Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
presentadas el 11 de julio de 2018 [1]

Asunto C-272/17

K.M. Zyla
con intervención de:
Staatssecretaris van Financiën

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo, Países Bajos)]

«Cuestión prejudicial — Libre circulación de trabajadores — Igualdad de trato — Impuesto sobre la renta — Cotizaciones a la seguridad social — Bonificación tributaria y de las cotizaciones — Trabajador que cambia su lugar de residencia en el curso del año civil — Prorrateo de la bonificación en función del período asegurado»

1. La libertad de circulación de los trabajadores, amparada por el artículo 45 del Tratado FUE, se opone a las medidas cuyo efecto sea disuadir a los nacionales que quieren abandonar su Estado de origen para trabajar en otro Estado miembro. También protege a quienes, tras haber ejercido una actividad remunerada por cuenta ajena en el país al que se desplazaron, regresan a su Estado de origen, al menos en cuanto a las relaciones jurídicas nacidas en virtud de esa relación laboral. [2]

2. Entre esas medidas disuasorias pueden hallarse las de naturaleza fiscal y las que atañen a las cotizaciones sociales. Aunque las normas que regulan el impuesto sobre la renta de las personas físicas y las que rigen los seguros sociales suelen tener sus propias vías de liquidación, en los Países Bajos la declaración anual [3] (y el cálculo de las cuotas) de los rendimientos gravados y de las cotizaciones sociales se realiza conjuntamente.

3. La señora Zyla, nacional polaca, trabajó casi la mitad del año 2013 en los Países Bajos, donde cotizó a la seguridad social neerlandesa y pagó el impuesto sobre la renta. De vuelta a Polonia, según los datos que constan en autos, no obtuvo suficientes ingresos durante la segunda parte de ese mismo año para cotizar a la seguridad social polaca ni para devengar el impuesto sobre la renta en ese país.

4. Las autoridades fiscales neerlandesas, al calcular la reducción, prevista en la ley, que habían de hacer sobre las cotizaciones a la seguridad social ya satisfechas por la señora Zyla, le aplicaron una disminución *pro rata temporis*, en función del período (seis meses) por el que había cotizado en los Países Bajos.

1 Lengua original: español.

2 Sentencia de 26 de mayo de 2016, Kohll y Kohll-Schlesser (C-300/15, EU:C:2016:361), apartados 24 a 26 y jurisprudencia citada.

3 En lo sucesivo, «declaración IB/PVV».

5. Se discute ante los tribunales neerlandeses si el artículo 45 TFUE, tal como lo ha interpretado el Tribunal de Justicia en relación con la fiscalidad directa,[4] obliga a que las autoridades de los Países Bajos tomen en cuenta las circunstancias personales y familiares de la Sra. Zyla en Polonia para concederle la reducción controvertida en su totalidad y no solo la proporcional al tiempo allí trabajado.

6. El litigio entre la Sra. Zyla (disconforme con la liquidación que se le ha practicado) y las autoridades fiscales neerlandesas ha llegado al Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos), que suscita esta cuestión prejudicial.

I. Marco normativo

A. Derecho de la Unión

1. Reglamento (UE) n.º 492/2011[5]

7. El artículo 7 preceptúa:

«1. En el territorio de otros Estados miembros y por razón de la nacionalidad, el trabajador nacional de un Estado miembro no podrá ser tratado de forma diferente a los trabajadores nacionales, en cuanto se refiere a las condiciones de empleo y de trabajo, especialmente en materia de retribución, de despido y de reintegración profesional o de nuevo empleo, si hubiera quedado en situación de desempleo.

2. Se beneficiará de las mismas ventajas sociales y fiscales que los trabajadores nacionales.

[…]»

2. Reglamento (CE) n.º 883/2004[6]

8. A tenor de su artículo 3:

«1. El presente Reglamento se aplicará a toda la legislación relativa a las ramas de seguridad social relacionadas con:

a) las prestaciones de enfermedad;

b) las prestaciones de maternidad y de paternidad asimiladas;

c) las prestaciones de invalidez;

d) las prestaciones de vejez;

[...]».

4 Sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31; en lo sucesivo, «sentencia Schumacker»).

5 Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de abril de 2011, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión (DO 2011, L 141, p. 1).

