# SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 12 de diciembre de 2002 *

En el asunto C-385/00,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

**F.W.L. de Groot**

y

**Staatssecretaris van Financiën,**

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 48 del Tratado CE (actualmente artículo 39 CE, tras su modificación) y 7 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 (DO L 257, p. 2; EE 05/01, p. 77),

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. M. Wathelet (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. C.W.A. Timmermans, D.A.O. Edward, P. Jann y A. Rosas, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Léger;
Secretaria: Sra. M.-F. Contet, administradora;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre del Gobierno neerlandés, por el Sr. V.J.M. Koningsberger, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno belga, por la Sra. C. Pochet, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. W.-D. Plessing y la Sra. B. Muttelsee-Schön, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por la Sra. H. Michard y el Sr. H.M.H. Speyart, en calidad de agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Sr. de Groot, representado por el Sr. R. van der Jagt, advocaat; del Gobierno neerlandés, representado por la Sra. H. G. Sevenster, en calidad de agente, y de la Comisión, representada por la Sra. H. Michard y el Sr. H.M.H. Speyart, expuestas en la vista de 18 de abril de 2002;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 20 de junio de 2002;

dicta la siguiente

## Sentencia

1 Mediante resolución de 18 de octubre de 2000, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de octubre siguiente, el Hoge Raad der Nederlanden planteó, con arreglo al artículo 234 CE, dos cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación de los artículos 48 del Tratado CE (actualmente artículo 39 CE, tras su modificación) y 7 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 (DO L 257, p. 2; EE 05/01, p. 77).

2 Estas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el Sr. de Groot, nacional neerlandés que ha ejercido una actividad profesional en varios Estados miembros, y el Staatssecretaris van Financiën sobre el cálculo de la cuota del impuesto sobre la renta correspondiente a 1994 al que el Sr. de Groot estaba sujeto en su Estado de residencia.

## Marco jurídico

### *Normativa comunitaria*

3 A tenor del artículo 48, apartados 1 y 2 del Tratado, «la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad quedará asegurada [...]» y ésta «supondrá la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo».

4 El artículo 7, apartados 1 y 2, del Reglamento nº 1612/68 establece:

«1. En el territorio de otros Estados miembros y por razón de la nacionalidad, el trabajador nacional de un Estado miembro no podrá ser tratado de forma diferente que los trabajadores nacionales, en cuanto se refiere a las condiciones de empleo y de trabajo, especialmente en materia de retribución, de despido y de reintegración profesional o de nuevo empleo, si hubiera quedado en situación de desempleo.

2. Se beneficiará de las mismas ventajas sociales y fiscales que los trabajadores nacionales.»

*Otras disposiciones aplicables al litigio principal*

Convenios internacionales

5 El Reino de los Países Bajos celebró con la República Federal de Alemania, la República Francesa y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte sendos Convenios bilaterales para evitar la doble imposición (en lo sucesivo, «Convenios bilaterales»), según un modelo de convenio elaborado por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE).

6 Estos Convenios son los siguientes:

— Convenio entre el Reino de los Países Bajos y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en el ámbito de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, así como de otros impuestos diversos, y para regular otros aspectos en materia tributaria, firmado en La Haya el 16 de junio de 1959 *(Tractatenblad* 1959, 85), en su versión modificada posteriormente *(Tractatenblad* 1960, 107; 1980, 61 y 200; 1991, 95; 1992, 14, y 1994, 81) (en lo sucesivo, «Convenio con Alemania»);

— Convenio entre el Reino de los Países Bajos y la República Francesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en París el 16 de marzo de 1973 *(Tractatenblad* 1973, 83), en su versión modificada posteriormente *(Tractatenblad* 1974, 41) (en lo sucesivo, «Convenio con Francia»);

— Convenio entre el Reino de los Países Bajos y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre los incrementos de patrimonio, firmado en La Haya el 17 de noviembre de 1980 *(Tractatenblad* 1980, 205), en su versión modificada posteriormente *(Tractatenblad* 1981, 54 y 108; 1983, 128; 1989, 128, y 1991, 12 a 14 ambos incluidos) (en lo sucesivo, «Convenio con el Reino Unido»).

7 En virtud del artículo 15, apartado 1, del Convenio con el Reino Unido, la retribución obtenida por un residente en los Países Bajos en razón de un contrato de trabajo está sujeta a imposición en el Reino Unido cuando la actividad de que se trate se ejerce en este Estado miembro.

8 Para evitar la doble imposición, el artículo 22, apartado 2, letra b), de este Convenio obliga al Reino de los Países Bajos, en particular, a dejar exentos los elementos de la renta que puedan estar sujetos a imposición en el Reino Unido mediante una reducción del impuesto neerlandés calculada con arreglo a las disposiciones de la legislación nacional para evitar la doble imposición.

9 De modo análogo, los Convenios con Alemania y Francia prevén, en sus artículos 10 y 15 respectivamente, que las rentas no generadas en el Estado de residencia estén sujetas a imposición en origen en el Estado de empleo. Por consiguiente, las rentas generadas y ya sujetas a imposición en Alemania y en Francia están exentas del impuesto sobre la renta en los Países Bajos con el fin de evitar la doble imposición.

10 Además, en los Convenios con Alemania (artículo 20, apartado 3) y Francia (apartado 24, parte A, punto 2), la reducción para evitar la doble imposición de las rentas percibidas por un residente neerlandés en razón de contratos de trabajo ejecutados en estos Estados miembros se rige por reglas que, en cuanto al resultado, son similares a las previstas en el Convenio con el Reino Unido.

11 A diferencia del Convenio con el Reino Unido, que hace referencia explícita a las normas unilaterales neerlandesas para evitar la doble imposición y se remite expresamente a la legislación nacional para calcular la reducción del impuesto, los Convenios con Alemania y Francia no incluyen tal remisión y prevén directamente la aplicación de la fracción de proporcionalidad para calcular la reducción del impuesto en los Países Bajos. Esta fracción, que se describe detalladamente en el apartado 18 de la presente sentencia, es igual al cociente cuyo numerador es la renta bruta obtenida en el extranjero y el denominador, la renta bruta mundial.

12 Además, debe precisarse que, en las relaciones bilaterales con la República Federal de Alemania (artículo 20, apartado 3, del Convenio con Alemania), la República Francesa (artículo 24, parte A, punto 1, del Convenio con Francia) o el Reino Unido [artículo 22, apartado 2, letras a) y b), del Convenio con el Reino Unido], el Reino de los Países Bajos aplica el método de exención con reserva de progresividad, que se expone en el artículo 23 A, apartados 1 y 3, del modelo de convenio de la OCDE.

13 Así, cuando los contribuyentes neerlandeses que residen en los Países Bajos perciben rentas en uno o varios de los demás Estados miembros, el Reino de los Países Bajos no recauda impuesto alguno sobre los ingresos que ya han sido gravados en esos Estados miembros, pero conserva el derecho a tener en cuenta tales ingresos exentos para fijar el tipo del impuesto mediante la aplicación de la cláusula de progresividad.

Derecho nacional

14 En los Países Bajos, la imposición directa de las personas físicas estaba regulada en la época de los hechos del litigio principal por la Wet op de inkomstenbelasting (Ley del impuesto sobre la renta), de 16 de diciembre de 1964 (*Staatsblad* 1964, nº 519), en su versión modificada en último lugar por la Ley de 24 de diciembre de 1993 (*Staatsblad* 1993, nº 760), y por la Wet op de loonbelasting (Ley del impuesto sobre los sueldos, los salarios y las pensiones), de 18 de diciembre de 1964 (*Staatsblad* 1964, nº 521).

