

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. NIILLO JÄÄSKINEN

presentadas el 20 de mayo de 2010 1(1)

Asunto C-70/09

Alexander Hengartner

y

Rudolf Gasser

contra

Landesregierung Vorarlberg

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Verwaltungsgerichtshof (Austria)]

«Acuerdo sobre la libre circulación de personas entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la Confederación Suiza, por otra – Trabajadores autónomos – Arrendamiento de un coto de caza – Impuesto regional sobre la caza – Igualdad de trato – Concepto de actividad económica»

I. Introducción

1. En el Land de Vorarlberg (Austria) se aplican dos tipos de gravamen en el impuesto sobre la caza. A los nacionales de países terceros se les aplica un tipo de gravamen más elevado que a los ciudadanos de la Unión y a las personas que tienen su residencia principal en Austria. Así, se aplicó a dos nacionales suizos residentes en Suiza y arrendatarios de un coto privado de caza un tipo de gravamen más elevado que a los arrendatarios de coto residentes en Austria. Contra esta diferencia de trato los nacionales suizos invocaron ante la Administración de dicho Land el Acuerdo sobre la libre circulación de personas celebrado entre, por una parte, la Comunidad Europea y sus Estados miembros y, por otra, la Confederación Suiza (en lo sucesivo, «Acuerdo» o «Acuerdo CE-Suiza»). (2) Al ser desestimada su reclamación, los dos demandantes en el litigio principal interpusieron un recurso ante el órgano jurisdiccional remitente y alegaron que el tipo de gravamen menos favorable vulneraba la libertad de establecimiento de la que disfrutaban en virtud del Tratado CE. El Verwaltungsgerichtshof (Tribunal contencioso-administrativo) (Austria) desea saber si el ejercicio de la caza en las circunstancias del asunto principal debe considerarse una actividad no asalariada en el sentido del artículo 43 CE.

II. El marco jurídico

A. *La Convención de Viena*

2. Con arreglo al artículo 1 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, de 23 de mayo de 1969 (en lo sucesivo, «Convención de Viena»), (3) titulado «Alcance de la presente Convención», ésta se aplica a los tratados entre Estados.

3. A tenor del artículo 31 de la Convención de Viena, titulado «Regla general de interpretación»:

«1. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin.

2. Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:

a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado;

b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado.

[...]»

B. *El Tratado CE*

4. El artículo 43 CE prohíbe las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro. Con arreglo al artículo 43 CE, párrafo segundo, la libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas.

C. *Acuerdo CE-Suiza sobre la libre circulación de personas*

1. El Acuerdo

5. El Acuerdo fue firmado en Luxemburgo el 21 de junio de 1999 y entró en vigor el 1 de junio de 2002. Forma parte de siete Acuerdos sectoriales distintos que regulan las relaciones entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza. (4)

6. El artículo 1 del Acuerdo, que figura en su capítulo I, establece:

«El objetivo del presente Acuerdo, en favor de los nacionales de los Estados miembros de la Comunidad Europea y de Suiza, es:

a) conceder un derecho de entrada, de residencia y de acceso a una actividad económica por cuenta ajena, de establecimiento como trabajador autónomo y el derecho de residir en el territorio de las Partes Contratantes;

b) facilitar la prestación de servicios en el territorio de las Partes Contratantes, y en particular liberalizar la prestación de servicios de corta duración;

[...]»

7. El artículo 2 del Acuerdo, titulado «No discriminación», tiene el siguiente tenor:

«Los nacionales de una Parte Contratante que residan legalmente en el territorio de otra Parte Contratante no serán objeto, en la aplicación y de acuerdo con las disposiciones de los Anexos I,

II y III del presente Acuerdo, de ninguna discriminación basada en la nacionalidad.»

8. El artículo 4 del Acuerdo establece:

«El derecho de residencia y de acceso a una actividad económica se garantizará sin perjuicio de las disposiciones del artículo 10 y con arreglo a las disposiciones del Anexo I.»

9. El artículo 5 del Acuerdo, titulado «Prestador de servicios», dispone en su apartado 3:

«Las personas físicas nacionales de un Estado miembro de la Comunidad Europea o de Suiza que se trasladen al territorio de una de las Partes Contratantes únicamente como destinatarios de servicios gozarán del derecho de entrada y de residencia.»

10. En virtud del artículo 15 del acuerdo, los anexos y protocolos del Acuerdo forman parte integrante del mismo.

11. El artículo 16 del Acuerdo está redactado en los siguientes términos:

«1. Para alcanzar los objetivos contemplados por el presente Acuerdo, las Partes Contratantes adoptarán todas las medidas necesarias para que los derechos y obligaciones equivalentes a los contenidos en los actos jurídicos de la Comunidad Europea a los cuales se hace referencia puedan aplicarse en sus relaciones.

2. En la medida en que la aplicación del presente Acuerdo implique conceptos de Derecho comunitario, se tendrá en cuenta la jurisprudencia pertinente del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas anterior a la fecha de su firma. La jurisprudencia posterior a la fecha de la firma del presente Acuerdo se comunicará a Suiza. Con objeto de garantizar el adecuado funcionamiento del Acuerdo, a instancia de una Parte Contratante, el Comité Mixto determinará las implicaciones de esta jurisprudencia.»

