

**Asunto C-314/08**

**Krzysztof Filipiak**

**contra**

**Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu**

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu)

«Normativa en materia de impuesto sobre la renta — Derecho a deducir de la base imponible del impuesto sobre la renta las cotizaciones a la seguridad social — Derecho a deducir del impuesto sobre la renta las cotizaciones abonadas al seguro de enfermedad — Denegación de la deducción si las cotizaciones se abonan en un Estado miembro distinto del Estado de tributación — Compatibilidad con los artículos 43 CE y 49 CE — Sentencia del tribunal constitucional nacional — Inconstitucionalidad de la normativa nacional — Aplazamiento de la pérdida de vigencia de dichas disposiciones — Primacía del Derecho comunitario — Incidencia para el juez remitente»

Sumario de la sentencia

1. *Libre circulación de personas — Libertad de establecimiento — Libre prestación de servicios — Restricciones — Legislación tributaria — Impuesto sobre la renta*

*(Arts. 43 CE y 49 CE)*

2. *Derecho comunitario — Primacía — Derecho nacional contrario — Inaplicabilidad de pleno Derecho de las normas existentes*

1. Los artículos 43 CE y 49 CE se oponen a una normativa nacional que supedita el derecho de un contribuyente residente a deducir de la base imponible del impuesto sobre la renta el importe de las cotizaciones a la seguridad social abonadas durante el ejercicio fiscal, por un lado, y a deducir del citado impuesto las cotizaciones obligatorias al seguro de enfermedad abonadas en dicho período, por otro, al requisito de que dichas cotizaciones se paguen en el Estado miembro de tributación, y deniega la concesión de dichas ventajas cuando las cotizaciones se abonan en otro Estado miembro, si bien dichas cotizaciones no se han deducido en dicho Estado miembro.

Una normativa de esas características instaura una diferencia de trato entre contribuyentes residentes. En efecto, todo contribuyente que resida en el Estado miembro de tributación pero que ejerza su actividad económica en otro Estado miembro donde cotiza a la seguridad social y al seguro de enfermedad obligatorios no podrá deducir del impuesto o de su base imponible exigible en el Estado miembro de tributación el importe de dichas cotizaciones y, por tanto, será tratado menos favorablemente que cualquier otro contribuyente que resida en dicho Estado pero que limite su actividad económica al interior de las fronteras de ese Estado y abone sus cotizaciones obligatorias de seguridad social y del seguro de enfermedad al organismo público nacional competente. Pues bien, en lo que respecta a la imposición de su renta en el Estado miembro de tributación, los contribuyentes residentes no se encuentran objetivamente en una situación distinta que justifique tal diferencia de trato en función del lugar en el que abonan las cotizaciones, en la medida en que están sujetos al impuesto por obligación personal en ese Estado miembro. Por

tanto, la imposición de sus rentas en dicho Estado miembro debe realizarse, según los mismos principios y, en consecuencia, sobre la base de las mismas ventajas fiscales. En estas circunstancias, la negativa a conceder a un contribuyente residente las ventajas fiscales en cuestión puede disuadir al contribuyente de ejercer las libertades de establecimiento y de prestación de servicios consagradas en los artículos 43 CE y 49 CE, y constituye una restricción de dichas libertades.

(véanse los apartados 66 a 71 y 74 y el punto 1 del fallo)

2. En la medida en que el Derecho comunitario se oponga a disposiciones nacionales, el juez nacional está obligado a aplicar el Derecho comunitario y a dejar inaplicadas las disposiciones nacionales contrarias a éste, conforme al principio de primacía del Derecho comunitario, independientemente de la decisión del tribunal constitucional nacional de aplazar la pérdida de vigencia de esas disposiciones, declaradas inconstitucionales.

(véase el apartado 85 y el punto 2 del fallo)

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 19 de noviembre de 2009 (\*)

«Normativa en materia de impuesto sobre la renta – Derecho a deducir de la base imponible del impuesto sobre la renta las cotizaciones a la seguridad social – Derecho a deducir del impuesto sobre la renta las cotizaciones abonadas al seguro de enfermedad – Denegación de la deducción si las cotizaciones se abonan en un Estado miembro distinto del Estado de tributación – Compatibilidad con los artículos 43 CE y 49 CE – Sentencia del tribunal constitucional nacional – Inconstitucionalidad de la normativa nacional – Aplazamiento de la pérdida de vigencia de dichas disposiciones – Primacía del Derecho comunitario – Incidencia para el juez remitente»

En el asunto C-314/08,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Polonia), mediante resolución de 30 de mayo de 2008, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de julio de 2008, en el procedimiento entre

**Krzysztof Filipiak**

y

**Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. J.N. Cunha Rodrigues, Presidente de la Sala Segunda, en funciones de Presidente de la Sala Tercera, y los Sres. A. Rosas (Ponente) y A. Ó Caoimh, Jueces,

Abogado General: Sr. M. Poiares Maduro;

Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. M. Dowgielewicz, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. R. Lyal y la Sra. K. Herrmann, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 43 CE y 49 CE.

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Sr. Filipiak, nacional polaco sujeto al impuesto por obligación personal en Polonia, y el Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (Director de la administración tributaria de Poznan; en lo sucesivo, «Dyrektor») por la negativa de la administración tributaria polaca a concederle las ventajas fiscales relativas a las cotizaciones a la seguridad social y al seguro de enfermedad pagadas en ejercicio fiscal, cuando las cotizaciones se abonan en un Estado miembro distinto al Estado de tributación, siendo así que dichas ventajas fiscales se conceden al contribuyente que abona las cotizaciones en el Estado miembro de tributación.

### **Marco jurídico nacional**

3 El artículo 2 de la Constitución polaca establece:

«La República de Polonia es un Estado democrático de Derecho, y promueve los principios de la justicia social».

