CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. PHILIPPE LÉGER

presentadas el 15 de febrero de 1996 *

1. El Hoge Raad der Nederlanden solicita al Tribunal de Justicia que dé un nuevo retoque al contexto fiscal del sujeto pasivo no residente en un Estado miembro, contexto que dicho Tribunal pule gradualmente. El presente asunto constituye la prolongación de las recientes sentencias del Tribunal de Justicia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, [1] y de 11 de agosto de 1995, Wielockx. [2]

El procedimiento ante el Juez nacional

Legislación aplicable al asunto principal

2. En los Países Bajos la fiscalidad directa de las personas físicas se regula por la Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Ley de 1964 del Impuesto sobre la Renta; en lo sucesivo, «Ley del Impuesto sobre la Renta») [3] y por la Wet op de loonbelasting 1964 (Ley de 1964 del Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal; en lo sucesivo, «Ley del Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal»). [4]

3. Dichas disposiciones fueron modificadas por las Leyes de 27 de abril de 1989 [5] y de 28 de diciembre de 1989, [6] que entraron en vigor el 1 de enero de 1990. A partir de esta reforma la percepción del Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal y la de las cotizaciones de los seguros sociales se realiza de forma combinada, de manera que el primer tramo de renta comprende un componente del impuesto y un componente de las cotizaciones sociales. La base imponible fue ampliada al suprimirse la reducción correspondiente a las cotizaciones de los seguros sociales y otras bonificaciones. En contrapartida, el tipo de gravamen del primer tramo se redujo respecto a los residentes y determinados no residentes asimilados a los primeros, y el del tercer tramo lo fue respecto a la totalidad de los sujetos pasivos.

4. El Impuesto sobre los Rendimientos de Trabajo Personal es un Impuesto sobre la Renta retenido en la fuente sobre la retribución de los trabajadores por cuenta ajena.

5. El director titular de una parte considerable del capital de una sociedad de responsabilidad limitada se considera trabajador por cuenta ajena y sujeto al Impuesto sobre los Rendimientos de Trabajo Personal por lo que respecta a su retribución. Asimismo, se le considera trabajador por cuenta ajena en

* Lengua original: francés.

1 — Asunto C-279/93, Rec. p. I-225.

2 — Asunto C-80/94, Rec. p. I-2493.

3 — Ley de 16 de diciembre de 1964, *Staatsblad* 519 y — versión posteriormente modificada— *Staatsblad* 1990, 103.

4 — Ley de 18 de diciembre de 1964, *Staatsblad* 521 y — versión posteriormente modificada— *Staatsblad* 1990, 104.

5 — *Staatsblad* 122, 123 y 129.

6 — *Staatsblad* 611.

relación con los seguros sociales generales, pero no a efectos de la aplicación de los seguros de los trabajadores por cuenta ajena. [7]

6. Las situaciones fiscales transfronterizas se regulan por el Convenio de 19 de octubre de 1970 entre el Gobierno del Reino de Bélgica y el Gobierno del Reino de los Países Bajos, celebrado para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y para regular algunas otras cuestiones en materia tributaria [8] (en lo sucesivo, «Convenio bilateral»).

7. Por ejemplo, con arreglo al apartado 1 del artículo 15 y al apartado 1 del artículo 16 de dicho Convenio bilateral los rendimientos del trabajo percibidos por una persona residente en Bélgica y que trabaja por cuenta ajena en los Países Bajos o ejerce el cargo de director de una sociedad de responsabilidad limitada domiciliada en los Países Bajos están sujetos a gravamen en los Países Bajos. En Bélgica, Estado de residencia, dicha persona únicamente tributa por el resto de sus ingresos.

8. El apartado 1 del artículo 20a de la Ley del Impuesto sobre los rendimientos de trabajo personal contiene una escala aplicable a los trabajadores residentes en los Países Bajos o a los trabajadores asimilados a éstos. La asimilación tiene lugar cuando los ingresos mundiales del trabajador consisten exclusivamente o casi exclusivamente, es decir, como mínimo en un 90 %, en rendimientos sujetos a gravamen en los Países Bajos. Se considera que se cumple este último requisito, con arreglo al apartado 3 del artículo 20a cuando los rendimientos del interesado están sujetos en los Países Bajos a las cotizaciones de los seguros sociales generales.

9. Si el trabajador interesado no reside en los Países Bajos y si sus ingresos mundiales no consisten exclusivamente o casi exclusivamente en rendimientos sujetos a gravamen en los Países Bajos deberá pagar la cuota del Impuesto sobre los Rendimientos de Trabajo Personal calculada según la escala establecida en el artículo 20b.

10. La escala del artículo 20a y la del artículo 20b únicamente difieren en el primer tramo de renta. En 1990 los trabajadores a los que se aplicaba el artículo 20a estaban sometidos, en cuanto al primer tramo de renta, a un tipo del 13 %, mientras que los trabajadores a los que se aplicaba el artículo 20b estaban sometidos, en cuanto al mismo tramo, a un tipo de gravamen del 25 %. Antes del año 1990 era de aplicación un único tipo de gravamen del 14 % al primer tramo de renta, respecto a todos los trabajadores.

11. En 1990, el tipo de las cotizaciones de seguros sociales percibidas al mismo tiempo que el Impuesto únicamente sobre el primer tramo de renta era del 22,10 %.

7 — Véase la situación de la jurisprudencia nacional descrita en las observaciones escritas de la Comisión (apartado 5).

8 — *Moniteur belge* de 25 de septiembre de 1971.

12. Por consiguiente, el trabajador por cuenta ajena que cotizara a los seguros sociales y rendimientos del trabajo estuviera sujeto a gravamen en los Países Bajos debería soportar retenciones del 13 % y del 22,10 %, es decir, en total el 35,10 %.

Hechos del litigio principal

13. El Sr. P. H. Asscher, de nacionalidad neerlandesa, está domiciliado en Bélgica desde el mes de mayo de 1986. Es director de una sociedad de responsabilidad limitada con domicilio social en los Países Bajos. Como tal desarrolla sus actividades en los Países Bajos. Por otra parte, es director de una sociedad belga con domicilio social en Bélgica. Como tal desarrolla sus actividades en Bélgica.

14. El Sr. Asscher tributa en Bélgica por los rendimientos que obtiene de la sociedad belga. Asimismo, está afiliado obligatoriamente en Bélgica a la Seguridad Social en el régimen de los trabajadores autónomos.

15. Los rendimientos que obtiene en los Países Bajos representan menos del 90 % de sus ingresos mundiales. No está sujeto, por tanto, a las cotizaciones de los seguros sociales generales.