6 Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, sobre la coordinación de los sistemas de seguridad social (DO 2004, L 166, p. 1).

9. Según el artículo 4:

«Las personas a las cuales sean aplicables las disposiciones del presente Reglamento podrán acogerse a los beneficios y estarán sujetas a las obligaciones de la legislación de todo Estado miembro en las mismas condiciones que los nacionales de dicho Estado, salvo disposición en contrario del presente Reglamento.»

10. El artículo 5 prevé:

«Salvo disposición en contrario del presente Reglamento y habida cuenta de las disposiciones particulares de aplicación establecidas:

a) si, en virtud de la legislación del Estado miembro competente, el disfrute de prestaciones de seguridad social o de otros ingresos produce determinados efectos jurídicos, las disposiciones de que se trate de dicha legislación serán igualmente aplicables en caso de disfrute de prestaciones equivalentes adquiridas con arreglo a la legislación de otro Estado miembro o de ingresos adquiridos en el territorio de otro Estado miembro;

[…]».

11. En el título II («Determinación de la legislación aplicable»), el artículo 11, apartado 1, recoge:

«1. Las personas a las cuales sea aplicable el presente Reglamento estarán sometidas a la legislación de un único Estado miembro. Esta legislación será determinada con arreglo al presente título.»

12. El artículo 11, apartado 3, señala:

«3. A reserva de lo dispuesto en los artículos 12 a 16:

a) la persona que ejerza una actividad por cuenta ajena o propia en un Estado miembro estará sujeta a la legislación de ese Estado miembro;

[...]

e) cualquier otra persona a la que no le sean aplicables las disposiciones de las letras a) a d) [7] estará sujeta a la legislación del Estado de residencia, […]».

B. Normativa nacional

13. En los Países Bajos, la «Wet op de inkomstenbelasting 2001» (en lo sucesivo, «Ley IB») rige el impuesto sobre la renta y la «Wet financiering sociale verzekeringen» (en lo sucesivo, «WFSV»), la financiación de la seguridad social.

14. Se desprende del artículo 8.1 de la Ley IB que, para establecer el «tributo combinado», se suman el impuesto sobre los rendimientos procedentes del trabajo (y de otras fuentes, como la vivienda y el ahorro) y las cotizaciones sociales, partidas sobre las que se aplican los tipos correspondientes. Fijado así el tributo combinado, se realiza una reducción, también combinada, por esos dos conceptos.

15. Conforme al artículo 8.10 de la Ley IB, el contribuyente podrá acogerse a una «reducción general».

7 Las letras b), c) y d) se refieren, respectivamente, a los funcionarios, a los desempleados y a las personas llamadas a filas en un Estado miembro.

16. Con arreglo al artículo 9 de la WFSV, las cotizaciones sociales [8] se calculan restando la «reducción general» del monto de las cotizaciones abonadas en cada período fiscal.

17. El artículo 12 de la WFSV explica cómo se lleva a cabo la reducción correspondiente a las cotizaciones sociales. Su apartado 3 especifica que tiene derecho a esa reducción la persona que haya cotizado durante todo el año civil, debiéndose acordar en una Orden ministerial las reglas para calcularla, cuando los sujetos obligados solo cotizan durante una parte del año.

18. En la Orden ministerial de ejecución de la WFSV [9] se dio cumplimiento a ese mandato. Según su artículo 2.6a, para las personas que no estén sujetas a la obligación de pagar cotizaciones a la seguridad social durante una parte del año civil (por otra causa que no sea la de defunción), se calcula la reducción general del impuesto *pro rata temporis*, esto es, de modo proporcional al período de cotización efectiva dentro del año civil.

C. Hechos que originaron el litigio y cuestión prejudicial

19. La Sra. Zyla, de nacionalidad polaca, realizó una actividad laboral remunerada por cuenta ajena en los Países Bajos, entre el 1 de enero y el 21 de junio de 2013. Durante ese tiempo, estuvo afiliada con carácter obligatorio al régimen general de la seguridad social y, por lo tanto, sujeta al pago de cotizaciones sociales. Después del 21 de junio, [10] regresó a Polonia, donde no consta [11] que desempeñase ningún trabajo remunerado durante 2013.