15 Por otra parte, las normas nacionales para evitar la doble imposición se recogían, cuando sucedieron los hechos del litigio principal, en el Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 (Decreto de 1989 para evitar la doble imposición), de 21 de diciembre de 1989 (*Staatsblad* 1989, nº 594), que entró en vigor el 1 de enero de 1990, en la versión resultante del Real Decreto de 23 de diciembre de 1994 (*Staatsblad* 1994, nº 964) (en lo sucesivo, «Decreto de 1989»), que entró en vigor el 1 de enero de 1995.

Normas y mecanismos para evitar la doble imposición

16 El artículo 2, apartado 2, punto b, del Decreto de 1989 establece que la renta bruta obtenida en el extranjero está integrada por el total de los ingresos brutos percibidos por el contribuyente en el extranjero, como:

«las retribuciones que no se puedan considerar como beneficio de una empresa extranjera [...] procedentes:

1. del trabajo, en la medida en que dichas retribuciones se perciban por una actividad realizada en el marco de un contrato de trabajo en el territorio de otro Estado».

17 Cuando sucedieron los hechos del litigio principal, el artículo 3 del Decreto de 1989 disponía:

«1. La exención se aplicará mediante una reducción de la cuota del impuesto sobre la renta que se devengaría [según la Ley del impuesto sobre la renta] si no fuera aplicable [un convenio para evitar la doble imposición] y por el importe de dicha cuota. Esta reducción será igual a la cantidad que, en relación con la cuota que se devengaría [según la Ley del impuesto sobre la renta], guarde la misma proporción que la renta bruta obtenida en el extranjero guarda con la renta bruta, teniendo en cuenta las reducciones e incrementos previstos en el Capítulo II, Secciones 5A, 5B, 5C y 7 de dicha Ley, y una vez deducidas las pérdidas que deban compensarse con arreglo al Capítulo IV de dicha Ley [...]»

18 De lo anterior se desprende que, para calcular la reducción de la cuota del impuesto sobre la renta practicada para evitar la doble imposición, la cuota del impuesto sobre la renta global se multiplica por la «fracción de proporcionalidad». Esta fracción está compuesta, en el numerador, por la renta bruta obtenida en el extranjero y, en el denominador, por la renta bruta mundial.

19 Debe precisarse que el Decreto de 1989 contiene, en principio, las normas que aplican las autoridades tributarias del Reino de los Países Bajos cuando no existe convenio bilateral. No obstante, las normas que en él se establecen son aplicables en el asunto principal ya que, por una parte, el Convenio con el Reino Unido dispone que la exención concedida por dichas autoridades para evitar la doble imposición debe calcularse con arreglo a lo dispuesto en la legislación neerlandesa para evitar la doble imposición, es decir, el Decreto de 1989 que prevé la fracción de proporcionalidad, y, por otra parte, los Convenios con Alemania y Francia también prevén la aplicación de la fracción de proporcionalidad en las relaciones bilaterales con el Reino de los Países Bajos.

Cálculo de la cuota

20 En el caso de un contribuyente que resida en los Países Bajos, la cuota adeudada con arreglo a la Ley del impuesto sobre la renta se calcula del modo que se describe a continuación.

21 Cuando el contribuyente residente, como es el caso del Sr. de Groot, percibe ingresos tanto en los Países Bajos como en otro Estado miembro, la cuota se calcula, en primer lugar, según la escala de gravamen progresiva de carácter general, sobre la base de todos los ingresos, incluida la renta exenta obtenida en el extranjero, de los que se deducen, por una parte, las cantidades abonadas en concepto de alimentos y, por otra parte, la parte exenta de dichos ingresos a la que tenga derecho el contribuyente por su situación personal y familiar.

22 De esta cuota teórica se resta el importe de la exención que se debe conceder en concepto de ingresos percibidos y sujetos a imposición en los diferentes Estados de empleo.

23 Para calcular la exención aplicable al contribuyente de que se trate, la cuota correspondiente a la renta global se multiplica por la fracción de proporcionalidad.

24 Las sumas abonadas por el contribuyente en concepto de alimentos al igual que la parte exenta de sus ingresos, que se toman en consideración para calcular la cuota correspondiente a los ingresos globales, no se deducen de la renta bruta mundial que figura en el denominador de la fracción de proporcionalidad.

25 A tenor de la exposición de motivos del Decreto de 7 de noviembre de 1991, por el que se modificaba el Decreto de 1989:

«Se ha escogido esta fórmula para tener en cuenta determinadas deducciones que, a juicio del legislador neerlandés, influyen realmente sobre la capacidad contributiva, pero no son imputables a determinadas fuentes de ingresos situadas en los Países Bajos o en el extranjero. Dado que estas partidas no guardan relación con fuentes concretas, cabe sostener que se debe atender a estos gastos con la totalidad de los ingresos. Al tomar, en la fracción de proporcionalidad, los ingresos brutos como denominador y al multiplicar por esta fracción la cuota íntegra del impuesto adeudado sin aplicar este Decreto, se consigue que tales gastos se imputen proporcionalmente a la parte de los ingresos de origen extranjero y a la parte sujeta a imposición en los Países Bajos (la denominada prorrata).»

26 Los métodos de cálculo de esta exención tienen por objeto repartir entre todos los tipos de ingresos las deducciones relativas a la situación personal y familiar del contribuyente. Por lo tanto, las deducciones sólo se aplican a los impuestos devengados en los Países Bajos en proporción a los ingresos percibidos por el contribuyente en dicho Estado miembro.

## Litigio principal y cuestiones prejudiciales

27 En 1994, el Sr. de Groot residía en los Países Bajos. Hasta el 1 de abril de 1994, ejerció su actividad profesional en los Países Bajos y en otros Estados miembros como trabajador por cuenta ajena de sociedades establecidas en los Países Bajos, en Alemania, en Francia y en el Reino Unido, pertenecientes al grupo «Applied Materials». El contrato de trabajo que le vinculaba a estas sociedades llegó a su fin el 1 de abril de 1994. Durante el año 1994, el Sr. de Groot percibió de la sociedad neerlandesa ingresos por importe de 89.665 NLG; de la sociedad alemana, ingresos por importe de 74.395 NLG; de la sociedad francesa, ingresos por importe de 84.812 NLG, y de la sociedad británica, ingresos por importe de 35.009 NLG.

28 Del 1 de abril de 1994 al 29 de octubre de 1995, el Sr. de Groot estuvo desempleado. Durante el período comprendido entre el 1 de abril y el 31 de diciembre de 1994, percibió en los Países Bajos 34.743 NLG en concepto de prestaciones por enfermedad y desempleo.

29 A raíz de la disolución de su matrimonio en 1987, el Sr. de Groot estaba obligado a abonar una pensión alimenticia. El 26 de diciembre de 1994, el Sr. de Groot se liberó de dicha obligación mediante el pago de 135.000 NLG. Durante ese mismo año, ya había efectuado pagos regulares en concepto de dicha pensión por una cuantía de 43.230 NLG.

30 Por lo que respecta a los ingresos que percibió en 1994 por sus contratos de trabajo con las referidas sociedades extranjeras, el Sr. de Groot abonó, en concepto de los impuestos sobre la renta a los que estaba sujeto en el extranjero, el equivalente de 16.768 NLG en Alemania, de 12.398 NLG en Francia y de 11.335 NLG en el Reino Unido. Estos impuestos se calcularon en los diferentes Estados miembros sin tener en cuenta los pagos efectuados por el Sr. de Groot en 1994 en concepto de pensión alimenticia.

31 En los Países Bajos, en su declaración correspondiente al año 1994, el Sr. de Groot solicitó, para evitar la doble imposición, una deducción por importe de 187.348 NLG, que correspondía a unos ingresos totales obtenidos en el extranjero de 193.816 NLG, de los que se restaron una parte de los gastos profesionales, calculada de manera proporcional, que ascendía a 6.468 NLG.

