CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. MARCO DARMON

presentadas el 24 de enero de 1990 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. La cuestión prejudicial que plantea el Conseil d'État de Luxemburgo al Tribunal de Justicia se refiere, fundamentalmente, al examen de la compatibilidad con el Derecho comunitario de la siguiente disposición fiscal. La devolución de posibles pagos en exceso a cuenta del Impuesto sobre la Renta se deniega cuando el sujeto pasivo no haya residido en el territorio del Gran Ducado de Luxemburgo durante la totalidad del ejercicio fiscal de que se trate. Por consiguiente, al Sr. Biehl, nacional alemán que abandonó Luxemburgo el 1 de noviembre de 1983, se le denegó el importe correspondiente a las cantidades abonadas en exceso a cuenta de impuesto frente a las que hubiera debido pagar con arreglo a los baremos en vigor.

2. En primer lugar, conviene señalar que el principio de igualdad de trato entre trabajadores nacionales y trabajadores de otros Estados miembros, tal y como establece el apartado 2 del artículo 48 del Tratado y el Reglamento (CEE) nº 1612/68 del Consejo, [1] postula la igualdad de trato en materia fiscal. Por una parte, el propio Tratado, al establecer la abolición de toda discriminación con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo, ordena que esta prohibición se aplique también en materia fiscal. De hecho, si ello fuera no así, las disposiciones fiscales discriminatorias podrían contravenir el principio de igualdad de trato en materia de retribución. Por otra parte, el artículo 7 del Reglamento nº 1612/68, relativo a la igualdad de trato en materia de ventajas fiscales, constituye la expresión concreta del principio general de no discriminación en materia fiscal.

3. Señalemos a continuación que la norma, objeto del litigio ante el Tribunal *a quo*, no supone ningún criterio basado en la nacionalidad: se aplica formalmente a los nacionales del propio país y a los nacionales comunitarios, indistintamente. No obstante, esta observación no excluye totalmente la existencia de una posible discriminación indirecta o encubierta. En efecto, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia:

«las normas sobre igualdad de trato, tanto las del Tratado como las del artículo 7 del Reglamento nº 1612/68, prohiben no sólo las discriminaciones ostensibles, por razón de la nacionalidad, sino también cualquier otra forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de distinción, conduzcan de hecho al mismo resultado» *(traducción provisional).*

El Tribunal de Justicia precisó:

«el quinto considerando de la exposición de motivos del Reglamento nº 1612/68, que exige que la igualdad de trato de los trabajadores sea garantizada "de hecho y de derecho", admite expresamente esta interpretación, necesaria para garantizar la eficacia de uno de los principios fundamentales de la Comunidad» *(traducción provisional),*

* Lengua original: francés.

1 — De 15 de octubre de 1968, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad (DO L 257 de 19.10.1968, p. 2; EE 05/01, p. 77).

añadiendo:

«por lo tanto, no se descarta que criterios tales como el lugar de origen o el domicilio de un trabajador puedan constituir en la práctica, según los casos, el equivalente de una discriminación por razón de la nacionalidad prohibida por el Tratado y el Reglamento»[2] *(traducción provisional).*

4. Por consiguiente, procede, en primer lugar, determinar si, pese al carácter indistintamente aplicable de la normativa en litigio ante el Tribunal *a quo,* ésta genera, de hecho, un trato diferente para los nacionales luxemburgueses y para los nacionales de otros Estados de la Comunidad.

5. A este respecto, baste afirmar que la utilización del criterio de la residencia permanente en territorio luxemburgués tendrá como consecuencia el que se prive de dicha devolución principalmente a los no nacionales del Gran Ducado. En efecto, serán esencialmente estos últimos los que abandonen el país en el curso del año o se instalen en él.

6. No obstante, ¿puede la norma atacada violar el principio de igualdad de trato? En efecto, toda diferencia de trato no equivale necesariamente a una violación del principio de no discriminación. Estoy pensando aquí en las circunstancias de la sentencia Sotgiu del Tribunal de Justicia, en las cuales los agentes del Bundespost, domiciliados fuera del territorio de la República Federal de Alemania, percibían un complemento por lugar de trabajo distinto al domicilio habitual, inferior al percibido por los agentes domiciliados en territorio alemán. El Tribunal de Justicia afirmó a este respecto:

«no puede declararse la existencia de una discriminación contraria al Tratado y al Reglamento si de la comparación de ambos regímenes de indemnización en su conjunto se desprende que los trabajadores que mantengan su domicilio en el extranjero no se ven perjudicados con respecto a aquellos trabajadores que hayan establecido su domicilio en el territorio nacional»[3] *(traducción provisional).*

El Tribunal de Justicia puso de manifiesto que, en lo que se refería a los agentes domiciliados en la República Federal de Alemania, el pago de la indemnización era temporal y se hallaba ligado a la obligación de trasladar su domicilio al lugar de trabajo, mientras que ni este límite ni esta obligación se imponían al trabajador residente en el extranjero.

