CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. MARCO DARMON

presentadas el 31 de marzo de 1993 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. El Hoge Raad der Nederlanden solicita al Tribunal de Justicia que interprete el párrafo primero del artículo 14 del Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de las Comunidades Europeas [1] (en lo sucesivo, «Protocolo»).

2. Hasta febrero de 1982, X residió en los Países Bajos, donde trabajaba en una empresa privada. Al deber ser objeto esta última de una reestructuración anunciada desde finales de 1981, tenía previsto ponerse a buscar un nuevo empleo. Aceptó, a partir del 1 de marzo de 1982, un puesto en Luxemburgo, de Director en las Comunidades Europeas, donde fijó su residencia.

3. Las autoridades tributarias neerlandesas le remitieron, durante 1983 y 1984, diferentes formularios de declaración relativos a su Impuesto sobre la Renta. X los cumplimentó, declarándose contribuyente residente que ejercía la profesión de Director de empresa respecto al período comprendido entre el 1 de enero y el 1 de marzo de 1982 y contribuyente no residente sin profesión para el resto del año.

4. Tras algunas vacilaciones de los servicios tributarios respecto a la clasificación del interesado en la categoría de no residentes o de residentes, el Gerechtshof de 's-Gravenhage dictó el 2 de julio de 1990 una sentencia que adoptaba el principio y fijaba la cantidad adicional del Impuesto sobre la Renta correspondiente al año 1982.

5. En el marco del recurso de casación contra dicha resolución, el Hoge Raad plantea dos cuestiones prejudiciales, citadas en el informe para la vista, [2] relativas a la interpretación del artículo 14 del Protocolo.

6. Dichas cuestiones tienen fundamentalmente por objeto determinar:

— Por una parte, si debe tomarse en consideración, respecto a la aplicación de dicho texto, la intención que tenía un funcionario, antes de entrar al servicio de las Comunidades, de trasladar su domicilio al Estado miembro del lugar en que ejerza sus funciones.

— Por otra parte, si el artículo 14 concede al interesado una posibilidad de elección respecto a la determinación de su domicilio fiscal.

7. Para delimitar el ámbito del litigio, hay que recordar que en materia de tributación directa los Estados miembros no han concedido en principio a las Comunidades ninguna atribución de competencia. No obstante, al determinar las normas aplicables en

* Lengua original: francés.

1 — DO nº 152 de 13.7.1967, p. 13.

2 — II, 6.

la materia, no pueden conculcar las libertades garantizadas por el Derecho comunitario a todos los nacionales. De ahí que, en repetidas ocasiones, se tratara del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [3] o del Impuesto de Sociedades, [4] el Tribunal de Justicia, al declarar «la inexistencia de una armonización de las disposiciones legales de los Estados miembros» [5] ha admitido la vinculación al Derecho nacional, siempre que no afecte a los principios fundamentales reconocidos por el Tratado.

8. Los Estados miembros han renunciado, sin embargo, a su soberanía fiscal en un ámbito específico, el de la tributación de los salarios de los funcionarios y demás agentes de las Comunidades. Tal es el objeto del artículo 13 del Protocolo, que dispone, en particular:

«Los funcionarios y otros agentes de las Comunidades estarán sujetos, en beneficio de estas últimas, a un impuesto sobre los sueldos, salarios y emolumentos abonados por ellas [...]

Los funcionarios y otros agentes de las Comunidades estarán exentos de los impuestos nacionales sobre sueldos, salarios y emolumentos abonados por las Comunidades.»

9. Aparte de la *ratio legis* general de las disposiciones del Protocolo relativas a los agentes de las Comunidades, recogida en su artículo 18, sobre la que volveré más tarde, la *ratio legis* del artículo 13 responde a dos exigencias: garantizar a los funcionarios comunitarios una retribución cuya igualdad no pueda eliminarse por la aplicación de tipos nacionales no armonizados y evitar que el Estado miembro del lugar en que ejerza sus funciones (en lo sucesivo, «Estado de la sede») disfrute de una ventaja fiscal injustificada.