32 El inspector de hacienda calculó dicha deducción mediante el método proporcional definido en el artículo 3 del Decreto de 1989 y en los Convenios con Alemania y Francia, es decir, aplicando la fracción de proporcionalidad. Por consiguiente, reclamó al Sr. de Groot una cierta cantidad en concepto de impuesto sobre la renta y de la cotización a los seguros sociales para el ejercicio de 1994.

33 Al estimar que la deducción de dicha cantidad, fijada después de varias reclamaciones, no era suficiente, el Sr. de Groot interpuso recurso ante el Gerechtshof te Amsterdam (Países Bajos) contra la decisión del inspector de hacienda relativa a dicha deducción. Alegaba que la aplicación del método de la fracción de proporcionalidad le era desfavorable fiscalmente y, en su caso, implicaba un obstáculo a la libre circulación de trabajadores, prohibida por el artículo 48 del Tratado, o a la liberad de establecimiento, en la medida en que dicho método le hacía perder una parte de las deducciones tributarias que le eran aplicables por su situación personal.

34 El Gerechtshof te Amsterdam reconoció el efecto desfavorable para los contribuyentes residentes en los Países Bajos que hubieran ejercido una actividad en otro Estado miembro. No obstante, consideró que, en el caso del Sr. de Groot, no constituía un obstáculo prohibido por el artículo 48 el Tratado, sino una consecuencia desfavorable imputable a las disparidades entre los regímenes nacionales de los Estados miembros en materia de impuesto sobre la renta. A este respecto invocó la sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de mayo de 1998, Gilly (C-336/96, Rec. p. I-2793).

35 El Sr. de Groot interpuso recurso de casación contra esta sentencia ante el Hoge Raad der Nederlanden.

36 Este órgano jurisdiccional describe del siguiente modo las consecuencias que para el Sr. de Groot tiene la aplicación de la fracción de proporcionalidad:

«La aplicación de las disposiciones [nacionales controvertidas] dio lugar a que no se tuvieran en cuenta en la fracción [...] de proporcionalidad, las obligaciones del interesado en 1994 derivadas de la situación personal, a saber, los pagos en concepto de alimentos, que se consideran comprendidos dentro de tales obligaciones, por un importe total de 178.230 NLG, mientras que tales pagos redujeron la cantidad a la que se aplica dicha fracción. Lo mismo cabe decir de la

parte exenta de los ingresos. Estas deducciones por circunstancias personales no tuvieron, por tanto, efecto alguno sobre la deducción para evitar la doble imposición. Como consecuencia de esto, una parte del importe de dichas deducciones, correspondiente a la fracción de proporcionalidad, no dio lugar a la reducción efectiva del impuesto neerlandés devengado. Dado que las obligaciones personales y la situación personal y familiar del demandante no se tuvieron en cuenta, ni siquiera en parte, en la percepción del impuesto extranjero, al interesado no se le aplicaron las deducciones fiscales por sus obligaciones personales en toda su extensión y obtuvo menor provecho de la parte exenta de sus ingresos que en el caso de que en 1994 hubiera percibido la totalidad de sus rentas del trabajo de uno o varios contratos de trabajo ejecutados únicamente en los Países Bajos.»

37 El abogado general del Hoge Raad der Nederlanden cifró del siguiente modo la cuantía de la desventaja:

«A causa de la imputación a prorrata de la parte extranjera de los ingresos, el interesado pierde 187/309 (es decir, más el 60 %) de la reducción fiscal que le correspondería para evitar la doble imposición.»

38 El abogado general del Hoge Raad der Nederlanden también precisó:

«La desventaja consistente en la "desaparición" del 60 % de la reducción fiscal del interesado se compensa con una ventaja: el interesado obtiene ingresos en tres Estados fuente ["bronlanden"] en los que no se tienen en cuenta los ingresos obtenidos en el exterior para determinar la progresividad de los tipos. Por esta razón, el interesado tiene una importante ventaja de progresividad. Si los tres Estados fuente [de los ingresos] de que se trata tuvieran en cuenta, como el Estado de residencia, la cuantía de la renta mundial al determinar el tipo impositivo en el

Estado fuente, el interesado estaría comprendido, dada su renta mundial en 1994 (aun después de aplicar las deducciones derivadas de su situación personal) en tramos de imposición superiores en los tres Estados fuente y, por tanto, pagaría más impuestos. Hasta el momento, no es habitual que un Estado fuente exija a contribuyentes residentes en el extranjero la declaración de su renta mundial con el fin de efectuar una reserva de progresividad como el Estado de residencia ni una declaración de las circunstancias personales con el fin de tomarlas en cuenta proporcionalmente como el Estado de residencia.»

39 En contra de la opinión del Gerechtshof te Amsterdam, el Hoge Raad der Nederlanden considera que la sentencia Gilly, antes citada, no permite disipar todas las dudas sobre la cuestión de si la desventaja sufrida por el Sr. de Groot constituye un obstáculo prohibido por el artículo 48 del Tratado.

40 Así, el Hoge Raad reconoce que el Tribunal de Justicia consideró, en el apartado 49 de la sentencia Gilly, antes citada, que la disparidad que se produce cuando en el Estado de residencia se toma en consideración la situación personal y familiar del contribuyente, pero no en el Estado de empleo, se debe a la circunstancia de que, en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y la de los no residentes no son comparables por regla general.

41 El Hoge Raad estima, no obstante, que esta consideración expuesta en la sentencia Gilly, antes citada, se enmarca en el rechazo por el Tribunal de Justicia de la alegación según la cual la cuota calculada en el Estado de residencia debía ser del mismo nivel que la pagada en el Estado de empleo.

42 El Hoge Raad señala que, sin embargo, en el asunto principal, el Sr. de Groot denuncia el trato desigual que el Reino de los Países Bajos reserva a sus contribuyentes residentes a la hora de tomar en cuenta sus obligaciones

personales y su situación personal y familiar, dependiendo de que la totalidad de sus ingresos provenga del Estado de residencia o de que una parte provenga de éste y otra parte se obtenga en otro Estado miembro. El Hoge Raad añade que tal diferencia puede dar lugar a una mayor presión fiscal para la última categoría de contribuyentes, aun cuando en el Estado de residencia y en el Estado de empleo se utilice el mismo sistema tributario y escalas de gravamen idénticas.

43 El Hoge Raad alberga dudas, por tanto, sobre si el método aplicado en los Países Bajos, consistente en imputar a los ingresos extranjeros una parte de las deducciones proporcional a su importancia en la renta mundial es compatible con el artículo 48 del Tratado. Estima que tal imputación estaría justificada si se pudiera partir del principio de que la legislación del «Estado fuente» (o Estado de empleo) permitiera aplicar al contribuyente, en la proporción de los ingresos obtenidos en este Estado miembro en relación con la renta global, las mismas ventajas tributarias derivadas de su situación personal que las previstas para los residentes de dicho Estado. Ahora bien, el Hoge Raad observa que no se conceden tales ventajas en ninguno de los demás Estados miembros en los que el Sr. de Groot ejerció una actividad.

44 Según el Hoge Raad, de las sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), y de 14 de septiembre de 1999, Gschwind (C-391/97, Rec. p. I-5451), se infiere que esos Estados miembros no están obligados a conceder tales ventajas, ya que los ingresos obtenidos por el Sr. de Groot en 1994 fuera de su Estado de residencia no constituyen la totalidad, o la cuasi totalidad, de sus ingresos familiares.