4 Con arreglo al artículo 8 de la Constitución polaca:

«1. La Constitución es la norma suprema de la República de Polonia.

2. Las normas contenidas en la Constitución serán directamente aplicables, salvo que otra disposición de rango constitucional prevea lo contrario.»

5 El artículo 32 de la Constitución polaca enuncia:

«1. Todos los polacos son iguales ante la ley. Todos tienen derecho a un trato igual por parte de los poderes públicos.

2. Se prohíbe todo tipo de discriminación en el ámbito de la vida política, social o económica.»

6 El artículo 91 de la Constitución polaca establece:

«1. Tras su publicación en el Diario Oficial de la República de Polonia, un Tratado validamente celebrado formará parte integrante del ordenamiento jurídico interno; será directamente aplicable, salvo que su aplicación esté supeditada a la promulgación de una Ley.

2. Los Tratados ratificados en virtud de una ley de autorización prevalecerán sobre la Ley en caso de incompatibilidad de ésta con el Tratado.

3. Cuando el Tratado por el que se constituye una organización internacional ratificado por la República de Polonia lo prevea, el Derecho promulgado por dicha organización será directamente aplicable y prevalecerá en caso de conflicto con las leyes nacionales.»

7 Conforme al artículo 188 de la Consitución polaca:

«El Trybuna? Konstytucyjny (Tribunal constitucional polaco) es competente para conocer:

1) De la conformidad de las leyes y los Tratados internacionales con la Constitución.

2) De la conformidad de las leyes con los Tratados internacionales cuya ratificación exige la previa autorización de una ley.

3) De la conformidad de los actos normativos sin fuerza de ley emanados de los órganos centrales del Estado con la Constitución, los Tratados internacionales y las leyes.

4) De la conformidad de la actividad y los fines de los partidos políticos con la Constitución.

5) Del recurso de amparo constitucional previsto en el artículo 79, apartado 1.»

8 El artículo 190, apartados 1 a 4, de la Constitución polaca tiene el siguiente tenor:

«1. Las sentencias del Tribunal Constitucional son firmes y tienen plenos efectos frente a todos.

[...]

3. Las sentencias del Tribunal Constitucional producirán efectos desde la fecha de su publicación, salvo que en el fallo se disponga otra fecha para la pérdida de vigencia del acto normativo afectado. Dicho plazo no podrá exceder de dieciocho meses en caso de disposiciones con rango de ley y de doce meses en los demás casos. [...]

4. Las sentencias del Tribunal Constitucional que declaren la disconformidad de una disposición normativa en virtud de la cual se ha adoptado una decisión judicial firme, una resolución que ponga fin a la vía administrativa o un acto de otro tipo con la Constitución, con los Tratados internacionales ratificados o con las leyes, permitirán revisar el proceso, declararán la nulidad de la resolución impugnada u ordenarán la adopción de un nuevo acto, conforme a los principios y particularidades del procedimiento de que se trate.»

9 El artículo 3, apartado 1, de la ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Ley de 26 de julio de 1991, del impuesto sobre la renta de las personas físicas; Dz. U de 2000, nº 14, posición 176; en lo sucesivo, «Ley del IRPF»), establece:

«Las personas físicas que residan en el territorio polaco estarán sometidas a tributación por obligación personal, con independencia del lugar en el que se haya generado la renta [...].»

10 Conforme al artículo 26, apartado 1, número 2, de dicha ley:

«Sin perjuicio de la aplicación de los artículos 24, apartado 3, 29 a 30c y 30e, la base imponible estará constituida por la renta fijada conforme a los artículos 9, 24, apartados 1, 2, 4, 4a a 4e y 6, o al artículo 24b, apartados 1 y 2, o al artículo 25, una vez deducido el importe:

[...]

2) de las cotizaciones contempladas en la Ley de 13 de octubre de 1998 de régimen de la seguridad social (Dz. U n° 137, posición 887, en su versión modificada; en lo sucesivo, «Ley de régimen de la seguridad social»):

a) abonadas durante el ejercicio fiscal directamente a un seguro social personal de vejez, jubilación, enfermedad o accidente con el fin de cubrir al contribuyente y a sus colaboradores;

b) retenidas de los rendimientos del contribuyente [...] durante el ejercicio fiscal [...].»

11 El artículo 27b, apartado 1, de la Ley del IRPF establece:

«1. Del impuesto sobre la renta calculado conforme al artículo 27 o 30c se deducirán, en primer lugar, las cotizaciones al seguro de enfermedad contempladas en la Ley de 27 de agosto de 2004 de financiación pública de las prestaciones sanitarias (ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o ?wiadzczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze ?rodków publicznych, Dz. U n° 210, posición 2135; en lo sucesivo, «Ley de financiación pública de las prestaciones sanitarias»):

1) abonadas directamente por el contribuyente durante el ejercicio fiscal con arreglo a las disposiciones relativas a la financiación pública de las prestaciones sanitarias,

2) retenidas por el obligado tributario durante el ejercicio fiscal con arreglo a estas mismas disposiciones

[...]

2. El importe de las cotizaciones al seguro de enfermedad deducible del impuesto no podrá exceder el 7,75 % de la base de dichas cotizaciones.

[...]».

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

12 De la resolución de remisión se desprende que, en el momento de los hechos controvertidos en el asunto principal, el Sr. Filipiak ejercía una actividad económica en el territorio de los Países Bajos como socio de una sociedad personalista neerlandesa cuya estructura organizativa se corresponde con la sociedad colectiva polaca.

13 También se deriva de la resolución de remisión que el Sr. Filipiak está sujeto al impuesto por obligación personal en Polonia, lo que permite situar su domicilio en dicho Estado miembro, conforme al artículo 3 de la Ley del IRPF.

14 El Sr. Filipiak abonó en los Países Bajos, con arreglo a la normativa neerlandesa, el importe correspondiente a las cotizaciones obligatorias a la seguridad social y al seguro de enfermedad.

