Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
presentadas el 16 de febrero de 2016 [1]

Asunto C-300/15

Charles Kohlly
Sylvie Kohll-Schlesser
contra
Directeur de l'administration des contributions directes

Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal administratif du Luxembourg (Luxemburgo)

«Libre circulación de personas — Trabajador — Igualdad de trato — Impuesto sobre la renta — Pensiones nacionales y pensiones adquiridas en otro Estado miembro — Crédito fiscal reservado a determinadas pensiones — Ficha de retención fiscal expedida por la administración nacional»

1. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de fiscalidad directa no deja de aumentar, a pesar de haber alcanzado ya un volumen considerable, y aunque se suela referir únicamente a las libertades fundamentales reconocidas por el Tratado (en adelante, también «TFUE»). La presente cuestión prejudicial versa sobre la compatibilidad con el derecho de la Unión de una normativa luxemburguesa que, al modificar el impuesto sobre la renta, otorga un crédito fiscal a los jubilados que reúnan determinados requisitos.

2. Para responder a la pregunta remitida por el Tribunal administratif de Luxembourg se deberá analizar la incidencia de la libre circulación de los trabajadores sobre el régimen de imposición directa de un Estado miembro. También habrán de precisarse los criterios aplicables a las rentas percibidas por los jubilados que han hecho uso de aquella libertad, bien sea por efecto del artículo 45 TFUE, relativo a los trabajadores, bien a consecuencia de la norma general, el artículo 21 TFUE. En fin, la decisión del Tribunal de Justicia ha de servir para perfilar más, si cabe, los contornos del examen de normativas nacionales restrictivas de la libertad de circulación y, en particular, su eventual justificación.

I. **Marco normativo nacional**

Derecho luxemburgués

3. Se desprende del auto de remisión que, a tenor de artículo 139 *ter*, apartado 1, de la Ley del impuesto sobre la renta (en lo sucesivo, «L.I.R.»), en su versión aplicable a los rendimientos del año 2009 y siguientes, se concederá un crédito fiscal para pensionistas a todos los sujetos pasivos que obtengan ingresos procedentes de pensiones o de rentas en el sentido del artículo 96, apartado 1, números 1 y 2, de la L.I.R., que tributen en Luxemburgo y que posean una ficha de retenciones fiscales.

1 — Lengua original: español.

4. Asimismo, con arreglo al artículo 139 *ter*, apartado 2, de la L.I.R., el crédito fiscal podrá ser imputado y reembolsado al pensionista exclusivamente en el marco de la retención fiscal sobre los sueldos y salarios, practicada por la caja de pensiones o por cualquier otro obligado al pago de la pensión, sobre la base de la ficha de retenciones fiscales.

5. Además, según el tribunal remitente, los documentos parlamentarios relativos al proyecto de Ley nº 5924 [2] revelan que el crédito fiscal para asalariados y pensionistas se incorporó a las normas relativas a la retención fiscal sobre sueldos y salarios, a fin de que se abonara a los trabajadores por cuenta ajena y a los pensionistas, únicamente a través de las empresas, las cajas de pensiones y otros obligados al pago de pensiones, en atención a los datos reflejados en las referidas fichas.

6. Por su parte, el artículo 19 del Convenio para evitar la doble imposición (en adelante, «CDI») entre Luxemburgo y los Países Bajos reza así:

«Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo 1 del artículo 20, las pensiones y demás remuneraciones análogas pagadas a un residente de un Estado contratante por razón de un empleo anterior solo pueden someterse a imposición en este Estado.»

II. Hechos del litigio y procedimiento ante el tribunal nacional

7. El litigio ante el órgano jurisdiccional remitente versa sobre dos pensiones de origen neerlandés, percibidas por el Sr. Kohll, que tributan en Luxemburgo: la primera procede directamente de la sociedad «Shell International B.V», empresa en la que trabajó durante algunos años, y la segunda, del «Sociale Verzekeringsbank» (SVB). [3]

8. Dado que las dos pensiones neerlandesas no habían estado sometidas a retención en origen en Luxemburgo, al Sr. Kohll no se le concedió ningún crédito fiscal para pensionistas en los tres años que abarca el litigio principal, a saber, 2009, 2010 y 2011.

9. El Sr. Kohll presentó el 20 de febrero de 2013 una reclamación ante el Directeur de l'administration des Contributions directes (en lo sucesivo, «directeur») [4] contra la liquidación del impuesto sobre la renta del año 2009, emitida el 9 de junio de 2010, y las liquidaciones del impuesto sobre la renta de los años 2010 y 2011, ambas emitidas el 6 de febrero de 2013.

10. Mediante resolución de 23 de septiembre de 2013, el directeur declaró inadmisible por extemporánea la reclamación contra la liquidación del año 2009 y modificó *in peius* las correspondientes a los años 2010 y 2011. En particular, el directeur consideró que el reclamante, al cobrar pensiones no sometidas a la retención en origen en Luxemburgo, no tenía derecho a un crédito fiscal para pensionistas con arreglo al artículo 139 *ter* de la L.I.R. en los años 2010 y 2011.

11. Se desprende de los autos que el Tribunal administratif declaró inadmisible, por un defecto formal, el recurso de la Sra. Kohll-Schlesser, esposa del recurrente, en relación con su propia pensión del SVB, que había percibido durante los años controvertidos. Esa reclamación no es ya objeto de litigio.

2 — Hay que entender que, una vez aprobado como Ley de 19 de diciembre de 2008, reformó la regulación de los créditos fiscales en el sentido debatido en este litigio.

3 — El SVB es el organismo gestor de los seguros nacionales en los Países Bajos. Entre otras prestaciones, gestiona la pensión básica estatal, a la que tienen derecho todas las personas que han cumplido la edad de jubilación y residen o han residido en dicho Estado miembro.

