CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. PHILIPPE LÉGER

presentadas el 13 de marzo de 2003 [1]

1. La presente petición de decisión prejudicial dirigida al Tribunal de Justicia por el Finanzgericht Berlin (Alemania) atañe a la situación fiscal en relación con el impuesto sobre la renta de un no residente que presta servicios en Alemania y es nacional neerlandés. Esta clase de situación transfronteriza está regulada por el Convenio de 16 de junio de 1959 celebrado entre el Reino de los Países Bajos y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición. [2]

I. El marco jurídico nacional

2. La legislación alemana relativa al impuesto sobre la renta, la Einkommensteuergesetz (Ley del impuesto sobre la renta), según el texto de 1996 (en lo sucesivo, «EStG 1996»), diferencia la imposición de los residentes, personas sujetas al impuesto por obligación personal cuyos rendimientos se gravan en su totalidad, y la de los no residentes, personas sujetas al impuesto por obligación real cuyos rendimientos se gravan parcialmente. La EStG 1996 prevé la imposición de los rendimientos netos de las personas sujetas por obligación personal a un tipo determinado según una escala de gravamen progresiva, que comprende un tramo de rendimientos mínimos exentos.

3. El artículo 50a, apartado 4, de la EStG 1996 regula la imposición de los rendimientos de las personas sujetas por obligación real, es decir, las personas que no tienen su domicilio ni su residencia habitual en Alemania y que son sujetos pasivos por los rendimientos obtenidos en ese Estado. Según el artículo 50a, apartado 4:

«1. En el caso de las personas sujetas por obligación real, el impuesto sobre la renta se percibirá mediante retención en la fuente:

sobre los rendimientos percibidos en contraprestación de servicios artísticos, deportivos o similares en el territorio nacional, o generados por la explotación de esos servicios en el territorio nacional, incluidos los rendimientos derivados de otros servicios vinculados a los anteriores con independencia de la persona que perciba los ingresos [...]

1 — Lengua original: francés.
2 — BGBl. 1960 II, p. 1782.

La cuantía de la retención en la fuente será igual al 25 % de esos ingresos [...]»

4. Los rendimientos contemplados por el artículo 50a, apartado 4, de la EStG 1996 abarcan todos los bienes, dinerarios y que tengan valor pecuniario, percibidos por el sujeto pasivo, sin deducción de los gastos profesionales, de los extraordinarios ni de tributos.

5. En virtud de la retención del impuesto en la fuente, el impuesto sobre la renta así satisfecho se reputa, en principio, como definitivo. La ley no prevé ningún procedimiento de devolución. [3] La única excepción posible es el supuesto de que los gastos profesionales excedan de la mitad de los ingresos. [4]

6. El artículo 1, apartado 3, de la EStG 1996 prevé que determinadas personas a las que es aplicable el artículo 50a pueden solicitar que se les aplique el régimen de las personas sujetas por obligación personal al impuesto sobre la renta. En este caso, su imposición se equipara *(a posteriori)* a la de la persona sujeta al impuesto por obligación personal. Las personas sujetas por obligación real sólo pueden ejercitar ese derecho si se cumple alguno de los siguientes requisitos: bien que al menos el 90 % de los rendimientos haya sido gravado, durante el año natural, con el impuesto alemán sobre la renta, bien que los rendimientos no sujetos al impuesto alemán sobre la renta durante el año natural sean iguales o inferiores a 12.000 DEM.

7. A las personas que ejerciten ese derecho se les aplicarán las mismas reglas de la EStG 1996 que a las personas sujetas al impuesto por obligación personal. En efecto, según la ley alemana, la base imponible de éstas, cuando los rendimientos proceden de una actividad por cuenta propia, es el rendimiento neto (ingresos menos gastos reales). Además, sus rendimientos son gravados conforme a una escala de gravamen progresiva, que comprende un tramo de rendimientos mínimos exentos. [5]

II. Los hechos y el litigio principal

8. El Sr. Arnoud Gerritse es un nacional neerlandés que ejerció una actividad por cuenta propia en Alemania durante el año 1996. Actuó como batería en una emisora de radio de Berlín el 25 de abril de 1996. Su remuneración fue de 6.007,55 DEM. La emisora de radio dedujo de esta cantidad el 25 %, [6] esto es, 1.501,89 DEM, en concepto de impuesto sobre la renta a tanto alzado, con retención en la fuente, y 112,64 DEM en concepto de recargo de solidaridad.

