

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)

de 24 de febrero de 2015(*)

«Procedimiento prejudicial — Libre circulación de los trabajadores — Artículo 45 TFUE — Igualdad de trato entre trabajadores no residentes — Ventaja tributaria que consiste en la exención de gravamen de indemnizaciones que abona el empresario — Ventaja concedida a tanto alzado — Trabajadores originarios de un Estado miembro distinto del Estado miembro en que está el lugar de trabajo — Condición de que se haya residido a una distancia determinada de la frontera del Estado miembro en que está el lugar de trabajo»

En el asunto C-512/13,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resolución de 9 de agosto de 2013, recibida en el Tribunal de Justicia el 25 de septiembre de 2013, en el procedimiento entre

C.G. Sopora

y

Staatssecretaris van Financiën,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente, el Sr. K. Lenaerts, Vicepresidente, los Sres. A. Tizzano, L. Bay Larsen y T. von Danwitz, Presidentes de Sala, y los Sres. A. Rosas y A. Arabadjiev, la Sra. C. Toader, los Sres. M. Safjan y D. Šváby, las Sras. M. Berger y A. Prechal y el Sr. C.G. Fernlund (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 2 de septiembre de 2014;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Sr. Sopora, por los Sres. P. Kavelaars, J. Schaap y J. Korving, belastingadviseurs;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. M. de Ree y M. Bulterman, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. W. Roels y J. Enegren, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de noviembre de 2014;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La presente petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación de las normas relativas a la libre circulación de trabajadores dentro de la Unión Europea.

2 Dicha petición se ha presentado en un litigio seguido entre el Sr. Sopora y el Staatssecretaris van Financiën en relación con la desestimación de la solicitud por la que el Sr. Sopora interesaba la exención de gravamen a tanto alzado de una indemnización vinculada con la relación laboral que mantiene en los Países Bajos.

Marco jurídico

3 En la retribución sujeta a tributación se incluyen, con arreglo al artículo 31, apartado 1, de la Ley del impuesto sobre las rentas de trabajo de 1964 (Wet op de loonbelasting 1964), en la versión vigente a partir de 2012 (en lo sucesivo, «Ley del impuesto sobre las rentas de trabajo»), determinadas indemnizaciones abonadas al trabajador.

4 Sin embargo, en virtud del artículo 31a, apartado 2, letra e), de la Ley del impuesto sobre las rentas de trabajo, las indemnizaciones podrán quedar exentas de dicho impuesto cuando se concedan para compensar los costes adicionales, denominados «gastos extraterritoriales», en los que incurra el trabajador por encontrarse temporalmente fuera de su país de origen durante un período de tiempo no superior a los ocho años.

5 El Decreto de 17 de mayo de 1965 de desarrollo de la Ley del impuesto sobre las rentas de trabajo de 1964, en la versión vigente tras el Decreto de 23 de diciembre de 2010, precisa las modalidades de la aplicación de dicha Ley a partir del 1 de enero de 2012, estableciendo la exención del impuesto sobre las rentas de trabajo para los «trabajadores impatriados», concepto que se define de la manera siguiente en su artículo 10e, apartado 2, letra b):

«Trabajadores contratados en otro país [...]:

1) que posean conocimientos profesionales que no se encuentren disponibles en el mercado de trabajo neerlandés o sean infrecuentes en el mismo, y

2) que, durante más de dos tercios de los veinticuatro meses que precedieran a su contratación para trabajar en los Países Bajos tuvieran su domicilio a más de 150 [kilómetros] de la frontera neerlandesa, sin contar las aguas territoriales neerlandesas ni, a efectos del artículo 1 de la Ley por la que se establece la Zona Económica Exclusiva, la zona económica exclusiva del Reino.»