10. En relación con el primer punto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha subrayado la necesidad de no crear situaciones discriminatorias que equivaldrían a conceder a los funcionarios comunitarios de la misma categoría pero de nacionalidad diferente, con retribuciones brutas iguales, retribuciones netas diferentes. [6]

11. Respecto al segundo, parece evidente que si se admitiera que el Estado de la sede percibiese un impuesto sobre los sueldos de los funcionarios comunitarios, sangraría en beneficio exclusivo suyo los recursos comunes a cuya constitución contribuyen todos los Estados miembros. De ahí la decisión de someter dichas retribuciones a un impuesto comunitario y no a un impuesto nacional.

12. El artículo 13 del Protocolo no puede analizarse aisladamente. Se completa, en efecto, por lo que se refiere a los ingresos extracomunitarios de los funcionarios, con el artículo 14, cuyo párrafo primero dispone, en particular, lo siguiente:

«A efectos de aplicación de los impuestos sobre la renta y el patrimonio, [7] del impuesto sobre sucesiones, así como de los convenios

3 — Véase, en particular, la sentencia de 8 de mayo de 1990, Biehl (C-175/88, Rec. p. I-1779).

4 — Véase, en particular, la sentencia de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia (270/83, Rec. p. 273).

5 — *Ibidem*, apartado 24.

6 — Véase, en particular, la sentencia de 16 de diciembre de 1960, Humblet (6/60, Rec. pp. 1125 y ss., especialmente p. 1157) y las conclusiones del Abogado General Sr. Lagrange, p. 1182. Véase también la sentencia de 3 de julio de 1974, Brouerius van Nidek (7/74, Rec. p. 757), apartado 11.

7 — Como indica el Abogado General Sr. Jacobs en sus conclusiones en la sentencia de 25 de mayo de 1993, Kristoffersen (C-263/91, Rec. pp. I-2755 y ss., especialmente p. I-2769), apartado 3, parece haberse omitido una coma en la versión francesa entre «patrimonio» y «del impuesto sobre sucesiones».

celebrados entre los Estados miembros de las Comunidades para evitar la doble imposición, los funcionarios y otros agentes de las Comunidades que, *únicamente en razón del ejercicio de sus funciones al servicio de las Comunidades,* establezcan su residencia en el territorio de un Estado miembro distinto del país del domicilio fiscal que tuvieren en el momento de entrar al servicio de las Comunidades serán considerados, tanto en el país de su residencia como en el del domicilio fiscal, como su hubieren conservado su domicilio en este último país si éste es miembro de las Comunidades [...].» [8]

13. La división que hacen los artículos 13 y 14 es, pues, la siguiente: no están sujetos al pago de ningún impuesto nacional y están sujetos a un impuesto comunitario los «sueldos, salarios y emolumentos» de origen comunitario; por el contrario, todos los demás ingresos permanecen dentro de la esfera impositiva de los derechos nacionales. [9]

14. Además, en el caso de X, la cuestión se plantea únicamente en torno al artículo 14 del Protocolo, puesto que ha percibido ingresos de origen no comunitario que no ha declarado. En efecto, el objeto del litigio se refiere, no a los ingresos percibidos por el interesado en su condición de Director al servicio de las Comunidades, sino a los derivados, en particular, del rescate de pólizas de seguro de vida, de intereses y de títulos diversos.

15. Delimitado el alcance de la resolución de remisión, abordaré las dos cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional nacional. En lugar de responder a las mismas siguiendo el orden en que han sido formuladas, me parece más adecuado —antes de examinar si los términos del artículo 14 objeto de debate, a saber, «únicamente en razón del», permiten una apreciación de la intención del funcionario— examinar la *ratio legis* del artículo 14 y determinar si, en el supuesto de que fuera aplicable, otorgaría a X la facultad de elegir su domicilio fiscal para los ingresos no percibidos en su condición de agente de las Comunidades Europeas.

16. Señalaré, en primer lugar, que el Protocolo, anexo al Tratado, es «parte integrante» del mismo, con arreglo al artículo 239 de éste. Se trata, pues, de un texto de Derecho primario.

17. Tras recordar en su único considerando que las «Comunidades [...] gozarán en el territorio de los Estados miembros de las inmunidades y privilegios necesarios para el cumplimiento de su misión», su artículo 18 del Capítulo VII, cuyo título es «Disposiciones generales», establece en su párrafo primero que:

«Los privilegios, inmunidades y facilidades a favor de los funcionarios y otros agentes de las Comunidades se otorgarán *exclusivamente en interés de estas últimas.*» [10]

18. Hay que considerar, por tanto, que los privilegios, inmunidades y facilidades otorgados a los funcionarios tienen como única

8 — El subrayado es mío.