16. En el mes de junio de 1990 percibió en los Países Bajos un salario bruto de 16.250 HFL del cual se retuvo la cantidad de 7.891,17 HFL con arreglo al artículo 20b de la Ley del Impuesto sobre los rendimientos de trabajo personal.

17. Presentó una reclamación contra dicha retención al inspector competente. Esta reclamación fue denegada.

18. Posteriormente interpuso un recurso contra la resolución denegatoria ante el Gerechtshof te Amsterdam. El 13 de abril de 1992 éste desestimó el recurso.

19. El Sr. Asscher recurrió en casación ante el Hoge Raad der Nederlanden contra la sentencia del Gerechtshof.

Cuestiones prejudiciales

20. Al considerar que la resolución del litigio dependía de la interpretación del artículo 48 del Tratado CE, el Hoge Raad der Nederlanden, mediante resolución de 23 de marzo de 1994, decidió suspender el procedimiento

y plantear al Tribunal de Justicia las cinco cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Permite el artículo 48 del Tratado que un Estado miembro (el Estado de trabajo) grave los rendimientos del trabajo personal percibidos, en dicho Estado, por un empresario establecido en el mismo con un Impuesto sobre la Renta y sobre los rendimientos del trabajo personal considerablemente superior si el trabajador por cuenta ajena no reside en el Estado de trabajo, sino en otro Estado miembro?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿está autorizada, no obstante, la diferencia de trato si los ingresos mundiales del trabajador por cuenta ajena, calculados según las normas del Estado de trabajo, están constituidos de tal forma que menos del 90 % de los mismos consiste en ingresos que el Estado de trabajo puede tomar en consideración a efectos del Impuesto sobre la Renta de los no residentes?

3) ¿Es lícito, estableciendo una diferencia de tipo de gravamen como la de autos, tomar en consideración el hecho de que el trabajador por cuenta ajena no está sujeto en el Estado de trabajo a la percepción de la cotización a los seguros sociales generales vigente en dicho Estado?

4) ¿Tiene alguna importancia para ello el hecho de que el trabajador por cuenta ajena esté sometido en el Estado de residencia a la percepción de una cotización a seguros comparables?

5) ¿Tiene importancia para responder a las anteriores cuestiones que el trabajador por cuenta ajena sea nacional del Estado de trabajo?»

21. Con carácter preliminar propongo al Tribunal de Justicia que examine si una situación como la del procedimiento principal debe resolverse aplicando el artículo 52 del Tratado o bien el artículo 48. A continuación examinaré las cuestiones planteadas empezando por la última.

Sobre la aplicabilidad del artículo 52 del Tratado

22. El órgano jurisdiccional remitente se refiere únicamente al artículo 48 del Tratado relativo, a la libre circulación de los trabajadores. En efecto, según el Derecho tributario nacional, la parte demandante en el procedimiento principal tiene la consideración de trabajador por cuenta ajena.

23. Por constituir la libre circulación de los trabajadores uno de los principios fundamentales de la Comunidad, el concepto de trabajador en el sentido del artículo 48 no

puede recibir una interpretación que varíe según los Derechos nacionales, sino que tiene un alcance comunitario. [9]

24. El Tribunal de Justicia ha precisado:

«Este concepto debe definirse según criterios objetivos que caractericen la relación laboral *teniendo en cuenta los derechos y deberes de las personas afectadas.* La característica esencial de la relación laboral es la circunstancia de que una persona realiza, durante un cierto tiempo, en favor de otra y *bajo la dirección de ésta,* ciertas prestaciones, por las cuales recibe una remuneración.» [10]

25. La Comisión señala [11] que hasta ahora el Tribunal de Justicia no se ha pronunciado sobre el problema de la calificación, en Derecho comunitario, de la situación del director-accionista de una sociedad. Subraya que el Sr. Asscher es el socio único de la sociedad neerlandesa, y considera dudoso que una persona en tal situación pueda considerarse «trabajador» en el sentido del artículo 48 del Tratado. A su juicio, en definitiva, es aplicable el artículo 52.

26. El Reino de los Países Bajos manifiesta su deseo [12] de que el Tribunal de Justicia defina explícitamente la situación del director de una sociedad en relación con el Derecho comunitario. No descarta la posibilidad de que las actividades transfronterizas de un ciudadano comunitario, director de una sociedad, guarden más relación con el artículo 52 que con el artículo 48 del Tratado.

27. A mi juicio, en el presente asunto el Tribunal de Justicia debería precisar su definición del concepto comunitario de «trabajador» con el fin de permitir que el órgano jurisdiccional nacional, único competente para ello, califique la situación jurídica de la parte demandante en el procedimiento principal, teniendo en cuenta, por un lado, la definición del Tribunal de Justicia y, por otro, los elementos de hecho y de derecho del asunto de que conoce.

28. La subordinación de una parte a la otra en la relación laboral es uno de los requisitos esenciales inherentes al concepto de «trabajador». Su inexistencia hace que se considere ejercida por cuenta propia una actividad a título oneroso en favor de otros operadores económicos o consumidores, y a mi juicio justifica que se aplique el artículo 52 del Tratado y no el artículo 48 a la persona que desarrolla esta actividad.

29. Por consiguiente, procede considerar que el administrador de una persona jurídica con

9 — Sentencias de 23 de marzo de 1982, Levin (53/81, Rec. p. 1035), y de 3 de julio de 1986, Lawrie-Blum (66/85, Rec. p. 2121), apartado 16.

10 — Sentencia Lawrie-Blum, antes citada, apartado 17 (el subrayado es mío).

11 — Apartado 20 de sus observaciones escritas.

12 — Apartado 28 de sus observaciones escritas.

fines de lucro, independientemente de la calificación en Derecho nacional de la relación jurídica existente entre ambos sujetos de Derecho, ejerce una *actividad por cuenta propia* en el sentido del artículo 52 del Tratado aunque, durante algún tiempo, realice prestaciones en favor de la persona jurídica, percibiendo una retribución a modo de contraprestación *si, teniendo en cuenta el reparto legal o estatutario de las facultades en la persona jurídica no se encuentra bajo la dirección de ninguna otra persona ni de ningún otro órgano que él mismo no controle.* Corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar si existe o no una relación de subordinación, teniendo en cuenta los elementos de hecho y de derecho de que se trate.

30. En consecuencia, en el asunto principal el órgano jurisdiccional remitente deberá analizar la situación que se somete a su consideración, en relación con el Derecho nacional aplicable a la organización de la sociedad que dirige el Sr. Asscher, con el fin de determinar si a éste se le aplica el artículo 48 o el artículo 52 del Tratado.