7. En lo que aquí nos ocupa, es importante recordar que la comparación concreta de situaciones puede revelar que una situación caracterizada por un trato diferente no constituye una discriminación prohibida si, en definitiva, el nacional afectado no resulta perjudicado en relación con los nacionales del Estado de acogida.

8. Diferencia no es necesariamente discriminación: éste es el principio del que pretende valerse el Gobierno luxemburgués, alegando que la disposición de que se trata tiene por objeto volver a introducir una cláusula de progresividad impositiva en relación con el sujeto pasivo afectado, quien, de no ser así, a través de la dispersión de sus rentas entre varios Estados, se beneficiaría de los cambios de residencia que modificarían los principios impositivos. En otras palabras, la suerte de aquél que abandona Luxemburgo durante el año o se instala en dicho país no estaría, en definitiva, injustificada puesto que, si hubiera permanecido en el territorio

2 — Sentencia de 12 de febrero de 1974 (Sotgiu, 152/73, Rec. 1974, p. 153, apartado 11).

3 — Asunto 152/73, ya citado, apartado 12.

luxemburgués, sus ingresos hubieran sido gravados por un tipo impositivo mayor.

9. No estoy en modo alguno convencido de que esta argumentación pueda impedir toda crítica basada en la violación del principio de igualdad de trato por la disposición de que se trata.

10. Ciertamente, es evidente que corresponde en exclusiva a los Estados miembros adoptar las normas relativas al Impuesto sobre la Renta: el ámbito de la fiscalidad directa escapa, en el estado actual del Derecho comunitario, del ámbito de aplicación del Tratado CEE. A este respecto, los objetivos perseguidos por el legislador luxemburgués, en cuanto tales, no han de estar sometidos a una confrontación con los principios de Derecho comunitario. Pero, aún así, es necesario que los Estados miembros respeten los límites trazados por este último. Ahora bien, incluso no cuestionando los objetivos perseguidos por el legislador nacional al intentar introducir el equivalente de una cláusula de progresividad, el carácter abiertamente discriminatorio de la norma controvertida se manifiesta especialmente en todos los casos en que el nacional afectado no haya obtenido ingresos en el Estado miembro de origen o destino en el curso del año de que se trate.

11. Por ejemplo, durante el mes de octubre, una empresa luxemburguesa despide a su personal que no puede encontrar trabajo inmediatamente. Como consecuencia de ello, los trabajadores por cuenta ajena nacionales de otros Estados miembros vuelven a su país de origen donde no realizarán actividades por cuenta ajena durante dicho año. Los nacionales luxemburgueses que permanecen en el territorio del Gran Ducado, tampoco encuentran empleo durante el año. En tal caso, siendo los ingresos obtenidos exactamente idénticos, los primeros se verán privados de toda devolución, que los segundos, por el contrario, obtendrán. De igual modo, al nacional comunitario que se instale en Luxemburgo a finales de febrero y encuentre trabajo inmediatamente se le negará toda posible devolución, mientras que su colega, contratado el mismo día que él, pero «parado residente» desde el 1 de enero, obtendrá la devolución de un posible exceso en el pago. A la llegada o al marcharse, el trabajador migrante será, pues, penalizado en ciertos casos. En mi opinión, esta clara desventaja basta para hacer la disposición controvertida incompatible con el principio de igualdad de trato.

12. Por consiguiente, esta norma viola el principio de no discriminación en lo que respecta a la situación de los nacionales comunitarios que se instalen o abandonen el Gran Ducado.

13. Pero además, la situación de todos los nacionales comunitarios, incluidos los luxemburgueses, que deseen ejercer su derecho a buscar o a ocupar un puesto de trabajo en otro Estado miembro puede dar lugar, por otra parte, a una violación del principio fundamental de la libre circulación de personas, tal y como se consagra en el apartado 1 del artículo 48 del Tratado.

14. En efecto, en este caso, el ejercicio de este derecho implicará automáticamente la privación del derecho a devolución del excedente tributario por el simple hecho de hacer uso de las libertades reconocidas por el Derecho comunitario.

15. Ciertamente, como ya he indicado, sólo los Estados miembros son competentes, en su caso, para adoptar las normas aplicables en materia de Impuesto sobre la Renta. Pero, como también he señalado, no por ello pueden lesionar las libertades garantizadas por el Derecho comunitario al conjunto

de nacionales de los Estados miembros. Ahora bien, la no devolución de lo pagado en exceso a cuenta del Impuesto constituirá un obstáculo, en todo caso injustificado, para aquella persona que abandone Luxemburgo a fin de buscar un empleo en otro Estado miembro en el que, por ejemplo, no consiga encontrarlo. Lo mismo ocurre con aquella persona que, en el curso del año, llegue a Luxemburgo para ocupar un empleo que ha buscado en vano en otro Estado miembro. En estos casos, no es de temer fraude alguno a la progresividad del Impuesto sobre la Renta, y la norma en cuestión, no obstante, priva automáticamente de la devolución del exceso en el pago del Impuesto al trabajador que ejerce su derecho a la libre circulación, cuyo carácter de efecto directo afirmó el Tribunal de Justicia en su sentencia Van Duyn.[4] Llegado el caso, corresponde pues a los Estados miembros alcanzar los objetivos fiscales que persigue por otros medios que no consistan en la negación del derecho a obtener la devolución de lo pagado en exceso.