6 De los autos remitidos al Tribunal de Justicia se desprende que las indemnizaciones de hasta el 30 % de la base imponible que se concedan para hacer frente a los gastos extraterritoriales resultarán exentas de gravamen, previa solicitud conjunta del «trabajador impatriado» y del empresario y sin que se deba presentar prueba de que dichos gastos se han producido (en lo sucesivo, «régimen de tanto alzado»). En lo esencial, la base imponible está formada por la retribución del trabajo por cuenta ajena y por la indemnización recibida en compensación por gastos extraterritoriales. Por otra parte, el trabajador tiene la posibilidad de presentar pruebas de que ha incurrido en gastos por un importe superior, logrando así la exención de gravamen de la indemnización por importe de tales gastos. Además, el trabajador contratado en otro Estado miembro y que no cumpla el requisito de los 150 kilómetros de distancia a la frontera neerlandesa puede asimismo lograr la exención de gravamen de la indemnización por la

cuantía de los gastos extraterritoriales a los que se haya enfrentado y que pueda acreditar.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

7 Entre el 1 de febrero y el 31 de diciembre de 2012 el Sr. Sopora trabajó en los Países Bajos en una sociedad vinculada con la empresa, domiciliada en Alemania, en la que ya venía trabajando anteriormente. Durante los veinticuatro meses que precedieron a su contratación para trabajar en los Países Bajos, el Sr. Sopora había tenido su domicilio en Alemania, a menos de 150 kilómetros de la frontera neerlandesa. A continuación, mantuvo su domicilio en Alemania, alquilando además en los Países Bajos un piso para alojarse en él durante parte de la semana.

8 El Sr. Sopora y su empresario solicitaron a la autoridad competente la aplicación del régimen de tanto alzado.

9 Mediante resolución de 11 de abril de 2012, ratificada tras la impugnación presentada contra la misma por el Sr. Sopora, dicha autoridad consideró que el interesado no cumplía el requisito de haber tenido su domicilio a más de 150 kilómetros de la frontera neerlandesa durante más de dos tercios de los veinticuatro meses que precedieron a su contratación para trabajar en los Países Bajos.

10 Contra dicha resolución, el Sr. Sopora presentó recurso ante el Rechtbank te Breda (Tribunal de primera instancia de Breda), el cual fue desestimado por considerarse, en especial, que el requisito de haber residido a esa distancia de la frontera neerlandesa no resultaba contrario al Derecho de Unión.

11 Contra la resolución del Rechtbank te Breda, el Sr. Sopora interpuso recurso de casación ante el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos).

12 En su resolución de remisión, dicho órgano jurisdiccional se plantea si el régimen de tanto alzado es conforme con el Derecho de la Unión.

13 Según indica en primer lugar el Hoge Raad der Nederlanden, el legislador neerlandés señaló en su día que, por regla general, los trabajadores procedentes de otros Estados miembros incurren en gastos de subsistencia más elevados que los trabajadores que residen de forma permanente en los Países Bajos. Para el Hoge Raad, en un principio el legislador neerlandés pretendió evitar los debates relativos a la cuantía de dichos gastos permitiendo que los trabajadores procedentes de otros Estados miembros disfrutaran, en cualquier caso y sin obligación de presentar prueba alguna, del régimen de tanto alzado.

14 A continuación, el tribunal remitente precisa los motivos por los que con fecha 1 de enero de 2012 se introdujo el requisito de los 150 kilómetros.

15 El tribunal remitente indica que el régimen de tanto alzado se había venido usando más ampliamente de lo previsto en el momento de su adopción y que había dado lugar a una distorsión de la competencia en la región fronteriza en perjuicio de los trabajadores residentes en los Países Bajos. Y es que los empresarios domiciliados en ese Estado miembro recurrían más a los trabajadores residentes fuera del mismo, a los que, debido a la aplicación del régimen de tanto alzado, podían abonar un salario menor por el mismo trabajo que, sin embargo, les suponía una retribución neta mayor. El tribunal remitente señala que el legislador nacional pretendió dar solución a dicha situación excluyendo del régimen de tanto alzado a los trabajadores respecto de los que cupiera suponer que se enfrentaban a gastos extraterritoriales modestos o incluso inexistentes gracias a que podían desplazarse a diario desde sus domicilios hasta sus lugares de trabajo y viceversa. Así pues, el legislador nacional introdujo el requisito de los 150 kilómetros de

distancia en línea recta entre el domicilio que tenía el trabajador en su Estado miembro de origen y la frontera neerlandesa. El legislador nacional estimó que, más allá de dicha distancia, el trabajador no podía desplazarse diariamente hasta su lugar de trabajo y volver desde el mismo.