4 — Órgano de la Administración de Hacienda luxemburguesa competente, entre otras cosas, para conocer de las reclamaciones contra liquidaciones tributarias relativas a los impuestos directos.

12. El recurrente alegó en el litigio ante el Tribunal administratif que la denegación de los créditos fiscales a las personas cuyas pensiones no estén sujetas a la retención en origen luxemburguesa excluye a quienes cobran pensiones que no lo están, limitando así la concesión de los créditos fiscales a las personas que perciben su pensión de una caja de pensiones en Luxemburgo. A este respecto, dudaba de que la intención del legislador en 2008, fecha en que se modificó la L.I.R. en el sentido aquí discutido, fuera dejar sin derecho al crédito fiscal a los pensionistas residentes en Luxemburgo, pero cuyos ingresos provienen de derechos de pensión adquiridos y cobrados de cajas de pensiones extranjeras. Apreció que tal interpretación constituye una infracción, entre otras, de la libre circulación de personas (trabajadores) consagrada en el artículo 45 TFUE.

13. Por su parte, la delegada del Gobierno estimó que el artículo 139 *ter* de la L.I.R. no suscita ningún problema referido a la libre circulación de los trabajadores en el sentido del artículo 45 TFUE. A su parecer, el Sr. Kohll no había sufrido discriminación alguna, puesto que la diferente situación en la que se encuentra sería una consecuencia de las características del crédito fiscal instituido por el legislador.

14. Además, la delegada del Gobierno adujo que esa diferencia estaría objetivamente justificada a la luz del fin perseguido por la norma. Tampoco advertía ninguna conculcación de la libre circulación de personas amparada en el artículo 21 TFUE, pues la normativa nacional controvertida no afecta a la libertad de circulación, toda vez que no crea un obstáculo a la estancia en otro Estado miembro.

15. El Tribunal administratif señala que, al someter la concesión del crédito fiscal al requisito de que el sujeto pasivo esté en posesión de una ficha de retenciones fiscales, el artículo 139 *ter* de la L.I.R. podría entrañar una discriminación indirecta, aun cuando no lleve aparejada condición alguna relativa a la nacionalidad de los beneficiarios potenciales. Avala esta opinión el hecho de que ese crédito fiscal no se otorgue a las personas perceptoras de pensiones no sujetas a la retención en origen en Luxemburgo, como las de procedencia extranjera.

16. En estas circunstancias, el órgano jurisdiccional de remisión indica que, habida cuenta de la dificultad de interpretación del artículo 139 *ter* de la L.I.R. y en ausencia de una jurisprudencia comunitaria que haya dado respuesta a un problema jurídico de naturaleza similar, ha decidido someter al Tribunal de Justicia, para que se pronuncie con carácter prejudicial, la siguiente cuestión:

«¿Se opone el principio de la libre circulación de los trabajadores, establecido, en particular, en el artículo 45 TFUE, a lo dispuesto en el artículo 139 *ter*, apartado 1, de la Ley modificada de 4 de diciembre de 1967 relativa al impuesto sobre la renta, en la medida en que dicho artículo reserva a las personas que dispongan de una ficha de retenciones fiscales el crédito fiscal que se contempla en este?»

III. **Procedimiento ante este Tribunal y alegaciones de las partes**

A. *Procedimiento*

17. La resolución de remisión tuvo entrada en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 19 de junio de 2015.

18. Han depositado observaciones escritas en el plazo señalado por el artículo 23, segundo párrafo, del Estatuto del Tribunal de Justicia únicamente el Gobierno de Luxemburgo y la Comisión Europea.

19. Se ha obviado la celebración de una vista al no haberla instado ninguna de las partes mencionadas.

B.*Resumen de las alegaciones presentadas*

20. El Gobierno luxemburgués duda de que este asunto pueda ser subsumido en el ámbito de la libre circulación de trabajadores. Estima que las normas controvertidas no impiden ni disuaden a los nacionales de un Estado miembro de salir de su Estado de origen para ejercer su derecho a la libre circulación. No obstante, efectúa una serie de observaciones subsidiarias, por si el Tribunal de Justicia resolviera de otro modo.

21. Así, indica que la normativa controvertida no afecta al conjunto de los ingresos procedentes de las pensiones, sino solo a aquellos que se someten a la retención fiscal, lo que sería la consecuencia de las características inherentes al crédito fiscal. A este respecto, explica que las cajas de pensiones abonan a los pensionistas el crédito fiscal generalmente al acabar cada mes. A tal fin, la ley autoriza a las cajas a compensar los créditos fiscales con las retenciones positivas, de manera que la retención fiscal realmente llevada a cabo corresponde al resultado de restar el crédito fiscal al importe bruto de la retención.

22. Por tanto, prosigue dicho Gobierno, el artículo 139 *ter* de la L.I.R. se inscribe en el marco estricto de la retención fiscal, debiéndose imputar o, en su caso, devolver, exclusivamente en relación con los ingresos de pensiones a los que se aplica el procedimiento de retención fiscal. Por eso, opina que supeditar la concesión de la ventaja fiscal a que el beneficiario adjunte una ficha de retenciones fiscales no constituye una restricción a la libre circulación de trabajadores, ni tampoco a la libre circulación de personas amparada por el artículo 21 TFUE.

23. Con carácter subsidiario, por si el Tribunal de Justicia apreciase que la norma nacional controvertida restringe la libre circulación de trabajadores o, más ampliamente, de personas, el Gobierno luxemburgués ha presentado alegaciones con las que pretende justificar tal restricción. Pueden resumirse en dos argumentos principales.

