CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. MARCO DARMON
presentadas el 16 de febrero de 1993 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. La cuestión prejudicial que el directeur des contributions directes et des accises del Gran Ducado de Luxemburgo (en lo sucesivo, «directeur des contributions») somete al Tribunal de Justicia tiene sustancialmente por objeto que se examine, a la vista del artículo 48 del Tratado, un sistema fiscal que toma en consideración, para el cálculo del Impuesto sobre la Renta, la totalidad de las rentas del sujeto pasivo, incluidas las percibidas sin ser residente en el Estado de que se trate.

2. El Sr. Corbiau, ciudadano belga, residió y trabajó en Luxemburgo hasta el 25 de octubre de 1990, fecha en la que trasladó su residencia a Bélgica, conservando su empleo en Luxemburgo, de modo que, desde entonces, es sujeto pasivo en este Estado en calidad de no residente.

3. En el marco de la cuestión prejudicial así planteada, es preciso, antes de cualquier examen del fondo del asunto, determinar si el directeur des contributions constituye un «órgano jurisdiccional» en el sentido del artículo 177 del Tratado.

4. El propio hecho de que se plantee cuál es la naturaleza de este organismo puede parecer, a *priori*, sorprendente, puesto que el Conseil d'État de Luxemburgo (en lo sucesivo, «Conseil d'État») le reconoció este carácter jurisdiccional en materia contenciosa en una sentencia de 26 de julio de 1963 [1] y en materia administrativa en una sentencia de 18 de diciembre de 1968. [2] Sin embargo, dicho reconocimiento no basta para otorgar a esta autoridad el carácter de «órgano jurisdiccional» en el sentido del artículo 177, por cuanto este concepto no se refiere en modo alguno al Derecho interno de los Estados miembros, sino que es un concepto autónomo cuyos límites han sido fijados por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

5. La sentencia Vaassen-Göbbels [3] constituye la piedra angular de la construcción jurisprudencial del Tribunal de Justicia en la materia. Recuérdese, a título de indicación, que se trataba de determinar si el Scheidsgerecht, Tribunal arbitral competente para conocer de los litigios que oponen a una institución neerlandesa de Seguridad Social a los beneficiarios de determinadas prestaciones, era un órgano jurisdiccional. Se le reconoció dicha cualidad por tratarse de un organismo permanente, de origen legal, al que hay que acudir obligatoriamente, que se pronuncia tras un procedimiento contradictorio y con arreglo a normas de Derecho.

6. Sin embargo, en cierta sentencia Politi, [4] el Tribunal de Justicia consideró que se le podía someter la cuestión a pesar de la falta de carácter contradictorio del procedimiento, por cuanto:

* Lengua original: francés.

1 — Caisse hypothécaire de Luxemburgo, nº 5833 del Registro.

2 — Toussaint/Administration des contributions, nº 5516 del Registro.

3 — Sentencia de 30 de junio de 1966 (61/65, Rec. p. 377).

4 — Sentencia de 14 de diciembre de 1971 (43/71, Rec. p. 1039).

«[...] basta el reconocimiento de que el Presidente del Tribunal de Turín ejerce una función jurisdiccional en el sentido del artículo 177 y que estimó necesaria una interpretación del Derecho comunitario para dictar su resolución, sin que proceda que el Tribunal de Justicia tenga en consideración la fase del procedimiento en que se planteó la cuestión». [5]

7. La falta de carácter contradictorio queda compensado, en el marco de procedimientos sumarios en los que el demandado no comparece, por la total imparcialidad del Juez y por su independencia respecto al litigio y a las partes del proceso.

8. Debido a la inexistencia de demandado, el Juez tendrá necesariamente como misión controlar, de modo aún más riguroso, la procedencia de las pretensiones del demandante para paliar la falta de carácter contradictorio del procedimiento.

9. De este modo, el concepto de independencia, emparejado necesariamente con la falta de procedimiento contradictorio, que no había sido mencionado en las primeras decisiones del Tribunal de Justicia, tuvo que aparecer en la sentencia Pretore di Salò [6] en los siguientes términos:

«Procede observar que los "pretori" son Jueces que, en un procedimiento como el que ha dado lugar a la presente cuestión prejudicial, acumulan las funciones de Ministerio Fiscal y de Juez de Instrucción. El Tribunal de Justicia es competente para responder a la cuestión prejudicial, ya que ésta procede de un órgano jurisdiccional que ha actuado en el marco general de su misión de juzgar, con independencia y conforme a Derecho, en asuntos sobre los cuales la ley le confiere competencia, incluso si alguna de las funciones que corresponden a dicho órgano jurisdiccional en el procedimiento que ha suscitado la cuestión prejudicial no tienen carácter estrictamente jurisdiccional». [7]

10. Este concepto de independencia, inherente a la misión de juzgar, fue recogida en la sentencia Pardini [8] de este Tribunal de Justicia, dictada en respuesta a la cuestión prejudicial que un Juez nacional había planteado a este Tribunal en el marco de un procedimiento no contradictorio.