16 Según indica el tribunal remitente, el legislador reconocía que, dentro del grupo de los trabajadores que residen en su Estado miembro de origen y a menos de 150 kilómetros de la frontera neerlandesa, la distancia que los separa de sus lugares de trabajo puede variar notablemente, pero que estimaba que tomar como base la distancia entre el lugar de trabajo en los Países Bajos y el lugar en que el trabajador residía en el Estado miembro de origen antes de ser contratado para trabajar en los Países Bajos le habría deparado dificultades prácticas a la administración tributaria.

17 Por último, el tribunal remitente se pregunta si el requisito de distancia que se adoptó trata de manera distinta situaciones que en realidad son comparables y si, en caso de que constituya un obstáculo a la libre circulación de trabajadores, acaso puede estar justificado.

18 Así las cosas, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Existe una distinción indirecta —que requiere justificación— por razón de la nacionalidad, o bien un obstáculo a la libre circulación de trabajadores, si la normativa legal de un Estado miembro prevé la posibilidad de que se conceda a los «trabajadores impatriados» una indemnización exenta de gravamen por gastos extraterritoriales cuando en virtud de la misma al trabajador que en el período anterior a su contratación para trabajar en dicho Estado miembro ha residido en el extranjero a una distancia superior a 150 kilómetros de la frontera de tal Estado miembro se le puede conceder, sin necesidad de aportar prueba adicional alguna, una determinada indemnización exenta a tanto alzado, aun cuando el importe de la misma sea superior a los gastos extraterritoriales efectivos, mientras que, respecto al trabajador que en este mismo período haya residido a una distancia menor de dicho Estado miembro, la cuantía de dicha indemnización exenta se limita al importe efectivo demostrable de los gastos extraterritoriales?

2) En caso de respuesta afirmativa a la cuestión 1, ¿se basa el correspondiente régimen neerlandés, que se articula en torno al Decreto de 17 de mayo de 1965 de desarrollo de la Ley del impuesto sobre las rentas de trabajo de 1964, en razones imperiosas de interés general?

3) En caso de respuesta afirmativa a la cuestión 2, ¿va el criterio de los 150 kilómetros previsto en dicho régimen más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido con el mismo?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

19 Con carácter preliminar, es preciso señalar que las cuestiones prejudiciales planteadas por el tribunal remitente versan sobre la compatibilidad con el Derecho de la Unión de la ventaja tributaria que un Estado miembro concede a trabajadores que, antes de mantener una relación laboral en su territorio, tenían su domicilio en otro Estado miembro y a determinada distancia de su frontera. Dicha ventaja consiste en la exención a tanto alzado del gravamen del impuesto sobre las rentas de trabajo de una indemnización recibida en compensación por gastos extraterritoriales, por un importe del 30 % de la base imponible, sin que esos trabajadores resulten obligados a demostrar que han incurrido efectivamente en dichos gastos o que dichos gastos alcanzan el importe de la indemnización abonada.

20 Así pues, mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede analizar conjuntamente, el tribunal remitente solicita, en lo esencial, que se dilucide si el artículo 45 TFUE debe entenderse en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la controvertida en el asunto

principal, mediante la que un Estado miembro prevé la concesión a los trabajadores que tenían su domicilio en otro Estado miembro antes de mantener una relación laboral en su territorio de una ventaja tributaria que consiste en la exención de gravamen a tanto alzado de una indemnización recibida en compensación por gastos extraterritoriales, todo ello a condición de que dichos trabajadores hubieran tenido su domicilio a más de 150 kilómetros de distancia de su frontera.

21 A tenor del artículo 45 TFUE, apartado 2, la libre circulación de los trabajadores supondrá la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo.

22 El Tribunal de Justicia tiene declarado, más concretamente, que el principio de igualdad de trato en materia de retribución quedaría sin efecto si pudiera ser quebrantado por disposiciones nacionales discriminatorias en materia del impuesto sobre la renta (sentencias Biehl, C-175/88, EU:C:1990:186, apartado 12, y Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, apartado 23).