– El anexo I del Acuerdo

12. El anexo I del Acuerdo, que lleva el encabezamiento «Libre circulación de personas», comprende siete capítulos: I – Disposiciones generales; II – Trabajadores por cuenta ajena; III – Trabajadores autónomos; IV – Prestación de servicios; V – Personas que no ejercen una actividad económica; VI – Adquisiciones inmobiliarias, y VII – Disposiciones transitorias y desarrollo del Acuerdo.

13. El capítulo II («Trabajadores por cuenta ajena») del anexo I contiene en particular el artículo 9, titulado «Igualdad de trato», que establece:

«1. Un trabajador por cuenta ajena nacional de una Parte Contratante no podrá, en el territorio de la otra Parte Contratante, debido a su nacionalidad, ser tratado de manera diferente a los trabajadores nacionales por cuenta ajena por lo que se refiere a las condiciones de empleo y de trabajo, particularmente en materia de remuneración, de despido y de rehabilitación profesional o de reemplazo, en caso de que se encuentre en desempleo.

2. El trabajador por cuenta ajena y los miembros de su familia contemplados en el artículo 3 del presente anexo gozarán de las mismas ventajas fiscales y sociales que los trabajadores por cuenta ajena nacionales y los miembros de su familia.

[...]»

14. El capítulo III («Trabajadores autónomos») del anexo I comprende cinco artículos (artículos

12 a 16). El artículo 12 del anexo I determina los requisitos de obtención de un permiso de residencia del siguiente modo:

«1. El nacional de una Parte Contratante que desee establecerse en el territorio de otra Parte Contratante con el fin de ejercer una actividad por cuenta propia (en lo sucesivo denominado trabajador autónomo) recibirá un permiso de residencia por una duración de cinco años como mínimo a partir de su expedición, en la medida en que pruebe a las autoridades nacionales competentes que se ha establecido o quiere establecerse a este fin.

2. El permiso de residencia se prorrogará automáticamente cinco años como mínimo, en la medida en que el trabajador autónomo pruebe a las autoridades nacionales competentes que ejerce una actividad económica por cuenta propia.

3. Para la expedición de los permisos de residencia, las Partes Contratantes sólo podrán pedir al trabajador autónomo la presentación de:

- a) el documento al amparo del cual penetró en el territorio;
- b) la prueba contemplada en los apartados 1 y 2.

4. El permiso de residencia será válido para el conjunto del territorio del Estado que lo expidió.

5. Las interrupciones de estancia que no sobrepasen seis meses consecutivos y las ausencias justificadas por la realización de obligaciones militares no afectarán a la validez del permiso de residencia.

[...]»

15. El artículo 15 («Igualdad de trato») del anexo I tiene el siguiente tenor:

«1. El trabajador autónomo recibirá en el país de acogida, por lo que se refiere al acceso a una actividad por cuenta propia y a su ejercicio, un trato no menos favorable que el concedido a sus propios nacionales.

2. Las disposiciones del artículo 9 del presente Anexo serán aplicables, *mutatis mutandis*, a los trabajadores autónomos contemplados en el presente capítulo.»

16. En virtud del artículo 23 («Destinatario de servicios») del anexo I:

«1. El destinatario de servicios contemplado en el apartado 3 del artículo 5 del presente Acuerdo no tendrá necesidad de un permiso de residencia para estancias inferiores o iguales a tres meses. Para estancias superiores a tres meses, el destinatario de servicios recibirá un permiso de residencia de una duración igual a la de la prestación. Podrá ser excluido de la ayuda social mientras dure su estancia.

2. El permiso de residencia será válido para el conjunto del territorio del Estado que lo haya expedido.»

D. *El marco jurídico regional*

17. El artículo 2 de la Vorarlberger Gesetz über das Jagdwesen (Ley del Land de Vorarlberg sobre la caza), en su versión aplicable a los hechos del asunto principal, (5) establece lo siguiente:

«Contenido y ejercicio del derecho de caza

1) El derecho de caza constituye el fundamento del ejercicio de la caza. Está vinculado a la propiedad inmobiliaria y engloba el derecho de gestionar, cazar y apropiarse de la caza. [...]»

18. El artículo 20 de dicha Ley tiene el siguiente tenor:

«Arrendamiento de coto de caza

1. El arrendamiento de un coto de caza puede efectuarse de común acuerdo, mediante licitación pública o por subasta pública. En el marco del arrendamiento del coto de caza, los titulares del derecho de caza deben velar por que el derecho de caza se ejerza con arreglo a los principios del artículo 3.

[...]

6. El Gobierno del Land adoptará disposiciones detalladas sobre el procedimiento de arrendamiento de un coto de caza mediante decreto.»

19. Con arreglo al artículo 1 de la Vorarlberger Gesetz über die Erhebung einer Jagdabgabe (Ley del Land de Vorarlberg sobre la percepción de un impuesto sobre la caza), (6) para el ejercicio del derecho de caza debe pagarse un impuesto. En virtud del artículo 2 de dicha Ley, están sujetos a este impuesto las personas titulares del derecho de caza y, en caso de cesión a arrendatarios, las personas titulares del derecho de disfrute de la caza.