24. En primer lugar, expone que la restricción a la libre circulación es una consecuencia de las características del crédito fiscal tal y como lo ha diseñado el legislador, puesto que las cajas de pensiones, al disponer de los datos requeridos para la llevanza de las fichas de las retenciones fiscales, están en mejor posición tanto para conceder el crédito fiscal, como para imputarlo o restituirlo de un modo directo y efectivo. Desde este punto de vista, sería, pues, el único sistema practicable y no tendría repercusiones desproporcionadas para las administraciones, las cajas y otros deudores del crédito fiscal, ni para los administrados.

25. En segundo lugar, entiende que el sistema estaría justificado por consideraciones de interés general derivadas del vínculo entre el sistema de recaudación del impuesto (es decir, la retención en origen) y la aplicación del crédito fiscal para pensionistas, que se erigiría en un elemento indispensable para mantener la coherencia del régimen fiscal. A su juicio, el artículo 139 *ter* es proporcionado para alcanzar el objetivo perseguido por la L.I.R. y no existen medidas menos restrictivas para obtener ese mismo resultado.

26. Para la Comisión, faltan en el auto de remisión elementos de hecho suficientes que permitan identificar con claridad la norma del derecho de la Unión eventualmente infringida por el artículo 139 *ter* de la L.I.R. En concreto, lamenta que no se sepa si el Sr. Kohll volvió a Luxemburgo desde los Países Bajos para buscar u ocupar un empleo antes de jubilarse, en cuyo caso podría invocar

en su favor el artículo 45 TFUE,[5] o bien si su regreso al país de su nacionalidad obedeció al deseo de instalarse en Luxemburgo una vez terminada su vida profesional, supuesto en el que le asistiría el derecho a la libre circulación de las personas del artículo 21 TFUE.[6]

27. Ante esta contingencia, y dada la similitud del razonamiento aplicable al estudio de la violación de los dos artículos del TFUE, la Comisión sugiere un examen conjunto, al término del cual deduce que ambos se oponen a una normativa nacional como la que es objeto del presente litigio.

28. La Comisión encuentra una restricción tanto al artículo 45 TFUE, como al 21 TFUE, por apreciar que la situación del Sr. Kohll es comparable, tal como exige la jurisprudencia del Tribunal de Justicia,[7] a la del pensionista contribuyente que percibe sus ingresos de una caja de pensiones establecida en Luxemburgo.

29. En efecto, el propósito del artículo 139 *ter* de la L.I.R., a la luz de la exposición de motivos de la Ley de 19 de diciembre de 2008, consiste en ayudar a los más desfavorecidos, entre los que se incluye a todos los pensionistas, aumentando su renta disponible. Ahora bien, a juicio de la Comisión, ese propósito puede cumplirse para todos los pensionistas residentes en Luxemburgo, tanto los que reciben su retiro de cajas u otros obligados luxemburgueses, como los que lo cobran de otro Estado miembro y tributan en Luxemburgo en virtud de cláusulas de convenios de doble imposición.

30. Sin embargo, al excluir a estos últimos del beneficio del crédito fiscal, la norma controvertida crea una desigualdad de trato que: a) puede desalentar a los empleados de ocupar un puesto en otro Estado miembro y adquirir allí derechos de pensión; y b) genera una desventaja para los pensionistas que se instalan en Luxemburgo, penalizándolos por el mero hecho de haber ejercido la libertad de circulación hacia otro Estado miembro.

31. Precisamente por apartar del beneficio del crédito fiscal a los pensionistas residentes cuyos ingresos tributan en Luxemburgo, la norma nacional controvertida no es idónea, según la Comisión, para cumplir el objetivo de interés general que pretende. A este respecto, señala que el crédito fiscal se aplica con independencia del importe de la pensión, excepto para las que no llegan a 300 euros anuales o a 25 euros mensuales, por lo que no está específicamente pensado para las categorías más débiles de la población desde el punto de vista económico y social. Por eso, los contribuyentes residentes que ingresan una pensión procedente de otro Estado miembro pero que tributa en Luxemburgo, incluso siendo una cantidad modesta, no se benefician del crédito fiscal, al no estar sujetos a una retención en origen en dicho país. De ahí que el criterio que vincula la bonificación (el crédito fiscal) al lugar del origen de las pensiones imponibles en Luxemburgo ni siquiera se adecúa al objetivo perseguido por el derecho nacional.

32. Para la Comisión, la norma controvertida tampoco se justifica por razones prácticas de índole administrativa. En particular, observa que el crédito podría concederse a los pensionistas que ahora resultan excluidos, permitiéndoles deducirlo de su cuota en el momento de calcularla mediante el método de la valoración de la base imponible, sin que se adviertan los desmesurados inconvenientes para la administración, las cajas y los contribuyentes, a los que se refiere el Gobierno luxemburgués.

33. Además, tampoco ve justificación posible en la necesidad de preservar la coherencia del régimen fiscal, dado que no se aprecia ningún vínculo directo entre el crédito fiscal controvertido y la compensación de ese beneficio fiscal mediante un gravamen fiscal determinado.[8]

5 — La Comisión se refiere en este contexto a las sentencias recaídas en los asuntos Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35), en particular su apartado 9; y Comisión/Dinamarca (C-150/04, EU:C:2007:69), apartado 41.

6 — La Comisión cita las sentencias dictadas en los asuntos Turpeinen (C-520/04, EU:C:2006:703), apartado 16; y Rüffler (C-544/07, EU:C:2009:258), apartado 56, y la jurisprudencia allí citada.

7 — Asunto Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), apartado 27.

8 — La Comisión trae a colación en este contexto la sentencia recaída en el asunto Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531), apartados 37 a 39, y la jurisprudencia citada.

34. Por último, la Comisión estima que no cabe invocar la justificación surgida de la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros,[9] habida cuenta de que, en este litigio, Luxemburgo ostenta la competencia fiscal sobre las pensiones procedentes del otro Estado miembro implicado, los Países Bajos.