11. Debe comprobarse, por lo tanto, si el directeur des contributions, cuando se pronuncia sobre un recurso de reposición presentado por un sujeto fiscal pasivo, ejerce una verdadera actividad jurisdiccional o si actúa como autoridad administrativa en el marco de un recurso jerárquico.

12. Tanto la Comisión — aparentemente por motivos de oportunidad [9] — como el Gobierno luxemburgués afirman que esta autoridad cumple los requisitos establecidos por el Tribunal de Justicia. Aunque las respuestas dadas por el Gobierno luxemburgués durante la vista clarificaron algunos de los atributos de esta autoridad así como el desarrollo del procedimiento sustanciado ante ella, no me convencieron de ningún modo, por el contrario, de su carácter jurisdiccional.

13. Es cierto que el directeur des contributions ejerce efectivamente sus funciones en el marco de la Ley de 17 de abril de 1964 por la que se reorganiza la Administración de los tributos directos e indirectos, modifi-

5 — Apartado 5.

6 — Sentencia de 11 de junio de 1987 (14/86, Rec. p. 2545).

7 — Apartado 7.

8 — Sentencia de 21 de abril de 1988 (338/85, Rec. p. 2041), apartado 9.

9 — Observaciones de la Comisión, p. 15, último párrafo del punto 13.

cada por la Ley de 20 de marzo de 1970. Así, el artículo 2 de esta Ley dispone que

«la Administración de los tributos directos e indirectos será confiada a un Director que será el jefe de la Administración».

14. Del mismo modo, es una autoridad que debe conocer obligatoriamente de los asuntos y que tiene carácter permanente. En efecto, según el artículo 8 del Decreto gran ducal de 26 de octubre de 1944:

«Las reclamaciones así como las peticiones de condonación o de reducción presentadas por los sujetos pasivos serán evacuadas por el jefe de la Administración competente o persona en quién delegue, sin perjuicio de un posible recurso ante un órgano superior que deberá nombrarse mediante Decreto ministerial.»

15. Así pues, el Decreto Ministerial de 10 de abril de 1946 instituyó el Conseil d'État, comité du contentieux, «para pronunciarse en última instancia sobre los impuestos, tasas, cotizaciones y derechos». [10]

16. Sin embargo, el mero cumplimiento de estos tres criterios (permanencia, origen legal, carácter obligatorio) es claramente insuficiente para distinguir una autoridad administrativa de un órgano jurisdiccional. En efecto, es indiscutible que, en principio, toda autoridad administrativa los cumple, pero que ello no basta, a menos que se admita que cualquier tipo de órgano administrativo pueda someter una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia, cosa que el artículo 177 pretende igualmente evitar. [11]

10 — Artículo 1.

11 — Véase Isaac, G.: *Droit communautaire général*, Masson, 3 ed., p. 290.

17. Estos criterios, enunciados por primera vez en la sentencia Vaassen-Göbbels, permiten efectivamente distinguir un órgano jurisdiccional de una instancia arbitral, en la medida en que esta última no puede ampararse, en la mayoría de los casos, en la permanencia, ni en su carácter de instancia obligatoria, ni en el origen legal, aunque cumpla otros criterios, a saber, la aplicación de las normas de Derecho, el carácter contradictorio del procedimiento y la independencia en la misión de juzgar, exigidos para aspirar a la calificación de órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 177.

18. Paso a examinar uno por uno si el directeur des contributions, cuando actúa en el marco de la competencia que dio lugar a su resolución de remisión, cumple estos últimos criterios.

19. Por lo que respecta, en primer lugar, a la aplicación de las normas de Derecho, recordemos previamente que, por un lado, toda autoridad administrativa está obligada a respetarlas, y, por otro, que, en el marco de dicho recurso, el directeur des contributions no se pronuncia en Derecho sino en equidad, evidentemente con arreglo a una norma legal, y aprecia las circunstancias particulares que permiten, por aplicación del artículo 131 de la Abgabenordnung, «el reembolso o la compensación de impuestos estatales ya satisfechos». [12] Estas circunstancias particulares, que pueden poner de manifiesto que se ha vulnerado el principio de equidad, podrían resultar tanto de la situación personal del sujeto pasivo en el momento de la percepción del Impuesto como de la aplicación demasiado rigurosa de la Ley fiscal en el caso concreto.

12 — Informe para la vista, II A, párrafo cuarto.