20. El artículo 3 de dicha Ley establece que, en caso de arrendamiento de cotos, el impuesto se calculará en función de la renta anual más el valor de cualquier otra prestación accesoria pactada contractualmente. No se consideran prestaciones accesorias los gastos de guardabosques ni los derivados de daños causados por la caza o por las especies cinegéticas.

21. A tenor del artículo 4, apartado 1, de dicha Ley, el impuesto ascenderá al 15 % de la base imponible para las personas que tengan su residencia principal en Austria, así como para las personas físicas o jurídicas que se asimilan a ellas en virtud del Derecho de la Unión. Según el artículo 4, apartado 2, de la Ley, para todas las demás personas el tipo aplicable a la base imponible será del 35 %.

III. Litigio principal y cuestiones prejudiciales

22. El 8 de enero de 2002, los Sres. Hengartner y Gasser, nacionales suizos, celebraron un contrato de arrendamiento de un coto de caza en Austria por una duración de seis años (del 1 de abril de 2002 al 31 de marzo de 2008).

23. Para el ejercicio de sus actividades de caza, los demandantes en el litigio principal explotan un refugio en el territorio del Land de Vorarlberg. Allí se reúnen periódicamente, una vez por semana, para cazar. Han arrendado una cámara frigorífica y una carnicería para la venta de las piezas abatidas. Además, han abonado compensaciones a dos personas para desempeñar las funciones de guardabosque y han corrido con los gastos de alimentación de los animales de caza.

24. Mediante resolución de la Administración tributaria del Land de Vorarlberg de 1 de abril de 2007, se estableció para los demandantes en el litigio principal un impuesto sobre la caza por importe de 4.359,30 euros, que constituye el 35 % de la base imponible de dicho impuesto por el año cinegético comprendido entre el 1 de abril de 2007 y el 31 de marzo de 2008. Los interesados

presentaron una reclamación contra dicha resolución.

25. Mediante resolución de 17 de octubre de 2007, la Administración tributaria desestimó dicha reclamación basándose en que la aplicación del tipo de gravamen más elevado a los demandantes en el litigio principal era conforme a Derecho. Asimismo, señaló que el Acuerdo CE/Suiza no era aplicable al ejercicio del derecho de caza ni a los impuestos correspondientes.

26. Los Sres. Hengartner y Gasser interpusieron entonces un recurso ante el Verwaltungsgerichtshof y alegaron esencialmente una infracción del derecho a la libertad de establecimiento y a la igualdad de trato. Señalaron que, al igual que la pesca y la agricultura, la caza es una actividad económica, especialmente cuando consiste en el cobro de más de 50 piezas de caza anuales y en la venta de más de una tonelada de carne de caza. A su juicio, es irrelevante a este respecto si dicha actividad genera o no un beneficio.

27. Por ello, los demandantes en el litigio principal sostienen que la Administración tributaria del Land de Vorarlberg habría debido aplicar un tipo de gravamen del 15 % para evitar una discriminación por razón de la nacionalidad prohibida por el Derecho de la Unión.

28. Por su parte, la Administración tributaria contestó que la caza debe ser considerada como un deporte que no está destinado a la obtención continuada de ingresos y que, en el presente asunto, la venta de carne de la caza no se realizaba con fines económicos. La compra de alimentación para los animales y la venta de la carne por los demandantes en el litigio principal no son actividades por cuenta propia.

29. El Verwaltungsgerichtshof indica que el ámbito de aplicación del artículo 43 CE se caracteriza por los elementos del establecimiento y la actividad no asalariada. En su opinión, en el caso de autos no se puede excluir la existencia de una instalación permanente, al menos, de larga duración y se cumplen los requisitos de la autonomía de la actividad. En consecuencia, se plantea la cuestión de si el ejercicio del derecho de caza constituye una actividad económica, especialmente cuando el ánimo de lucro no es predominante. Sin embargo, la intención de obtener un beneficio en el ámbito de las actividades de que se trata, que, en cualquier caso, pueden calificarse de actividades no asalariadas, puede constituir también un elemento pertinente.

30. El órgano jurisdiccional remitente, que alberga dudas sobre la interpretación del Derecho de la Unión a este respecto, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Constituye el ejercicio de la caza una actividad no asalariada en el sentido del artículo 43 CE cuando el titular del derecho de caza vende en Austria las piezas abatidas, aunque globalmente no pretenda obtener de esta actividad ganancia alguna?»

IV. Respuestas propuestas al Tribunal de Justicia

31. A juicio de las partes demandantes en el litigio principal, ha de responderse a la cuestión prejudicial del siguiente modo:

«La práctica de la caza constituye una actividad no asalariada en el sentido del artículo 43 CE, aunque globalmente no se obtenga de esta actividad ninguna ganancia, en particular cuando la persona facultada para practicar la caza vende las piezas abatidas en el país, realiza las compras necesarias (por ejemplo, la alimentación para los animales cazados) en el país o practica la caza durante más de seis años como mínimo (duración y [...] del contrato de arrendamiento), o cuando explota estructuras fijas y duraderas en otro Estado miembro (refugio de caza, cámara frigorífica y

guardabosques).»