IV. **Análisis de la cuestión prejudicial**

A. *Preliminar: sobre la disposición aplicable del Tratado*

35. Las observaciones presentadas en este incidente prejudicial atestiguan que existen dudas sobre la norma en cuyo ámbito debería subsumirse la situación jurídica del Sr. Kohll. Se barajan como posibles opciones el artículo 21 TFUE, apartado 1, sobre la libertad de circulación y residencia de los ciudadanos de la Unión en el territorio de los Estados miembros, y el artículo 45 TFUE, que consagra la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión.

36. El Gobierno luxemburgués niega que se cumplan los requisitos para la aplicación de alguno de los dos artículos mencionados, por considerar que la normativa controvertida no es susceptible de disuadir a los ciudadanos del ejercicio de su derecho a la libre circulación ni de impedírselo.

37. En cambio, para la Comisión la duda nace de la falta de datos para saber si el Sr. Kohll regresó a su país de origen, Luxemburgo, para ocupar un puesto de trabajo antes de jubilarse, o si se instaló en su patria una vez retirado. En la primera hipótesis, el asunto debería juzgarse con arreglo al artículo 45 TFUE y en la segunda, según el artículo 21 TFUE.

38. Aunque me pronunciaré sobre la norma aplicable, en términos prácticos esta discusión puede resultar (o, al menos, parecer) innecesaria, habida cuenta del empleo de los mismos métodos de interpretación para el examen de las dos disposiciones de derecho primario en liza. Con todo, la correcta subsunción del supuesto de hecho en el ámbito de una norma determinada siempre puede ser de utilidad, por ejemplo, como guía para futuros casos.

39. La situación de los jubilados, en cuanto categoría específica de personas, en el derecho de la Unión tiene un punto de amarre en la mención implícita, o soslayada, que el artículo 45 TFUE, apartado 3, letra d), realiza al derecho del trabajador a permanecer en el territorio del Estado miembro *después de haber ejercido en él un empleo*. Ese derecho se encuentra actualmente recogido en el artículo 17 de la Directiva 2004/38,[10] que incluye diversas excepciones en favor de los jubilados e incapacitados laborales, reduciendo el plazo general de cinco años de residencia legal continuada en el Estado miembro de acogida de los ciudadanos de la Unión y los miembros de sus familias, como requisito para adquirir un derecho de residencia permanente en dicho Estado. Pero no es esa la regulación pertinente en este asunto ni tampoco aquella libertad fundamental del Tratado se agota en la residencia permanente en otro Estado miembro.

9 — Véase la sentencia Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138), apartados 81 y 84 a 86.

10 — Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, relativa al derecho de los ciudadanos de la Unión y de los miembros de sus familias a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, por la que se modifica el Reglamento (CEE) nº 1612/68 y se derogan las Directivas 64/221/CEE, 68/360/CEE, 72/194/CEE, 73/148/CEE, 75/34/CEE, 75/35/CEE, 90/364/CEE, 90/365/CEE y 93/96/CEE (DO L 158, p. 77).

40. En efecto, los hechos del litigio se inscriben en la línea de sentencias en las que el derecho de libre circulación de los trabajadores, protegido por el artículo 45 TFUE, ha sido invocado frente a normativas nacionales en diversos ámbitos y, en particular, las tributarias, es decir, en contextos allende el derecho de permanencia en el Estado de acogida. Y es que el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que ciertos derechos vinculados a la condición de trabajador se garantizan a los trabajadores migrantes aun cuando ya no estén sujetos a una relación laboral. [11]

41. Sin embargo, no siempre se ha reconocido al jubilado esa cualidad de trabajador que le hubiera permitido prevalerse de la libre circulación específica del artículo 45 TFUE. Así, en las sentencias Pusa, [12] Turpeinen [13] y, la más reciente, Hirvonen, [14] probablemente guiado de manera tácita por el criterio de que el fin de la relación laboral provoca, en principio, la pérdida para la persona afectada de la condición de trabajador en el sentido del artículo 45 TFUE, [15] el Tribunal de Justicia ha negado que este último artículo comprenda a las personas que hayan desempeñado el conjunto de su actividad profesional en su Estado miembro y hayan hecho uso de su derecho a residir en otro Estado miembro únicamente después de su jubilación y sin ninguna intención de ejercer allí una actividad laboral por cuenta ajena. [16] Esos asuntos se resolvieron aplicando el actual artículo 21 TFUE.

42. En definitiva, a las personas que, tras terminar su relación laboral por cuenta ajena, solo cambian su Estado miembro de residencia, el derecho de la Unión las ampara en virtud del derecho a la libre circulación del artículo 21 TFUE, pero no con arreglo al artículo 45 TFUE. La razón es que, propiamente hablando, en el momento de desplazar su residencia hacia otro Estado miembro, esas personas no hacen ya uso de la libertad de circulación reservada a los trabajadores por el Tratado, puesto que han dejado de ostentar la cualidad de trabajador. [17]

43. En suma, al haber ejercido su derecho a la libre circulación como trabajadores por cuenta ajena, las personas que han llevado a cabo su vida profesional, parcial o totalmente, en un Estado miembro distinto del de su origen y regresan a él para instalarse y residir sin la intención de ocupar allí un puesto de trabajo, sí pueden invocar el artículo 45 TFUE. [18] Ahora bien, la protección que dispensa el Tratado en estos casos alcanza, a tenor de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, solamente a las discriminaciones y los obstáculos que afecten a los derechos adquiridos con ocasión de su antigua relación laboral. [19]

44. En el contexto expuesto en el auto de remisión, consta que la pensión que el Sr. Kohll percibe directamente de la sociedad «Shell International B.V», y que representa la mayor parte de sus ingresos, se debe a su antigua relación laboral con esa compañía en los Países Bajos. Con base en la jurisprudencia mencionada en el punto anterior, estimo, pues, que la renta procedente de dicha pensión está amparada por la libre circulación de trabajadores del artículo 45 TFUE.