20. El directeur des contributions dispone, como por otra parte afirmó el Conseil d'État, de una «amplia facultad de apreciación para adoptar su decisión». [13]

21. Así pues, en el marco de este recurso administrativo de reposición, se le confiere a esta autoridad un poder casi discrecional, lo que no significa arbitrario, que resulta de los propios términos de la citada norma, tal como, por lo demás, ha sido interpretada por el Conseil d'État. Por consiguiente, dentro de los límites de esta habilitación, ciertamente legal, la misión del directeur des contributions no consiste tanto en aplicar una norma jurídica como en moderar, por razones de equidad, los efectos que causaría su estricta aplicación.

22. Cabe interrogarse ahora sobre el respeto, por parte del directeur des contributions, del carácter contradictorio del procedimiento.

23. Cuando se produce una reclamación en el marco de este recurso de reposición, el sujeto pasivo, para obtener la devolución o la disminución de impuestos, puede dirigirse mediante una simple carta al directeur des contributions, que adoptará su decisión sin debate y en ausencia del demandante. El procedimiento, por lo tanto, no es contradictorio.

24. Ciertamente, como ya he dicho, el Tribunal de Justicia ha admitido, en la sentencia Politi, [14] el carácter de órgano jurisdiccional del Presidente del Tribunal de Turín en el marco de un procedimiento sumario («orden comminatoria»), en el que el demandando, por definición, no comparece.

25. Sin embargo, al reconocer que este órgano ejercía una «función jurisdiccional», el Tribunal de Justicia se refería implícita pero necesariamente a los atributos constitutivos de la misión de juzgar y más particularmente a la independencia y la imparcialidad del Juez, que no tiene ningún vínculo con las partes del litigio.

26. De este modo, la falta de carácter contradictorio (que se halla en numerosos procedimientos en los Estados miembros) debe necesariamente estar compensada por la independencia del Juez en relación con las partes del litigio para tramitar conforme a Derecho, con arreglo a las normas sobre competencia, admisibilidad y a las que sean aplicables al fondo, la demanda y los motivos invocados por el demandante en el procedimiento.

27. No parece que éste sea el caso del directeur des contributions, que actúa a la vez como Juez y parte.

28. Cabe destacar, en primer lugar, que orgánicamente este directeur está «sometido a la autoridad inmediata del Ministro de Finanzas». [15] Depende, por lo tanto, del poder central del Estado.

29. En segundo lugar, tiene por misión resolver un litigio entre, la Administración que

13 — Sentencia de 11 de octubre de 1988, Bertrand/Administration des contributions, nº 7803 del Registro inscrito el 25 de julio de 1986.

14 — Antes citada en la nota 4.

15 — Véase Majerus, P.: *L'État luxembourgois*, 6 ed., 1990, p. 288.

él dirige, por una parte, y, por otra, un sujeto pasivo que impugna la decisión adoptada por uno de sus servicios. Con todo, en este marco, se nos dice que es totalmente independiente tanto de su Ministro como de la Administración que él dirige.

30. ¿Cómo conciliar, sin embargo, la afirmación de dicha neutralidad con el hecho de que, en numerosos asuntos, tras haber dictado su resolución, comparece él mismo ante el Conseil d'Etat, en el marco de un recurso interpuesto por el sujeto pasivo contra esta decisión, en apoyo de las pretensiones de la Administración que él dirige, y ello para obtener, aunque sea indirectamente, la confirmación de su propia resolución? [16]

31. Al presentar un escrito procesal en nombre y por cuenta de su Administración, el directeur des contributions aparece, por lo tanto, como parte integrante del litigio que le ha sido sometido. Esto basta para demostrar que la petición que le ha sido dirigida por el sujeto pasivo constituye un recurso administrativo y no un recurso jurisdiccional.

32. ¿Cabe ver aquí una supervivencia de la antigua teoría del Ministro Juez según la cual el Ministro tenía la función de un primer grado jurisdiccional? Sea como fuere, dicha teoría actualmente está abandonada, quedando el recurso ante el Ministro como un recurso de alzada ante una mera autoridad administrativa.

16 — Asuntos Heuardt/Administration des contributions, sentencia de 6 de marzo de 1963 (nos 5768 y 5884 del Registro), Pirrotte/Administration des contributions, sentencia de 7 de julio de 1971 (nos 5984 y 6314 del Registro), Ruppert/Administration des contributions, sentencia de 22 de enero de 1985 (no 6374 del Registro), Compagnie générale pour le gaz/Administration des contributions, sentencia de 22 de mayo de 1985 (no 7552 del Registro), Bertrand/Administration des contributions, sentencia de 11 de octubre de 1988, antes citada en la nota 13.