15 Mediante escrito de 28 de junio de 2006, el Sr. Filipiak solicitó al director de la agencia tributaria de Nowy Tomysl un dictamen escrito sobre el alcance y modo de aplicación del Derecho

fiscal.

16 En su petición el Sr. Filipiak señala que las disposiciones de la Ley del IRPF le impiden deducir de la base imponible del impuesto sobre la renta el importe de las cotizaciones a la seguridad social abonadas en los Países Bajos y deducir del impuesto la cuantía de las cotizaciones al seguro de enfermedad abonado igualmente en dicho Estado miembro. El recurrente alega que la citada normativa es discriminatoria y que, en tales circunstancias, procede «hacer caso omiso» de ésta y aplicar directamente el Derecho comunitario.

17 En su respuesta, el Director de la agencia tributaria de Nowy Tomysl consideró, mediante resoluciones de 2 de agosto de 2007, que la postura defendida por el Sr. Filipiak carecía de fundamento.

18 Éste señaló que, conforme al artículo 26, apartado 1, número 2, de la Ley del IRPF sólo se pueden deducir de la base imponible del impuesto las cotizaciones contempladas en la Ley de Régimen de la Seguridad y que, conforme al artículo 27b, apartado 1, de la primera, sólo se puede deducir de dicho impuesto las cotizaciones a seguros de enfermedad contempladas en la Ley de financiación pública de las prestaciones sanitarias. Las cotizaciones pagadas con arreglo al Derecho neerlandés no cumplen con los requisitos establecidos en dichas disposiciones y, por ende, no se pueden deducir en Polonia ni de la base imponible ni del impuesto.

19 Tras haber examinado las reclamaciones presentadas ante él por el Sr. Filipiak, el Dyrektor confirmó las resoluciones de 2 de agosto de 2007 del Director de la agencia tributaria de Nowy Tomy?l.

20 El Sr. Filipiak interpuso a continuación un recurso contra ambas resoluciones ante el Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu (Tribunal contencioso administrativo de Wroc?aw), alegando que vulneraban, en particular, lo dispuesto por los artículos 26, apartado 1, número 2 y 27 b, apartado 1, de la Ley del IRPF, el artículo 39 CE, apartado 2, y el artículo 3, apartado 1, del Reglamento (CEE) n? 1408/71 del Consejo, de 14 de junio de 1971, relativo a la aplicación de los regímenes de seguridad social a los trabajadores por cuenta ajena, los trabajadores por cuenta propia y a los miembros de sus familias que se desplazan dentro de la Comunidad, en su versión modificada por el Reglamento (CE) n? 118/97 del Consejo, de 2 de diciembre de 1996 (DO 1997, L 28, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) n? 647/2005 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de abril de 2005 (DO L 117, p. 1) (en lo sucesivo, «Reglamento n? 1408/71»), así como diversas disposiciones de la Constitución polaca.

21 El tribunal remitente considera que en el presente asunto no se ha violado la libertad de establecimiento de los trabajadores consagrada en el artículo 39 CE. Afirma en este sentido que, dado que el recurrente participaba como empresario en una sociedad colectiva en los Países Bajos, realizaba una actividad por cuenta propia y no bajo la dirección y el control de otra persona. Por consiguiente, el recurrente no tiene la condición de «trabajador» en el sentido del artículo 39 CE.

22 Según el tribunal remitente es preciso examinar si las disposiciones controvertidas contravienen el artículo 43 CE, que no se ha invocado por el recurrente, al impedir que un contribuyente sujeto en Polonia al impuesto por obligación personal sobre su renta mundial y que ejerce una actividad económica en el territorio de otro Estado miembro pueda deducir de la base imponible del impuesto sobre la renta las cotizaciones obligatorias a la seguridad social pagadas en los Países Bajos y deducir del impuesto las cotizaciones obligatorias al seguro por enfermedad pagadas igualmente en dicho Estado miembro, si bien dichas cotizaciones no se han deducido en éste.

23 Dicho tribunal señala que el Trybuna? Konstytucyjny ya declaró la disconformidad de los artículos 26, apartado 1, número 2, y 27b de la Ley del IRPF con la Constitución polaca.

24 En efecto, en su sentencia de 7 de noviembre de 2007 (K 18/06, Dz. U de 2007, nº 211, posición 1549), el Trybuna? Konstytucyjny declaró que, en la medida en que dichos artículos deniegan a los contribuyentes a que se refiere el artículo 27, apartado 9, de la Ley del IRPF la posibilidad de deducir de sus rentas e impuestos derivados de una actividad llevada a cabo fuera del territorio polaco las cotizaciones al seguro de enfermedad cuando estas cotizaciones no se dedujeron en el Estado miembro en cuyo territorio se ejerció dicha actividad, las citadas disposiciones eran contrarias al principio de igualdad ante la Ley consagrado en el artículo 32 de la Constitución polaca, interpretado en relación con el principio de justicia social enunciado en el artículo 2 de ésta.

25 En la misma sentencia, en virtud del artículo 190, apartado 3, de la Constitución polaca el Trybuna? Konstytucyjny decidió prorrogar la vigencia de las disposiciones declaradas inconstitucionales hasta una fecha posterior a la publicación de dicha sentencia, a saber, el 30 de noviembre de 2008.