32. El Vorarlberger Landesregierung (Gobierno del Land de Vorarlberg) propone al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la cuestión prejudicial:

«Aunque el titular de un derecho de caza venda las piezas abatidas en el territorio nacional, pero no obtenga ganancia alguna y ejerza ante todo la caza como ocio y no con ánimo de lucro, el ejercicio de la caza no constituye una actividad por cuenta propia en el sentido del artículo 12 del anexo I del [Acuerdo].»

33. El Gobierno austriaco considera que procede responder a la cuestión planteada del siguiente modo:

«Aunque el titular de un derecho de caza venda las piezas abatidas en el territorio nacional, pero no obtenga ganancia alguna y, en virtud de los hechos de litigio, ejerza ante todo dicha actividad como ocio y no con ánimo de lucro, el ejercicio de la caza no constituye una actividad por cuenta propia en el sentido del artículo 12 del anexo I del [Acuerdo], en relación con el artículo 16 de dicho Acuerdo y con el artículo 43 CE.»

34. La Comisión Europea propone que se declare lo siguiente:

«El ejercicio de la caza en el marco de un contrato de arrendamiento de coto no constituye una actividad en el sentido del artículo 43 CE cuando se practica con fines de ocio y la venta de las piezas obtenidas tiene una importancia meramente accesorias.»

V. Análisis

A. Aplicabilidad del artículo 43 CE

35. El órgano jurisdiccional remitente ha planteado la cuestión prejudicial para que se dilucide si el ejercicio del derecho de caza puede constituir una actividad no asalariada en el sentido del artículo 43 CE, aunque con esta actividad no se pretenda obtener una ganancia.

36. Las partes demandantes en el asunto principal y la Comisión han adoptado este fundamento jurídico en sus observaciones escritas. En cambio, el Vorarlberger Landesregierung y el Gobierno austriaco consideran que debe interpretarse más bien el Acuerdo CE-Suiza.

37. No cabe ninguna duda de que los nacionales suizos, como nacionales de terceros países, no pueden invocar el artículo 43 CE para alegar derechos que se derivan de esta disposición en una situación como la de litigio principal. (7)

38. Habida cuenta de que los Sres. Hengartner y Gasser son nacionales suizos, su situación no está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 43 CE. En consecuencia, en lo que respecta al litigio principal, no se plantea la cuestión de si el ejercicio de un derecho de caza en el marco de un contrato de arrendamiento de coto constituye o no una actividad en el sentido del artículo 43 CE.

39. Sin embargo, queda por determinar si el Tribunal de Justicia puede aportar otros elementos de interpretación útiles para el órgano jurisdiccional remitente.

40. A mi juicio, ello es así. Habida cuenta de las indicaciones suficientemente detalladas facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente, ha de entenderse que la cuestión prejudicial se refiere no a la libertad de establecimiento en el marco del Tratado CE, sino a los derechos de los «trabajadores autónomos» en el sentido del artículo 12 del anexo I del Acuerdo. En efecto, el

órgano jurisdiccional remitente solicita que se determine en esencia si las disposiciones relativas a los derechos de los trabajadores autónomos en el marco de Acuerdo se oponen a que en un Estado miembro se exija a arrendatarios de nacionalidad suiza un impuesto como el controvertido en el litigio principal, cuando el tipo de gravamen es más elevado que el aplicable a los nacionales de los Estados miembros.

B. *Acuerdo*

1. Generalidades sobre el Acuerdo

41. El Tribunal de Justicia ha tenido ya varias ocasiones de pronunciarse sobre la interpretación de este Acuerdo, en particular en el asunto que dio lugar a la sentencia Grimme. (8)

42. En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia señaló, con carácter preliminar, que el Acuerdo CE?Suiza había sido firmado con posterioridad al rechazo opuesto por la Confederación Suiza, el 6 de diciembre de 1992, al Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3; en lo sucesivo, «Acuerdo sobre el EEE») y que, al rechazar dicho Acuerdo, ésta no se había sumado a un proyecto de entidad económica integrada con un mercado único, basado en normas comunes entre sus miembros, sino que había preferido la vía de los acuerdos bilaterales con la Unión Europea y sus Estados miembros en ámbitos concretos. (9)

43. Habida cuenta de estas consideraciones, el Tribunal de Justicia afirmó que la Confederación Suiza no se había adherido al mercado interior de la Unión y que, en consecuencia, la interpretación dada a las normas del Derecho de la Unión que regulan el mercado interior no podía ampliarse automáticamente a la interpretación del Acuerdo, salvo que el propio Acuerdo contuviera disposiciones expresas en este sentido. (10)

44. Conviene recordar que un Tratado internacional no ha de interpretarse exclusivamente en función de los términos en que está redactado, sino también a la luz de sus objetivos. El artículo 31 de la Convención de Viena establece a este respecto que un Tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del Tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin. (11)

45. Por consiguiente, en lo que respecta al Acuerdo CE?Suiza ha de recordarse que se trata de la interpretación de un tratado internacional celebrado por la Comunidad Europea y sus Estados miembros con un país tercero. Es cierto que hay acuerdos internacionales cuyo objetivo declarado es extender el conjunto de las libertades fundamentales a los países terceros o que prevén adherirse en el futuro a la Unión. (12) Sin embargo, no ocurre así con el Acuerdo celebrado con la Confederación Suiza. El Acuerdo no comprende todas las libertades. Falta en ellos la perspectiva de adhesión. Por lo tanto, el Acuerdo debe interpretarse como un acuerdo internacional clásico, es decir, con fidelidad al texto del acuerdo, como establece la Convención de Viena. (13) En consecuencia, no considero justificado un enfoque dinámico y teleológico en el marco de la interpretación de las disposiciones del Acuerdo.