Sobre la quinta cuestión

31. Mediante esta cuestión el Juez *a quo* pretende sustancialmente dilucidar si el nacional de un Estado miembro que ejerce una actividad económica en otro Estado miembro en el que reside puede, según los casos, invocar el artículo 48 o el 52 del Tratado, frente a su Estado de origen en relación con la actividad por cuenta ajena o por cuenta propia que, por lo demás, ejerce en éste.

32. Esta cuestión plantea el problema de lo que se ha dado en llamar «discriminación en sentido inverso».

33. Los Gobiernos belga, francés y neerlandés consideran que la situación del Sr. Asscher es meramente interna en la medida en que es nacional del Reino de los Países Bajos y desarrolla una actividad profesional en el territorio de este Estado.

34. Los Gobiernos francés y neerlandés invocan la sentencia del Tribunal de Justicia del 26 de enero de 1993, Werner, [13] en la cual el Tribunal de Justicia declaró:

«El artículo 52 del Tratado CEE no se opone a que un Estado miembro imponga a sus nacionales que ejercen su actividad profesional en el territorio de este Estado y perciben en él la totalidad o la casi totalidad de sus ingresos, o poseen en él la totalidad o la casi totalidad de su patrimonio, una carga fiscal más gravosa cuando no residan en dicho Estado que cuando residan en él.»

35. Es cierto que el Derecho comunitario no se aplica a situaciones meramente internas de un Estado miembro.

13 — Asunto C-112/91, Rec. p. I-429.

36. No obstante, según reiterada jurisprudencia, los nacionales de un Estado miembro pueden acogerse a las normas de los artículos 48 o 52 del Tratado relativas a la libre circulación si, por su comportamiento, se han colocado a sí mismos en una de las situaciones previstas por el Derecho comunitario y «[...] se encuentran, respecto del Estado miembro del que son originarios, en una situación equiparable a la de cualquier otro sujeto que goza de los derechos y de las libertadas que confiere el Tratado». [14]

37. En la sentencia de 23 de febrero de 1994, Scholz, [15] el Tribunal de Justicia declaró de forma muy general:

«[...] 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 las disposiciones [de Derecho comunitario relativas a la libre circulación de trabajadores]».

38. En el asunto que dio lugar a la sentencia de 26 de enero de 1993, antes citada, el Sr. Werner, dentista de nacionalidad alemana residente en Alemania y que había obtenido sus títulos y cualificaciones profesionales en este Estado residía en otro Estado miembro. El Tribunal de Justicia no descubrió ningún elemento de extranjería en su situación que le permitiera ejercer los derechos reconocidos por el Derecho comunitario.

39. En sus conclusiones sobre aquel asunto el Abogado General Sr. Darmon había señalado: [16]

«Hasta las Directivas del Consejo, de 28 de junio de 1990, relativas al derecho de residencia, [...] que persiguen la generalización de este derecho, la libre circulación de personas en el interior de la Comunidad ha estado determinada —y delimitada— por el carácter económico del Tratado.»

40. Dado que dichas Directivas [17] eran inaplicables *ratione temporis* al litigio principal relativo al Sr. Werner, el Abogado General Sr. Darmon dedujo lo siguiente: [18]

«De ello se sigue que la libertad de desplazamiento reconocida a los nacionales comuni-

14 — Véanse, especialmente, las sentencias de 7 de febrero de 1979, Knoors (115/78, Rec. p. 399), apartado 24, y de 31 de marzo de 1993, Kraus (C-19/92, Rec. p. I-1663), apartado 15.

15 — Asunto C-419/92, Rec. p. I-505, apartado 9.

16 — Punto 30.

17 — Directiva 90/364/CEE del Consejo, de 28 de junio de 1990, relativa al derecho de residencia (DO L 180, p. 26); Directiva 90/365/CEE del Consejo, de 28 de junio de 1990, relativa al derecho de residencia de los trabajadores por cuenta ajena o por cuenta propia que hayan dejado de ejercer su actividad profesional (DO L 180, p. 28); Directiva 90/366/CEE del Consejo, de 28 de junio de 1990, relativa al derecho de residencia de los estudiantes (DO L 180, p. 30), anulada por elección errónea de la base jurídica mediante sentencia del Tribunal de Justicia de 7 de julio de 1992, Parlamento/Consejo (C-295/90, Rec. p. I-4193), si bien se mantuvieron sus efectos hasta la entrada en vigor de una Directiva cuya base jurídica fuera adecuada y posteriormente sustituida por la Directiva 93/96/CEE del Consejo, de 29 de octubre de 1993, relativa al derecho de residencia de los estudiantes (DO L 317, p. 59).

18 — Punto 30.

tarios supone un desplazamiento *orientado a una actividad económica.*»

41. Es posible que en el futuro se solicite al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre las discriminaciones sufridas por nacionales de un Estado miembro que sólo hayan ejercido su libertad de circulación con arreglo, por ejemplo a la Directiva 90/364, [19] ya que, actualmente, en determinadas circunstancias, dicha disposición de Derecho comunitario reconoce un derecho de residencia generalizado independientemente de cualquier actividad económica.

42. En el litigio principal relativo al Sr. Asscher no se plantea semejante problema.

43. La Directiva 90/364 no era aplicable en el mes de junio de 1990, fecha en que se practicó la controvertida retención en el salario.

44. En cualquier caso, el Sr. Asscher había trasladado su residencia a Bélgica en 1986 para continuar ejerciendo en dicho país una actividad económica para una sociedad belga constituida anteriormente.

19 — Citada en la nota 17.

45. Independientemente de si dicha actividad en Bélgica constituye un trabajo por cuenta ajena o por cuenta propia, el demandante en el procedimiento principal ejerció con ello una libertad reconocida por el Tratado.

46. Es indiferente el mero hecho de que antes de trasladar su residencia a Bélgica ejerciera ya una actividad para la sociedad belga. En efecto, la libertad de circulación consagrada por los artículos 48 y 52 del Tratado comprende tanto el acceso a una actividad por cuenta ajena o por cuenta propia como el ejercicio de tal actividad. [20] Engloba, especialmente, un cambio de residencia en relación con la continuación de una actividad ya iniciada, sin perjuicio de un fraude de ley que un Estado puede lícitamente impedir. [21]

47. Por consiguiente, respecto de su Estado de origen el Sr. Asscher se encuentra en una situación comparable a la de cualesquiera otros sujetos que disfrutan de los derechos y libertades garantizados por el Tratado en el sentido de la citada sentencia Kraus. Al igual que estos otros sujetos de Derecho, no debe ser objeto de discriminaciones.