26 En estas circunstancias, el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Debe interpretarse el principio consagrado en el artículo 43 CE, apartados 1 y 2, en el sentido de que se opone al artículo 26, apartado 1, número 2, de la Ley polaca de 26 de julio de 1991 del impuesto sobre la renta de las personas físicas (ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych; en lo sucesivo, “Ley del IRPF”), que establece que sólo pueden deducirse de la base imponible del impuesto sobre la renta las cotizaciones obligatorias a seguros sociales pagadas con arreglo a la normativa nacional, así como al artículo 27b, apartado 1, de la misma Ley [del] IRPF, que establece que sólo pueden deducirse del impuesto sobre la renta las cotizaciones obligatorias al seguro por enfermedad pagadas con arreglo a la normativa nacional, cuando un ciudadano polaco, sujeto en Polonia al impuesto por obligación personal, pagó cotizaciones obligatorias a seguros sociales y de enfermedad en otro Estado miembro por una actividad económica ejercida en él y dichas cotizaciones no se han deducido ni de la renta ni del impuesto en ese otro Estado miembro?

2) ¿Deben interpretarse el principio de primacía del Derecho comunitario y el principio que se desprende de los artículos 10 CE y 43 CE, apartados 1 y 2, en el sentido de que prevalecen las disposiciones de Derecho nacional contenidas en los artículos 91, apartados 2 y 3, y 190, apartados 1 y 3, de la Constitución polaca (Dz. U. z 1997 r. nr 14, poz. 176 y ss.) en la medida en que la eficacia del fallo de una sentencia del Tribunal Constitucional se pospone con arreglo a dichas disposiciones?»

## **Sobre la admisibilidad**

### *Observaciones presentadas al Tribunal de Justicia*

27 El Gobierno polaco tiene dudas acerca de la competencia del Tribunal de Justicia para pronunciarse sobre las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente.

28 Dicho Gobierno alega igualmente que la interpretación del Derecho comunitario solicitada y las cuestiones prejudiciales planteadas no tienen una relación suficiente con el objeto del litigio principal. No se cumple el requisito según el cual la decisión del Tribunal de Justicia ha de ser necesaria para que el órgano jurisdiccional nacional pueda emitir su fallo. En efecto, del examen

de las cuestiones de hecho y de Derecho expuestas por el tribunal remitente se desprende que el asunto principal puede y debe examinarse exclusivamente a la luz de las disposiciones de Derecho nacional.

29 El Gobierno polaco señala, en este sentido, que el tribunal remitente solicita mediante su primera cuestión que se determine si debe aplicar las disposiciones controvertidas de la Ley del IRPF en la medida que vulneran el derecho del contribuyente a deducir en Polonia las cotizaciones a la seguridad social y al seguro por enfermedad abonadas en el extranjero.

30 Sin embargo, el Trybuna? Konstytucyjny ya se pronunció sobre esta cuestión en su sentencia de 7 de noviembre de 2007 en el sentido de que, en una situación como la del litigio principal, el contribuyente tiene derecho a deducir el importe de las cotizaciones abonadas a los seguros sociales y de enfermedad.

31 Según el Gobierno polaco, la declaración de inconstitucionalidad de las disposiciones normativas controvertidas contenida en la sentencia del Trybuna? Konstytucyjny de 7 de noviembre de 2007 impide que éstas puedan ser aplicadas por los órganos jurisdiccionales nacionales, lo que equivale a expulsarlas del ordenamiento jurídico.

32 El hecho de que, en la citada sentencia, el Trybuna? Konstytucyjny decidiera posponer la pérdida de vigencia de las citadas disposiciones no supone que las disposiciones declaradas anticonstitucionales deban seguir aplicándose hasta la fecha indicada por éste. No cabe sostener que hasta entonces la normativa controvertida es conforme a la Constitución y que, a partir de dicho momento, debe ser considerada inconstitucional.

33 El Gobierno polaco considera, por tanto, que el órgano jurisdiccional remitente debe interpretar los artículos 26, apartado 1, número 2, y 27b, apartado 1, de la Ley del IRPF conforme a la Constitución polaca. En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente debe excluir la aplicación de las disposiciones controvertidas, de acuerdo con la interpretación del Trybuna? Konstytucyjny y los principios de igualdad ante ley y de justicia social, en la medida que impiden la deducción de las cotizaciones a la seguridad social y al seguro de enfermedad cuando dichas cotizaciones no se hayan deducido en el Estado miembro de la Unión Europea donde se ejerció la actividad económica y se abonaron las citadas cotizaciones.

34 Por consiguiente, no es preciso determinar si el artículo 43 CE se opone a una normativa como la controvertida en el litigio principal para resolver el litigio principal.

35 Respecto a la segunda cuestión prejudicial, el Gobierno polaco considera que la interpretación de las disposiciones de Derecho comunitario solicitada por el tribunal remitente no es necesaria para que éste pueda emitir su fallo dado que dicha interpretación resulta evidente.

36 El Gobierno polaco señala que el tribunal remitente parte de la premisa de que el aplazamiento de la pérdida de vigencia de la normativa controvertida en el litigio principal, combinada con el principio de fuerza de cosa juzgada de las resoluciones del Trybuna? Konstytucyjny le impiden examinar si las disposiciones controvertidas son compatibles con el Derecho comunitario y excluir su aplicación en caso de que no lo sean.

37 Sin embargo, el Gobierno polaco discrepa de esta postura al considerar que desconoce el carácter autónomo de los diferentes controles jurisdiccionales, a saber el control de conformidad de las disposiciones controvertidas con la Constitución polaca y el control de conformidad de estas mismas disposiciones con el Derecho comunitario.

38 El aplazamiento de la pérdida de vigencia de la normativa declarada inconstitucional por el

Trybuna? Konstytucyjny no es óbice para que el juez nacional examine la conformidad de dichas disposiciones con el Derecho comunitario y, en caso de conflicto, no exime al tribunal remitente de la obligación de abstenerse de aplicar las citadas disposiciones si concluye que son contrarias al Derecho comunitario. En efecto, el artículo 91 de la Constitución polaca obliga al juez nacional a excluir la aplicación de una norma de Derecho nacional contraria al Derecho comunitario.