46. Además, procede señalar que, aunque el Acuerdo es aplicable a muchos ámbitos del Derecho de la Unión, lo cierto es que dicha aplicación es limitada, debido al carácter concreto de sus disposiciones y a la presencia de disposiciones destinadas a limitar o precisar su ámbito de aplicación material o temporal, (14) y que son ajenas al Derecho de la Unión. (15) Además, aunque el artículo 16, apartado 2, de dicho Acuerdo declara aplicable la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, dicha remisión sólo se refiere a la jurisprudencia anterior a la firma del Acuerdo, producida el 21 de junio de 1999. En virtud de dicha disposición, la jurisprudencia posterior se comunicará a la Confederación Suiza y, a instancia de una Parte Contratante, el Comité Mixto determinará las implicaciones de esta jurisprudencia para dicho país no

perteneciente a la Unión.

47. La situación descrita en la petición de decisión prejudicial debe analizarse teniendo en cuenta estas consideraciones.

2. Disposiciones del Acuerdo relativas a los derechos de los trabajadores autónomos

48. Las disposiciones del Acuerdo relativas a los trabajadores autónomos son breves. El capítulo III del anexo I contiene cinco artículos. En términos generales, el artículo 12 del anexo trata únicamente de los requisitos de obtención de un permiso de residencia aplicables a un trabajador autónomo, mientras que el resto de los artículos (13 a 16) se limita a aportar precisiones sobre este derecho. Estas disposiciones sólo se refieren a las personas físicas. (16)

49. Ha de señalarse que el Acuerdo se limita a reconocer a los trabajadores autónomos un derecho de entrada y de residencia, así como el derecho a disfrutar en el país de acogida de un trato no menos favorable que el concedido por éste a sus propios nacionales en lo que respecta al acceso a una actividad no asalariada y a su ejercicio.

50. En consecuencia, la definición de los derechos garantizados reconocidos a los trabajadores autónomos por el Acuerdo CE–Suiza es claramente menos amplia que la libertad de establecimiento prevista en el Tratado CE, como ha sido interpretada en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

51. Las cuestiones fiscales sólo se abordan en el Acuerdo CE–Suiza de forma puntual. Es cierto que el artículo 15, apartado 2, del anexo I del Acuerdo se remite al artículo 9, apartado 2, de dicho anexo. No obstante, las cuestiones fiscales mencionadas en éste están relacionadas con la seguridad social y no se refieren a los impuestos vinculados al ejercicio de actividades concretas como las controvertidas en el litigio principal. (17) Las disposiciones del artículo 21 del Acuerdo relativo a los convenios de doble imposición tampoco son pertinentes a efectos del presente asunto. Por consiguiente, ni los objetivos del Acuerdo ni las indicaciones relativas a las intenciones de las Partes Contratantes pueden justificar una interpretación del Acuerdo en el sentido de que entraña una obligación de no discriminación fiscal con respecto a los trabajadores autónomos en una situación como la del litigio principal.

52. Por lo tanto, sin que sea necesario examinar en el caso de autos si y, en su caso, en qué condiciones la caza podría considerarse una actividad económica por cuenta propia, considero que los derechos reconocidos a los trabajadores autónomos por el Acuerdo se refieren principalmente a los requisitos de obtención de un permiso de residencia, así como al acceso a una actividad por cuenta propia y a su ejercicio sobre la base de un trato no discriminatorio. En cualquier caso, de dichas disposiciones no se desprende que la exigencia a los nacionales de países terceros de un impuesto calculado con arreglo a un tipo de gravamen más elevado que a los Estados miembros sobre los arrendamientos de coto en Austria sea incompatible con las disposiciones del Acuerdo relativas a los trabajadores autónomos.

53. Por consiguiente, los artículos 12 y 15 del anexo I no se oponen, a mi juicio, a que los nacionales suizos y los ciudadanos de la Unión sean objeto de una diferencia de trato fiscal en lo que respecta al impuesto controvertido.

54. Sin embargo, ha de verificarse si dicho trato no contraviene el principio general de no discriminación recogido en el Acuerdo.

3. Principio de no discriminación en el Acuerdo

55. El artículo 2 del Acuerdo establece una prohibición de la discriminación por razón de la nacionalidad. Este artículo dispone que los nacionales de un país contratante que residan legalmente en el territorio de otro país contratante no serán objeto, en la aplicación y de acuerdo con las disposiciones de los anexos I a III del Acuerdo, de ninguna discriminación basada en la nacionalidad.

56. La cuestión que se plantea entonces es si el alcance de esa prohibición es análogo al establecido en el marco del Tratado CE.