48. En consecuencia, a mi juicio, procede responder a la quinta cuestión que el nacional de un Estado miembro que ejerce una actividad económica en otro Estado miembro en el que reside puede, según los casos,

20 — Véanse el quinto considerando y el Título II 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), así como el párrafo segundo del artículo 52 del Tratado.

21 — Sentencia Knoors, antes citada, apartado 25.

invocar el artículo 48 o el artículo 52 del Tratado frente a su Estado de origen en relación con la actividad por cuenta ajena o por cuenta propia que, por lo demás, ejerce en éste.

49. En la continuación de mi exposición sobre las cuestiones planteadas por el Juez *a quo* y en las respuestas a éstas se deberá tener presente la equiparación de esta situación especial de un nacional del Estado miembro de que se trata a la de cualquier nacional de otro Estado miembro que ejerza una actividad por cuenta ajena o por cuenta propia en el territorio en el Estado de tributación.

Sobre la primera cuestión

50. Mediante su primera cuestión, considerada a la luz de mis conclusiones anteriores relativas a la aplicabilidad del artículo 52 del Tratado, el órgano jurisdiccional remitente solicita sustancialmente que se determine si el artículo 48 o el artículo 52 del Tratado permite que el Estado miembro en el que el nacional de otro Estado miembro ejerce una actividad por cuenta ajena o por cuenta propia aunque reside en su Estado de origen o en otro Estado miembro grave los rendimientos que dicho nacional obtiene de esta actividad con mayor rigor que si fuera uno de sus residentes.

51. Del texto de la segunda cuestión, planteada para el caso de que se dé una respuesta negativa a la primera, y que se refiere al supuesto concreto de que el nacional afectado no perciba la totalidad o la casi totalidad de sus rendimientos en el Estado en que ejerce su actividad, procede deducir que la primera cuestión se refiere, por el contrario, implícita pero necesariamente, a la hipótesis de que el nacional obtenga la totalidad o la casi totalidad de sus rendimientos en dicho Estado.

52. Antes de proponer al Tribunal de Justicia una respuesta a la primera cuestión así precisada, me referiré a la situación del Derecho positivo en materia de impuestos directos.

53. En el estado actual del Derecho comunitario la fiscalidad directa, como tal, no es competencia de la Comunidad. El artículo 99 del Tratado atribuye expresamente al Consejo una competencia de armonización únicamente en el ámbito de la fiscalidad indirecta. Las legislaciones relativas a la fiscalidad directa pueden ser armonizadas en el marco del artículo 100 del Tratado, por unanimidad de los Estados miembros, cuando inciden directamente en el establecimiento o el funcionamiento del mercado común. Por el contrario, el apartado 2 del artículo 100 A excluye las disposiciones fiscales de ámbito de la armonización permitida, por mayoría cualificada, por el apartado 1 del mismo artículo, para el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior.

54. Como ha señalado el Tribunal de Justicia, [22] no es menos cierto que «[...] los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho comunitario».

55. En consecuencia, en el ámbito de la fiscalidad directa no pueden adoptar medidas que obstaculicen injustificadamente la libre circulación de trabajadores por cuenta ajena (artículo 48 del Tratado) [23] o de los sujetos de Derecho que ejerzan una actividad por cuenta propia (artículo 52). [24]

56. Según reiterada jurisprudencia, [25] las normas sobre igualdad de trato no sólo prohíben las discriminaciones manifiestas basadas en la nacionalidad o el domicilio social, por lo que respecta a las sociedades, sino también cualquier otra forma encubierta de discriminación que, aplicando otros criterios de distinción, conduzca, de hecho, al mismo resultado.

57. Por lo tanto, una normativa nacional aplicable independientemente de la nacionalidad del sujeto pasivo afectado pero que, al establecer una diferencia de trato basada en el criterio de la residencia, resulta discriminatoria para los no residentes, puede perjudicar principalmente a los nacionales de otros Estados miembros, en la medida en que los no residentes son en la mayoría de los casos no nacionales. [26]

58. En estas circunstancias, un trato más favorable reservado únicamente a los residentes de un Estado miembro puede constituir una discriminación indirecta por razón de nacionalidad. [27]

59. En virtud asimismo de reiterada jurisprudencia, «[...] una discriminación sólo puede consistir en la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes». [28]

60. En la sentencia Schumacker, antes citada, relativa a la interpretación del artículo 48 del Tratado, el litigio principal se refería a una normativa nacional que reservaba a los residentes, en particular, la posibilidad de que se tuviera en cuenta su situación familiar así como la posibilidad de deducir determinados gastos de carácter social.

22 — Véanse, especialmente, la sentencia de 4 de octubre de 1991, Comisión/Reino Unido (C-246/89, Rec. p. I-4585), apartado 12, y la sentencia Schumacker, antes citada, apartado 21.

23 — Sentencia de 8 de mayo de 1990, Biehl (C-175/88, Rec. p. I-1779), apartado 12.

24 — Sentencias de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia (270/83, Rec. p. 273), y de 13 de julio de 1993, Commerzbank (C-330/91, Rec. p. I-4017).

25 — Véanse especialmente, la sentencia de 12 de febrero de 1974, Sotgiu (152/73, Rec. p. 153), apartado 11, y la sentencia Commerzbank, antes citada, apartado 14.

26 — Sentencias, antes citadas, Biehl, apartado 14, y Schumacker, apartado 28.

27 — Sentencia Schumacker, antes citada, apartado 29.

28 — *Ibidem*, apartado 30.

61. El Tribunal de Justicia analizó la situación de un sujeto pasivo trabajador por cuenta ajena no residente que, al no obtener rendimientos significativos en el Estado de su residencia y siendo la fuente esencial de sus ingresos sujetos a gravamen una actividad ejercida en el Estado de trabajo, no podía tener derecho en el Estado de residencia a que se tuviera en cuenta su situación personal y familiar.

62. El Tribunal de Justicia declaró: «Entre tal no residente y un residente que ejerza una actividad por cuenta ajena comparable no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato en lo que atañe a la consideración, a los fines del Impuesto, de la situación personal y familiar del sujeto pasivo.» [29]

63. El Tribunal de Justicia precisó: «[...] la discriminación consiste en que la situación personal y familiar de este no residente no se tiene en cuenta ni en el Estado de residencia ni en el Estado de empleo.» [30]

64. De este modo, el Tribunal de Justicia consideró que la discriminación se derivaba de la aplicación de normas distintas a situaciones comparables. La equiparación de las situaciones consistía en que tanto los residentes como los no residentes eran sometidos a tributación por el mismo Estado. La única diferencia que existía entre ambas categorías de sujetos pasivos era el lugar de residencia. Este criterio era insuficiente para justificar un trato diferente.