45 Estas dos sentencias tampoco permiten, según el Hoge Raad, llegar a la conclusión de que si la cuota del impuesto adeudada en el Estado de residencia fuera suficiente, éste estaría obligado a conceder al contribuyente de que se tratase, por razón de su situación personal y familiar, una deducción efectiva de la misma entidad que la que habría podido aplicar si hubiera obtenido la totalidad de sus ingresos en dicho Estado, independientemente de eventuales obstáculos derivados del sistema elegido, para tomar en cuenta dicha situación por este Estado en solitario o conjuntamente con otro Estado en el marco de un convenio bilateral para evitar la doble imposición.

46 En estas circunstancias, por considerar necesario consultar sobre la conformidad con el Derecho comunitario de la normativa tributaria neerlandesa para evitar la doble imposición, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se oponen los artículos 48 del Tratado CE [...] y 7 del Reglamento (CEE) nº 1612/68 a un sistema para evitar la doble imposición en virtud del cual un residente de un Estado miembro pierde en su Estado de residencia una parte proporcional tanto de la parte exenta de sus ingresos como de las ventajas fiscales personales, cuando en un determinado año haya obtenido en otro Estado miembro ingresos en razón de un contrato de trabajo ejecutado en dicho Estado, que están sujetos a gravamen en ese Estado sin tener en cuenta la situación personal y familiar del referido trabajador?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿impone el Derecho comunitario exigencias específicas en cuanto a la forma en que el Estado de residencia debe tener en cuenta la situación personal y familiar del referido trabajador por cuenta ajena?»

**Sobre la primera cuestión**

47 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita, en esencia, que se dilucide si los artículos 48 del Tratado y 7 del Reglamento nº 1612/68 se oponen a una normativa como la controvertida en el procedimiento principal, contenida o no en un convenio para evitar la doble imposición, en virtud de la cual un contribuyente pierde, en el cálculo de la cuota del impuesto sobre la renta que debe abonar en el Estado de residencia, una fracción tanto de la

parte exenta de sus ingresos como de sus ventajas fiscales personales, por haber percibido también, durante el año considerado, retribuciones en otro Estado miembro que han sido gravadas en este último Estado sin tener en cuenta su situación personal y familiar.

*Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia*

48 El Sr. de Groot señala, en primer lugar, que en el apartado 13 de la sentencia de 7 de julio de 1988, Stanton (143/87, Rec. p. 3877), el Tribunal de Justicia declaró que el conjunto de disposiciones del Tratado CE relativas a la libre circulación de personas tiene por objeto facilitar a los nacionales comunitarios el ejercicio de cualquier tipo de actividad profesional en el territorio de la Comunidad y se opone a una normativa nacional que pudieran colocar a dichos nacionales en una situación desfavorable en el supuesto de que deseen ejercer sus actividades fuera del territorio de un solo Estado miembro.

49 A continuación sostiene que, en comparación con la situación que habría tenido de haber trabajado únicamente en los Países Bajos, donde reside, la ventaja fiscal de que disfruta en concepto de deducciones relativas a su situación personal es menor. Considera, por tanto, que se le ha colocado en una situación fiscalmente desfavorable porque sus contratos de trabajo se han repartido entre varios Estados miembros.

50 Por consiguiente, en opinión del Sr. de Groot, el método aplicado en los Países Bajos para evitar la doble imposición, en el que se tienen en cuenta las deducciones por la situación personal y familiar aplicando la fracción de proporcionalidad, constituye un obstáculo a la libre circulación de trabajadores. Considera que este obstáculo no es consecuencia de la disparidad entre las escalas de gravamen de los Estados miembros, a diferencia de lo que ocurría en el asunto en el que recayó la sentencia Gilly, antes citada. Sostiene que este obstáculo

tampoco se debe a los Convenios con Alemania, Francia y el Reino Unido, sino a la manera en que el Reino de los Países Bajos ha aplicado dichos Convenios. Por estos motivos, llega a la conclusión de que las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de personas son aplicables a una situación como la suya.

51 El Sr. de Groot alega, por último, que corresponde al Estado de residencia conceder las ventajas fiscales personales y no al Estado de empleo.

52 Según los Gobiernos neerlandés y belga, el artículo 48 del Tratado no se opone a la aplicación de disposiciones como las previstas en los Convenios bilaterales y en la normativa neerlandesa.

53 El Gobierno neerlandés reconoce la desventaja causada por la aplicación de la fracción de proporcionalidad a los contribuyentes que se encuentran en la situación del Sr. de Groot. No obstante, alega que no se puede eliminar esta desventaja invocando el Derecho comunitario en contra del Estado miembro de residencia. Así, una desventaja de esta índole no se debe a la legislación nacional para evitar la doble imposición, sino, fundamentalmente, al reparto de la competencia tributaria entre los Estados miembros sobre la base de un convenio para evitar la doble imposición, esfera que no está comprendida en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado, y a que los Estados de empleo no conceden deducciones por la situación personal y familiar de los contribuyentes, lo que no es de por sí contrario al Tratado.

54 El Gobierno neerlandés sostiene asimismo que el hecho de que las autoridades neerlandesas tomen en cuenta la situación personal y familiar del Sr. de Groot es conforme con la sentencia Schumacker, antes citada. Así, en dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que en principio correspondía al Estado de residencia tomar en consideración la situación familiar y personal del contribuyente sobre

una base imponible suficiente. A juicio de este Gobierno, existe una excepción a este principio cuando el contribuyente no residente percibe la parte fundamental de sus ingresos y la cuasi totalidad de los ingresos de la unidad familiar en el Estado de empleo.

55 Las autoridades neerlandesas afirman haber aplicado este principio, ya que, de conformidad los Convenios con Alemania, Francia y el Reino Unido, que atribuyen la competencia tributaria al Reino de los Países Bajos, éste, como Estado de residencia, tuvo en cuenta la situación personal y familiar del contribuyente en la determinación de la base imponible neerlandesa. Dichas autoridades sostienen que las deducciones personales del Sr. de Groot fueron aplicadas íntegramente al total de la renta mundial imponible en los Países Bajos con arreglo a la legislación neerlandesa.

56 Por consiguiente, en opinión del Gobierno neerlandés, los efectos censurados por el Sr. de Groot no se producen al aplicarse las disposiciones tributarias nacionales, sino únicamente en el momento de aplicar el método para evitar la doble imposición establecido por los Convenios bilaterales. Así, determinados elementos de las deducciones personales se imputan proporcionalmente a los ingresos exentos en los Países Bajos cuando se aplica en este Estado el método de exención con reserva de progresividad y se calcula la reducción de la cuota.

57 Según el Gobierno neerlandés, si posteriormente resulta que en el Estado o Estados de empleo estos elementos no pueden deducirse del impuesto con que se han gravado los ingresos allí percibidos, esta circunstancia se debe a las diferencias entre los sistemas tributarios de los Estados miembros, que no son contrarias al Derecho comunitario, como se infiere de la sentencia Gilly, antes citada.

58 El Gobierno neerlandés estima, por tanto, que no es contrario al artículo 48 del Tratado que el Estado de residencia impute a prorrata las deducciones personales a los ingresos exentos.

59 Dicho Gobierno alega que la única forma de remediar una desventaja como la sufrida por un contribuyente que se encuentra en la situación del Sr. de Groot sería que los Estados de empleo concediesen las deducciones por la situación personal y familiar del contribuyente en proporción a los ingresos que allí se perciban. No obstante, continúa el Gobierno neerlandés, el Derecho comunitario, en su estado actual, no obliga al Estado de empleo a actuar de este modo cuando el contribuyente no perciba la cuasi totalidad de los ingresos acumulados de su unidad familiar en su territorio. Según este Gobierno, sólo en este preciso supuesto el Estado de empleo estaría obligado a conceder tales deducciones personales en virtud de la sentencia Schumacker, antes citada. El Gobierno neerlandés añade que el Reino de los Países Bajos, como Estado de empleo y no como Estado de residencia, estableció este sistema en su legislación tributaria en enero de 2001.