57. Considero que la no discriminación en las relaciones entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza tiene un alcance relativo, en la situación actual del marco jurídico aplicable, y no tiene la misma dimensión que en las relaciones dentro de la Unión o del Espacio Económico Europeo. A este respecto, ha de recordarse que el artículo 12 CE, al igual que el artículo 4 del Acuerdo EEE, prohíbe toda discriminación por razón de la nacionalidad en su ámbito de aplicación respectivo. El Acuerdo CE-Suiza contiene asimismo un principio de no discriminación, si bien con carácter limitativo y condicional.

58. Además, los siete Acuerdos distintos que regulan las relaciones entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza tienen claramente un carácter sectorial. (18) Estos Acuerdos fueron negociados al mismo tiempo pero de forma independiente. Ni su estructura ni sus objetivos son idénticos. Por lo que se refiere al principio de igualdad de trato, las disposiciones pertinentes de estos siete Acuerdos, de existir, no son idénticas ni desde el punto de vista de su contenido ni de su alcance. (19)

59. Además, hay que señalar, en lo que respecta a la tributación de la caza, que las legislaciones aplicables en al menos dos partes contratantes, a saber, la República de Austria y la Confederación Suiza, parecen partir de la idea de que el principio de no discriminación no es aplicable en la materia. (20)

60. En consecuencia, el principio de no discriminación, en los términos previstos por el Acuerdo e interpretado con arreglo a la Convención de Viena, no se opone por sí solo a las disposiciones controvertidas, que establecen la exigencia a los nacionales suizos de un impuesto de una cuantía más elevada por el arrendamiento de cotos en Austria.

– Alcance de los derechos de los destinatarios de los servicios en el marco del Acuerdo

61. De la resolución de remisión se desprende que las disposiciones relativas a la libre prestación de servicios fueron invocadas ante la Administración nacional. Para completar mi análisis, considero necesario abordar también este aspecto.

62. En efecto, el Tribunal de Justicia ha tenido la ocasión de examinar la calificación jurídica de una situación parecida en la sentencia *Jägerskiöld*. (21) Este asunto se refería a la cesión del derecho de pesca y a las concesiones de autorizaciones correspondientes. El Tribunal de Justicia declaró que la actividad consistente en poner a disposición de terceros, contra remuneración y bajo ciertas condiciones, aguas para practicar en ellas la pesca constituye una prestación de servicios que, si presenta un carácter transfronterizo, está comprendida en los artículos 59 y siguientes del Tratado CE (posteriormente artículos 49 CE y siguientes). El Tribunal de Justicia se pronunció también sobre la aplicabilidad del resto de las libertades previstas en el Tratado y señaló que el hecho de que el derecho de pesca o dichas autorizaciones consten en documentos que, como tales, pueden ser objeto de intercambios no basta para que entren en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de mercancías.

63. Esta jurisprudencia me parece extrapolable al arrendamiento del derecho de caza.
64. Así, la actividad que consiste en poner a disposición de terceros, contra remuneración y bajo ciertas condiciones, un terreno para practicar en él la caza constituye una prestación de servicios que, si presenta un carácter transfronterizo, está comprendida en el ámbito de la libre prestación de servicios.
65. Sin embargo, en el presente asunto, los Sres. Hengartner y Gasser no son prestadores de servicios, sino destinatarios de servicios. En consecuencia, debe examinarse la interpretación de las disposiciones concretas relativas a los derechos de los destinatarios de servicios previstas en el Acuerdo.
66. Ha quedado acreditado que, aunque el Acuerdo es aplicable a la libre prestación de servicios, su alcance no es idéntico al de las disposiciones correspondientes del Tratado CE.
67. En la sentencia Grimme, antes citada, el Tribunal de Justicia señaló que, según el artículo 1, letra b), del Acuerdo, el objetivo de éste era facilitar las prestaciones de servicios en el territorio de las Partes Contratantes, y en particular liberalizar la prestación de servicios de corta duración. (22) Sin embargo, el Tribunal de Justicia añadió que el derecho a prestar servicios en el territorio de otra Parte Contratante está limitado por los artículos 5, apartado 1, del Acuerdo y 17, letra a), del anexo I de éste a 90 días de trabajo efectivo por año civil. Según el artículo 19 del anexo I, durante ese período el Estado de acogida no puede imponer a tales prestadores de servicios condiciones menos favorables que las que aplica a sus propios nacionales conforme a lo dispuesto en los anexos I a III del Acuerdo. (23)
68. En lo que atañe a los destinatarios de servicios, los derechos que el Acuerdo les garantiza se refieren fundamentalmente al derecho de residencia. Se establece que los destinatarios de servicios no tendrán necesidad de un permiso de residencia para estancias inferiores o iguales a tres meses. Para estancias superiores a tres meses, los destinatarios de servicios disfrutarán de un permiso de residencia de una duración igual a la de la prestación. Ha de recordarse a este respecto que el artículo 2 del Acuerdo no prohíbe cualquier discriminación basada en la nacionalidad, sino únicamente «en la aplicación y de acuerdo con las disposiciones de los Anexos I, II y III del presente Acuerdo».
69. Ningún elemento en el Acuerdo CE?Suiza indica que su finalidad fuera garantizar una igualdad de trato fiscal en lo que respecta a los impuestos percibidos sobre servicios como el arrendamiento de derechos de caza. Procede recordar que una prohibición de cualquier tributación discriminatoria en el contexto del comercio de los servicios no está expresamente prohibida ni en el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (GATS), (24) ni en los Tratados constitutivos de la Unión, a diferencia de lo que sucede con el comercio de bienes. (25)
70. Al no existir una disposición expresa que prohíba cualquier discriminación fiscal contra los nacionales de otras Partes Contratantes en el marco del Acuerdo CE?Suiza, dicha prohibición sólo puede admitirse si la interpretación de los derechos garantizados por otras disposiciones de dicho Acuerdo lo justifica. Dentro de la Unión, ello se desprende de las disposiciones relativas a las libertades fundamentales.
71. Por lo que se refiere al Acuerdo, éste podría oponerse a un impuesto o a un pago de carácter global que gravase a los destinatarios de servicios con motivo de la obtención de un permiso de residencia cuyo importe superase, sin justificación objetiva, el tipo previsto para los ciudadanos nacionales en lo que respecta a la concesión de los documentos justificativos en una situación globalmente comparable. En mi opinión, dicho impuesto, estrechamente vinculado a los