65. En la citada sentencia Wielockx, [31] el Tribunal de Justicia dio la misma solución en lo que atañe al artículo 52 del Tratado.

66. *A fortiori,* esta solución debe valer asimismo con respecto a los artículos 48 y 52 cuando la diferencia de trato consiste no, negativamente, en dejar de tener en cuenta la situación personal y familiar para atenuar la carga fiscal sino, positivamente, en un aumento del tipo de gravamen. Resulta patente que ningún elemento objetivo puede justificar que un residente y un no residente cuyos ingresos provengan exclusiva o casi exclusivamente de una actividad ejercida en el mismo Estado miembro estén gravados con tipos distintos únicamente en función del lugar de residencia.

67. Por consiguiente, debe responderse a la primera cuestión prejudicial que los artículos 48 y 52 del Tratado deben interpretarse en el sentido de que no permiten que un Estado miembro grave la renta del nacional de otro Estado miembro que ejerce una actividad por cuenta ajena o por cuenta propia en el primer Estado y que obtiene sus rendimientos exclusiva o casi exclusivamente de dicha actividad pero que reside en su Estado de origen o en otro Estado miembro con mayor rigor

29 — *Ibidem,* apartado 37.
30 — *Ibidem,* apartado 38.
31 — Apartados 20 y 21.

que si, ejerciendo la misma actividad, fuera residente del Estado de tributación. Existe dicha discriminación indirecta por razón de la nacionalidad tanto si la diferencia de trato consiste en no tomar en consideración la situación personal o familiar del sujeto pasivo no residente como en aplicarle un tipo de gravamen superior.

Sobre la segunda cuestión

68. Mediante esta cuestión el órgano jurisdiccional nacional solicita sustancialmente que se dilucide si el artículo 48 o 52 del Tratado permite que un Estado miembro grave la renta del nacional de otro Estado miembro con mayor rigor que la de sus propios nacionales residentes cuando el no nacional, que ejerce una actividad por cuenta ajena o por cuenta propia en su territorio, aunque reside en su Estado de origen o en otro Estado miembro, no obtiene sus ingresos exclusiva o casi exclusivamente de dicha actividad.

69. La Ley neerlandesa establece un umbral preciso del 90 % de los ingresos mundiales por debajo del cual se da un trato distinto a los no residentes y por encima del cual el tratamiento fiscal es idéntico para los residentes y los no residentes. En su Recomendación 94/79/CE, de 21 de diciembre de 1993, relativa al régimen tributario de determinados rendimientos obtenidos por no residentes en un Estado miembro distinto de aquel en el que residen, [32] la Comisión se refiere al tipo del 75 % de la renta total imponible. En la citada sentencia Schumacker el Tribunal de Justicia evitó referirse a un tipo determinado. Ello no habría sido apropiado en el marco de una resolución judicial. Además, el umbral que debía examinar el Tribunal de Justicia en aquel asunto era más bien el umbral variable en cada Estado miembro, por encima o por debajo del cual los ingresos están o no sujetos al impuesto en el Estado de residencia de un sujeto pasivo que, por lo demás, es sujeto pasivo no residente de otro Estado miembro. Por los mismos motivos considero que el Tribunal de Justicia no debe referirse a un tipo determinado en el presente asunto.

70. En la sentencia Schumacker, antes de aislar el caso particular del no residente que obtiene la totalidad o la práctica totalidad de sus rendimientos en el Estado de empleo, el Tribunal de Justicia admitió [33] que «[...] en materia de impuestos directos la situación de los residentes y la de los no residentes no son comparables, por lo general».

71. El análisis del Tribunal de Justicia fue el siguiente: [34]

«Los ingresos obtenidos en el territorio de un Estado por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia. Por otra parte, el lugar en que más fácilmente puede apreciarse la capacidad

32 — DO 1994, L 39, p. 22.

33 — Apartado 31. Afirmación contenida, en el marco del artículo 52 del Tratado, en la sentencia Wielockx, antes citada, apartado 18.

34 — Apartados 32 y 33.

contributiva individual de un no residente, resultante de computar el conjunto de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, es el lugar en que se sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales. Este lugar coincide, en general, con la residencia habitual de la persona de que se trate. Así, el Derecho fiscal internacional y, concretamente, el convenio modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) en materia de doble imposición admite que, en principio, corresponde al Estado de residencia gravar al sujeto pasivo de manera global, teniendo en cuenta los elementos inherentes a su situación personal y familiar.

La situación del residente es diferente, en la medida en que normalmente percibe la parte principal de sus ingresos en el Estado de su residencia. Por otra parte, este Estado dispone, generalmente, de toda la información necesaria para apreciar la capacidad contributiva global del sujeto pasivo, teniendo en cuenta su situación personal y familiar.»

72. De ello dedujo el Tribunal de Justicia: [35]

«Por consiguiente, el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un residente no es, por regla general, discriminatorio, puesto que estas dos categorías de sujetos pasivos no se encuentran en una situación comparable.»

73. Es importante señalar que el Tribunal de Justicia, no declaró que una diferencia pueda estar justificada por cualquier diferencia entre las situaciones de los residentes y de los no residentes. El Tribunal de Justicia se refirió a [36] una «*diferencia de situación objetiva* que pueda justificar una diferencia de trato».

74. A mi juicio procede añadir que la diferencia de situación debe tener una *relevancia tributaria,* es decir, que debe presentar un vínculo suficientemente estrecho con el ámbito de la fiscalidad de que se trate.

75. En efecto, cuando el Tribunal de Justicia admitió que la situación personal y familiar de un sujeto pasivo no residente puede no ser tomada en consideración en el Estado de empleo, lo hizo porque, en principio, en el Estado de residencia ya había tenido lugar esta consideración, en virtud del Derecho tributario internacional, respecto a los ingresos mundiales del sujeto pasivo. Esta consideración constituye precisamente una diferencia de situación objetiva y relevante en el plano tributario. En el supuesto considerado, la diferencia de trato tiene como objetivo lícito

35 — Apartado 34. Afirmación que sustancialmente recoge la sentencia Wielockx, apartado 19, en relación con el artículo 52 del Tratado.

36 — Apartado 37; el subrayado es mío.

evitar que el no residente se aproveche dos veces de su situación personal y familiar.