33. Durante la vista, el representante del Gobierno luxemburgués sostuvo que la obligación de motivación de las resoluciones del directeur des contributions constituía un criterio suplementario en favor del reconocimiento del carácter jurisdiccional de dicha autoridad. En efecto, según una Ley de 1 de diciembre de 1978, desarrollada por un Reglamento gran ducal de 8 de junio de 1979, todo acto administrativo lesivo debe estar motivado.

34. El Sr. Arendt [17] se expresa, por lo demás, en los siguientes términos:

«Es lo que ha reconocido el legislador, quien, mediante una Ley de 1 de diciembre de 1978 por la que se regula el procedimiento administrativo no contencioso, ha reforzado sensiblemente los derechos del administrado frente a las administraciones que dependen del Estado y de los municipios.

El principio fundamental que inspira la redacción de la norma es el respeto del derecho de defensa del administrado. El reconocimiento de este principio tiene como consecuencia que la decisión de la Administración no puede basarse en motivos ignorados por el administrado. De esta norma, por lo tanto, se deriva necesariamente el reconocimiento en favor del administrado del libre acceso a su expediente, de la comunicación de los motivos y del derecho a presentar observaciones». [18]

35. Sin embargo, la obligación de motivación, inherente a la decisión judicial, no es

17 — Arendt: L'information de l'administré en droit administratif luxembougeois, *Livre jubilaire de la conférence Saint-Yves*, 1946-1986, p. 13.

18 — Ibidem, p. 17.

exclusiva de esta última. La decisión administrativa también debe estar motivada para permitir a un administrado que la acepte o que la impugne ante el Juez, que ejercerá su control esencialmente a partir de los motivos del acto impugnado. Por lo que se refiere al Derecho comunitario, el Tribunal de Justicia considera que el respeto a la obligación de motivación establecida en el artículo 190 del Tratado condiciona la legalidad de los actos de Derecho derivado.

36. Obsérvese, por lo demás, que en el mismo Luxemburgo una doctrina autorizada discute la cualidad de órgano jurisdiccional del directeur des contributions.

37. El Sr. Olinger señala de este modo:

«En su manual *Introduction à la science du droit*, 1960, P. Pescatore parece negar que el directeur des contributions tenga una función jurisdiccional». [19]

38. En efecto, el Sr. P. Pescatore [20] no menciona al directeur des contributions entre los órganos jurisdiccionales luxemburgueses, aun cuando la última edición de su obra es posterior a las citadas sentencias del Conseil d'État.

39. De forma más explícita, el Sr. F. Schockweiler no duda en escribir:

«Se trata en este caso de una verdadera anomalía en nuestra organización administrativa y la naturaleza jurisdiccional de estos órganos sólo se debe a la jurisprudencia del Conseil d'État». [21]

40. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que se declare incompetente.

41. La vía que propongo seguir no causa ningún perjuicio a la aplicación uniforme del Derecho comunitario, riesgo que podría resultar de la tentación de los Estados miembros de crear organismos administrativos que se pronuncien en última instancia y que, sin ser órganos jurisdiccionales en el sentido del artículo 177 del Tratado, podrían aplicar el Derecho comunitario sin estar por ello habilitados para plantear cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia, incluso sin estar obligados a ello.

42. Tal como señalaba el Sr. Reischl en sus conclusiones en el asunto Broekmeulen: [22]

«Si, por el contrario, se quisiera ver en el término de que se trata [órgano jurisdiccional] una remisión al Derecho nacional, los Estados miembros tendrían la posibilidad, habilitando a determinadas instancias de su organización judicial, encargadas de aplicar el Derecho comunitario, de eludir el derecho y la obligación de plantear cuestiones

19 — Olinger: *Études fiscales*, nos 81 a 85, noviembre 1989.

20 — Pescatore, P.: *Introduction à la science du droit*, Centre universitaire de l'État luxembourgois, 1960, con una actualización de 1978, nº 272, p. 389.

21 — Schockweiler, F.: *Le contentieux administratif et la procédure administrative non contentieuse en droit luxembourgeois*, nº 44, p. 20.

22 — Sentencia de 6 de octubre de 1981 (246/80, Rec. p. 2311).

prejudiciales, lo que conduciría finalmente a un fragmentación del Derecho que el sistema de la decisión prejudicial precisamente debe evitar. En consecuencia, el Derecho de los Estados miembros sólo puede ser determinante en la medida en que puede suministrar una respuesta a la cuestión de si las características mínimas exigidas por el Derecho comunitario se cumplen efectivamente en el caso particular».[23]

43. Este argumento, además, parece haber sido determinante para que el Tribunal de Justicia reconociera, en la citada sentencia, la cualidad de órgano jurisdiccional de la comission de recours pour la médicine générale:

«Del conjunto de las anteriores consideraciones resulta que, *a falta, en la práctica, de una vía de recurso efectiva ante los órganos jurisdiccionales ordinarios,* en una materia que afecta a la aplicación del Derecho comunitario, la comission de recours, que ejerce sus funciones con la aprobación de las autoridades públicas y funciona con su cooperación, y cuyas decisiones adoptadas tras un procedimiento contencioso se reconocen de hecho como definitivas, debe ser considerada como órgano jurisdiccional de un Estado miembro en el sentido del artículo 177 del Tratado».[24]

44. Ahora bien, en el presente asunto, el artículo 8 del Decreto gran ducal de 26 de octubre de 1944 dispone que las reclamaciones serán evacuadas por el Jefe de la Administración competente con posibilidad de recurso, basada en el Decreto ministerial de 10 de abril de 1946, ante el Comité de lo contencioso del Conseil d'État.

23 — Conclusiones, pp. 2332 y ss., especialmente p. 2336.

24 — Apartado 17, el subrayado es mío.

45. Por consiguiente, corresponde a este órgano jurisdiccional plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia cuando se encuentre ante una cuestión de interpretación de una norma comunitaria.

46. Obsérvese, no obstante, que dicho artículo 8 precisa:

«No se admitirá ningún recurso si el importe del impuesto que constituye el objeto de la reclamación o de la demanda no sobrepasa los 1.000 LFR».

47. Esta imposibilidad legal de cualquier recurso, y por consiguiente de todo control jurisdiccional, no modifica, sin embargo, mi postura.

48. La posibilidad de un recurso relativo a una cantidad inferior o igual a 1.000 LFR (alrededor de 25 ECU) y que plantee un problema de interpretación del Derecho comunitario parece, en efecto, poco probable, y se diría que se trata simplemente de una hipótesis académica. Por lo tanto, no hay ningún temor legítimo de que se cause perjuicio a la uniformidad del Derecho comunitario, y la inexistencia de recurso jurisdiccional contra las decisiones de dicha cuantía no pueden justificar la adopción de una solución contraria.

49. Sin embargo, suponiendo que se presente semejante caso —por tener valor de «test case», por ejemplo—, no se podría negar al demandante el acceso a su Juez natural, siendo éste un derecho del demandante basado tanto en la jurisprudencia reciente del Tribunal de Justicia como en el Conve-

nio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, al que, por lo demás, el Tribunal de Justicia se esfuerza en citar expresamente.

50. Cito, a continuación, la sentencia Johnston, [25] en la que el Tribunal de Justicia declaró:

«El control jurisdiccional impuesto por dicho artículo [26] es la expresión de un principio general del Derecho que es básico en las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros. Este principio está igualmente consagrado por lo artículos 6 y 13 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, de 4 de noviembre de 1950. Como ha sido reconocido en la declaración común del Parlamento, del Consejo y de la Comisión, de 5 de abril de 1977 (DO C 103, p. 1; EE 01/02 p. 67), y por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, conviene tener en cuenta, en el marco del Derecho comunitario, los principios en los que se inspira dicho Convenio». [27]

51. El apartado 1 del artículo 6 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales dispone:

«Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por la Ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella [...]»

52. Y, en la sentencia Golder, [28] el Tribunal Europeo de los Derechos Humanos interpretó este artículo en los siguientes términos:

«En materia de impugnaciones civiles, toda persona tiene derecho a que el procedimiento incoado por o contra ella se desarrolle de determinada manera —"equitativamente", "públicamente", "dentro de un plazo razonable", etc.—, pero también, y en primer lugar, "a que su causa sea oída" no por cualquier autoridad, sino "por un Tribunal", en el sentido del apartado 1 del artículo 6 [...]», [29]

y, más particularmente, precisó:

«En materia civil, la preeminencia del Derecho casi no puede concebirse sin la posibilidad de acudir a los Tribunales». [30]

53. Así, este principio del «control jurisdiccional efectivo», [31] consagrado por la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia, teniendo en cuenta su referencia expresa al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, tiene necesariamente por corolario el derecho a un posible control, ante un ór-

25 — Sentencia de 15 de mayo de 1986 (222/84, Rec. p. 1651).

26 — Se trata del artículo 6 de la Directiva 76/207/CEE del Consejo, de 9 de febrero de 1976, relativa a la aplicación del principio de igualdad de trato entre hombres y mujeres en lo que se refiere al acceso al empleo, a la formación y a la promoción profesionales, y a las condiciones de trabajo (DO L 39, p. 40; EE 05/02, p. 70).

27 — Apartado 18.

28 — Sentencia de 21 de febrero de 1975, serie A, nº 18.

29 — Apartado 32.

30 — Apartado 34.