derechos garantizados por el Acuerdo, correría el riesgo de vulnerar directamente los derechos que éste establece a favor de los destinatarios de servicios. (26) Sin embargo, el impuesto controvertido en el litigio principal reviste un carácter totalmente diferente.

72. A mayor abundamiento, he de añadir que me parece poco compatible con el ideal de una igualdad ante la ley de todas las personas establecer una discriminación en perjuicio de personas físicas nacionales de países terceros que residen legalmente en la Unión, únicamente por razón de su nacionalidad, en situaciones que son por lo demás perfectamente comparables. Considero que una discriminación de esta naturaleza debería estar excluida por nuestros valores constitucionales. Tal discriminación directa de nacionales extranjeros destinatarios de servicios podría entenderse en su caso en un país en situación de precariedad económica y que adoleciera de una falta de divisas extranjeras, pero no en la Unión. Por lo tanto, he de afirmar a mi pesar que la realización de este ideal no se ha acreditado, en la situación actual del Derecho de la Unión, en lo que respecta a los nacionales de países extranjeros.

73. Como conclusión, las disposiciones del Acuerdo sobre los destinatarios de servicios no se oponen a que un nacional suizo sea objeto, como destinatario de servicios, de una diferencia de trato en relación con la percepción de un impuesto abonado con motivo del arrendamiento de un coto en circunstancias como las del litigio principal.

VI. Conclusión

74. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, propongo el Tribunal de Justicia que responda al Verwaltungsgerichtshof del siguiente modo:

«El artículo 43 CE no es aplicable en circunstancias como las del litigio principal.

Las disposiciones del Acuerdo sobre la libre circulación de personas celebrado entre, por una parte, la Comunidad Europea y sus Estados miembros y, por otra, la Confederación Suiza, firmado en Luxemburgo el 21 de junio de 1999, no se oponen a la aplicación de disposiciones nacionales como las controvertidas en el litigio principal, que dan lugar a que, con motivo de la percepción de un impuesto que debe abonarse por el ejercicio del derecho de caza, se aplique un tipo de gravamen más elevado a los nacionales suizos que a los ciudadanos de la Unión Europea.»

1 – Lengua original: francés.

2 – DO 2002, L 114, p. 6.

3 – Compilación de los Tratados de las Naciones Unidas, vol. 1155, p. 331.

4 – Los siete Acuerdos versan sobre la libre circulación de personas, el transporte aéreo, el transporte de mercancías y de viajeros por ferrocarril y por carretera, el comercio de productos agrícolas, el reconocimiento mutuo en materia de evaluación de la conformidad, determinados aspectos de la contratación pública y la cooperación científica y tecnológica. Véase la Decisión 2002/309/CE, Euratom del Consejo y de la Comisión respecto al Acuerdo de cooperación científica y tecnológica de 4 de abril de 2002 sobre la celebración de siete Acuerdos con la Confederación Suiza (DO L 114, p. 1).

5 – LGBl n° 32/1988, en su versión modificada.

6 – LGBl. n° 28/2003.

7 – Véanse, en particular, las sentencias de 25 de junio de 1992, Ferrer Laderer (C?147/91, Rec.

p. I?4097), apartado 7, y de 29 de octubre de 1998, Awoyemi (C?230/97, Rec. p. I?6781), apartado 29.

8 – Sentencia de 12 de noviembre de 2009 (C?351/08, Rec. p. I?0000). Véanse asimismo las sentencias de 22 de diciembre de 2008, Stamm y Hauser (C?13/08, Rec. p. I?11087) y de 11 de febrero de 2010, Fokus Invest (C?541/08, Rec. p. I?0000). Todos estos asuntos fueron juzgados sin conclusiones del Abogado General.

9 – Véase, en este sentido, la sentencia Grimme, antes citada, apartado 27 y la sentencia Fokus Invest, antes citada, apartado 27.

10 – Véase, en este sentido, la sentencia Grimme, antes citada, apartados 27 y 29, y la jurisprudencia citada.