23 Además, es jurisprudencia reiterada que las normas sobre igualdad de trato no sólo prohíben las discriminaciones manifiestas basadas en la nacionalidad, sino también cualquier forma de discriminación encubierta que aplicando otros criterios de diferenciación, como puede ser el de residencia, conduzca de hecho al mismo resultado (véanse, en este sentido, las sentencias Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, apartado 11, y Schumacker, EU:C:1995:31, apartado 26).

24 Por lo tanto, por una parte, la libre circulación de trabajadores prohíbe a los Estados miembros la adopción de medidas que favorezcan a los trabajadores que residan en su territorio si con ello están favoreciendo a sus nacionales y, de ese modo, están creando una discriminación por razón de nacionalidad.

25 Por otra parte, si el tenor del artículo 45 TFUE, apartado 2, que tiene por objeto la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad «entre los trabajadores de los Estados miembros», se interpreta a la luz del artículo 26 TFUE, será preciso considerar que dicha libre circulación prohíbe asimismo la discriminación entre trabajadores no residentes si ésta lleva a otorgar de manera injustificada ventajas a los nacionales de unos Estados miembros frente a los de otros.

26 Adicionalmente, el análisis de la normativa que es controvertida en el asunto principal debe tener en cuenta su objetivo, cual es facilitar la libre circulación de trabajadores que residen en otros Estados miembros, que han aceptado un empleo en los Países Bajos y que, por ello, pueden enfrentarse a gastos adicionales, y hacerlo a través de la concesión del régimen de tanto alzado a ese grupo de trabajadores y no a los que residen de forma permanente en los Países Bajos.

27 Por considerar, por una parte, que cuando la distancia que hay entre los domicilios de los trabajadores afectados en otro Estado miembro y sus lugares de trabajo en los Países Bajos supera un umbral determinado ya no les es posible realizar diariamente el trayecto de ida y vuelta entre ambos, de modo que, en principio, dichos trabajadores se ven obligados a disponer de un alojamiento también en los Países Bajos, y, por otra parte, que los gastos de subsistencia adicionales que de ello se derivan son notables, el legislador neerlandés fijó en 150 kilómetros desde la frontera neerlandesa el límite de dicha distancia y en el 30 % de la base imponible el máximo del importe de la exención de gravamen a tanto alzado.

28 Tal como se ha señalado en el apartado 6 de la presente sentencia, de la resolución de remisión se desprende que el régimen de tanto alzado nunca obra en perjuicio de dichos trabajadores, ya que, si los gastos extraterritoriales efectivos en los que han incurrido superan el

máximo a tanto alzado del 30 %, pueden, mediante la presentación de las pruebas correspondientes, lograr la exención de gravamen de la indemnización recibida en compensación por dichos gastos extraterritoriales, y ello incluso si se cumplen los requisitos para que se aplique el régimen de tanto alzado.

29 El tribunal remitente señala con atención particular que, en virtud de la norma recogida en el artículo 31a, apartado 2, letra c), de la Ley del impuesto sobre las rentas de trabajo, los trabajadores que no cumplan el requisito de haber estado residiendo a más de 150 kilómetros de la frontera neerlandesa sí podrán disfrutar, mediante la presentación de las pruebas correspondientes, de la exención de gravamen de la indemnización que hayan recibido en compensación por los gastos extraterritoriales efectivos en que hayan incurrido. Sin embargo, en ese supuesto no se podrá producir un reembolso en exceso de dichos gastos, a diferencia de lo que sucede en las situaciones en que se aplica la exención tributaria a tanto alzado, dado que ésta se concede sin atender al importe efectivo de los gastos extraterritoriales e incluso cuando el importe de los mismos sea cero.

30 Así pues, con independencia de que sus domicilios se hubieran encontrado o no a más de 150 kilómetros de la frontera neerlandesa, todos los trabajadores no residentes pueden disfrutar de la exención de gravamen de la indemnización que reciben en compensación por los gastos extraterritoriales en los que realmente hayan incurrido. No obstante, la simplificación administrativa que para la declaración de dichos gastos extraterritoriales se deriva del régimen de tanto alzado queda reservada a los trabajadores que tengan su domicilio a más de 150 kilómetros de la frontera.