9 — La línea divisoria entre las competencias tributarias de las Comunidades y las de los Estados miembros, que pasa por el gravamen o no del sueldo pagado al funcionario, se recoge precisamente en la citada sentencia Humblet (p. 1158).

10 — El subrayado es mío. El artículo 23 del Estatuto de los Funcionarios de las Comunidades Europeas recuerda lo esencial del artículo 18 y añade: «Los interesados no están dispensados de cumplir sus obligaciones privadas ni de observar las leyes y los reglamentos de policía en vigor».

finalidad que las Comunidades cumplan su misión.

19. Dicho objetivo, general para todas las disposiciones del Protocolo relativas a los funcionarios comunitarios, forma parte integrante, inexorablemente, de la *ratio legis* de su artículo 14 e inspira la interpretación del mismo.

20. El reparto de competencias entre la Comunidad y los Estados miembros no usurpa la soberanía de estos últimos en materia tributaria. El Protocolo implica una restricción parcial de dicha soberanía, consentida exclusivamente en interés de las Comunidades para el cumplimiento de su misión. Sus disposiciones han de interpretarse, pues, de forma restrictiva y teniendo en cuenta su objetivo.

21. No resultaría fácil descubrir en qué medida resultaría facilitada la misión de las Comunidades por la más mínima libertad concedida a sus funcionarios en la fijación de su domicilio fiscal por lo que a ingresos distintos de su sueldo comunitario se refiere. Relacionando el artículo 13 con el artículo 14, que mantiene expresamente para dichos ingresos la vinculación del funcionario al domicilio fiscal que tenía «en el momento de entrar al servicio de las Comunidades» si éste estuviere situado en un Estado miembro, excluye que se desvíen las disposiciones del Protocolo de su finalidad para favorecer un indeterminado «shopping fiscal».

22. Y no puede oponerse válidamente a dicha interpretación una supuesta discriminación de que pudieran ser objeto los funcionarios comunitarios respecto a los demás nacionales de los Estados miembros que hacen uso de los derechos de libre circulación de los trabajadores o de libertad de establecimiento.

23. En efecto, no puede establecerse ninguna comparación significativa entre un régimen de excepción, por una parte, y la aplicación de disposiciones generales por otra.

24. Por lo demás, en la citada sentencia Humblet, el Tribunal de Justicia ha delimitado los términos de dicho problema, al declarar que «la comparación esencial que se requiere en esta materia debe hacerse entre funcionarios comunitarios de diferentes nacionalidades, que perciben la misma retribución bruta y disponen además, en su país respectivo, de ingresos suplementarios imponibles de la misma importancia». [11]

25. Los artículos 13 y 14, relacionados entre sí, regulan dicha situación, respetando el principio de igualdad de trato y los límites del reparto de competencias establecido por el Protocolo.

26. A igualdad de retribución comunitaria, los funcionarios pagan el mismo impuesto a las Comunidades.

27. De manera análoga, están sujetos, por lo que respecta a sus restantes ingresos, a un impuesto nacional cuyas diferencias de baremos, según los Estados miembros, no constituyen en modo alguno una discriminación, sino que se derivan, a falta de armonización fiscal, de la soberanía de los Estados en la materia.

11 — Página 1160.

28. El domicilio fiscal del funcionario comunitario, por lo que respecta a sus ingresos distintos de los contemplados en el artículo 13 del Protocolo, al no poder depender de la *voluntad* del interesado, ¿debe determinarse teniendo en cuenta la *intención* que tenía éste de establecerse en el Estado de la sede, antes de su entrada en funciones y con independencia de ésta?

29. Ese es el objeto de la primera cuestión prejudicial, dirigida a la interpretación de la expresión «únicamente en razón del ejercicio de sus funciones» que figura en el artículo 14.

30. Existen dos interpretaciones contrapuestas.

31. La primera, restrictiva, consiste, excluyendo cualquier apreciación de la intención del funcionario, en atenerse a consideraciones puramente objetivas, en el presente caso, la obligación estatutaria impuesta a este último

«de residir en la localidad de su destino o a una distancia de la misma que no entorpezca el ejercicio de sus funciones» [12]

y la concomitancia del cambio de residencia y de la entrada en funciones.