39 Por consiguiente, según el Gobierno polaco, sin perjuicio de que las disposiciones controvertidas dejen de aplicarse por causa de inconstitucionalidad, si el órgano jurisdiccional remitente considera que estas disposiciones son incompatibles con el artículo 43 CE, es competente para, de forma autónoma, excluir su aplicación en la resolución del litigio, con arreglo al Derecho nacional y, en su caso, a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al principio de primacía del Derecho comunitario.

#### Apreciación del Tribunal de Justicia

40 Procede recordar que, según jurisprudencia reiterada, en el marco del procedimiento establecido por el artículo 234 CE, corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional, que conoce del litigio y que debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia, como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieran a la interpretación del Derecho comunitario, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse (véanse, en particular, las sentencias de 13 de marzo de 2001, *PreussenElektra*, C?379/98, Rec. p. I?2099, apartado 38, y de 23 de abril de 2009, *Rüffler*, C?544/07, Rec. p. I?0000).

41 Sin embargo, el Tribunal de Justicia también ha declarado que, en circunstancias excepcionales, le corresponde examinar las circunstancias en las que el órgano jurisdiccional nacional se dirige a él con objeto de verificar su propia competencia (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de diciembre de 1981, *Foglia*, 244/80, Rec. p. 3045, apartado 21; y las sentencias antes citadas *PreussenElektra*, apartado 39, y *Rüffler*, apartado 37).

42 La negativa a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulta evidente que la interpretación del Derecho comunitario solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o también cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas (sentencias, antes citadas, *PreussenElektra*, apartado 39, y *Rüffler*, apartado 38).

43 En este sentido, procede señalar que se desprende claramente de la resolución de remisión que, al margen de la cuestión relativa a la constitucionalidad de las disposiciones controvertidas en el caso de autos, el litigio principal y la cuestión prejudicial versan sobre la compatibilidad con el Derecho comunitario de una normativa que deniega la posibilidad de deducir del impuesto sobre la renta las cotizaciones al seguro por enfermedad, y deducir de la base imponible de dicho impuesto las cotizaciones a la seguridad social, cuando éstas se abonan en otro Estado miembro.

44 Mediante su segunda cuestión, que deriva de la primera, el tribunal remitente solicita al Tribunal de Justicia que declare en qué medida afecta a la resolución del litigio por el juez nacional la constatación de la incompatibilidad con el Derecho comunitario de una normativa nacional que además fue declarada inconstitucional. Pregunta, en esencia, si en el caso de que el artículo 43 CE se oponga a una normativa como la controvertida en el litigio principal, el juez nacional está obligado a aplicar la normativa comunitaria, conforme al principio de primacía del

Derecho comunitario, y a dejar inaplicadas las disposiciones controvertidas antes incluso de que produzca efectos la sentencia del Trybuna? Konstytucyjny de 7 de noviembre de 2007 que declara la inconstitucionalidad de las citadas disposiciones.

45 Por estas razones, no resulta evidente que la interpretación solicitada no tenga relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, que el problema sea de naturaleza hipotética, ni tampoco que el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder eficazmente a las cuestiones planteadas.

46 Procede, pues, declarar la admisibilidad de las cuestiones planteadas.

## **Sobre el fondo**

### *Primera cuestión*

47 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta fundamentalmente si el artículo 43 CE se opone a una normativa nacional que vincula el derecho de un contribuyente a deducir de la base imponible del impuesto sobre la renta las cotizaciones a la seguridad social abonadas durante el ejercicio fiscal, por un lado, y a deducir de dicho impuesto el importe de las cotizaciones al seguro de enfermedad abonadas en dicho período, por otro, al requisito de que las citadas cotizaciones se paguen en el Estado miembro de tributación, y deniega la concesión de dichas ventajas cuando las cotizaciones se abonan en otro Estado miembro.

### Observaciones presentadas al Tribunal de Justicia

48 La postura del Gobierno polaco respecto a la primera cuestión se infiere fundamentalmente de sus observaciones relativas a la admisibilidad expuestas en los apartados 29 a 33 de la presente sentencia.

49 Según la Comisión, la situación del Sr. Filipiak descrita por el órgano jurisdiccional remitente induce a pensar que el demandante en el litigio principal pudo ejercer personalmente las funciones vinculadas a la actividad de la citada sociedad y ejercer un control. Por consiguiente, su situación se puede subsumir, a primera vista, en el ámbito de aplicación del artículo 43 CE. Ahora bien, el artículo 49 CE puede ser igualmente pertinente para la resolución del litigio que se sustancia ante el órgano jurisdiccional nacional, dado que no se puede descartar que el Sr. Filipiak, residente en Polonia, preste igualmente servicios en territorio neerlandés.

50 La Comisión considera que las disposiciones controvertidas en el asunto principal, que deniegan a los contribuyentes residentes en Polonia el acceso a las ventajas fiscales correspondientes a las cotizaciones obligatorias a los seguros sociales cuando el abono de dichas cotizaciones se efectúa en el territorio de otro Estado miembro, constituye una restricción que no está objetivamente justificada con arreglo a los artículos 43 CE y 49 CE.

### Respuesta del Tribunal de Justicia

51 Procede señalar que, según el tenor literal de la primera cuestión, el tribunal remitente limita su petición a la interpretación del artículo 43 CE en relación al pago de unas cotizaciones obligatorias a la seguridad social y al seguro de enfermedad en un Estado miembro que no sea Polonia, cuando dichas cotizaciones no se han deducido en ese otro Estado miembro. La cuestión se responderá, por tanto, partiendo de la premisa de que un contribuyente como el Sr. Filipiak no pudo deducir en los Países Bajos las cotizaciones obligatorias abonadas en éste.