60 Por otra parte, el Gobierno neerlandés estima que, dado que determinadas deducciones no pueden imputarse a determinadas fuentes de ingresos con exclusión de otras, deben repartirse entre todos los ingresos, lo que justifica que el Estado de residencia sólo las tenga en cuenta en proporción a los ingresos obtenidos en su territorio.

61 El Gobierno belga alega que los contribuyentes que ejercen la libertad de circulación disponen con frecuencia de una ventaja fiscal no desdeñable consistente en el mecanismo llamado «salary split». Así, dada la progresividad del impuesto sobre la renta, resultan favorecidos los trabajadores que, como el Sr. de Groot, sólo declaran una parte de sus ingresos en cada Estado de empleo.

62 El Gobierno belga señala que la ventaja fiscal que de este modo obtienen los trabajadores no residentes en relación con los trabajadores residentes, debida a la falta de progresividad del impuesto, es contraria al principio de equidad fiscal, según el cual los contribuyentes han de pagar impuestos en función de su capacidad contributiva. Según dicho Gobierno, con los mismos ingresos, el trabajador no residente siempre paga menos impuestos que el trabajador residente.

63 El Gobierno belga añade que la discriminación alegada, que diferencia a los residentes neerlandeses en función de que perciban retribuciones en los Países Bajos o en el extranjero, no toma en cuenta la situación en el Estado de empleo. En su opinión, el problema que se plantea no ha de resolverse en el Estado de residencia, sino en el Estado de empleo. Este último tendría que poder exigir el impuesto a los no residentes con arreglo a su renta mundial y conceder las ventajas fiscales por la situación personal y familiar del contribuyente en la proporción de los ingresos percibidos en su territorio.

64 A juicio del Gobierno belga, la jurisprudencia elaborada en las sentencias Schumacker y Gschwind, antes citadas, permite al Estado de empleo no conceder ventaja fiscal alguna por la situación personal y familiar del contribuyente. En estas circunstancias, obligar al Estado de residencia a conceder todas las ventajas fiscales derivadas de dicha situación únicamente sobre la parte nacional de los ingresos implicaría cargar sobre dicho Estado todo el peso de tales ventajas fiscales. El Gobierno belga considera que esta solución no sería equitativa, ya que el Estado de residencia asume la parte esencial de los servicios públicos prestados al contribuyente, y abocaría a un resultado desproporcionado en relación con el objetivo perseguido por el artículo 48 del Tratado.

65 Por último, el Gobierno belga alega que exigir al Estado de residencia que conceda todas las ventajas fiscales derivadas de la situación personal y familiar del contribuyente únicamente sobre la parte nacional de sus ingresos facilitaría la evasión fiscal y el establecimiento de sistemas fraudulentos que multiplicarían los efectos del mecanismo del «salary split».

66 Según el Gobierno alemán, un trabajador puede invocar el artículo 48 del Tratado contra un Estado miembro del que sea nacional o residente cuando, como en el asunto principal, hace uso de su libertad de circulación en la Comunidad para ejercer, además de su actividad en el Estado miembro de residencia, una actividad económica en el territorio de otro Estado miembro. Dicho Gobierno considera que incumbe al Estado de residencia tener en cuenta íntegramente la situación personal y familiar del contribuyente de que se trate

cuando no haya sucedido así en el Estado de empleo, ya que el Estado de residencia dispone de toda la información necesaria para apreciar, teniendo cuenta de esta situación, su capacidad contributiva global. El Gobierno alemán recuerda, sobre este particular, que el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia Schumacker, antes citada, que la capacidad contributiva personal de un no residente, resultante de computar el conjunto de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, puede apreciarse con mayor facilidad en el lugar donde éste tiene su centro de intereses personales y patrimoniales, que corresponde en general al lugar de su residencia habitual.

67 Según la Comisión, lo que se discute en el asunto principal —la imputación proporcional tanto de la parte exenta de los ingresos como de las deducciones fiscales personales a los ingresos sujetos a gravamen en el extranjero— no guarda relación con el comportamiento de los Estados de empleo ni con las obligaciones jurídicas recíprocas de los Estados miembros implicados. El litigio, a juicio de la Comisión, versa sobre la manera en que el Reino de los Países Bajos, tras haber asumido mediante convenio bilateral la obligación de dejar exentos del impuesto neerlandés los ingresos ya sujetos a imposición en el extranjero, trata la parte exenta de los ingresos y las demás deducciones fiscales personales que normalmente procede aplicar.

68 La Comisión sostiene que cuando un Estado miembro, en cuanto Estado de residencia, ha optado por la exención de las cantidades ya sujetas a imposición según un método que puede producir, en determinados casos, una ventaja de progresividad para el contribuyente y cuando los Estados de empleo, salvo en la situación descrita en el asunto en el que recayó la sentencia Schumacker, antes citada, no están obligados a conceder, al exigir el impuesto a los no residentes, la parte exenta de los ingresos y las demás deducciones fiscales habituales en Derecho interno, el Estado de residencia debe aplicar la exención pactada en un Convenio para evitar la doble imposición. En este supuesto, este último Estado no puede distinguir, al tomar en cuenta dicha parte exenta de los ingresos y las demás deducciones fiscales personales, entre los residentes que hayan obtenido la totalidad de sus ingresos mediante un trabajo ejercido en su territorio y los que hayan obtenido una parte de sus ingresos en otro u otros Estados miembros.

69 La Comisión alega que de la descripción de la normativa aplicable, y de las apreciaciones y cálculos efectuados sobre esta base por el órgano jurisdiccional remitente y por su abogado general, se desprende que una persona que tiene su residencia fiscal en los Países Bajos y que obtiene una parte de sus ingresos en otro Estado miembro pierde una parte proporcional tanto de la parte exenta de sus ingresos como de las demás deducciones fiscales personales.

70 La Comisión señala que las conclusiones generales del abogado general del Hoge Raad der Nederlanden se basan en la idea de que el trato fiscal de los residentes en los Países Bajos que han obtenido una parte de sus ingresos en otro Estado miembro implica tanto ventajas como inconvenientes. La desventaja es la que dio lugar al asunto principal. La ventaja consiste, por una parte, en que los Estados de empleo no tienen en cuenta la renta mundial cuando determinan el tipo impositivo aplicable y, por ello, no pueden aplicar progresividad alguna y, por otra parte, en el método elegido por el Estado de residencia para evitar la doble imposición. La Comisión destaca que, cuando el Estado de residencia, como ocurre en los Países Bajos, evita la doble imposición deduciendo de la cuota potencial una cantidad correspondiente a la parte de los ingresos extranjeros en la renta total, existe una ventaja de progresividad para el contribuyente.

71 La Comisión alega a este respecto que el responsable de la ventaja de progresividad es el propio Reino de los Países Bajos y, por tanto, no puede invocarla para argumentar que la desventaja derivada de la reducción tanto de la parte exenta de los ingresos como de las deducciones fiscales personales es necesaria para compensar dicha ventaja. Añade que, aun cuando el régimen tributario neerlandés fuera favorable en la mayoría de los casos al residente fiscal que haya obtenido en el extranjero ingresos procedentes de un trabajo por cuenta ajena, este régimen implica, cuando perjudica a tal residente, un trato desigual en relación con el deparado al residente fiscal que trabaja únicamente en los Países Bajos y crea, de este modo, un obstáculo a la libre circulación de los trabajadores garantizada por el artículo 48 del Tratado.