31 Ha quedado asimismo acreditado que, con ello, se está excluyendo del disfrute del régimen de tanto alzado a la mayoría de los trabajadores belgas y a parte de los trabajadores alemanes, franceses, luxemburgueses y británicos.

32 Ahora bien, a la concesión a tanto alzado de una ventaja tributaria con la que se pretende subsumir las situaciones en que los requisitos materiales exigidos para disfrutar de dicha ventaja indudablemente se cumplen le resulta inherente la existencia de otras situaciones en que, por motivos diversos, dichos requisitos también se cumplen, de modo que esas otras situaciones dan derecho a disfrutar de esa misma ventaja mediante la presentación de las pruebas correspondientes.

33 Si bien es cierto que las consideraciones de orden administrativo no pueden justificar que un Estado miembro establezca excepciones a las normas de Derecho de la Unión (sentencia Terhoeve, C-18/95, EU:C:1999:22, apartado 45), de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende igualmente que no se puede negar a los Estados miembros la posibilidad de lograr objetivos legítimos mediante la introducción de normas que las autoridades competentes puedan aplicar y controlar sin dificultad (véanse las sentencias Comisión/Italia, C-110/05, EU:C:2009:66, apartado 67; Josemans, C-137/09, EU:C:2010:774, apartado 82, y Comisión/España, C-400/08, EU:C:2011:172, apartado 124).

34 Por tanto, aun si, tal como señala el tribunal remitente, no deja de ser un método aproximado, el mero hecho de poner límites a la distancia desde el domicilio de los trabajadores y de fijar un máximo porcentual, tomando como puntos de arranque respectivos la frontera neerlandesa y la base imponible, no puede constituir por sí mismo discriminación indirecta ni un obstáculo a la libre circulación de trabajadores. Ello se puede afirmar con más motivo si se tiene en cuenta que, como sucede en el presente asunto, el régimen de tanto alzado obra en beneficio de los trabajadores que disfrutan del mismo, ya que rebaja notablemente la carga administrativa de las gestiones que tienen que realizar para lograr la exención de gravamen de la indemnización que reciben en compensación por sus costes extraterritoriales.

35 No obstante, podríamos encontrarnos en una situación distinta si dichos límites se hubieran establecido de tal modo que el régimen de tanto alzado produjera de manera sistemática y evidente un reembolso en exceso de los gastos extraterritoriales en los que realmente se ha incurrido, extremo que corresponde comprobar al tribunal remitente.

36 Había cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 45 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal, mediante la que un Estado miembro prevé la concesión a los trabajadores que tenían su domicilio en otro Estado miembro antes de mantener una relación laboral en su territorio de una ventaja tributaria que consiste en la exención de gravamen a tanto alzado de una indemnización percibida en compensación por gastos extraterritoriales y que puede alcanzar el 30 % de la base imponible, todo ello a condición de que dichos trabajadores hubieran tenido su domicilio a más de 150 kilómetros de distancia de su frontera, a menos que dichos límites se hayan establecido de tal modo que la exención produzca de manera sistemática y evidente un reembolso en exceso de los gastos extraterritoriales en los que realmente se ha incurrido, extremo que corresponde comprobar al tribunal remitente.

Costas

37 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 (Gran Sala) declara:

El artículo 45 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal, mediante la que un Estado miembro prevé la concesión a los trabajadores que tenían su domicilio en otro Estado miembro antes de mantener una relación laboral en su territorio de una ventaja tributaria que consiste en la exención de gravamen a tanto alzado de una indemnización percibida en compensación por gastos extraterritoriales y que puede alcanzar el 30 % de la base imponible, todo ello a condición de que dichos trabajadores hubieran tenido su domicilio a más de 150 kilómetros de distancia de su frontera, a menos que dichos límites se hayan establecido de tal modo que la exención produzca de manera sistemática y evidente un reembolso en exceso de los gastos extraterritoriales en los que realmente se ha incurrido, extremo que corresponde comprobar al tribunal remitente.

Firmas

* Lengua de procedimiento: neerlandés.