3 — Artículo 50, apartado 5, de la EStG 1996.

4 — Artículo 50, apartado 5, punto 3, segunda frase, de la EStG 1997, aplicable retroactivamente a las remuneraciones percibidas después del 31 de diciembre de 1995.

5 — Para el año 1996, el tramo de rendimientos exentos era de 12.095 DEM (artículo 32a de la EStG 1996).

6 — Conforme al artículo 50a, apartado 4, de la EStG 1996.

9. El mismo año el Sr. Gerritse también percibió rendimientos brutos por importe próximo a 55.000 DEM en su Estado de residencia, los Países Bajos, y en Bélgica.

10. En virtud del Convenio entre el Reino de los Países Bajos y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición, los rendimientos percibidos por el Sr. Gerritse en Alemania están sujetos al impuesto sobre la renta en este Estado miembro. Según la ley alemana este impuesto se liquida aplicando a los rendimientos brutos un tipo fijo del 25 %, con retención en la fuente.

11. Al amparo del artículo 1, apartado 3, de la EStG de 1996, el Sr. Gerritse solicitó el 4 de septiembre de 1998 al Finanzamt Neukölln-Nord (Alemania) que le fuera aplicado el régimen de las personas sujetas por obligación personal al impuesto sobre la renta.

12. Este órgano tributario denegó su solicitud mediante resolución de 3 de diciembre de 1998.

13. El Sr. Gerritse interpuso recurso contra esa resolución ante el Finanzgericht Berlin. Alega que, en virtud de la sentencia Biehl [7] y del principio de no discriminación protegido por el Derecho comunitario, tiene derecho a la liquidación del impuesto sobre la renta conforme al régimen de las personas sujetas a él por obligación personal, ya que un residente que se hallara en situación comparable a la suya no estaría obligado al pago del impuesto, en razón del tramo de rendimientos mínimos exentos hasta la cuantía de 12.095 DEM. [8]

III. La cuestión prejudicial

14. El Finanzgericht Berlin decidió suspender el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe considerarse contrario al artículo 52 del Tratado CE [...] que, con arreglo al artículo 50a, apartado 4, primera frase, punto 1, y segunda frase, de la [EStG 1996], un nacional neerlandés que haya obtenido en Alemania durante el año natural unos rendimientos netos gravados con el impuesto, derivados de una actividad por cuenta propia, por importe próximo a 5.000 DEM, esté sujeto a una retención fiscal del 25 %, más el recargo de solidaridad, sobre los rendimientos (brutos) próximos a 6.000 DEM, practicada por el deudor de la remuneración, y no tenga la posibilidad de obtener la devolución total o parcial del impuesto pagado, mediante una solicitud de devolución o de liquidación?»

7 — Sentencia de 8 de mayo de 1990 (C-175/88, Rec. p. I-1779).

8 — Artículo 32a, apartado 1, segunda frase, punto 1, de la EStG 1996.

IV. Análisis

15. Al igual que el Sr. Gerritse y la Comisión de las Comunidades Europeas, pienso que la cuestión del Finanzgericht Berlin debe ser interpretada en el sentido de que se refiere al artículo 59 del Tratado CE (actualmente artículo 49 CE, tras su modificación), y no al artículo 52 del Tratado. [9] En efecto, la situación objeto del litigio principal, en razón del carácter temporal de la actividad por cuenta propia ejercida por el demandante, está regulada por las normas del Tratado sobre la libre prestación de servicios. [10]

16. Con carácter previo, debe recordarse por una parte que la legislación alemana prevé un tipo impositivo diferente según se trate de rendimientos de personas sujetas al impuesto por obligación personal, los residentes, o de rendimientos de personas sujetas al impuesto por obligación real, los no residentes. En concreto, la ley alemana aplica una escala de tipos de gravamen progresivos, con un tramo de rendimientos mínimos exentos, a los residentes, y un tipo fijo del 25 % a los no residentes.