20. Por su actividad laboral en los Países Bajos durante el ejercicio 2013, la interesada percibió unos ingresos de 9 401 euros, sobre los que se le retuvo una cantidad de 1 399 euros, en concepto de impuesto sobre los rendimientos del trabajo. Sus cotizaciones al régimen de seguridad social alcanzaron la suma de 2 928 euros.

21. La Sra. Zyla optó por que se le aplicasen las normas neerlandesas (de la Ley IB) para los sujetos pasivos nacionales. A tal fin, depositó su declaración IB/PVV del ejercicio 2013.

22. Para la liquidación final IB/PVV, las autoridades fiscales neerlandesas le aplicaron: a) la reducción relativa al impuesto sobre la renta, en una cuantía de 1 254 euros; y b) la reducción atinente a las cotizaciones sociales, en una cuantía de 840 euros. Esta última derivaba de la aplicación del criterio *pro rata temporis* en proporción al período en el que, efectivamente, dicha señora había pagado las cotizaciones sociales en el ejercicio 2013.

23. La interesada impugnó, sin éxito, la liquidación ante el Rechtbank Zeeland-West-Brabant (Tribunal de primera instancia de Zelanda y Brabante occidental, Países Bajos) y, en apelación, ante el Gerechtshof's-Hertogenbosch (Tribunal de apelación de Hertogenbosch, Países Bajos). En ambas instancias se debatió si la Sra. Zyla tenía derecho al importe total de la reducción, poniéndose en duda la compatibilidad del artículo 2.6a de la Orden ministerial con el artículo 45 TFUE.

8 Las cotizaciones se rigen por la Algemene Ouderdomswet (Ley del seguro general de vejez), la Algemene nabestaandenwet (Ley sobre el seguro general de supervivencia) y la Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten (Ley sobre el seguro general de gastos especiales de enfermedad).

9 «Regeling Wet financiering sociale verzekeringen» (en lo sucesivo, «Orden ministerial»).

10 En la vista, el Gobierno de los Países Bajos llamó la atención sobre un error que se habría deslizado a lo largo del expediente en las distintas instancias, pues, según parece, la Sra. Zyla volvió a su país de origen el 21 de julio de 2013. Esta precisión quizás sirva para entender mejor las cifras aportadas por el tribunal remitente, reproducidas en el punto siguiente.

11 Los hechos recogidos por la jurisdicción neerlandesa no son muy claros a este respecto. En la vista, la defensa de la Sra. Zyla aseveró que esta no llevó a cabo ningún trabajo remunerado en Polonia. En todo caso, de haber obtenido ingresos, no le habrían permitido cotizar y obtener prestaciones de la seguridad social polaca.

24. El tribunal de apelación concluyó que no existía discriminación alguna, pues no se podía invocar la sentencia Schumacker y sí, por el contrario, la sentencia Blanckaert. [12] A su entender, el artículo 2.6a de la Orden ministerial se justificaba por la disparidad objetiva entre la situación de un afiliado al régimen de la seguridad social neerlandés y la de quien no lo está.

25. Ante el Hoge Raad (Tribunal Supremo), la Sra. Zyla sigue manteniendo que el artículo 2.6a de la Orden ministerial conduce a una inadmisible diferencia de trato entre residentes y no residentes, constituyendo un obstáculo a la libre circulación de trabajadores del artículo 45 TFUE.

26. El tribunal de reenvío adopta como premisa que los residentes no afiliados al régimen neerlandés de seguridad social no tienen derecho a la reducción íntegra. No habría, por lo tanto, un vínculo directo con la residencia. Además, la solicitud de tratar a la Sra. Zyla como un contribuyente nacional solo afectaría al impuesto sobre la renta y no a las cotizaciones sociales.