– Disposiciones aplicables del Tratado CE

52 Conforme a una jurisprudencia bien consolidada, el concepto de «establecimiento», en el sentido del artículo 43 CE, es muy amplio e implica la posibilidad de que un ciudadano comunitario participe, de forma estable y continua, en la vida económica de un Estado miembro que no sea su Estado de origen (sentencia de 30 de noviembre de 1995, Gebhard, C?55/94, Rec. p. I?4165, apartado 25, y de 7 de septiembre de 2006, N, C?470/04, Rec. p. I?7409, apartado 26). Por consiguiente, puede estar comprendido en el marco de la libertad de establecimiento un ciudadano comunitario residente en un Estado miembro que sea titular de una participación en el capital de una sociedad establecida en otro Estado miembro que le permita desarrollar una influencia efectiva en las decisiones de esa sociedad y determinar sus actividades (véase, en este sentido, la sentencia N, antes citada, apartado 27; de 29 de marzo de 2007, Rewe Zentralfinanz, C?347/04, Rec. p. I?2647, apartados 22 y 70, así como de 2 de octubre de 2008, Heinrich Bauer Verlag, C?360/06, Rec. p. I?7333, apartado 27).

53 Como ha señalado la Comisión, la situación de un contribuyente como el Sr. Filipiak, socio de una sociedad personalista neerlandesa cuya estructura coincide con la sociedad colectiva polaca, induce a pensar que el recurrente pudo ejercer personalmente funciones en el marco de la actividad de esta sociedad y que tiene un cierto control sobre dicha actividad.

54 Sin embargo, la resolución de remisión no establece si la situación del Sr. Filipiak está comprendida dentro del ámbito de aplicación del artículo 43 CE en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, esto es, si el demandante es titular de una participación en el capital de una sociedad establecida en otro Estado miembro que le permita desarrollar una influencia efectiva en las decisiones de esa sociedad y determinar sus actividades. Corresponde en todo caso al órgano jurisdiccional nacional verificar si tal es el caso y si la situación del Sr. Filipiak está comprendida dentro del ámbito de aplicación del artículo 43 CE.

55 Asimismo, como señaló la Comisión, la resolución de remisión no indica si un contribuyente como el Sr. Filipiak presta servicios en territorio neerlandés además de participar en el control de la sociedad neerlandesa de la que es socio.

56 Por consiguiente, el hecho de que dicha situación está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 43 CE no impide que pueda estar comprendida también en el de las disposiciones del Tratado relativas a la libre prestación de servicios, dado que no puede descartarse que el Sr. Filipiak, contribuyente con residencia en Polonia, preste igualmente servicios en territorio neerlandés además de ejercer un control sobre la actividad económica de la sociedad neerlandesa de la que es socio.

57 Por consiguiente, la situación de un contribuyente como el Sr. Filipiak puede examinarse a la luz de los principios de libertad de establecimiento y libre prestación de servicios establecidos, respectivamente, en los artículos 43 CE y 49 CE.

– Sobre la existencia de una restricción a las libertades de circulación

58 Es jurisprudencia reiterada que el conjunto de disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de personas tienen por objeto facilitar a los ciudadanos comunitarios el ejercicio de cualquier tipo de actividad profesional en todo el territorio de la Comunidad y se oponen a las medidas que pudieran colocarlos en una situación desfavorable en el supuesto de que desearan ejercer una actividad económica en el territorio de otro Estado miembro (véanse, en particular, las sentencias de 17 de enero de 2008, Comisión/Alemania, C?152/05, Rec. p. I?39, apartado 21, y de 16 de octubre de 2008, Renneberg, C?527/06. Rec. p. I?7735, apartado 43).

59 La libertad de establecimiento reconocida a los ciudadanos comunitarios y que implica para ellos el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio en las mismas condiciones fijadas por la legislación del Estado miembro de establecimiento para sus propios nacionales, comprende, conforme al artículo 48 CE, para las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y cuyo domicilio social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad Europea, el derecho a ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de una filial, sucursal o agencia (véanse las sentencias de 17 de enero de 2008, Lammers y Van Cleef, C?105/07, Rec. p. I?173, apartado 18, así como de 23 de abril de 2009, Comisión/Grecia, C?406/07, Rec. p. I-0000, apartado 36).

60 El Tribunal de Justicia también ha precisado en varias ocasiones que, si bien según su tenor literal las disposiciones relativas a la libertad de establecimiento tienen por objeto, en especial, asegurar el trato nacional en el Estado miembro de acogida, se oponen asimismo a que el Estado de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación y que responda, por lo demás, a la definición del artículo 58 del Tratado (véanse las sentencias de 13 de abril de 2000, Baars, C?251/98, Rec. p. I?2787, apartado 28; de 11 de marzo de 2004, De Lasteyrie du Saillant, C?9/02, Rec. p. I?2409, apartado 42, y Heinrich Bauer Verlag, antes citada, apartado 26).

61 Además, procede recordar que el artículo 49 CE se opone a la aplicación de toda normativa nacional que tenga por efecto hacer más difíciles las prestaciones de servicios entre Estados miembros que las prestaciones puramente internas de un Estado miembro (sentencias de 11 de septiembre de 2007, Comisión/Alemania, C?318/05, Rec. p. I?6957, apartado 81; de 18 de diciembre de 2007, Jundt C?281/06, Rec. p. I?12231, apartado 52, y de 11 de junio de 2009, X y Passenheim-van Schoot, C?155/08, Rec. p. I?0000, apartado 32).

62 Un caso de restricción prohibida por los artículo 43 CE y 49 CE sobreviene, en particular, cuando las disposiciones fiscales de un Estado miembro que se aplican a actividades económicas transfronterizas son menos favorables que las disposiciones que se aplicaban a una actividad económica ejercida en el interior de sus fronteras.