31 — Apartado 19 de la sentencia Johnston, antes citada en la nota 25.

gano jurisdiccional en el sentido del artículo 177, de cualquier decisión adoptada por un organismo que no constituya un «órgano jurisdiccional», sin lo cual se permitiría la creación, tal como indiqué en mis conclusiones en el asunto Johnston, una «"zona de no derecho", que pondría en cuestión los fundamentos mismos de dicho orden jurídico». [32]

54. De las anteriores apreciaciones resulta que cualquier particular tiene, con arreglo al Derecho comunitario, el derecho inalienable de dirigirse a un órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 177 del Tratado cuando se suscite una cuestión de interpretación del Derecho comunitario, sin perjuicio de la limitación de semejante vía de recurso por parte del Derecho nacional. La unidad y la uniformidad del Derecho comunitario quedan de este modo perfectamente preservadas.

55. Por lo tanto, llegado el caso, correspondería al Conseil d'État someter una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia, y la circunstancia de que no pueda recurrirse contra las decisiones del directeur des contributions relativas a una reclamación cuyo objeto sea, como máximo, igual a 1.000 LFR no puede poner en tela de juicio esta afirmación.

56. Si bien me parece que la incompetencia del Tribunal de Justicia para responder al directeur des contributions ha quedado claramente demostrada, examinaré el fondo, pero sólo con carácter subsidiario.

57. Recuérdese, en esencia, el objeto de la cuestión prejudicial: el apartado 2 del artículo 48, ¿se opone, para la determinación, por parte del Estado de residencia, del tipo impositivo aplicable a las rentas de un sujeto pasivo, a que se tomen en consideración, por parte del Tesoro público luxemburgués, la totalidad de las rentas percibidas en Luxemburgo por este sujeto pasivo durante el año de referencia, incluidas las que percibió en calidad de no residente?

58. La exención en Bélgica de las rentas percibidas en Luxemburgo, tanto en calidad de residente como en calidad de no residente, resulta de la aplicación del Convenio para evitar la doble imposición (modelo Naciones Unidas) firmado entre estos dos Estados miembros el 17 de septiembre de 1970 y, en especial, de su artículo 15, según el cual

«[...] los salarios, retribuciones y otros rendimientos del trabajo personal que perciba un residente de un Estado contratante sólo estarán sujetos a impuesto en este Estado, a menos que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si así fuera, los rendimientos obtenidos por este concepto quedarán sujetos al impuesto en este otro Estado [...]».

59. El Sr. Corbiau presentó, por lo tanto, dos declaraciones de impuestos en Luxemburgo, una de ellas relativa al período durante el que era sujeto pasivo residente y la otra relativa al período durante el que era sujeto pasivo no residente.

60. El sistema fiscal luxemburgués, a semejanza de los de otros Estados miembros, aplica en especial para las retribuciones y los salarios el método denominado de la «retención en la fuente».

61. Para determinar el tipo impositivo aplicable a los rendimientos anuales del sujeto

32 — Punto 4 de mis conclusiones.

pasivo, la Administración tributaria toma como base la última retribución y presume que el trabajador por cuenta ajena habrá percibido doce veces el importe de esta última durante el año de referencia. A final de año, se efectúan determinadas correcciones (con signo positivo o negativo) en función de que los rendimientos reales sujetos al Impuesto hayan aumentado o hayan disminuido.

62. En el caso de autos, a final de año, la liquidación realizada por la Administration des contributions sobre los diez primeros meses del año se efectuó sólo sobre los rendimientos percibidos por él en calidad de residente, al tipo correspondiente a unos rendimientos anuales, sin tener en cuenta los rendimientos percibidos en calidad de no residente. Más tarde, al calcular la cuota líquida del impuesto, resultó que, por haberse tenido en cuenta únicamente los rendimientos percibidos durante los diez primeros meses, el tipo obtenido era inferior al tipo inicial y arrojaba una diferencia de 180.048 LFR en relación con la aplicación del tipo correspondiente a la totalidad de los rendimientos anuales percibidos.

63. El Sr. Corbiau, por lo tanto, solicitó el reembolso de esta cantidad, considerando que la sentencia Biehl le reconocía este derecho a la devolución. [33]

64. En este último asunto, a un nacional alemán residente en Luxemburgo que había trasladado su domicilio a la República Federal de Alemania durante el año se le había denegado la devolución de las retenciones practicadas por su anterior empresario que eran superiores a la cuota líquida del impuesto para el año de referencia, sobre la base del artículo 154 (6) de la loi sur l'impot sur le revenu (Ley del Impuesto sobre la Renta; en lo sucesivo, «LIR»), que establece:

«Las retenciones sobre los rendimientos del capital debidamente practicadas quedarán en beneficio del Tesoro y no podrán ser objeto de devolución. La misma regla se aplicará a la retención a cuenta del Impuesto sobre las retribuciones y salarios, practicada a cargo de los trabajadores por cuenta ajena que sean sujetos pasivos residentes tan sólo durante una parte del año, porque se establezcan en el país o se marchen de él en el curso del período impositivo.»