11 — Sentencias Meints (C-57/96, EU:C:1997:564), apartado 40; y Martínez Sala (C-85/96, EU:C:1998:217), apartado 32, y jurisprudencia citada.

12 — Asunto C-224/02, EU:C:2004:273.

13 — Asunto C-520/04, EU:C:2006:703.

14 — Asunto C-632/13, EU:C:2015:765.

15 — Véase la sentencia Leclere y Deaconescu (C-43/99, EU:C:2001:303), apartado 55.

16 — Véase el punto 60 de las conclusiones del abogado general Léger en el asunto Turpeinen (C-520/04; EU:C:2006:332), a las que remite el apartado 16 de la sentencia.

17 — Véase, *contrario sensu*, la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, a cuyo tenor «[…] el conjunto de disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de personas tiene por objeto facilitar a los nacionales de la Unión el ejercicio de cualquier tipo de actividad profesional en todo el territorio de la Unión y se opone 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» [sentencia Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124), apartado 35, y jurisprudencia allí citada].

18 — Véase la sentencia Sehrer (C-302/98, EU:C:2000:322), apartado 30.

19 — Sentencia Leclere y Deaconescu (C-43/99, EU:C:2001:303), apartado 59.

45. A diferencia de la Comisión, creo que puede determinarse la norma del Tratado adecuada al caso tanto si el Sr. Kohll se desplazó a Luxemburgo para ocupar otro puesto de trabajo, como si llegó ya jubilado. A mi entender, dado que las pensiones objeto del litigio provienen exclusivamente del período de la vida del Sr. Kohll transcurrido en los Países Bajos, constituyen derechos de un trabajador adquiridos en el ejercicio de su derecho a la libre circulación y merecen la protección del artículo 45 TFUE. [20] En estas circunstancias, es irrelevante para resolver el asunto que el recurrente regresara al Estado miembro de su nacionalidad para seguir trabajando antes de jubilarse o para disfrutar directamente de su retiro.

46. Quedaría por dilucidar si este razonamiento es también aplicable a la segunda pensión del recurrente en el procedimiento principal, la que recibe del SVB. Del auto de remisión se deduce que se trata de una pensión no contributiva que el Estado neerlandés concede a toda persona que haya residido en los Países Bajos, con independencia de que ocupara un puesto asalariado en ese país.

47. Aunque es cierto que, vistas las características de la pensión del SVB, no existe un vínculo directo con la relación laboral, no lo es menos que en el caso del Sr. Kohll la única razón de ser de su pensión SVB deriva también de su relación laboral, pero de manera indirecta, pues el recurrente nunca habría tenido derecho a ella de no haber residido en los Países Bajos por causa de sus obligaciones laborales. Por lo demás, el examen autónomo de cada una de las pensiones en liza conforme a un artículo distinto del Tratado redundaría en una división artificiosa entre ambas pensiones, muy alejada de la realidad vital del Sr. Kohll.

48. En suma, los ingresos que el recurrente en el procedimiento principal obtiene de sus dos pensiones constituyen derechos adquiridos en su condición de trabajador que hizo uso de la libertad de circulación en cuanto trabajador y gozan del amparo del artículo 45 TFUE, a la luz del cual hay que estudiar, pues, la normativa nacional controvertida.

B. *Sobre la existencia de una restricción a la libre circulación de trabajadores*

49. Aunque en algunos de los escritos presentados en este procedimiento parece vincularse la posible conculcación de la libertad de circulación de los trabajadores con la obligatoriedad de estar en posesión de una ficha de retenciones, según el artículo 139 *ter* de la L.I.R., creo que tal obligación no es más que la representación plástica de las distintas retenciones efectuadas en cada ejercicio fiscal. En sí misma, la ficha no tiene, en mi opinión, más que un valor *ad probationem* y no constitutivo del derecho a reclamar el crédito fiscal de que se trata. Por lo tanto, para dilucidar si existe una infracción del artículo 45 TFUE, conviene centrar el análisis en la regulación de la norma controvertida, más que en la ficha de retenciones

20 — Como en el asunto Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22), apartado 28, el Sr. Kohll se queja precisamente ante las autoridades de su Estado de que la norma controvertida le resulta desfavorable por haber ejercido su actividad profesional en otro Estado miembro.

50. Aclarado ese aspecto, comenzaré el análisis de la eventual infracción a una libertad fundamental del Tratado de un modo tópico, es decir, recordando la jurisprudencia reiterada a cuyo tenor los Estados miembros deben ejercer sus competencias sobre cualquier materia respetando el derecho de la Unión. [21] No por manida ha perdido su fuerza esa premisa, pues se verá en el análisis de la justificación la importancia de atender a ciertos factores que van sumándose a los tradicionales argumentos invocados para justificar restricciones de esa índole, como la coherencia del régimen fiscal, [22] la necesidad de asegurar el control fiscal y la lucha contra el fraude. [23]

51. Por lo que atañe a la libre circulación de personas, el Tribunal de Justicia ha considerado que preceptos del Tratado en ese ámbito tienen por objeto facilitar a los ciudadanos comunitarios el ejercicio de cualquier tipo de actividad profesional en el territorio de la Unión y se oponen a las medidas nacionales que pudieran colocarlos en una posición desfavorable si desearan desempeñar una actividad económica en el territorio de otro Estado miembro. [24]

52. Más concretamente, en materia de libre circulación de trabajadores, el Tribunal ha juzgado que las normas que impidan o disuadan a un trabajador nacional de un Estado miembro de abandonar su país de origen para ejercer su derecho a la libre circulación suponen obstáculos a dicha libertad, aun cuando se apliquen con independencia de la nacionalidad de los trabajadores afectados. [25]

53. En el presente caso, el artículo 139 *ter* de la L.I.R. priva de una ventaja tributaria, el crédito fiscal, al jubilado cuya pensión no provenga de una caja de pensiones o de otro obligado al pago luxemburgués. Esta diferencia de trato puede disuadir tanto a trabajadores en Luxemburgo que quieran buscar una ocupación en otro Estado miembro, como a trabajadores luxemburgueses, o que ostenten la nacionalidad de otro Estado miembro, que aspiren a instalarse en el territorio de Luxemburgo tras su jubilación.