72 La Comisión estima que este obstáculo a la libre circulación de los trabajadores no puede justificarse ni por consideraciones relativas a la coherencia del régimen tributario neerlandés ni por el objetivo de simplificar y coordinar la recaudación del impuesto sobre la renta, ni tampoco por dificultades de carácter técnico.

73 Por lo que se refiere a la coherencia fiscal, la Comisión sostiene que en el asunto principal falta la relación directa entre un impuesto dado y la exención correspondiente que requiere la jurisprudencia del Tribunal de Justicia para un mismo contribuyente. Las exenciones controvertidas, a saber, la parte exenta de los ingresos y las eventuales deducciones personales, tienen, a juicio de la Comisión, su propia razón de ser y no pueden concebirse como parte de un contexto más amplio en el que se opondrían a un impuesto que grava la misma operación. La Comisión añade que no existe ninguna relación entre la ventaja de progresividad y la desventaja causada por la reducción tanto de la parte exenta de los ingresos como de las eventuales deducciones personales.

74 En lo que atañe a las otras dos justificaciones que podrían invocarse, la Comisión sostiene que no pueden justificar en ningún caso que se menoscaben los derechos que confieren a los particulares las disposiciones del Tratado que consagran las libertades fundamentales (sentencia de 26 de enero de 1999, Terhoeve, C-18/95, Rec. p. I-345, apartados 44 y 45).

*Apreciación del Tribunal de Justicia*

75 Con carácter previo, hay que recordar que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no es menos cierto que estos últimos deben ejercer ésta respetando el Derecho comunitario y abstenerse, por tanto, de toda discriminación manifiesta o encubierta basada en la nacionalidad (sentencias, antes citadas, Schumacker, apartados 21 y 26, y Gschwind, apartado 20).

76 Todo nacional comunitario que haya hecho uso del derecho a la libre circulación de trabajadores y que haya ejercido una actividad profesional en otro Estado miembro, está comprendido, independientemente de su lugar de residencia y de su nacionalidad, dentro del ámbito de aplicación de los artículos 48 del Tratado y 7 del Reglamento nº 1612/68 (sentencias de 23 de febrero de 1994, Scholz, C-419/92, Rec. p. I-505, apartado 9, y Terhoeve, antes citada, apartado 27).

77 Además, es jurisprudencia reiterada que el conjunto de disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de personas tienen por objeto facilitar a los nacionales comunitarios el ejercicio de cualquier tipo de actividad profesional en todo el territorio de la Comunidad y se oponen a las medidas que pudieran colocar a estos nacionales en una situación desfavorable en el supuesto de que desearan ejercer una actividad económica en el territorio de otro Estado miembro (sentencias de 7 de julio de 1992, Singh, C-370/90, Rec. p. I-4265, apartado 16; Terhoeve, antes citada, apartado 37; de 27 de enero de 2000, Graf, C-190/98, Rec. p. I-493, apartado 21, y de 15 de junio de 2000, Sehrer, C-302/98, Rec. p. I-4585, apartado 32).

78 Las disposiciones que impidan o disuadan a un nacional de un Estado miembro de abandonar su país de origen para ejercer su derecho a la libre circulación constituyen, por consiguiente, obstáculos a dicha libertad, aun cuando se apliquen con independencia de la nacionalidad de los trabajadores afectados (sentencia de 7 de marzo de 1991, Masgio, C-10/90, Rec. p. I-1119, apartados 18 y 19, así como las sentencias, antes citadas, Terhoeve, apartado 39, y Sehrer, apartado 33).

79 De este modo, aunque por su tenor, las disposiciones relativas a la libre circulación de trabajadores tengan por objeto, en particular, garantizar el derecho al trato nacional en el Estado de cogida, se oponen también a que el Estado origen obstaculice la libre aceptación y el ejercicio de un empleo por uno de sus nacionales en otro Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia Terhoeve, antes citada, apartados 27 a 29).

80 Por consiguiente, la circunstancia de que el Sr. de Groot tenga la nacionalidad neerlandesa no le impide invocar las normas relativas a la libre circulación de trabajadores contra el Estado miembro del que es nacional ya que, ejerciendo su derecho a la libre circulación, ha ejercido una actividad por cuenta ajena en otro Estado miembro (sentencias, antes citadas, Terhoeve, apartados 27 a 29, y Sehrer, apartado 29).

Sobre la existencia de un obstáculo a la libre circulación de trabajadores

81 En primer lugar, debe recordarse que, en el asunto principal, el Sr. de Groot, nacional neerlandés, reside en los Países Bajos, donde percibió una parte de sus ingresos del año 1994. El resto de sus ingresos profesionales del mismo año le fueron abonados por sociedades extranjeras a cambio de prestaciones efectuadas en otros tres Estados miembros. Consta, por tanto, que ha ejercido el derecho a la libre circulación de los trabajadores.

82 El hecho de que el Sr. de Groot ya no estuviera sujeto a una relación laboral en la fecha de imposición no puede privarle de la garantía de determinados derechos vinculados a la condición de trabajador (véase, en este sentido, la sentencia Sehrer, antes citada, apartado 30, así como la jurisprudencia allí citada), habida cuenta de que el litigio principal se refiere a las consecuencias fiscales directas de haber ejercido el Sr. de Groot actividades como trabajador en otros Estados miembros.

83 En segundo lugar, ha de señalarse que es pacífico entre las partes en el procedimiento principal que, debido a la aplicación del mecanismo de la fracción de proporcionalidad, una parte proporcional de las ventajas fiscales personales a las que el Sr. de Groot podía pretender no ha dado lugar a una reducción efectiva del impuesto devengado en los Países Bajos. De este modo, el Sr. de Groot ha sufrido una desventaja real debido a la aplicación de la fracción de proporcionalidad, ya que ha obtenido por el pago de sus obligaciones de alimentos y por la

parte exenta de sus ingresos una ventaja fiscal menor que la que habría obtenido si hubiera percibido todas sus rentas del año 1994 en los Países Bajos.

84 Esta desventaja ocasionada por la aplicación que el Estado miembro de residencia hace de su normativa para evitar la doble imposición puede disuadir a un nacional de dicho Estado de trasladarse al extranjero para ejercer una actividad por cuenta ajena, en el sentido del Tratado, en el territorio de otro Estado miembro.

85 Contrariamente a lo que sostiene el Gobierno neerlandés basándose en la sentencia Gilly, antes citada, la desventaja sufrida por el Sr. de Groot no es imputable ni a las disparidades entre los regímenes fiscales de los Estados miembros de residencia y de empleo ni a los regímenes tributarios de los diferentes Estados de empleo.

86 A este respecto, debe señalarse que una situación como la controvertida en el asunto principal es diferente de la examinada en la sentencia Gilly, antes citada. Así, la desventaja fiscal sufrida por el Sr. de Groot no está relacionada en modo alguno con una diferencia entre las escalas de gravamen del Estado de residencia y de los Estados de empleo, como ha indicado el órgano jurisdiccional remitente, mientras que en el apartado 47 de la sentencia Gilly, el Tribunal de Justicia declaró que las consecuencias desfavorables que pudiese entrañar, para la Sra. Gilly, el mecanismo controvertido para la deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero se derivaban principalmente de las disparidades entre las escalas de gravamen de los Estados miembros de que se trataba, cuya fijación es competencia de éstos al no existir una normativa comunitaria en la materia.

87 Además, mientras que la Sra. Gilly había obtenido, en el Estado de residencia, la totalidad de las ventajas fiscales previstas por la legislación de este Estado en favor de sus residentes, no ocurre así en el caso del Sr. de Groot, que sostiene precisamente, en el asunto principal, que en su Estado de residencia se le privó de una parte de las deducciones que la legislación de este Estado establecía para sus residentes por haber ejercido su derecho a la libre circulación.