76. No obstante, procede señalar que, en un caso como el de las relaciones entre el Reino de los Países Bajos y el Reino de Bélgica, una diferencia de trato entre los residentes, y los no residentes que no obtienen la totalidad o la práctica totalidad de sus rendimientos en otro Estado, no parece posible en lo que atañe a la consideración de la situación personal y familiar. En efecto, a tenor del apartado 3 del artículo 25 del Convenio bilateral que, a estos efectos contiene una disposición más favorable que el artículo 24 del citado Convenio modelo de la OCDE, «las personas físicas residentes en uno de los Estados tendrán derecho en el otro a las deducciones personales, bonificaciones y reducciones que conceda este otro Estado a sus propios residentes en atención a su situación o sus cargas familiares».

77. A mi juicio, por consiguiente, debería responderse a la segunda cuestión que el artículo 48 o el artículo 52 del Tratado permite, en principio, que un Estado miembro grave con mayor rigor la renta del nacional de otro Estado miembro que la de uno de sus propios nacionales residentes cuando el no nacional, que ejerce una actividad por cuenta ajena o por cuenta propia en su territorio aunque resida en su Estado de origen o en otro Estado miembro, no obtenga exclusivamente o casi exclusivamente sus ingresos de dicha actividad. No obstante, la diferencia de trato debe basarse en una diferencia de situación objetiva y relevante en el plano tributario.

Sobre las cuestiones tercera y cuarta

78. Mediante estas cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el Juez *a quo* solicita sustancialmente que se determine si la circunstancia de que los rendimientos obtenidos en el Estado de tributación por un sujeto pasivo no residente no estén sujetos, en dicho Estado al pago de las cotizaciones de los seguros sociales generales constituye una diferencia de situación objetiva y relevante en el plano tributario que puede servir de base para una tributación más gravosa del no residente.

79. Digamos inmediatamente que semejante circunstancia no me parece relevante en el plano tributario, con independencia de que el no residente se halle o no obligado a pagar las cotizaciones en el Estado de residencia.

80. No estoy de acuerdo con el Gobierno neerlandés [37] en que «un régimen tributario adecuado permita compensar la reducción por cotizaciones sociales de que disfrutan determinados sujetos pasivos con la influencia que esta reducción tiene sobre la capacidad contributiva».

81. No creo que, como sostiene en términos muy similares el Gobierno

37 — Apartado 13 de sus observaciones escritas.

francés, [38] «esta reducción esté compensada en la normativa neerlandesa con un tipo de gravamen sobre los ingresos del primer tramo de la escala más elevado para los no residentes que para los residentes» ni que dicha solución garantice «la coherencia del régimen tributario neerlandés» en el sentido de la sentencia del Tribunal de Justicia de 28 de enero de 1992, Bachmann. [39]

82. En efecto, los impuestos directos y las cotizaciones sociales corresponden a dos grupos de cargas fundamentalmente distintas que no tienen relación *directa* alguna entre sí. El abono de cotizaciones sociales corresponde a un *sistema de seguros:* da derecho a prestaciones determinadas. Por el contrario, el pago de impuestos, ajeno a un mecanismo de seguros, no da derecho a prestaciones como tales.

83. Por consiguiente, no se entiende, *a priori,* cómo podrían «compensarse» cargas de distinta naturaleza.

84. El mero hecho de que, por razones de carácter técnico un Estado considere preferible proceder a una percepción combinada del impuesto directo y de las cotizaciones sociales, con arreglo a una base imponible uniforme, en nada modifica la situación.

85. Un dato socioeconómico como el tipo de las cargas sociales se tiene en cuenta al igual que cualquier otro dato, por ejemplo, la magnitud de la fiscalidad indirecta, en el marco de la política económica y fiscal que el Estado pretende llevar a cabo en su territorio.

86. De este modo, el tipo de cotización puede ser un elemento de apreciación, extraído de otro ámbito, que puede hacer que el Estado decida reducir la presión fiscal con el fin de evitar un aumento del tipo global de las retenciones obligatorias.

87. Cuando el tipo de cotización es cero, debido a que el sujeto pasivo cotiza en otro Estado o bien porque no está asegurado en ninguno de los dos Estados, no puede servir para aislar a un grupo de sujetos pasivos y a someterlo a una presión fiscal más fuerte.

38 — Párrafo quinto del apartado 4 de sus observaciones escritas.

39 — Asunto C-204/90, Rec. p. I-249. En el fallo de dicha sentencia el Tribunal de Justicia admitió, como justificación de una diferencia de trato entre residentes y no residentes que, para «garantizar la coherencia del régimen tributario aplicable», un Estado miembro puede supeditar el carácter deducible de las primas de seguro de enfermedad e invalidez o del seguro de vejez y fallecimiento al requisito de que tales primas se hayan pagado en dicho Estado. Previamente el Tribunal de Justicia había señalado (apartado 21) que existía «[...] un vínculo entre el carácter deducible de las primas y la imposición de las cantidades debidas por los aseguradores en virtud de contratos de seguros», y de ello dedujo el Tribunal de Justicia (apartado 22): «De ello se sigue que en dicho régimen tributario, la pérdida de ingresos derivados de la deducción de las primas de seguro [...] de los rendimientos totales imponibles se compensa con la imposición de las pensiones, rentas, o capitales debidos por los aseguradores. Cuando no se haya obtenido la deducción de dichas primas, estas cantidades están exentas del impuesto.»

88. Cuando el Estado decide someter a dicho grupo a una tributación más rigurosa puede ocurrir una de las dos siguientes alternativas:

— o bien perjudica injustificadamente a los sujetos pasivos no residentes que abonan cotizaciones sociales en su Estado de residencia,

— o bien, respecto de los no residentes que, al no estar asegurados en ninguno de los dos Estados, no tienen que abonar cotizaciones, traspasa los límites de su soberanía fiscal, erigiéndose en juez de la capacidad contributiva global de dichos no residentes y, por ende, de la deseable progresividad del impuesto al que están sometidos, siendo así que, dichos no residentes, en virtud del Derecho fiscal internacional, dependen en principio, de su Estado de residencia respecto a sus ingresos mundiales.

89. Observemos que en el asunto principal, el punto 1 del apartado 2 del artículo 24 del Convenio bilateral confía precisamente al Reino de Bélgica la apreciación de la progresividad global del impuesto, reservándole la facultad de tener en cuenta, *para fijar el tipo de sus impuestos,* los rendimientos que, percibidos y sujetos a gravamen en los Países Bajos están exentos en Bélgica en virtud de dicho Convenio.

90. En cualquier caso, una situación como la sometida al órgano jurisdiccional remitente en modo alguno se acomoda a la justificación admitida en la sentencia Bachmann, antes citada.

91. En el asunto Bachmann la deducción de las primas pagadas a sociedades establecidas en Bélgica suponía positivamente una pérdida de ingresos fiscales, que se compensaba posteriormente mediante la tributación en Bélgica de las cantidades abonadas por dichas sociedades. Por otra parte, las cantidades deducidas anteriormente y las tributaban con posterioridad se referían a un mismo contrato.