27. El tribunal remitente ve posible enfocar la solución de la cuestión desde dos ángulos, con soluciones contrapuestas. Por un lado, podría hacerse valer la sentencia Blanckaert, en la que se constató que un afiliado al régimen de seguridad social neerlandés y una persona que no lo esté se encuentran en situaciones objetivas diversas. [13] Esta divergencia de coyunturas justificaba (a la luz de la libre circulación de capitales) la normativa nacional que reservaba las reducciones en las cotizaciones sociales a los contribuyentes afiliados a dicho régimen. [14]

28. Sin embargo, el órgano jurisdiccional de remisión cree viable un segundo enfoque, que calificaría aquella reducción como una ventaja fiscal de carácter personal. Desde esta perspectiva, la aplicación *pro rata temporis* de la legislación neerlandesa a una persona que hubiese percibido la totalidad de sus rendimientos en los Países Bajos equivaldría a distinguir entre residentes y no residentes, en contra de la libre circulación de personas, ya que un sujeto pasivo del impuesto sobre la renta que hubiese residido todo el año en ese Estado miembro sí tendría derecho a la totalidad de la reducción. [15] En este supuesto, el tribunal de reenvío señala que la toma en consideración de las condiciones personales y familiares del sujeto pasivo debería abarcar todo el año fiscal, [16] si bien no cabe excluir que pudieran ponderarse *pro rata temporis*. [17]

29. En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos) decidió elevar al Tribunal de Justicia la siguiente pregunta con carácter prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 45 TFUE en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro que implica que un trabajador que, en virtud del Reglamento n.º 1408/71 o, en su caso, del Reglamento n.º 883/2004, ha estado afiliado al régimen de la seguridad social del Estado miembro en cuestión durante una parte de un año natural, solo tiene derecho, al abonar las cotizaciones a la seguridad social, a una parte de la reducción general en las cotizaciones que se determinan *pro rata temporis* en función del período de afiliación, si el trabajador no ha estado afiliado al régimen de la seguridad social en dicho Estado miembro durante la parte restante del año natural, ha residido en otro Estado miembro en la parte restante de dicho año natural y ha obtenido (casi) todos sus ingresos del ejercicio en el Estado miembro mencionado en primer lugar?»

12 Sentencia de 8 de septiembre de 2005 (C-512/03, ECLI:EU:C:2005:516; en lo sucesivo, «sentencia Blanckaert»).

13 *Ibidem*, apartado 50.

14 *Ibidem*, apartado 37.

15 Por referencia a la sentencia Schumacker.

16 Según la sentencia de 18 de junio de 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406).

17 Se remite a la sentencia de 9 de febrero de 2017, X (C-283/15, EU:C:2017:102).

II. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

30. El auto de remisión se registró en la Secretaría de este Tribunal de Justicia el 18 de mayo de 2017, habiendo depositado observaciones escritas la Sra. Zyla, el Gobierno neerlandés y la Comisión, quienes participaron en la vista celebrada el 30 de mayo de 2018.

III. Síntesis de las alegaciones de las partes

31. Para la Sra. Zyla, la sentencia Blanckaert no le resulta aplicable. Aunque reconoce la validez de sus postulados, entiende que esa jurisprudencia conocería un límite cuando se produjera una coyuntura en la que ningún Estado miembro tuviera en cuenta la capacidad contributiva y la situación personal y familiar del contribuyente. [18]

32. Recuerda que, en tales supuestos, la discriminación consiste en que la situación personal y familiar de quien obtiene en un Estado miembro distinto del de su residencia la mayor parte de sus ingresos y casi la totalidad de sus ingresos familiares no se valora ni en el Estado de residencia ni en el Estado de empleo. [19] Ese sería su caso, si no se le concediera íntegramente la reducción controvertida, ya que ni Polonia ni los Países Bajos sopesarían su situación personal y familiar.

33. Para el Gobierno neerlandés, la situación de un trabajador contribuyente que reside en los Países Bajos difiere de la del no residente que no percibe ya rentas de trabajo por cuenta ajena o propia en ese Estado miembro. Basa su postura en estos razonamientos:

– En primer lugar, el artículo 11, apartado 3, letra a), del Reglamento n.º 883/2004 vincula la legislación aplicable en materia de seguridad social al Estado miembro de empleo. Como la Sra. Zyla, tras haber abandonado y no trabajar ya en los Países Bajos, volvió a su país de origen, no estaba sujeta al régimen de seguridad social neerlandés desde el día de su salida, habiendo cesado desde entonces sus cotizaciones.

– En segundo lugar, la justificación de la diferencia de trato al otorgar una ventaja fiscal, como la controvertida, respondería a la disparidad de circunstancias objetivas en las que se encuentran, respectivamente, el afiliado al régimen de seguridad social de un Estado miembro y la persona que no lo está.