17. Por otra parte, la ley alemana trata de modo diferente los gastos profesionales según se trate de rendimientos de un residente o de un no residente. En concreto, permite deducir esos gastos de los rendimientos imponibles de los residentes, en tanto que los no residentes no pueden deducirlos de sus rendimientos imponibles.

18. Considerando esos elementos, ha de entenderse que con la cuestión prejudicial se pretende determinar si el artículo 59 del Tratado se opone a una legislación nacional reguladora del impuesto sobre la renta que, como en el presente asunto, trata de modo diferente a los residentes y a los no residentes. Por una parte, los rendimientos de los residentes son gravados según una escala de gravamen progresiva que comprende un tramo de rendimientos mínimos exentos, mientras que los de los no residentes son gravados con un tipo fijo, y por otra parte los residentes están gravados por el impuesto por sus rendimientos netos, una vez deducidos sus gastos profesionales, en tanto que los no residentes lo están por sus rendimientos brutos, sin deducción de esos gastos.

19. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, «aunque, en el estado actual del Derecho comunitario, la materia de los impuestos directos no está incluida, como tal, en la esfera de competencia de la Comunidad, no es menos cierto que los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho comunitario». [11] Se sigue de ello que en el ejercicio de la competencia que

9 — Véase la sentencia de 20 de marzo de 1986, Tissier (35/85, Rec. p. 1207), apartado 9.

10 — Véase la sentencia de 30 de noviembre de 1995, Gebhard (C-55/94, Rec. p. I-4165), apartado 39.

11 — Véanse las sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), apartado 21; de 11 de agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, Rec. p. I-2493), apartado 16; de 27 de junio de 1996, Asscher (C-107/94, Rec. p. I-3089), apartado 36; de 14 de septiembre de 1999, Gschwind (C-391/97, Rec. p. I-5451), apartado 20, y de 15 de enero de 2002, Gottardo (C-55/00, Rec. p. I-413), apartado 32.

mantienen, los Estados miembros no deben vulnerar las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado, como es la libre prestación de servicios. [12]

20. Igualmente, según el Tribunal de Justicia, «desde la perspectiva de un mercado único y con objeto de permitir alcanzar sus objetivos, el artículo 59 del Tratado se opone a la aplicación de toda normativa nacional que dificulte más la prestación de servicios entre Estados miembros que la puramente interna en un Estado miembro». [13]

A. *Sobre el tipo impositivo fijo del 25 %*

21. En la primera parte de su cuestión prejudicial el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el artículo 59 del Tratado se opone a una legislación nacional relativa al impuesto sobre la renta, como la del presente asunto, que grava de modo diferente los rendimientos de un residente y los de un no residente, pues al primero se le aplica una escala de gravamen progresiva que comprende un tramo de rendimientos mínimos exentos, y al segundo, un tipo fijo.

22. Opino que la aplicación a los rendimientos percibidos por el Sr. Gerritse en Alemania de un tipo impositivo fijo del 25 % en lugar de una escala de gravamen progresiva que comprende un tramo de rendimientos mínimos exentos no es contraria a las reglas del Tratado sobre la libre prestación de servicios.

23. Según reiterada jurisprudencia, [14] las normas sobre igualdad de trato no sólo prohíben las discriminaciones manifiestas basadas en la nacionalidad, sino también cualquier forma de discriminación encubierta que aplicando otros criterios de diferenciación conduzca de hecho al mismo resultado.