32. La segunda, más amplia, de carácter subjetivo, conduce a comprobar la motivación o motivaciones que llevaron al funcionario a establecerse en el Estado de la sede. Dado que la entrada en funciones no era la *única* intención («únicamente»), o que, cuando menos, el establecimiento en el Estado de la sede se habría producido en el futuro, incluso aunque no hubiera sido nombrado para ocupar un puesto en la función pública comunitaria, no sería aplicable el artículo 14.

33. Diré ya de entrada que me parece que debe excluirse esta segunda interpretación, por ser contraria a la *ratio legis* de las disposiciones aplicables del Protocolo y permitir, menoscabando la eficacia del artículo 14, que se llegue a situaciones absurdas.

34. Un ejemplo, voluntariamente caricaturesco, bastará para demostrarlo. Dos hermanos gemelos de nacionalidad neerlandesa y que viven en los Países Bajos, han confiado allí sus ahorros, de un mismo importe, al mismo banquero, que los ha invertido de idéntica forma. Preocupados por su futuro, se presentan, con éxito, a un concurso-oposición de juristas-lingüistas del Tribunal de Justicia. Abandonan, pues su país para establecerse en el Gran Ducado de Luxemburgo, donde desempeñan sus funciones.

35. Una diferencia separa, no obstante, a los dos hermanos. El primero abandonó su domicilio únicamente por motivos profesionales. El segundo estaba decidido, incluso en caso de fracasar en dicho concurso, a venir a establecerse en el Gran Ducado, puesto que había decidido fundar un hogar con su novia, que ya ejercía aquí un empleo.

36. ¿Es lógico que, por lo que respecta a sus ingresos neerlandeses, el primero de los dos hermanos se rija por lo dispuesto en el

12 — Artículo 20 del Estatuto de los Funcionarios de las Comunidades Europeas.

artículo 14, y el segundo esté excluido de su ámbito de aplicación? Y, llevando el razonamiento más lejos, ¿bastaría, para que el primero eluda también su vinculación a su último domicilio fiscal que aporte la prueba de que, además de su intención de irse a su lugar de destino, tenía la de proseguir más cómodamente su participación en un conjunto de música de cámara radicado en el Estado de la sede?

37. Como puede verse, la intención no puede adoptarse como criterio de interpretación de la norma que se examina.

38. Por lo demás, la propia redacción del Protocolo refleja su sentido: «únicamente en razón del ejercicio de sus funciones al servicio de las Comunidades», viene a recordar que la sola circunstancia de dicho ejercicio, con exclusión de cualquier otra consideración *es suficiente* para conferir competencia, en materia tributaria, al país del último domicilio; «únicamente en razón» significa aquí «por el solo hecho».

39. Texto de Derecho primario, el Protocolo introduce, como hemos dicho, en interés exclusivo de las Comunidades, respecto a los funcionarios comunitarios, un régimen tributario común excepcional, aplicable únicamente a su sueldo, preservando, sin embargo, la vinculación de los interesados a su domicilio fiscal anterior, es decir, generalmente a su régimen nacional, por lo que se refiere a los demás ingresos.

40. Texto de equilibrio y compromiso, no puede dar lugar a las divergencias de interpretación por parte de los Jueces nacionales que originaría indefectiblemente la consideración de intenciones múltiples, aunque fueran probadas, de los funcionarios.

41. Estos tienen una obligación estatutaria de residencia. Si el cumplimiento de dicha obligación fuere concomitante con el establecimiento en el Estado de la sede, circunstancia que compete apreciar al Juez nacional, debe aplicarse el artículo 14.

42. Sugiero, por consiguiente, que se declare lo siguiente:

«1) El párrafo primero del artículo 14 del Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de las Comunidades Europeas se aplica al funcionario comunitario cuyo establecimiento, estatutariamente obligatorio en el Estado de la sede de la Institución de que forme parte, sea concomitante con el desempeño de sus funciones. La intención o intenciones del interesado en el momento de su cambio de residencia carecen de relevancia a este respecto.

2) La citada disposición no deja ninguna opción al funcionario comunitario respecto a la determinación de su domicilio fiscal, por lo que respecta a las rentas y otros bienes a los que aquélla se refiere.»