63 En un asunto como el de autos, el artículo 26, apartado 1, número 2, de la Ley del IRPF permite al contribuyente sujeto a tributación en Polonia deducir de la base imponible del impuesto sobre la renta las cotizaciones obligatorias a la seguridad social pagadas conforme a la Ley de régimen general de la seguridad social. El artículo 27b de la Ley del IRPF permite a los contribuyentes sujetos a tributación en Polonia deducir del impuesto sobre la renta las cotizaciones pagadas conforme a la ley de financiación pública de las prestaciones sanitarias.

64 Procede señalar que el Sr. Filipiak, contribuyente polaco que ejerce su actividad como socio de una sociedad personalista con domicilio social en un Estado que no es Polonia, está sujeto a la seguridad social y al seguro de enfermedad obligatorios en los Países Bajos y no en Polonia. En efecto, en virtud del artículo 13, apartado 2, letra b), del Reglamento nº 1408/71, la persona que ejerza una actividad por cuenta propia en el territorio de un Estado miembro estará sometida a la

legislación de este Estado, incluso cuando resida en el territorio de otro Estado miembro. Conforme al apartado 1 de este mismo artículo, una persona sólo podrá estar sometida a la legislación de un único Estado miembro.

65 El órgano jurisdiccional remitente señaló además que las cotizaciones a la seguridad social y al seguro de enfermedad abonadas por el Sr. Filipiak conforme a la normativa neerlandesa son idénticas, en cuanto a su naturaleza y finalidad, a las cotizaciones relativas al régimen de seguridad social y financiación de las prestaciones sanitarias contempladas en la legislación polaca.

66 Una normativa como la controvertida en el litigio principal instaura una diferencia de trato entre contribuyentes residentes según que las cotizaciones al seguro de enfermedad deducibles del impuesto sobre la renta o las cotizaciones a la seguridad social deducibles de la base imponible de éste exigibles en Polonia hayan sido abonadas o no en el marco de un régimen nacional obligatorio de seguros sociales o de enfermedad.

67 De lo anterior se deriva que todo contribuyente que resida en Polonia pero que ejerza su actividad económica en otro Estado miembro donde cotiza a la seguridad social y al seguro de enfermedad obligatorios, no podrá deducir del impuesto o de su base imponible exigible en Polonia el importe de dichas cotizaciones. Por tanto será tratado menos favorablemente que cualquier otro contribuyente que reciba en Polonia pero que limite su actividad económica al interior de las fronteras de ese estado y abone sus cotizaciones obligatorias de seguridad social y del seguro de enfermedad al organismo público polaco competente.

68 Pues bien, procede señalar que, en lo que respecta a la imposición de su renta en Polonia, los contribuyentes residentes no se encuentran objetivamente en una situación distinta que justifique tal diferencia de trato en función del lugar en el que abonan las cotizaciones.

69 En efecto, la situación de un contribuyente como el Sr. Filipiak, que reside en Polonia y ejerce una actividad económica en otro Estado miembro en el que está afiliado al régimen obligatorio de la seguridad social y del seguro de enfermedad, y la de un contribuyente que reside igualmente en Polonia, pero que ejerce aquí su actividad profesional y está afiliado en este Estado a los regímenes nacionales de la seguridad social y del seguro de enfermedad, son comparables en lo que respecta a los principios de imposición en la medida en que ambos están sujetos en Polonia al impuesto por obligación personal.

70 Por tanto, la imposición de sus rentas en dicho Estado miembro debe realizarse, según los mismos principios y, en consecuencia, sobre la base de las mismas ventajas fiscales.

71 En estas circunstancias, la negativa a conceder a un contribuyente que reside en Polonia el derecho en dicho Estado a deducir de la base imponible del impuesto sobre la renta las cotizaciones obligatorias a la seguridad social abonadas en otro Estado miembro, y a deducir del citado impuesto las cotizaciones obligatorias de enfermedad abonadas igualmente en este otro Estado, puede disuadir al contribuyente de ejercer las libertades de establecimiento y de prestación de servicios consagradas en los artículos 43 CE y 49 CE, y constituye una restricción de dichas libertades (véase, en el mismo sentido, en lo que se refiere al artículo 18 CE, la sentencia Rüffler, antes citada, apartados 72 y 73).

72 Sin embargo, como se desprende de una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, una normativa nacional que pueda disuadir o desincentivar el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por los artículos 43 CE y 49 CE puede estar justificada por razones imperiosas de interés general.

73 Ahora bien, el Gobierno polaco no ha invocado posible justificación alguna ni el órgano jurisdiccional remitente la ha considerado.

74 Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión que los artículos 43 CE y 49 CE se oponen a una normativa nacional que supedita el derecho de un contribuyente residente a deducir de la base imponible del impuesto sobre la renta el importe de las cotizaciones a la seguridad social abonadas durante el ejercicio fiscal, por un lado, y a deducir del citado impuesto las cotizaciones obligatorias al seguro de enfermedad abonadas en dicho período, por otro, al requisito de que dichas cotizaciones se paguen en el Estado miembro de tributación, y deniega la concesión de dichas ventajas cuando las cotizaciones se abonan en otro Estado miembro, si bien dichas cotizaciones no se han deducido en dicho Estado miembro.

### *Segunda cuestión*

75 Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se determine, en el caso de que se hubiera respondido a la primera cuestión que el artículo 43 CE y/o el artículo 49 CE se oponen a una normativa como la controvertida en el asunto principal, si, en tales circunstancias, el juez nacional está obligado a aplicar la normativa comunitaria, conforme al principio de primacía del Derecho comunitario, y a dejar inaplicadas las disposiciones nacionales controvertidas en el litigio del que conoce, independientemente de la sentencia del tribunal constitucional nacional que pospone el momento en que estas disposiciones, declaradas inconstitucionales, han de perder su vigencia.

### Observaciones presentadas al Tribunal de Justicia

76 La postura del Gobierno polaco respecto a la segunda cuestión se infiere fundamentalmente de sus observaciones relativas a la admisibilidad expuestas en los apartados 36 a 39 de la presente sentencia.