24. Así pues, una normativa nacional aplicable con independencia de la nacionalidad del sujeto pasivo, pero que establece una distinción basada en el criterio de la residencia, en el sentido de que niega a los no residentes determinadas ventajas fiscales que, por el contrario, se conceden a los residentes en el territorio nacional, implica el riesgo de producir efectos en perjuicio principalmente de los nacionales de otros Estados miembros. En efecto, los no residentes son con mayor frecuencia no nacionales. [15]

25. A continuación, debe señalarse que, en virtud de reiterada jurisprudencia, una

12 — Véanse las sentencias de 28 de enero de 1992, Bachmann (C-204/90, Rec. p. I-249), apartado 31, y Comisión/Bélgica (C-300/90, Rec. p. I-305), apartado 22.

13 — Véase la sentencia de 3 de octubre de 2002, Danner (C-136/00, p. I-8147), apartado 29. Véase también la sentencia de 5 de octubre de 1994, Comisión/Francia (C-381/93, Rec. p. I-5145), apartado 17.

14 — Véanse las sentencias de 12 de febrero de 1974, Sotgiu (152/73, Rec. p. 153), apartado 11, y de 13 de julio de 1993, Commerzbank (C-330/91, Rec. p. I-4017), apartado 14.

15 — Véase la sentencia Schumacker, antes citada, apartado 28.

discriminación sólo puede consistir en la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes. [16]

26. Ahora bien, en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y la de los no residentes no son, en general, comparables. [17] De ahí que sea posible que un Estado miembro establezca reglas diferentes en esta materia según sean de aplicación a los residentes o a los no residentes.

27. En el presente asunto, la parte esencial de los rendimientos del Sr. Gerritse se genera en su Estado de residencia y sólo obtiene una parte menor por su actividad en Alemania. La situación del Sr. Gerritse no es comparable con la de un residente alemán, pues se diferencia objetivamente de ésta tanto desde el punto de vista de la fuente de la renta como el de la capacidad contributiva subjetiva o el de la consideración de su situación personal y familiar. [18]

28. La diferencia de situación objetiva es apta para justificar una diferencia de trato mediante la aplicación de reglas diferentes en un supuesto como el del presente asunto. [19] Pero es preciso además que esa diferencia de trato no obstaculice la libre prestación de servicios ni desfavorezca al Sr. Gerritse.

29. Así pues, ha de examinarse si la aplicación del tipo de gravamen fijo, como en el presente asunto, en lugar de la aplicación de una escala de gravamen progresiva que comprende un tramo de rendimientos mínimos exentos, puede desfavorecer la actividad en Alemania del Sr. Gerritse y de ese modo puede poner en peligro la efectividad del principio de libre prestación de servicios.

30. Para ello examinaré en primer lugar si el Sr. Gerritse puede exigir efectivamente la aplicación del tramo de rendimientos mínimos exentos. En segundo lugar, examinaré si la aplicación del tipo impositivo fijo del 25 % en lugar de la escala de gravamen progresiva constituye una desventaja real para el Sr. Gerritse.

31. El Finanzamt Berlin, [20] el Gobierno finlandés [21] y la Comisión [22] afirman que no ha de tenerse en cuenta a favor del Sr.

16 — Ibídem, apartado 30.

17 — Ibídem, apartados 31, 33 y 34.

18 — Véanse las sentencias antes citadas Wielockx, apartado 18; Schumacker, apartados 31 y ss.; Asscher, apartado 41; Gschwind, apartado 22, y de 16 de mayo de 2000, Zurstrassen (C-87/99, Rec. p. I-3337), apartado 21.

19 — Véanse en ese sentido las sentencias antes citadas Schumacker, apartados 36 a 38; y Asscher, apartado 42.

20 — Véanse sus observaciones escritas (p. 3).

21 — Véanse sus observaciones escritas (punto 10).

22 — Véanse sus observaciones escritas (puntos 31 y 32).

Gerritse el tramo de rendimientos mínimos exentos que establece la legislación alemana ya que esa regla legal tiene un fin social. Éste consiste en que el sujeto pasivo disponga de un mínimo vital exento del gravamen sobre la renta.