92. En el presente asunto los no residentes interesados no practicaron deducción alguna por cotizaciones en los Países Bajos ni antes ni después del 1 de enero de 1990. Por lo tanto, no existe ninguna pérdida de ingresos fiscales en relación directa con las cotizaciones. En cuanto al tipo de gravamen más elevado, no se aplica a cantidades abonadas como contrapartida de las cotizaciones sino a los rendimientos profesionales del sujeto pasivo.

93. El Gobierno neerlandés alega [40] que, desde el 1 de enero de 1990, los residentes ya no pueden practicar en su base imponible la reducción del importe de las cotizaciones sociales satisfechas. Dado que los no residentes no asegurados en los Países Bajos no podían, ya antes de la mencionada fecha,

40 — Apartado 11 de sus observaciones escritas.

practicar la reducción correspondiente a las cotizaciones, se encuentran sin motivo a juicio de dicho Gobierno, en una situación relativamente más favorable, a raíz de la disminución del tipo de gravamen.

94. Considero que esta afirmación es incorrecta.

95. En el plano tributario, la aplicación de tipos de gravamen idénticos a los residentes y a los no residentes no contribuye a favorecer a los no residentes, sino que simplemente ayuda a garantizar la igualdad fiscal de este grupo y del de los residentes.

96. La igualdad de trato que debe preservarse no es la de las situaciones, favorables o desfavorables, en momentos distintos en el tiempo, de una misma categoría de sujetos de Derecho, sino la igualdad, en un momento dado, de varias categorías de sujetos de Derecho que se encuentran en situaciones comparables.

97. Pues bien, antes de 1990 el primer tramo de ingresos estaba sujeto al mismo tipo del 14 % tanto respecto a los no residentes como a los residentes, con lo que se respetaba la igualdad de trato. La diferente situación que existía en dicho momento antes de la aplicación del tipo de gravamen, que consistía en la posibilidad de que los residentes practicaran en la reducción por cotizaciones abonadas y la imposibilidad que los no residentes practicaran tal reducción de cotizaciones que, por definición, no pagaban, no tenía relación con el tipo de gravamen aplicado posteriormente, idéntico para ambos grupos. Lógicamente, sólo estaba relacionada con el abono efectivo o con la exención de cotizaciones sociales.

98. Con posterioridad a 1990, ningún elemento nuevo puede justificar que los no residentes se hallen repentinamente sujetos a un tipo del 25 % y los residentes a un tipo del 13 % solamente.

99. Por el contrario, procede señalar que, según el propio Reino de los Países Bajos, [41] si los residentes ya no pueden practicar la reducción por sus cotizaciones sociales y, por lo tanto, aumenta su renta liquidable, y por ello, la cuota que la grava «no obstante, en realidad, no se ha producido un aumento de la fiscalidad», «gracias a una disminución global de las cargas fiscales y sociales».

100. Por consiguiente, resulta que un reforma fiscalmente neutra para los residentes fue la ocasión para establece una diferencia de tipo de gravamen del 12 % entre residentes y no residentes, en perjuicio de estos últimos.

41 — *Ibidem.*

101. Resulta asimismo que, para evitar que determinados no residentes gozaran de una reducción del 1 % del tipo aplicable antes de 1990, se les sometió a un tipo superior en un 12 % al aplicado a los residentes.

102. Cuando el Gobierno neerlandés indica [42] «[...] que es necesario evitar [...] que la presión fiscal sufrida por los no residentes, que [...] no deben abonar cotizaciones sociales, resulte netamente más ligera que la presión fiscal sufrida por los residentes», introduce sin duda una confusión entre, por una lado, la presión fiscal en sentido estricto y, por otro, la presión que de una manera más amplia en el ámbito económico, resulta del conjunto de las retenciones obligatorias de un Estado, en particular de carácter social y fiscal.

103. Ahora bien, a tipo igual de gravamen la presión fiscal permanece igual, independientemente de si un sujeto pasivo determinado está o no sometido, por lo demás, a cotizaciones sociales.

104. El Reino de los Países Bajos afirma [43] que, desde el 1 de enero de 1990 tanto los residentes como los no residentes tienen derecho a practicar una reducción en la base, correspondiente a la parte de los ingresos exenta de tributación y de cotizaciones sociales. A su juicio, ello puede tener como consecuencia que los no residentes se aprovechen dos veces de un tramo de renta exento de impuestos, en el Estado de residencia y en el Estado de empleo mientras que, a tenor del apartado 3 del artículo 34 del Convenio modelo de la OCDE (puesto al día el 1 de septiembre de 1992), el Estado de empleo no está obligado a conceder a los no residentes las deducciones personales, bonificaciones y reducciones de impuestos que concede a sus propios residentes en atención a su situación o sus cargas familiares. La fijación del tipo del 25 % aplicable a los no residentes no puede, en su opinión, considerarse aisladamente y sin tener en cuenta dicha circunstancia.

105. No puede acogerse esta argumentación.

106. En efecto, aun suponiendo que los no residentes tengan efectivamente derecho a una reducción de la base en cada uno de los Estados miembros, ello será así en virtud de una elección de éstos de carácter convencional. En las relaciones entre el Reino de Bélgica y el Reino de los Países Bajos, el Convenio modelo de la OCDE se aplica solamente en la medida en que sus disposiciones se recojan en el convenio efectivamente celebrado. Ahora bien, el Convenio bilateral no contiene ninguna disposición que dispense a cada una de las partes contratantes de conceder a los no residentes las deducciones personales, bonificaciones y reducciones de impuestos concedidas a los residentes. Por el contrario, el apartado 3 del citado artículo 25 dispone expresamente que los residentes de un Estado tendrán derecho en el otro Estado a dichas deducciones, bonificaciones y reducciones.

42 — *Ibidem*, apartado 12.

43 — Apartado 14 de sus observaciones escritas.

107. El Gobierno neerlandés precisa [44] que, al fijar en el 25 % el tipo aplicable a los no residentes, igualmente tuvo en cuenta el tipo de gravamen en vigor en los países limítrofes que, en general, era más elevado que el tipo de gravamen aplicado a los residentes neerlandeses, de manera que la capacidad contributiva de los no residentes es, a su juicio, relativamente más elevada que la de los residentes.

108. Esta afirmación carece de fundamento.

109. Como ya he señalado [45] no corresponde a un Estado miembro apreciar, en lugar de otro Estado miembro, la capacidad contributiva global de residentes en éste, con ocasión de la exacción del Impuesto sobre la Renta de una parte de sus rendimientos obtenidos en el territorio del primer Estado.