88 En cuanto a la circunstancia, expuesta en la resolución de remisión, de que no se ha tenido en cuenta la situación personal y familiar del Sr. de Groot en los regímenes tributarios de los Estados de empleo, debe señalarse, como ha hecho acertadamente la Comisión, que tal obligación no está prevista en los Convenios con Alemania, Francia y el Reino Unido.

89 Además, el Tribunal de Justicia estimó, en los apartados 36 y 27 respectivamente de las sentencias, antes citadas, Schumacker y Gschwind, que la obligación de tener en cuenta la situación personal y familiar sólo recae en el Estado miembro de empleo cuando el contribuyente obtiene de una actividad ejercida en éste la cuasi totalidad o la totalidad de sus recursos imponibles y no percibe ingresos significativos en su Estado de residencia, de modo que éste no puede concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar.

90 En el apartado 32 de la sentencia Schumacker, antes citada, el Tribunal de Justicia también declaró que, en principio, incumbe al Estado de residencia conceder al contribuyente la totalidad de las ventajas fiscales relacionadas con su situación personal y familiar ya que este Estado es el que se encuentra en mejor situación para apreciar la capacidad contributiva individual del contribuyente al ser el centro de sus intereses personales y patrimoniales

91 En el presente caso, si bien se tuvieron en cuenta, como alega el Gobierno neerlandés, las pensiones alimenticias abonadas por el Sr. de Groot y la parte exenta de sus ingresos para calcular la cuota teórica del impuesto que gravaría la totalidad de los ingresos del contribuyente, debe señalarse que la aplicación de la fracción de proporcionalidad hizo, no obstante, que el Sr. Groot sólo pudiera aplicar las deducciones por su situación familiar y personal a prorrata de los ingresos que había percibido en los Países Bajos. El Sr. de Groot, por haber ejercido su derecho a libre circulación, ha perdido una parte de las deducciones fiscales previstas en la legislación neerlandesa que podría haber aplicado por su condición de residente en los Países Bajos.

92 Es preciso añadir sobre este particular que es irrelevante que la fracción de proporcionalidad se aplique con arreglo al Decreto de 1989, para los ingresos obtenidos y gravados en el Reino Unido, o a lo dispuesto en los Convenios con Alemania y Francia, para los ingresos obtenidos y gravados en estos Estados miembros, aun cuando estos Convenios se limiten a reproducir las disposiciones de la legislación neerlandesa en la materia.

93 En efecto, debe recordarse que, según jurisprudencia reiterada, al no existir medidas de unificación o de armonización comunitaria, los Estados miembros son competentes para establecer los criterios de imposición de las rentas y del patrimonio con el fin de eliminar, en su caso mediante convenios, la doble imposición. En este contexto, los Estados miembros son libres, en el marco de los convenios bilaterales celebrados para evitar la doble imposición, para fijar los criterios de sujeción a efectos del reparto de la competencia tributaria (sentencias Gilly, antes citada, apartados 24 y 30, y de 21 de septiembre de 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec. p. I-6161, apartado 57).

94 No obstante, por lo que se refiere al ejercicio de la competencia tributaria repartida de esta manera, los Estados miembros están obligados a cumplir las normas comunitarias (véase, en este sentido, la sentencia Saint-Gobain ZN, antes citada, apartado 58) y, en concreto, deben respetar el principio de trato nacional de los nacionales de los demás Estados miembros y de sus propios nacionales que hayan ejercido las libertades garantizadas por el Tratado.

95 Por consiguiente, una normativa como la controvertida en el procedimiento principal constituye un obstáculo a la libre circulación de trabajadores prohibido, en principio, por el artículo 48 del Tratado.

Sobre las justificaciones de un obstáculo de esta índole

96 Ha de examinarse, no obstante, si este obstáculo a la libre circulación de los trabajadores puede encontrar justificación de acuerdo con las disposiciones del Tratado.

97 En primer lugar, en lo que atañe a la alegación según la cual la desventaja sufrida por un contribuyente como el Sr. de Groot, en relación con la reducción del impuesto, se compensa en gran parte por una ventaja de progresividad, como ha expuesto el abogado general del órgano jurisdiccional remitente y ha invocado el Gobierno belga, basta con recordar que, según jurisprudencia reiterada, un trato fiscal desfavorable contrario a una libertad fundamental no puede encontrar justificación en la existencia de otras ventajas fiscales, aun suponiendo que tales ventajas existan (véanse, en relación con la libertad de establecimiento, las sentencias del Tribunal de Justicia de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, 270/83, Rec. p. 273, apartado 21; de 27 de junio de 1996, Asscher, C-107/94, Rec. p. I-3089, apartado 53, y Saint Gobain ZN, antes citada, apartado 54; en relación con la libre prestación de servicios, la sentencia de 26 de octubre de 1999, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Rec. p. I-7447, apartado 44, y en relación con la libre circulación de capitales, la sentencia de 6 de junio de 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec. p. I-4071, apartado 61).

98 En segundo lugar, no puede acogerse la alegación del Gobierno neerlandés según la cual está justificado que el Estado de residencia sólo tome en cuenta la situación personal y familiar del contribuyente residente en proporción a los ingresos obtenidos en su territorio puesto que incumbe al Estado de empleo proceder de igual modo respecto de la parte de los ingresos imponibles en su territorio. A este respecto, debe recordarse que los ingresos obtenidos en el territorio de un Estado por un trabajador no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia. Por otra parte, el lugar donde más fácilmente puede apreciarse la capacidad contributiva individual de este tipo de contribuyentes, 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. Este lugar coincide, en general, con la residencia habitual de la persona de que se trate. Así, el Derecho tributario internacional, y concretamente el modelo de convenio de la OCDE en materia de doble imposición, admite que, en principio, corresponde al Estado de residencia gravar al contribuyente de manera global, teniendo en cuenta los elementos inherentes a su situación personal y familiar (véase la sentencia Schumacker, antes citada, apartado 32).

99 No cabe duda de que, a falta de medidas de unificación o de armonización comunitaria, los Estados miembros tienen la posibilidad de modificar esta correlación entre la consideración por el Estado de residencia, por una parte, de la totalidad de los ingresos de sus residentes y, por otra parte, de su situación personal y familiar global mediante convenios, bilaterales o multilaterales, para evitar la doble imposición. Por consiguiente, el Estado de residencia puede verse liberado, mediante un convenio, de su obligación de tomar en cuenta en su integridad la situación personal y familiar de los contribuyentes que residen en su territorio y ejercen parcialmente su actividad económica en el extranjero.

100 El Estado de residencia también puede verse dispensado del cumplimiento de esta obligación si comprueba que, aun a falta de convenio, uno o varios Estados de empleo conceden ventajas, sobre los ingresos que gravan, al tener en cuenta la situación personal y familiar de los contribuyentes que no residen en el territorio de estos Estados, pero obtienen en él ingresos imponibles.

101 No obstante, los mecanismos utilizados para eliminar la doble imposición o los sistemas tributarios nacionales que la eliminan o la atenúan deben garantizar a los contribuyentes de los Estados considerados que, al final, se habrá tenido en cuenta debidamente su situación personal y familiar en su integridad, con independencia del modo en que los Estados miembros interesados se hayan repartido entre ellos tal obligación, ya que en caso contrario se crearía una desigualdad de trato incompatible con las disposiciones del Tratado sobre la libre circulación de los trabajadores, que no se debería en modo alguno a las disparidades existentes entre las legislaciones tributarias nacionales.