34. El Gobierno neerlandés niega que la sentencia Schumacker sea pertinente en este asunto, pues:

— En ella se apreciaba como factor relevante la capacidad contributiva, mientras que el pago de cotizaciones a la seguridad social no se efectúa en función de tal capacidad.

— El sometimiento del trabajador a la legislación del Estado miembro de empleo impide que otro Estado miembro le pueda reclamar cotizaciones por esa misma actividad. [20] Dado que, desde la salida de la Sra. Zyla de su territorio, los Países Bajos habrían perdido su potestad de imposición, no se puede pedir a sus autoridades que apliquen las reducciones u otras ventajas que dicha señora habría podido disfrutar si hubiera seguido afiliada a la seguridad social neerlandesa.

35. La Comisión comienza descartando que la normativa nacional contravenga el artículo 7, apartado 2, del Reglamento n.º 492/2011, ya que la Sra. Zyla solo podía considerarse trabajadora, en el sentido del artículo 45 TFUE, mientras estuvo empleada en los Países Bajos, cualidad que perdió al retornar a Polonia.

18 Trae a colación la sentencia de 16 de octubre de 2008, Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566), apartados 49, 50 y 59 a 62.

19 Sentencia de 18 de junio de 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406), apartado 26 y jurisprudencia citada.

20 Sentencia de 26 de febrero de 2015, de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123), apartados 40 y 41.

36. No obstante, según la Comisión, el artículo 2.6a de la Orden ministerial se aplica principalmente a personas de nacionalidad distinta de la neerlandesa. Son estas quienes con mayor frecuencia abandonan los Países Bajos al término de una relación laboral, mientras que los neerlandeses permanecerán en su país, incluso aunque dejen de trabajar, con lo que estos últimos podrán deducirse la integridad de la reducción fiscal por cotizaciones sociales. Por el contrario, quienes, como la Sra. Zyla, solo coticen una parte del año, acabarán pagando proporcionalmente más a la seguridad social, lo que constituiría un obstáculo a la libre circulación de trabajadores.

37. La Comisión aboga por aplicar analógicamente la jurisprudencia que ve en la sujeción al mantenimiento de la residencia en el Estado miembro de cotización a la seguridad social una traba a la libre circulación de trabajadores, si disuade al trabajador de abandonar dicho país, imponiéndole una mayor contribución a la seguridad social,[21] o si le priva del derecho a la devolución de la cantidad pagada en exceso a cuenta del impuesto, a la que tiene derecho el sujeto pasivo residente.[22] Precisa, por último, que, al provenir la mayoría de las rentas de la Sra. Zyla de un Estado miembro distinto del de su residencia, sin que se tuviera en consideración su situación personal y familiar, sería aplicable la jurisprudencia Schumacker.

IV. Análisis jurídico

A. Observaciones preliminares.

38. En primer lugar, observo que no se discute entre las partes la aplicabilidad del artículo 45 TFUE. Tratándose de una ciudadana polaca que se desplazó a los Países Bajos para efectuar una actividad por cuenta ajena, no parece que nos hallemos ante un supuesto subsumible en otra de las libertades de circulación diferente de la que ampara a los trabajadores.[23]

39. Tampoco cabe dudar de que la Sra. Zyla era una trabajadora, a tenor de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.[24] Teóricamente, podría plantearse si el regreso a su Estado miembro de origen, sin ejercer allí empleo o actividad alguna, remitiría su situación al ámbito de la libre circulación de personas del artículo 21 TFUE.[25] Sin embargo, como invoca el derecho a que se le aplique en su totalidad una reducción, debido al tiempo que trabajó en los Países Bajos, su reclamación está directamente vinculada con el artículo 45 TFUE.

40. En segundo lugar, la presencia de reglas de la Unión dictadas en desarrollo de esa libertad obliga a examinar la compatibilidad de la normativa nacional controvertida, bien con ellas (en este caso, con los Reglamentos n.º 883/2004 y n.º 492/2011) o bien directamente con el derecho primario, esto es, con el artículo 45 TFUE.