54. La normativa nacional controvertida crea, además, una discriminación indirecta, [26] en la medida en que la falta de una ficha de retenciones, con lo que significa, repercutirá en la denegación del crédito fiscal a nacionales de otros Estados miembros en mayor proporción que a luxemburgueses, puesto que serán sobre todo los primeros quienes percibirán pensiones de otros países de la Unión. [27]

55. Ciertamente, no existiría una disparidad de trato si las circunstancias del Sr. Kohll fuesen distintas de la del jubilado que cobra su pensión de una caja de pensiones luxemburguesa. El examen del contraste entre las situaciones en liza también es típico en los asuntos de fiscalidad directa y libertades de circulación, debiéndose realizar, por imperativos dogmáticos, con anterioridad al análisis de las justificaciones. [28]

21 — Así, por ejemplo, en las sentencias recaídas en los asuntos Test Claimants in Class IV of the ACT Group litigation (C–374/04, EU:C:2006:773), apartado 36; Comisión/Bélgica (C-250/08, EU:2011:793), apartado 33; así como Dijkman y Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397), apartado 20.

22 — Esta justificación se reconoció por primera vez en la sentencia Bachman (C-204/90; EU:C:1992:35), apartado 21, y ha sido frecuentemente utilizada en otras posteriores como, por ejemplo, las sentencias Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588), apartado 43; o Comisión/Bélgica (C-250/08, EU:2011:793), apartado 70.

23 — Véase, por ejemplo, la sentencia Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124), apartado 50, y la jurisprudencia allí citada.

24 — Sentencias, entre otras, Bosman (C-415/93, EU:C:1995:463), apartado 94; Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22), apartado 37; y Kranemann (C-109/04, EU:C:2005:187), apartado 25.

25 — Sentencias Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513), apartado 74; y Kranemann (C-109/04, EU:C:2005:187), apartado 26.

26 — Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las normas sobre igualdad de trato no solo prohíben las discriminaciones ostensibles basadas en la nacionalidad, sino también cualquier forma encubierta de discriminación que, aplicando otros criterios de distinción, conduzca de hecho al mismo resultado (sentencia Sotgiu, C-152/73, EU:C:1974:13, apartado 11).

27 — Véase, por comparación, la sentencia Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186), apartado 14.

28 — Véanse, por ejemplo, las sentencias Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109), apartados 24 a 38; y Schröder (C-450/09, EU:C:2011:198), apartado 37.

56. El juicio sobre el carácter comparable de las situaciones se ha llevado a cabo, principalmente, en asuntos que afectaban a no residentes frente a residentes en un Estado miembro determinado. [29] En este sentido, el Tribunal de Justicia ha declarado que una persona no residente que no obtiene ingresos significativos en el Estado miembro de su residencia y percibe la mayor parte de sus ingresos imponibles de una actividad ejercida en otro Estado miembro no se encuentra en una situación objetivamente distinta de la del residente que ejerce en este último Estado una actividad asalariada comparable. [30]

57. De lo anterior se deduce que, si en las circunstancias descritas en el punto precedente, el residente y el no residente se hallan en tesituras objetivamente comparables, con mayor razón lo habrán de estar dos contribuyentes residentes en el mismo Estado miembro, como sucede en el presente asunto. Puesto que el CDI entre Luxemburgo y los Países Bajos somete los ingresos de las pensiones como las del Sr. Kohll al fisco luxemburgués, el único elemento diferencial consiste en el origen neerlandés de la pensión del recurrente en el procedimiento principal.

58. No obstante, siendo ese elemento transnacional el que precisamente otorga al Sr. Kohll el amparo del artículo 45 TFUE, sería paradójico, y aun contradictorio, que se erigiera al mismo tiempo en el argumento clave para sostener que el jubilado que percibe su pensión de una caja luxemburguesa y el que la percibe de otro Estado miembro no están en situaciones objetivamente comparables.

59. Además, en relación con el propósito de la L.I.R. [31] (es decir, la ayuda a los desfavorecidos mediante el aumento de su renta disponible) la articulación de dicha normativa nacional posiblemente no resulte demasiado coherente. Aunque no sea el supuesto del recurrente en el procedimiento principal, [32] la ventaja fiscal no beneficiará a aquellos jubilados con pensiones de una cuantía baja que las reciban de otro Estado miembro, siendo obvio que se encontrarán en la misma situación, desde la perspectiva fiscal y material, que los jubilados cuyas pensiones sean satisfechas por las cajas de pensiones luxemburguesas.

60. Por consiguiente, estimo que personas como el Sr. Kohll y los pensionistas residentes en Luxemburgo que perciben su pensión de cajas luxemburguesas están en las mismas circunstancias, desde el punto de vista fiscal, en dicho país.

61. Por último, aunque el Gobierno luxemburgués no lo haya mencionado expresamente, podría pensarse que la limitada cuantía del crédito fiscal (un máximo anual de 300 euros) no tendría efecto disuasorio sobre los trabajadores en relación con el ejercicio de su derecho a la libre circulación. A este respecto, ha de señalarse que, a tenor de una jurisprudencia reiterada, incluso una restricción a una libertad fundamental de escaso alcance o de poca importancia está prohibida por el Tratado. [33]

62. Por tanto, y como primera conclusión intermedia, considero que la normativa controvertida constituye una restricción a la libre circulación de trabajadores del artículo 45 TFUE.