77 La Comisión alega que la segunda cuestión trata de dilucidar si el principio de primacía del Derecho comunitario así como los artículos 43 CE y 10 CE se oponen a una normativa nacional que permite al Trybuna? Konstytucyjny aplazar la fecha en que una disposición normativa nacional, declarada inconstitucional en la misma sentencia, ha de perder su vigencia.

78 La Comisión considera que la segunda cuestión no guarda relación con la resolución del litigio principal. En el caso del Sr. Filipiak, la decisión del Trybuna? Konstytucyjny que aplaza la pérdida de vigencia de las disposiciones controvertidas no obsta para que el tribunal remitente deje inaplicadas dichas disposiciones de conformidad con el principio de primacía del Derecho comunitario.

79 La Comisión señala que la posibilidad de prorrogar la vigencia de las disposiciones controvertidas, conforme al artículo 190, apartado 3, de la Constitución polaca, como hizo el Trybuna? Konstytucyjny en su sentencia de 7 de noviembre de 2007, no contraviene el principio de primacía del Derecho comunitario ni los artículos 10 CE y 43 CE, dado que no obsta la obligación que incumbe a los órganos administrativos y jurisdiccionales nacionales de dejar inaplicada la normativa nacional contraria al artículo 43 CE.

80 Por tanto, la Comisión considera que procede interpretar el principio de primacía del Derecho comunitario así como los artículos 10 CE y 43 CE en el sentido de que no se oponen a la aplicación de las disposiciones de Derecho nacional que permiten que el Trybuna? Konstytucyjny decida en una sentencia prorrogar la vigencia de una normativa nacional que en la misma

sentencia declara inconstitucional.

## Respuesta del Tribunal de Justicia

81 Resulta de una jurisprudencia bien consolidada que el órgano jurisdiccional nacional encargado de aplicar, en el marco de su competencia, las disposiciones del Derecho comunitario, está obligado a garantizar la plena eficacia de estas normas dejando inaplicada en caso de necesidad, por su propia iniciativa, cualquier disposición contraria de la legislación nacional, incluso posterior, sin solicitar o esperar su previa derogación por el legislador o mediante cualquier otro procedimiento constitucional (véanse, en este sentido, las sentencias de 9 de marzo de 1978, Simmenthal, 106/77, Rec. p. 629, apartado 24; de 4 de junio de 1992, Debus, C?13/91 y C?113/91, Rec. p. 3617, apartado 32; de 18 de julio de 2007, Lucchini, C?119/05, Rec. p. I?6199, apartado 61, y de 27 de octubre de 2009, ?EZ, C?115/08, Rec. p. I?0000, apartado 138).

82 En virtud del principio de primacía del Derecho comunitario, el juez nacional debe resolver sobre el conflicto entre una disposición de Derecho nacional y otra del Tratado directamente aplicable mediante la aplicación del Derecho comunitario, dejando inaplicada cualquier disposición contraria de la legislación nacional, y no mediante la declaración de nulidad de la disposición nacional contraria, ya que corresponde a cada Estado miembro determinar las competencias de sus tribunales en este sentido.

83 Procede recordar que el Tribunal de Justicia ya ha declarado en este contexto que la incompatibilidad con el Derecho comunitario de una norma de Derecho nacional posterior no produce el efecto de determinar la inexistencia de ésta. Ante semejante situación, el juez nacional está obligado, en cambio, no aplicar esa norma, si bien esta obligación no limita la facultad de los órganos jurisdiccionales nacionales competentes para aplicar, entre los distintos procedimientos del ordenamiento jurídico interno, aquellos que sean apropiados para salvaguardar los derechos individuales reconocidos por el Derecho comunitario (véase la sentencia de 22 octubre de 1998, IN.CO.GE.'90 y otros, C?10/97 a C?22/97, Rec. p. I?6307, apartado 21).

84 De lo anterior se desprende que, en una situación como la del demandante en el asunto principal, la decisión del Trybuna? Konstytucyjny por la que prorroga la vigencia de las disposiciones controvertidas no obsta a que el tribunal nacional, en virtud del principio de primacía del Derecho comunitario, deje inaplicadas dichas disposiciones en el litigio que se sustancia ante él si las considera contrarias al Derecho comunitario.

85 Como se desprende del apartado 74 de la presente sentencia, en la medida en que se ha respondido a la primera cuestión que los artículos 43 CE y 49 CE se oponen a una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal, procede responder a la segunda que, en tales circunstancias, el juez nacional está obligado a aplicar el Derecho comunitario y a dejar inaplicadas las disposiciones nacionales contrarias a éste, conforme al principio de primacía del Derecho comunitario, independientemente de la decisión del tribunal constitucional nacional de posponer la pérdida de vigencia de esas disposiciones, declaradas inconstitucionales.

## Costas

86 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

1) **Los artículos 43 CE y 49 CE se oponen a una normativa nacional que supedita el derecho de un contribuyente residente a deducir de la base imponible del impuesto sobre la renta el importe de las cotizaciones a la seguridad social abonadas durante el ejercicio fiscal, por un lado, y a deducir del citado impuesto las cotizaciones obligatorias al seguro de enfermedad abonadas en dicho período, por otro, al requisito de que dichas cotizaciones se paguen en el Estado miembro de tributación, y deniega la concesión de dichas ventajas cuando las cotizaciones se abonan en otro Estado miembro, si bien dichas cotizaciones no se han deducido en dicho Estado miembro.**

2) **En tales circunstancias, el juez nacional está obligado a aplicar el Derecho comunitario y a dejar inaplicadas las disposiciones nacionales contrarias a éste, conforme al principio de primacía del Derecho comunitario, independientemente de la decisión del tribunal constitucional nacional de aplazar la pérdida de vigencia de esas disposiciones, declaradas inconstitucionales.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: polaco.