32. Ésa es también mi opinión. Según jurisprudencia reiterada, cuando una persona percibe la mayor parte de sus rendimientos en su Estado de residencia, a éste corresponde garantizarle un mínimo vital, y no a otros Estados miembros en los que esa persona haya percibido también rendimientos. [23] En el presente asunto, no es pues la República Federal de Alemania el Estado que ha de garantizar el mínimo vital del Sr. Gerritse, pues éste percibe en ese país sólo una parte menor de sus rendimientos.

33. En cuanto al tipo fijo del 25 % aplicado en el presente asunto, recuérdese la sentencia Asscher antes citada, en la que el Tribunal de Justicia manifestó que no se puede gravar a los no residentes con un tipo impositivo más alto que el aplicado a los residentes, y ello en todo caso cuando el rendimiento que el no residente percibe en el Estado donde ejerce su actividad se integra en su renta total y se grava con tipos progresivos en su Estado de residencia. [24]

34. Ambos requisitos concurren en el asunto presente.

35. Por un lado, conforme al Convenio celebrado para evitar la doble imposición, el Estado de residencia, los Países Bajos, grava la renta mundial del Sr. Gerritse, incluidos los rendimientos percibidos en Alemania, con tipos progresivos. El Gobierno neerlandés destaca en su respuesta al Tribunal de Justicia que tiene en cuenta el impuesto pagado en los diversos países donde el sujeto pasivo ejerce su actividad y lo deduce del impuesto devengado por renta mundial. [25] Así pues, se reconoce al Sr. Gerritse la exención del impuesto respecto a los rendimientos percibidos en Alemania en el ejercicio de la libre prestación de servicios. Esa exención se deducirá de la cuota correspondiente a la renta mundial.

36. Por otro lado, la Comisión ha logrado demostrar convincentemente en sus observaciones escritas [26] que de la aplicación de los tipos progresivos previstos por la legislación alemana a los rendimientos percibidos por el Sr. Gerritse resultaría un tipo comparable al tipo fijo del 25 % que se le ha aplicado.

37. Concretamente, en el caso del Sr. Gerritse, atendiendo a sus rendimientos netos y a la escala de tipos de gravamen en la EStG 1996, el tipo medio de gravamen habría sido el 26,5 %. La Comisión concluye con razón que, de aplicarse este tipo, no existiría discriminación. En el caso del Sr. Gerritse, el tipo del 25 % que le

23 — Véanse las sentencias antes citadas Schumacker, apartado 32, y Gschwind, apartado 22.

24 — Apartados 45 y ss.

25 — Véanse las respuestas del Gobierno neerlandés a las preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia (p. 2).

26 — Puntos 27 y ss.

aplica la EstG 1996 no le perjudica en comparación con un residente a quien se aplique la escala de gravamen progresiva.

38. La norma de la ley alemana que prevé en el presente asunto un tipo fijo del 25 % no es pues contraria a las reglas del Tratado sobre la libre prestación de servicios.

B. *Sobre la deducibilidad de los gastos profesionales*

39. Con carácter previo, debe recordarse que la EStG 1996 tiene en cuenta, al gravar los rendimientos de los residentes, los rendimientos netos, deducidos los gastos profesionales, y al gravar los de los no residentes, los rendimientos brutos sin esa deducción. [27]

40. Mediante la segunda parte de su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente trata de determinar si el artículo 59 del Tratado se opone a una legislación nacional, como la discutida en este asunto, que grava de modo diferente los rendimientos de un residente y los de un no residente, en la medida en que toma en cuenta los rendimientos netos del residente previa deducción de los gastos profesionales, y los rendimientos brutos del no residente sin deducción de esos gastos.

41. A mi entender, la legislación alemana genera una desventaja real para el Sr. Gerritse.

42. He destacado antes que un Estado miembro está facultado para aplicar reglas de imposición directa diferentes a los residentes y a los no residentes. Pero es además preciso que las reglas aplicables a los no residentes no les desfavorezcan en el ejercicio de su actividad al amparo de las reglas comunitarias.