11 – Véase, en particular, la sentencia de 2 de marzo de 1999, Eddline El-Yassini (C?416/96, Rec. p. I?1209), apartado 47.

12 – Como el Acuerdo sobre el EEE o el Acuerdo por el que se crea una Asociación entre la Comunidad Económica Europea y Turquía, firmado en Ankara el 12 de septiembre de 1963 por la República de Turquía, de una parte, y los Estados miembros de la CEE y la Comunidad, por otra parte, concluido, aprobado y confirmado en nombre de ésta mediante la Decisión 64/732/CEE del Consejo, de 23 de diciembre de 1963 (DO 1964, 217, p. 3685; EE 11/01, p. 182; en lo sucesivo, «Acuerdo de asociación CEE-Turquía»).

13 – Según Borghi, A.: *La libre circulation des personnes entre la Suisse et l'UE*, Éditions Interuniversitaires Suisses, 2010, p. 2, este punto de vista es mantenido por una doctrina unánime.

14 – En lo que respecta, por ejemplo, a los prestadores de servicios, véanse los artículos 17 y ss. del anexo I.

15 – Véanse, en particular, las cláusulas de no discriminación en los siete Acuerdos (véase la nota 19 *infra*).

16 – En la sentencia Fokus Invest, antes citada, el Tribunal de Justicia confirmó que los objetivos del Acuerdo, definidos en su artículo 1, se establecen, de conformidad con el tenor de esta disposición, en favor de los nacionales de los Estados miembros y de la Confederación Suiza y, por consiguiente, en favor de las personas físicas, y que de todas las categorías de personas, nacionales de los Estados miembros y suizos, contempladas por el Acuerdo, a excepción de los prestadores y de los destinatarios de servicios, se presupone por su propia naturaleza que se trata de personas físicas (véase, en este sentido, las sentencias antes citadas Grimme, apartados 33 y 34, y Fokus Invest, apartado 29).

17 – El artículo 9, apartado 2, establece que el trabajador por cuenta ajena y los miembros de su familia contemplados en el artículo 3 del anexo gozarán de las mismas ventajas fiscales y sociales que los trabajadores por cuenta ajena nacionales y los miembros de su familia. Hay que señalar que el concepto de ventajas fiscales y sociales contenido en dicho artículo se basa en el artículo 7, apartado 2, del Reglamento (CEE) n° 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).

18 – Véase la nota 4 *supra*.

19 – En lo que respecta al principio de no discriminación en los otros Acuerdos (citados en la nota

4 *supra*), véanse en particular los artículos 3 y 23 del Acuerdo sobre transporte aéreo; los artículos 1, 17, 20, 27, 28, 32, 38, 40 y 52 del Acuerdo sobre el transporte de mercancías y de viajeros por ferrocarril y por carretera, y los artículos 3, 4 y 6 del Acuerdo sobre determinados aspectos de la contratación pública.

20 – De este modo, la parte demandada en el litigio principal adjuntó a sus observaciones escritas la resolución de 17 de octubre de 2007 adoptada por las autoridades nacionales (mencionada en el punto 25 de las presentes conclusiones), que constituye el objeto del recurso principal. En dicha resolución, las autoridades austriacas se refieren en particular a las disposiciones aplicables en Suiza. De dichos elementos parece resultar que la normativa pertinente establece una diferencia de trato no sólo entre nacionales suizos y nacionales extranjeros, sino también entre nacionales suizos en función de su cantón de origen. Por lo tanto, algunas partes contratantes no han considerado que debían modificar sus disposiciones nacionales a este respecto, de manera que la práctica de las partes contratantes no se corresponde con la interpretación propuesta con los demandantes en el litigio principal.

21 – Sentencia de 21 de octubre de 1999 (C-97/98, p. I-7319).

22 – Sentencia Grimme, antes citada, apartado 40.

23 – *Ibidem*, apartado 42.

24 – Véase la Decisión 94/800/CE, de 22 de diciembre de 1994, relativa a la celebración en nombre de la Comunidad Europea, por lo que respecta a los temas de su competencia, de los acuerdos resultantes de las negociaciones multilaterales de la Ronda Uruguay (1986-1994) (DO L 336, p. 1), mediante la que el Consejo aprobó el Acuerdo por el que se crea la Organización Mundial del Comercio y los Acuerdos que figuran en los anexos 1 a 3 de dicho Acuerdo, entre los que figura el AGCS. El artículo XIV del AGCS excluye determinadas medidas fiscales del ámbito de aplicación de las obligaciones generales previstas en dicho Acuerdo.

25 – Véase el artículo III:2 del GATT, el artículo 90 CE y el artículo 14 del Acuerdo sobre el EEE.

26 – El Tribunal de Justicia se ha pronunciado ya sobre una situación algo parecida en el marco de otro Acuerdo, a saber, el Acuerdo de asociación antes citado; sentencia de 17 de septiembre de 2009, Sahin (C-242/06, Rec. p. I-0000), apartado 75, en el contexto específico de una cláusula «standstill» recogida en el artículo 13 de la Decisión nº 1/80 del Consejo de Asociación, de 19 de septiembre de 1980, relativa al desarrollo de la Asociación.