110. Si un Estado considera que el tipo aplicado por una Estado limítrofe es apropiado y si desea inspirarse en él, sólo puede hacerlo en relación con la totalidad de sus sujetos pasivos y no de manera selectiva.

111. Por último, el Reino de los Países Bajos alega [46] que si el tipo aplicable a los no residentes no asegurados hubiera sido igual al tipo aplicable a los residentes, este tipo bajo habría podido tener un «efecto de aspiración». Los no residentes podrían haberse visto tentados de obtener una parte de sus ingresos en los Países Bajos debido únicamente al régimen tributario más favorable.

112. Esta argumentación parece mostrar el temor a lo que podría curiosamente llamarse una *invasión fiscal.*

113. Tampoco logra convencerme.

114. En primer lugar, es difícil imaginar un efecto de aspiración que resulte de reducir en un 1 % del tipo del 14 % aplicable al primer tramo hasta 1989.

115. En segundo lugar, y sobre todo, no entiendo el *perjuicio fiscal* que sufriría un Estado enfrentado a semejante fenómeno.

44 — *Ibidem*, apartado 15.

45 — En el punto 88 *supra*.

46 — Apartado 16 de sus observaciones escritas.

116. Habitualmente un Estado procura protegerse contra una *evasión fiscal.* Un sujeto pasivo organiza su situación para someterla a la fiscalidad, por definición más benigna, de un Estado distinto de aquel que debería someterlo al impuesto. El perjuicio del Estado «víctima de la evasión» es evidente: consiste en una pérdida de ingresos fiscales.

117. Por el contrario, el Estado al que el sujeto pasivo haya sometido deliberadamente su situación, lejos de sufrir un perjuicio, se beneficia de unos ingresos fiscales que normalmente no habría podido recaudar.

118. Observemos que, en la citada sentencia Comisión/Francia, [47] el Tribunal de Justicia consideró que el artículo 52 del Tratado no permite excepciones al principio fundamental a la libertad de establecimiento ni siquiera por motivos basados en un riesgo de evasión fiscal. [48]

119. En definitiva, ninguna de las argumentaciones analizadas permite justificar una diferencia de trato en aras de la coherencia del sistema tributario, criterio recogido en la citada sentencia Bachmann. Ninguna corresponde a las «razones de orden público, seguridad y salud públicas» a que se refiere el apartado 3 del artículo 48 y el apartado 1 del artículo 56 del Tratado.

120. Si subsistiera la menor duda debería disiparse a la luz de determinadas observaciones de la parte demandante en el procedimiento principal y de la Comisión. En efecto, estos señalan [49] acertadamente que la discriminación resulta evidente si se compara la situación de un no residente gravado al tipo del 25 % con la de un sujeto pasivo residente en los Países Bajos que tiene derecho a un tipo reducido del 13 % aunque no obtenga exclusiva o casi exclusivamente su renta imponible en dicho Estado ni abone cotizaciones sociales en él.

121. En definitiva, procede considerar que una diferencia de trato como la controvertida en el asunto principal constituye una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad.

122. Por consiguiente, debería responderse a mi juicio a las cuestiones tercera y cuarta que la circunstancia de que los rendimientos obtenidos en el Estado de tributación por un sujeto pasivo no residente no estén sujetos en dicho Estado al pago de cotizaciones de seguros sociales no constituye una diferencia de situación objetiva y relevante en el plano tributario que pueda servir de base para una tributación más gravosa del no residente.

47 — Apartado 25.

48 — Afirmación que, según mi parecer, plantea en el ámbito concreto de la fiscalidad un problema de delimitación en relación con la reserva del fraude de Ley referida en la sentencia del Tribunal de Justicia Knoors, antes citada, en lo relativo a la cuestión de la discriminación al revés (véase la última frase del punto 46 *supra).*

49 — Párrafo tercero *in fine* de la letra g) del punto 4.3.2 y apartado 27 de sus observaciones escritas, respectivamente.

Conclusión

123. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Hoge Raad der Nederlanden:

«1) El administrador de una persona jurídica con fines de lucro, independientemente de la calificación en Derecho nacional de la relación jurídica existente entre ambos sujetos de Derecho, ejerce una actividad por cuenta propia en el sentido del artículo 52 del Tratado CE aunque, durante algún tiempo, realice prestaciones en favor de la persona jurídica, percibiendo una retribución a modo de contraprestación si, teniendo en cuenta el reparto legal o estatutario de las facultades en la persona jurídica, no se encuentra bajo la dirección de ninguna otra persona ni de ningún órgano que él mismo no controle. Corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar si existe o no una relación de subordinación, teniendo en cuenta los elementos de hecho y de derecho de que se trate.

2) El nacional de un Estado miembro que ejerce una actividad económica en otro Estado miembro en el que reside puede, según los casos, invocar el artículo 48 o el artículo 52 del Tratado frente a su Estado de origen en relación con la actividad por cuenta ajena o por cuenta propia que, por lo demás, ejerce en éste.

3) Los artículos 48 y 52 del Tratado deben interpretarse en el sentido de que no permiten que un Estado miembro grave la renta del nacional de otro Estado miembro que ejerce una actividad por cuenta ajena o por cuenta propia en el primer Estado, y que obtiene sus rendimientos exclusiva o casi exclusivamente de dicha actividad pero que reside en su Estado de origen o en otro Estado miembro con mayor rigor que si, ejerciendo la misma actividad, fuera residente del Estado de tributación. Existe dicha discriminación indirecta por razón de la nacionalidad tanto si la diferencia de trato consiste en no tomar en consideración la situación personal o familiar del sujeto pasivo no residente como en aplicarle un tipo de gravamen superior.

4) El artículo 48 o el artículo 52 del Tratado permite, en principio, que un Estado miembro grave con la renta del nacional de otro Estado miembro con mayor

rigor que la de uno de sus propios nacionales residentes cuando el no nacional, que ejerce una actividad por cuenta ajena o por cuenta propia en su territorio aunque resida en su Estado de origen o en otro Estado miembro, no obtenga sus ingresos exclusiva o casi exclusivamente de dicha actividad. No obstante, la diferencia de trato debe basarse en una diferencia de situación objetiva y relevante en el plano tributario.

5) La circunstancia de que los rendimientos obtenidos en el Estado de tributación por un sujeto pasivo no residente no estén sujetos, en dicho Estado, al pago de cotizaciones de los seguros sociales no constituye una diferencia de situación objetiva y relevante en el plano tributario que pueda servir de base para una tributación más gravosa del no residente.»