65. En su sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que

«[...] el apartado 2 del artículo 48 del Tratado se opone a que la legislación tributaria de un Estado miembro prevea que las retenciones a cuenta del impuesto efectuadas sobre las retribuciones y salarios, practicadas a cargo de un trabajador por cuenta ajena nacional de un Estado miembro, que es sujeto pasivo residente tan sólo durante una parte del año porque se establezca en el país o porque se marche de él en el curso del período impositivo, queden en beneficio del Tesoro y no puedan ser objeto de devolución». [34]

66. La discriminación resultaba del hecho de que los nacionales no residentes eran los únicos que no podían obtener la devolución de los excesos ingresados a cuenta.

67. Como el Tribunal de Justicia indicó en la sentencia Werner, [35] la disposición fiscal luxemburguesa era incompatible con el Derecho comunitario en la medida en que

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

34 — Apartado 19.

35 — Sentencia de 26 de enero de 1993 (C-112/91, Rec. p. I-429).

«[...] vinculaba la eventual devolución de las cantidades pagadas en exceso a la residencia permanente en el territorio del Gran Ducado de Luxemburgo y que por consiguiente perjudicaba especialmente a los sujetos pasivos nacionales de otros Estados miembros [...]». [36]

68. Así pues, se deduce de la sentencia Biehl [37] que es únicamente el *principio* de privación del derecho a la devolución lo que vulnera la igualdad de trato en la medida en que perjudica al nacional de un Estado miembro. En mis conclusiones también indicaba que,

«[...] incluso no cuestionando los objetivos perseguidos por el legislador nacional al intentar introducir el equivalente de una cláusula de progresividad, el carácter abiertamente discriminatorio de la norma controvertida se manifiesta especialmente en todos los casos en que el nacional afectado no haya obtenido ingresos en el Estado miembro de origen o destino en el curso del año de que se trate». [38]

69. El Tribunal de Justicia, sin embargo, no afirmó la existencia de un *derecho automático* a la devolución en favor del particular que pasa de la condición de residente a la de no residente.

70. Además, el directeur des contributions no plantea si puede mantener la aplicación de la disposición discutida en determinadas situaciones, sino únicamente si puede calcular el tipo impositivo aplicable a los rendimientos gravados en este Estado, teniendo en cuenta la *totalidad de los rendimientos* percibidos por el sujeto pasivo.

71. Procede también determinar si al tomar en consideración la totalidad de los rendimientos se infringe el apartado 2 del artículo 48 del Tratado.

72. Recordaré, a este respecto, que esta disposición se aplica si existe una discriminación basada en la nacionalidad teniendo en cuenta no obstante que

«[...] las normas sobre igualdad de trato del Tratado como la del artículo 7 del Reglamento nº 1612/68, 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». [39]

73. De este modo, ¿un sistema fiscal con una progresividad como la del que se trata (previsto especialmente en los Convenios internacionales modelo OCDE o Naciones Unidas [40]) da lugar a una discriminación manifiesta o encubierta?

74. Obsérvese, con carácter previo, que en Derecho tributario internacional existen dos métodos para evitar la doble imposición.

36 — Apartado 14.

37 — Antes citada en la nota 33.

38 — Apartado 10.

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

40 — Véase, a este respecto, el artículo 23 del Convenio para evitar las dobles imposiciones entre el Reino de Bélgica y el Gran Ducado de Luxemburgo.

75. El sistema de la exención total «compartimenta» las rentas obtenidas por el sujeto pasivo en función de su procedencia. Cada Estado grava, en ejercicio de su soberanía, las rentas obtenidas dentro de los límites de su territorio, pero debe destacarse que, cuando un sujeto pasivo obtiene sus rendimientos en varios Estados, escapa en parte a la progresividad del impuesto. Como escribe el Sr. Plagnet:

«Esto introduce una desigualdad lamentable entre las personas que obtienen la totalidad de sus rentas en el Estado de residencia y las que obtienen una parte de ellas en el extranjero». [41]

76. Por el contrario, al aplicar el sistema de la exención con progresividad, el Estado de residencia toma en consideración la totalidad de las rentas obtenidas por el sujeto pasivo, incluso las obtenidas en otros Estados, para determinar el tipo impositivo, que sin embargo sólo se aplicará a las rentas obtenidas en el Estado de residencia. Así pues, este método permite restaurar la igualdad de trato entre todos los sujetos pasivos. [42]

77. El Tribunal de Justicia ya tuvo que analizar, de modo ciertamente indirecto, la compatibilidad de este último régimen con el Derecho comunitario en la sentencia Humblet. [43]

78. Los hechos de este asunto merecen un resumen. En el marco de la liquidación de las rentas de la esposa de un funcionario de las Comunidades Europeas, el Tesoro Público belga había exigido a este último que le comunicase el importe de su retribución para determinar el tipo impositivo aplicable a las demás rentas, y particularmente las de su esposa. Este se había negado, invocando la inmunidad de su retribución con arreglo a los artículos 11 y 13 del Protocolo sobre los Privilegios e Inmunidades de los funcionarios y otros agentes de las Comunidades.