29 — Empezando con la conocida sentencia Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31).

30 — Sentencias Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), apartados 36 y 37; y Turpeinen (C-520/04; EU:C:2006:703), apartados 28 y 29.

31 — Comparto el criterio del abogado general Jääskinen de tener en cuenta el objetivo perseguido por las normas nacionales controvertidas también en el marco del examen de la comparabilidad de las situaciones [conclusiones presentadas en el asunto Comisión/Estonia (C-39/10, EU:C:2011:770), punto 73].

32 — Se deduce del auto de remisión que sus ingresos por las dos pensiones objeto del litigio principal no permiten incluirlo en la categoría de desfavorecido, sin necesidad de aportar ahora más precisiones sobre la cuantía.

33 — Asunto F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612), apartado 50, y jurisprudencia allí citada.

C.Sobre la justificación de la restricción a la libre circulación de trabajadores

63. Como es sabido, el análisis de la compatibilidad de una normativa nacional contraria a la libre circulación de trabajadores no se agota con la evidencia de que supone una traba a dicha libertad. El Tribunal de Justicia utiliza en el marco de ese análisis una *rule of reason* [34] destinada a atenuar los efectos de la integración de aquellas normativas nacionales en el ámbito de aplicación del artículo 45 TFUE.

64. Así, en palabras del Tribunal de Justicia, una medida que obstaculiza la libre circulación de los trabajadores solo puede justificarse si persigue un fin legítimo compatible con el Tratado y lo hace por razones imperiosas de interés general. Además, también sería preciso que una medida de estas características fuese adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue, sin exceder de lo imprescindible para alcanzarlo, [35] el conocido «test de proporcionalidad».

65. He avanzado en los puntos 24 y 25 de estas conclusiones los dos argumentos propuestos por el Gobierno luxemburgués en defensa de la compatibilidad de su medida nacional con el artículo 45 TFUE: los efectos desorbitados que acarrearía su modificación y la coherencia del régimen fiscal.

66. En cuanto al primer argumento, el Gobierno de Luxemburgo se refiere a las características del crédito fiscal, afirmando que la llevanza de las fichas de retenciones por las cajas de pensiones y otros obligados los sitúa en mejor posición tanto para conceder el crédito fiscal, como para imputarlo o restituirlo de un modo directo y efectivo. Poreso, prosigue, cualquier modificación de esa estructura entrañaría consecuencias administrativas desproporcionadas para las administraciones, las cajas y los contribuyentes. El sistema de fichas no permite incluir a aquellos jubilados cuyas pensiones provengan de otros Estados miembros, al carecer las cajas y los otros organismos luxemburgueses de medios para llevar a cabo retenciones en origen sobre tales pensiones

67. El argumento no convence por tres razones. La primera, porque el Sr. Kohll no solicita que sus pensiones neerlandesas se sometan inevitablemente a retención en Luxemburgo. La crítica no radica en la exclusión de la retención en origen de las pensiones de otros Estados miembros, sino en la denegación absoluta de la ventaja tributaria, en forma de crédito fiscal, con vistas a aumentar su renta disponible. El beneficio tributario bien podría otorgarse en otro estadio de las relaciones entre el sujeto pasivo y la administración fiscal, como por ejemplo al presentar la declaración del impuesto sobre la renta, mediante una deducción de la cuota tributaria. Esta última posibilidad admitiría que los jubilados en la misma situación que el Sr. Kohll disfrutaran del paralelo incremento de renta, en consonancia con el objetivo de la norma controvertida, tal y como lo ha descrito el Gobierno luxemburgués.

68. La segunda razón que, a mi juicio, desvirtúa la defensa esgrimida es que el Gobierno luxemburgués no ha ofrecido ninguna explicación concluyente sobre las supuestas contingencias administrativas y su carácter desproporcionado. La vaga mención de los problemas operativos del régimen fiscal no basta para tenerlos por probados.

34 — Fue el abogado general Léger quien en sus conclusiones del asunto Schumacker (C-279/93, EU:C:1994:391), puntos 47 y 48, utilizó estos términos para describir el paso en el *íter* analítico de las restricciones a la libre circulación de trabajadores.

35 — Sentencia Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124), apartado 47, y jurisprudencia allí citada.

69. La tercera razón, y probablemente la más contundente, dimana de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, a cuyo tenor las dificultades prácticas no pueden justificar por sí solas ninguna restricción a una libertad fundamental garantizada por el Tratado. [36] Dado que el Gobierno luxemburgués no ha ligado esas presuntas dificultades con ninguna de otra naturaleza, que hubiera podido coadyuvar al éxito de su primer argumento (siempre en el marco del análisis de la explicación esgrimida), queda sin justificar la restricción a la libertad de circulación de trabajadores a la que aboca el artículo 139 *ter* de la L.I.R.

70. El Gobierno de Luxemburgo aduce, como segundo argumento, la necesidad de mantener la coherencia de su régimen fiscal, incidiendo en el vínculo entre el sistema de recaudación del impuesto, es decir, la retención en origen, y la aplicación del crédito fiscal para pensionistas. Afirma que la disposición controvertida es adecuada para alcanzar el objetivo perseguido por la norma fiscal y que no existen medidas menos restrictivas para obtener ese mismo resultado.