43. Pues bien, la desventaja que el Sr. Gerritse alega haber sufrido a causa de la diferencia de trato prevista por la legislación alemana es manifiesta. [28] El Sr. Gerritse, a quien se impide deducir de sus rendimientos los gastos profesionales y los reales relacionados con su actividad, es gravado por una cantidad mayor que la de los residentes, pues éstos, a igualdad de

27 — Artículo 50, apartado 5, cuarta frase, punto 3, de la EStG 1997, aplicable retroactivamente a los rendimientos obtenidos después del 31 de diciembre de 1995.

28 — Véase también sobre este aspecto, Molenaar, D., «Obstacles for International Performing Artists», *European Taxation*, vol. 42, número 4, abril de 2002, pp. 149 y ss., especialmente pp. 150 y 151. El autor recuerda el comentario oficial del artículo 17 del modelo de Convenio de doble imposición de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) y la referencia a la deducción de los gastos profesionales en el país de la actividad. No obstante la OCDE, señala el autor, se abstiene de indicar cómo deben practicarse esas deducciones. El autor retoma la opinión del profesor Sandler, que calificó la no deducibilidad de los gastos profesionales como un obstáculo significativo, en un congreso IFA en Cannes en 1995.

rendimientos, pueden deducir sus gastos profesionales.

44. Además, el Sr. Gerritse carece de la posibilidad ulterior de deducir esos gastos en su Estado de residencia.

45. En estas circunstancias, considero que la legislación alemana, aplicable a la tributación de los rendimientos percibidos por el Sr. Gerritse en Alemania en virtud del Convenio celebrado para evitar la doble imposición, debe permitir la deducción de los gastos profesionales incurridos para la percepción de esos rendimientos. Al no permitirlo, la legislación alemana desfavorece al Sr. Gerritse en relación con los residentes que ejercen la misma actividad, pero que sólo serán gravados por sus rendimientos netos.

46. La desventaja sufrida por el Sr. Gerritse nace de la diferencia de trato establecida por la legislación alemana, fundada en el criterio de la residencia. Esa diferencia de trato constituye una discriminación indirecta.

47. Ha de comprobarse si esa discriminación es susceptible de justificación. En el estado actual del procedimiento, el Gobierno alemán no ha intervenido y el Finanzamt Berlin no ha invocado justificación que ampare la discriminación derivada de la legislación nacional.

48. Como destaca con razón el órgano jurisdiccional remitente, la no deducibilidad de los gastos profesionales de los no residentes no es justificable por el principio denominado de la «coherencia del sistema fiscal». En las sentencias antes citadas Bachmann y Comisión/Bélgica se ha reconocido que la necesidad de preservar la coherencia de un sistema fiscal es idónea para justificar normativas que pueden restringir la libertades fundamentales garantizadas por el Tratado. [29]

49. Ahora bien, en el presente asunto, la legislación alemana que prevé la imposición de los rendimientos del no residente al tipo fijo del 25 %, no justifica en modo alguno, ni siquiera en razón de la coherencia del sistema fiscal, que sean gravados los rendimientos brutos del no residente.

50. Por tanto, el Derecho comunitario se opone a las reglas de la legislación alemana en materia de impuesto sobre la renta que toman en consideración de manera diferente los rendimientos de un residente y los de un no residente, al gravar los rendimientos netos del residente y los brutos del no residente.

29 — Véanse las sentencias antes citadas Bachmann, apartados 21 a 23, y Comisión/Bélgica, apartados 14 a 16.

V. Conclusión

51. Propongo en consecuencia que el Tribunal de Justicia declare que:

«1) El artículo 59 del Tratado CE (actualmente artículo 49 CE, tras su modificación) no se opone a una legislación nacional, como la discutida en el presente asunto, que grava de modo diferente los rendimientos del residente, a los que se aplica una escala de gravamen progresiva que comprende un tramo de rendimientos mínimos exentos, y los del no residente, a los que se aplica un tipo fijo.

2) Ese artículo se opone en cambio a una legislación nacional, como la discutida en el presente asunto, que grava de modo diferente los rendimientos del residente y los del no residente, en la medida en que toma en cuenta los rendimientos netos del primero previa deducción de los gastos profesionales y los rendimientos brutos del segundo sin deducción de esos gastos.»