, Smits y Peerbooms (C-157/99, Rec. p. I-5473), apartado 46. A este respecto, véase asimismo v. Maydell: «Influencia del Derecho europeo e internacional en el Derecho social alemán», *http://www.soc.nii.ac.jp/jassl/profmaydell1.pdf*.

66. Más significativo parece el hecho de que, según jurisprudencia reiterada, «el Derecho comunitario no restringe la competencia de los Estados miembros para organizar sus sistemas de seguridad social». [36] El Tribunal de Justicia ha deducido de ello que «a falta de una armonización a escala comunitaria, corresponde [...] a la legislación de cada Estado miembro determinar, por una parte, los requisitos del derecho o de la obligación de afiliarse a un régimen de seguridad social» [37] «y, por otra parte, los requisitos que confieren derecho a las prestaciones». [38] Por consiguiente, la determinación del ámbito y alcance de la correspondiente obligación de afiliación corresponde en exclusiva a los Estados miembros.

67. En lo relativo a la financiación de la seguridad social, la competencia normativa de los Estados miembros está limitada adicionalmente por las normas de coordinación del Reglamento nº 1408/71. Entre dichas normas de coordinación se encuentran, en particular, la prohibición de doble cotización prevista en el artículo 13 [39] y las correspondientes normas de reparto de competencias. [40]

68. Aun partiendo –como el Sr. Blanckaert– de la base de que la normativa en cuestión diferencia entre residentes y no residentes, en la medida en que trata a ambos grupos de forma diferente en el supuesto de un contribuyente que obtenga en los Países Bajos exclusivamente rendimientos del capital –en concreto, porque reserva a los residentes, en su calidad de afiliados sin obligación de cotizar, la posibilidad de deducir las bonificaciones tributarias por seguros sociales del impuesto sobre la renta–, este trato diferente no parece objetivamente injustificado.

69. En mi opinión, al regular la financiación de su sistema de seguridad social, los Países Bajos no tuvieron obligación de cumplir más requisitos que los principios básicos establecidos en el Reglamento nº 1408/71. En particular, el Derecho comunitario no establece ninguna obligación de computar los rendimientos del capital a efectos de la financiación de los seguros sociales. [41] Tam-

36 — Sentencias de 7 de febrero de 1984, Duphar (238/82, Rec. p. 523), apartado 16, y de 17 de junio de 1997, Sodemare y otros (C-70/95, Rec. p. I-3395), apartado 27; véanse asimismo las sentencias Kohll (citada en la nota 35), apartado 17, y Smits y Peerbooms (también citada en la nota 35), apartado 44.

37 — Sentencias de 24 de abril de 1980, Coonan (110/79, Rec. p. 1445), apartado 12; de 4 de octubre de 1991, Paraschi (C-349/87, Rec. p. I-4501), apartado 15; Kohll (citada en la nota 35), apartado 18, y Smits y Peerbooms (citada en la nota 35), apartado 45.

38 — Sentencias de 30 de enero de 1997, Stöber y Piosa Pereira (asuntos acumulados C-4/95 y C-5/95, Rec. p. I-511), apartado 36, así como Kohll (citada en la nota 35), apartado 18, y Smits y Peerbooms (citada en la nota 35), apartado 45.

39 — Así, en la sentencia de 15 de febrero de 2000, Comisión/Francia (C-169/98, Rec. p. I-1049), el Tribunal de Justicia declaró la incompatibilidad de una normativa nacional que, según el Estado miembro afectado, pertenecía al ámbito fiscal, con la prohibición de doble cotización establecida en el artículo 13 del Reglamento nº 1408/71.

40 — Véase el artículo 13, apartado 2, letra a), del Reglamento nº 1408/71: «la persona que ejerza una actividad por cuenta ajena en el territorio de un Estado miembro estará sometida a la legislación de este Estado, incluso cuando resida en el territorio de otro Estado miembro o aunque la empresa o el empresario que la ocupa tenga su sede o su domicilio en el territorio de otro Estado miembro».

41 — Ahora bien, si un Estado miembro decidiera computarlos, habría de atenerse a la prohibición de doble cotización prevista en el artículo 13 del Reglamento nº 1408/71; véase la sentencia Comisión/Francia (citada en la nota 39).

poco cabe interpretar, a la inversa, que el Derecho comunitario establezca la obligación de excluir a los afiliados sin obligación de cotizar del sistema de seguridad social.

70. En consecuencia, el trato diferente de contribuyentes carentes de rendimientos del trabajo por razón de su condición de afiliados a efectos de la aplicación de bonificaciones tributarias por seguros sociales, como ocurre en el caso de autos, está justificado objetivamente a causa de la configuración del sistema nacional de seguridad social, cuya compatibilidad con las exigencias comunitarias, como por ejemplo las establecidas en el Reglamento nº 1408/71, no es objeto de controversia.

71. Por consiguiente, huelga analizar las cuestiones prejudiciales segunda y tercera.

V. Conclusión

72. Por todo cuanto antecede, propongo al Tribunal de Justicia responder del siguiente modo a la primera cuestión prejudicial planteada:

«Los artículos 56 CE y 58 CE, relativos a la libre circulación de capitales dentro de la Comunidad, no se oponen a una normativa nacional que, en materia del impuesto sobre la renta, concede a los contribuyentes residentes una desgravación fiscal por gastos relacionados con los seguros sociales pero deniega a los contribuyentes no residentes tal posibilidad, en la medida en que dicha diferenciación no se base en el lugar de residencia del contribuyente sino en su condición de afiliado al sistema de seguridad social nacional, con independencia de su eventual obligación de cotizar.»