79. El Tribunal de Justicia consideró, en efecto, que en tal caso dicha exención impedía que su retribución fuera tomada en consideración a causa de la total inmunidad de los recursos de un funcionario así como de la *ratio legis* del Protocolo.

80. Esta solución no podía ampliarse, sin embargo, a los sujetos pasivos que no pueden ampararse en dicha disposición y el Tribunal de Justicia aceptó el método impositivo de la exención con progresividad debido a

«[...] que la aplicación de esta técnica fiscal no da lugar a ninguna dificultad cuando se pueden gravar todas las rentas del sujeto pasivo; que, en efecto, la aplicación de un tipo distinto a las distintos niveles no impide que se pague un solo impuesto global que grave la totalidad de las rentas con la consecuencia de que el tipo más elevado aplicado al nivel superior también grava en realidad la totalidad de las rentas». [44]

41 — Plagnet: Droit fiscal international, Litec 1986, nº 103, p. 58.

42 — Ibídem, nº 104, p. 58.

43 — Sentencia de 16 de diciembre de 1960 (6/60, Rec. p. 1125).

44 — Sentencia Humblet, antes citada, pp. 1125 y ss., especialmente 1159.

81. El Abogado General Sr. Mayras se expresaba, por otra parte, en los siguientes términos en relación con los sujetos pasivos que no se benefician del Protocolo sobre los Privilegios e Inmunidades:

«[...] a pesar de la exención concedida por este motivo, la renta de que se trata debería tenerse en cuenta para la determinación del tipo aplicable a las demás rentas que en Suiza quedan sujetas a un impuesto fijado en función de la renta total [...] Es evidente que la solución contraria produciría el efecto de tratar más favorablemente al sujeto pasivo que obtiene una renta en el extranjero que si hubiera obtenido esta misma renta en su propio país, lo que sería contrario al objetivo perseguido por los Convenios de doble imposición: evitar una doble imposición no debe conducir a crear un privilegio [...] En el presente caso, no se trata de evitar una doble imposición, sino de crear lo que en el lenguaje internacional se denomina un "privilegio". [45]

82. Esto es todavía más cierto cuando, como en el presente caso, la totalidad de los ingresos del sujeto pasivo proceden del Gran Ducado de Luxemburgo: si no se tiene en cuenta la totalidad de dichos recursos, se compromete la igualdad de los sujetos pasivos ante la Ley fiscal.

83. Como indicó el Gobierno luxemburgués en su respuesta escrita a las preguntas planteadas por el Tribunal de Justicia, esta escisión artificial de los rendimientos de este sujeto pasivo dio lugar a que, en lo que se refiere a los dos últimos meses, el sujeto pasivo no fue gravado, porque la base imponible era inferior al mínimo anual.

84. El computo de la totalidad de las rentas, lejos de crear una desigualdad entre nacionales luxemburgueses y nacionales de otros Estados miembros, restablece, por el contrario, la igualdad de trato sin perjuicio de que los segundos gocen de las mismas ventajas y deducciones que las que se conceden a los primeros.

85. Propongo, en consecuencia,

1) Con carácter principal, que el Tribunal de Justicia se declare incompetente para responder a la cuestión planteada por el directeur des contributions del Gran Ducado de Luxemburgo.

2) Subsidiariamente, que el Tribunal de Justicia declare que el apartado 2 del artículo 48 del Tratado no se opone a que se tome en consideración la totalidad de las rentas obtenidas por un sujeto pasivo en el curso del año de referencia, incluidas las que hubiera obtenido en calidad de no residente, para la determinación, por parte del Estado de residencia, del tipo de gravamen aplicable a sus rendimientos, siempre que el interesado goce de las mismas ventajas y deducciones que las que se conceden a los nacionales de dicho Estado.

45 — Sentencia Humblet, antes citada, conclusiones, pp. 1165, 1181 y 1175: Cabe imaginar perfectamente que, en un régimen de impuesto personal sobre la renta de carácter progresivo, una fuente particular de ingresos se tenga en cuenta para la determinación de la base imponible, en especial para la determinación del tipo impositivo, pero que después quede exenta de la aplicación de este tipo, que, por el contrario, seguirá aplicándose a las rentas procedentes de otras fuentes.