16. Por consiguiente, estimo que la disposición controvertida puede violar tanto el principio fundamental de la libre circulación de personas, como el de igualdad de trato que lleva implícito.

17. Haré dos observaciones finales.

18. En primer lugar, durante la vista, el Gobierno luxemburgués expuso las posibilidades que ofrecía un procedimiento de recurso de gracia para corregir posibles discriminaciones provocadas por dicha norma.

19. Ahora bien, tal procedimiento, suponiendo que condujera en todos los casos a que los particulares pudieran obtener la devolución de lo pagado en exceso, no podría, de cualquier modo, remediar la inseguridad[5] creada por la norma tributaria de que se trata. Baste aquí recordar la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, según la cual:

«simples prácticas administrativas» —y un recurso de gracia entra evidentemente dentro de esta categoría—, «por naturaleza modificables a discreción de la Administración y desprovistas de una publicidad adecuada, no pueden ser consideradas como constitutivas de un cumplimiento válido de las obligaciones del Tratado».[6]

20. Por tanto, la existencia de un recurso de gracia, al cual, por otra parte, no hace referencia ni la cuestión prejudicial ni la resolución del Conseil d'État, no puede hacer conforme con las exigencias de la libre circulación de trabajadores una norma cuyo efecto es ignorar el principio fundamental de la no discriminación y constituir un obstáculo al ejercicio por parte de muchos particulares de los derechos fundamentales que les reconoce el Derecho comunitario.

21. A continuación, el Tribunal *a quo* aludió a una posible apreciación de la norma de que se trata a la vista del artículo 7 del Tratado. Recordemos, a tal fin, que el Tribunal de Justicia declaró en su sentencia de 30 de mayo de 1989:[7]

«A este respecto, procede recordar [...] que el principio general que prohíbe la discriminación por razón de la nacionalidad, establecido por el artículo 7 del Tratado, ha sido aplicado por los artículos 48, 52 y 59

4 — Sentencia de 4 de diciembre de 1974 (41/74, Rec. 1974, p. 1337).

5 — Véase sentencia de 4 de abril de 1974 (Comisión/República Francesa, 167/73, Rec. 1974, p. 359, apartados 46 y 47).

6 — Sentencia de 15 de octubre de 1986 (Comisión/Italia, 168/85, Rec. 1986, p. 2945).

7 — Asunto 305/87, Comisión/República Helénica, Rec. 1989, p. 1461.

del Tratado en los ámbitos concretos que éstos regulan. Por consiguiente, cualquier normativa que sea incompatible con estas disposiciones lo es también con el artículo 7 del Tratado [...]

El artículo 7 del Tratado [...] está destinado, por tanto, a aplicarse de manera independiente sólo en situaciones regidas por el Derecho comunitario para las cuales el Tratado no prevea normas específicas contra la discriminación.» [8]

Y el Tribunal de Justicia no declaró un incumplimiento concreto del artículo 7, al no haber mencionado la Comisión otras situaciones distintas de las cubiertas por los artículos 48, 52 y 59 del Tratado. De conformidad con este principio, [9] parece que la no devolución de las retenciones a cuenta de impuesto practicadas a cargo de los trabajadores *por cuenta ajena,* únicos citados en la cuestión planteada por el Conseil d'État de Luxemburgo y la disposición sometida a examen, infringe el artículo 48 del Tratado y el Reglamento nº 1612/68 adoptado para su aplicación, sin que proceda, por tanto, afirmar la infracción concreta del artículo 7 en la medida en que, por otra parte, no se hace mención de otras situaciones distintas de las del trabajador por cuenta ajena que caerían en el ámbito de aplicación del texto nacional de que se trata.

22. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que declare:

«Los apartados 1 y 2 del artículo 48 del Tratado y el Reglamento nº 1612/68 del Consejo se oponen a que la legislación de un Estado miembro prevea que las retenciones a cuenta de impuesto efectuadas sobre las retribuciones y salarios, practicadas a cargo de un trabajador por cuenta ajena nacional de un Estado miembro, que es sujeto pasivo residente tan sólo durante una parte del año porque se establezca en un Estado miembro o porque se marche de él en el curso del período impositivo, queden en beneficio del Tesoro y no puedan ser objeto de devolución.»

8 — Apartados 12 y 13.

9 — Véase también las conclusiones del Abogado General Sr. Jacobs de 13 de abril de 1989, en el asunto 305/87, ya citado, apartado 14.