102 En el presente caso, debe señalarse que el Derecho nacional neerlandés y los Convenios celebrados por los Países Bajos con Alemania, Francia y el Reino Unido no garantizan este resultado. En efecto, el Estado de residencia queda parcialmente liberado de su obligación de tomar en consideración la situación personal y familiar del contribuyente, sin que los Estados de empleo, respecto de la parte de los ingresos obtenidos en su territorio, acepten soportar las consecuencias fiscales correspondientes o tengan que hacerse cargo de ellas con arreglo a convenios para evitar la doble imposición celebrados con el Estado de residencia. No sucede lo mismo únicamente en el caso del Convenio con Alemania, en el supuesto de que el 90 % de los ingresos se obtengan en el Estado de empleo, circunstancia que no concurre en el asunto principal.

103 Por lo que se refiere, en tercer lugar, al argumento invocado por el Gobierno belga, según el cual resulta desproporcionado obligar al Estado de residencia a asumir la carga de conceder la totalidad de las reducciones a que tengan derecho los contribuyentes residentes que hayan obtenido retribuciones en otros Estados miembros, aun cuando tales retribuciones hayan estado sujetas a imposición en estos Estados sin tomar en consideración la situación personal y familiar del contribuyente, hay que recordar la jurisprudencia reiterada según la cual la pérdida de ingresos fiscales nunca puede justificar una restricción al ejercicio de una libertad fundamental (sentencia de 16 de julio de 1998, ICI, C-264/96, Rec. p. I-4695, apartado 28, y Saint-Gobain ZN, antes citada, apartado 51).

104 Además, debe señalarse que las autoridades neerlandesas, al gravar los ingresos del Sr. de Groot, pudieron aplicar la progresividad de la escala de gravamen nacional, ya que en los Convenios bilaterales está prevista la reserva de progresividad.

105 En último lugar, no cabe alegar que para la coherencia del método de exención con reserva de progresividad sea necesario el sistema de imputación de las deducciones en proporción a los ingresos exentos, previsto por la normativa neerlandesa y por los Convenios bilaterales.

106 El Tribunal de Justicia ha considerado, en efecto, que la necesidad de garantizar la coherencia del régimen tributario puede justificar una normativa que restrinja las libertades fundamentales (sentencias de 28 de enero de 1992, Bachmann, C-204/90, Rec. p. I-249, apartado 28, y Comisión/Bélgica, C-300/90, Rec. p. I-305, apartado 21).

107 Sin embargo, no sucede así en el presente supuesto.

108 En los asuntos en los que recayeron las sentencias, antes citadas, Bachmann y Comisión/Bélgica, se daba una relación directa entre el carácter deducible de las primas pagadas en virtud de los contratos de seguro de vejez y de vida y la sujeción al impuesto de las cantidades cobradas en cumplimiento de dichos contratos, relación que debía preservarse para salvaguardar la coherencia del sistema tributario controvertido.

109 Pues bien, en el asunto principal no existe ninguna relación directa de esta naturaleza entre, por una parte, el método de exención con reserva de progresividad, en virtud del cual el Estado de residencia renuncia a gravar los ingresos obtenidos en otros Estados miembros, pero los tiene en cuenta para determinar el tipo impositivo aplicable a las retribuciones no exentas, y, por otra parte, la imputación de las deducciones personales en proporción a los ingresos obtenidos en el Estado de residencia. En efecto, como ha señalado el Abogado General en el punto 58 de sus conclusiones, la efectividad de la progresividad del impuesto sobre la renta en el Estado de residencia, que persigue el método de exención con reserva de progresividad, no está supeditada a la limitación, en dicho Estado, de la consideración de la situación personal y familiar del contribuyente.

110 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que el artículo 48 del Tratado se opone a una normativa como la controvertida en el procedimiento principal, contenida o no en un convenio para evitar la doble imposición, en virtud de la cual un contribuyente pierde, en el cálculo de la cuota del impuesto sobre la renta que debe abonar en el Estado de residencia, una fracción de la parte

exenta de sus ingresos y de sus ventajas fiscales personales, por haber percibido también, durante el año considerado, retribuciones en otro Estado miembro que han sido gravadas en este último Estado sin tener en cuenta su situación personal y familiar.

111 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión en relación con el artículo 48 del Tratado, huelga examinar si el artículo 7 del Reglamento nº 1612/68 se opone a una normativa como la controvertida en el procedimiento principal.

**Sobre la segunda cuestión**

112 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita, fundamentalmente, que se determine si el Derecho comunitario contiene exigencias específicas sobre la manera en que el Estado de residencia debe tomar en cuenta la situación personal y familiar de un trabajador por cuenta ajena que ha ejercido una actividad en otro Estado miembro.

113 Según la Comisión, en el supuesto de que la normativa nacional o los convenios internacionales aplicables sean incompatibles, como en el asunto principal, con el artículo 48 del Tratado, a un residente fiscal de un Estado miembro que ha ejercido su derecho a la libre circulación de los trabajadores debe aplicársele la reducción por su situación personal y familiar al mismo nivel que le correspondería si hubiera obtenido la totalidad de sus ingresos en el Estado de residencia. La Comisión considera que, cumplido este requisito, no cabe deducir del Derecho comunitario ninguna exigencia específica sobre la manera en que el Estado de residencia debe tener en cuenta la situación personal y familiar del trabajador de que se trate.

*Apreciación del Tribunal de Justicia*

114 Debe señalarse que el Derecho comunitario no prevé ninguna exigencia específica sobre la manera en que el Estado de residencia debe tomar en cuenta la situación personal y familiar de un trabajador que, durante un ejercicio fiscal determinado, obtuvo ingresos en dicho Estado y en otro Estado miembro. No obstante, como ha señalado el Abogado General en el punto 72 de sus conclusiones, las condiciones en que el Estado de residencia tome en cuenta la situación personal y familiar de tal contribuyente no deben constituir una discriminación, directa o indirecta, por razón de la nacionalidad, ni un obstáculo para el ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado.

115 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión que el Derecho comunitario no establece ninguna exigencia específica sobre la manera en que el Estado de residencia debe tomar en cuenta la situación personal y familiar de un trabajador que, durante un ejercicio fiscal determinado, haya obtenido ingresos en dicho Estado y en otro Estado miembro, siempre que las condiciones en que el Estado de residencia tome en cuenta dicha situación no constituyan una discriminación, directa o indirecta, por razón de la nacionalidad, ni un obstáculo para el ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado.

Costas

116 Los gastos efectuados por los Gobiernos neerlandés, belga y alemán y por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes en el litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Hoge Raad der Nederlanden mediante resolución de 18 de octubre de 2000, declara:

1) **El artículo 48 del Tratado CE (actualmente artículo 39 CE, tras su modificación) se opone a una normativa como la controvertida en el procedimiento principal, contenida o no en un convenio para evitar la doble imposición, en virtud de la cual un contribuyente pierde, en el cálculo de la cuota del impuesto sobre la renta que debe abonar en el Estado de residencia, una fracción de la parte exenta de sus ingresos y de sus ventajas fiscales personales, por haber percibido también, durante el año considerado, retribuciones en otro Estado miembro que han sido gravadas en este último Estado sin tener en cuenta su situación personal y familiar.**

2) **El Derecho comunitario no establece ninguna exigencia específica sobre la manera en que el Estado de residencia debe tomar en cuenta la situación personal y familiar de un trabajador que, durante un ejercicio fiscal**

determinado, haya obtenido ingresos en dicho Estado y en otro Estado miembro, siempre que las condiciones en que el Estado de residencia tome en cuenta dicha situación no constituyan una discriminación, directa o indirecta, por razón de la nacionalidad, ni un obstáculo para el ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado CE.

Wathelet Timmermans Edward

Jann Rosas

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 12 de diciembre de 2002.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Quinta

M. Wathelet