71. La salvaguardia de la coherencia del régimen fiscal, como alegación supuestamente «eximente», se articula en torno a la idea de que la pérdida de ingresos para la Hacienda nacional, derivada de la concesión de una ventaja fiscal, se contrarresta con la imposición del mismo sujeto pasivo por sus rentas en un ámbito estrechamente conectado con el de la ventaja. [37]

72. En el caso de autos, sin embargo, coincido con la Comisión en que la pretendida coherencia del régimen fiscal controvertido no ha quedado demostrada. En particular, no existe conexión directa entre la ventaja fiscal y una imposición que la compense. El nexo al que alude el Gobierno luxemburgués afecta a la ventaja fiscal en relación con la técnica de la retención, pero no con otro tributo que se haya concebido para contrarrestar la pérdida de ingresos fiscales ocasionada por la concesión del crédito fiscal. En consecuencia, procede también rechazar este segundo motivo invocado por el Gobierno luxemburgués en defensa de la compatibilidad del artículo 139 *ter* de la L.I.R. con el artículo 45 TFUE.

73. La panoplia de justificaciones que cabría invocar en el marco de la apreciación global de la libertad de circulación de trabajadores no se agota con las dos ya precedentemente. De hecho, el Tribunal de Justicia ha aceptado como válidas otras que afrontaré brevemente, aun cuando el Gobierno de Luxemburgo no las ha propuesto.

74. Así, limitándonos al ámbito fiscal, la justificación basada en preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros [38] podría acogerse, en especial, cuando el objetivo del régimen de que se trate consista en evitar comportamientos que comprometan el derecho de un Estado miembro a ejercer su competencia fiscal sobre las actividades desplegadas en su territorio. [39]

75. Sin embargo, como acertadamente destaca la Comisión, en el presente asunto no ha lugar a tal justificación, pues Luxemburgo ostenta el poder de imposición, en virtud del artículo 19 del CDI, tanto sobre las pensiones percibidas por los jubilados adscritos a cajas de pensiones en dicho Estado miembro, como sobre las pensiones procedentes de los Países Bajos.

36 — Sentencia Dijkman y Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397), apartado 60.

37 — Véanse las conclusiones del abogado general Ruiz-Jarabo Colomer presentadas en el asunto Terhoeve (C-18/95, EU:C:1998:177), punto 62, explicando la justificación expuesta en la sentencia Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35).

38 — La Comisión trae a colación esta justificación en sus observaciones escritas.

39 — Sentencia Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138), apartado 81, y jurisprudencia citada.

76. En el contexto en el que, según el Gobierno luxemburgués, se inscribe la normativa nacional controvertida, esto es, la política social, también se ha reconocido la posibilidad de invocar ciertos fines de carácter sociopolítico, que pueden constituir una razón imperiosa de interés general; por ejemplo, los incentivos a la construcción de viviendas de alquiler, para satisfacer las necesidades de este tipo de viviendas en Alemania,[40] o facilitar la adquisición de una primera vivienda por particulares, en el contexto más general de la política social del Estado griego,[41] e incluso objetivos de política de desarrollo.[42]

77. Según la jurisprudencia mencionada en el punto anterior, una medida que establezca una ventaja fiscal y que constituya una restricción a la libre circulación de trabajadores podría justificarse si persigue un objetivo de política social, siempre que sea adecuada para garantizar la realización de tal objetivo y no exceda de lo que es indispensable para alcanzarlo.

78. En el caso de autos, la reforma legislativa de 2008, que introdujo el artículo 139 *ter* en la L.I.R., tenía como meta —siempre a tenor de las explicaciones del Gobierno luxemburgués— el incremento de la renta disponible de los jubilados, para ayudar a los más desfavorecidos. Por muy loable que sea ese propósito, hay que reconocer que la medida no parece enteramente apropiada para alcanzar un objetivo de carácter social cuando, por un lado, excluye a todos los jubilados que, como el Sr. Kohll, perciben su pensión de otros Estados miembros y tributan en Luxemburgo y, por otro lado, no introduce un límite máximo en el nivel de las rentas de las personas beneficiarias, ya que también redunda en favor de pensionistas con niveles de ingresos elevados. La norma controvertida no sería, pues, adecuada para cumplir plenamente la finalidad teórica que la inspira, por lo que no cabría esgrimir tampoco el designio de política social.

79. Por último, con carácter subsidiario, y por si el Tribunal de Justicia apreciase que la normativa controvertida está justificada por alguno de los motivos examinados en los puntos precedentes, estimo que tampoco resultaría proporcionada al objetivo que pretende. Existen formas menos gravosas, en términos jurídicos, de lograrlo sin excluir a los jubilados que, como el Sr. Kohll, perciben su pensión de otro Estado miembro. Entre ellas, según ya he indicado, se encontraría, por ejemplo, la posibilidad de instaurar una deducción de la cuota tributaria por el importe máximo del crédito fiscal.

80. En suma, no considero justificada la normativa sobre la que versa la pregunta prejudicial. He de confirmar, pues, la conclusión intermedia antes avanzada, esto es, que el artículo 139 *ter*, apartado 1, de la L.I.R. no es compatible con el principio de la libre circulación de los trabajadores, recogido en el artículo 45 TFUE, en la medida en que reserva el crédito fiscal a favor de los jubilados solo a las personas sujetas al régimen de retenciones fiscales en origen.

V.Conclusión

81. A tenor de los razonamientos anteriores, propongo al Tribunal de Justicia responder a la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal administratif de Luxemburgo de la siguiente manera:

«La libre circulación de los trabajadores, establecida en el artículo 45 TFUE, se opone a una norma nacional, como el artículo 139 *ter*, apartado 1, de la Ley modificada de 4 de diciembre de 1967, relativa al impuesto sobre la renta, en la medida en que reserva el crédito fiscal a favor de los jubilados solo a las personas sujetas al régimen de retenciones fiscales en origen.»

40 — Sentencia Grundstücksgemeinschaft Busley y Cibrián Fernández (C-35/08, EU:C:2009:625), apartados 31 y 32.

41 — Sentencia Comisión/Grecia (C-155/09, EU:C:2011:22), apartados 51, 52, 70 y 71.

42 — Sentencia Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124), apartado 59.