41. Como afirma la Comisión, el Reglamento n.º 883/2004 no incluye, prácticamente, más que un haz de normas de conflicto, para evitar que el trabajador que ejerce su derecho de libre circulación en la Unión caiga en el ámbito de aplicación de la legislación social de varios Estados miembros o no encuentre cobijo en el de ninguno.[26] Habría, pues, que medir la validez de la norma nacional controvertida a la luz del artículo 4 del Reglamento n.º 883/2004, que exhorta a la igualdad de trato, en especial, a la no discriminación por razón de la nacionalidad.

21 Sentencia de 26 de enero de 1999, Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22), apartados 39 y 40.

22 Sentencia de 8 de mayo de 1990, Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186), apartado 16.

23 Véase la sentencia de 28 de febrero de 2013, Petersen y Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124), apartado 35 y la jurisprudencia allí citada.

24 Se entiende por «trabajador» cualquier persona «que ejerce unas actividades reales y efectivas, [...] la característica de la relación laboral radica en la circunstancia de que una persona realice, durante un cierto tiempo, en favor de otra y bajo la dirección de esta, determinadas prestaciones a cambio de las cuales percibe una retribución» (sentencia de 8 de junio de 1999, Meeusen, C-337/97, EU:C:1999:284, apartado 13).

25 Véanse mis conclusiones del asunto Kohll y Kohll-Schlesser (C-300/15, EU:C:2016:86), punto 42.

26 Véase, por analogía, la sentencia de 26 de febrero de 2015, de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123), apartado 37.

42. De igual manera, el artículo 7, apartado 2, del Reglamento n.º 492/2011 prescribe el derecho del trabajador de la Unión que circula libremente en ella a recibir las mismas ventajas sociales y fiscales. No hace, pues, sino transcribir el principio de igualdad de trato, sin darle mayor contenido sustantivo, aunque el Tribunal de Justicia ha declarado que incluye las discriminaciones indirectas. [27]

43. En definitiva, como la aplicación de ambos Reglamentos no entraña nada significativo, en lo que aquí importa, se puede acudir directamente a la libertad recogida en el artículo 45 TFUE, sin perjuicio de que el análisis de la eventual discriminación, a la vista de dicho precepto, incorpore alguna alusión a aquellos Reglamentos.

44. En tercer y último lugar, el litigio nacional (y el propio reenvío prejudicial) ha girado, en buena parte, sobre la incidencia en él de las sentencias Blanckaert y Schumacker:

— Según la primera, la relación del residente en un Estado miembro con su régimen de seguridad social es un elemento diferenciador bastante para no equiparar su situación con la de quien haya abandonado aquel Estado miembro para instalarse en otro. Ese enfoque favorece la tesis del Gobierno holandés en el litigio.

— Con arreglo a la segunda sentencia, el Estado miembro de imposición puede estar llamado a tomar en consideración la situación personal y familiar (en particular, a efectos de las ventajas fiscales) de quienes, no residiendo en dicho país, perciben la mayor parte de sus ingresos en él, cuando los ingresos del contribuyente en su Estado miembro de residencia no le permitan acceder a ventajas similares. La Sra. Zyla esgrime en su favor esta doctrina.

45. Planteado así el debate, su solución no podrá soslayar ninguna de esas sentencias, cuya pertinencia para el estudio de la compatibilidad de la normativa nacional con el artículo 45 TFUE habrá de hacerse, a falta de un parámetro legal de derecho derivado, [28] respetando la metodología propia del análisis de las libertades de circulación.

B. Examen de la cuestión

1. La supuesta discriminación por razón de la nacionalidad

46. ¿Implica la medida controvertida una discriminación por razón de la nacionalidad entre trabajadores de los Estados miembros con respecto al empleo, a la retribución o a las demás condiciones de empleo? [29]

47. En principio, no advierto en el tenor ni en el espíritu del artículo 2.6a de la Orden ministerial elementos que apunten a una voluntad de discriminar directamente (creando una desventaja) a los nacionales de los demás Estados miembros de la Unión. La reducción *pro rata temporis* se aplica a todo trabajador que, con independencia de su nacionalidad, haya estado sujeto al pago de cotizaciones a la seguridad social neerlandesa durante un período de tiempo inferior al año natural.

48. ¿Podría, no obstante, calificarse de discriminación indirecta? Se tienen por tales aquellas que, por su propia naturaleza, puedan afectar más a los trabajadores migrantes que a los trabajadores nacionales (aquí, de los Países Bajos) y que acarreen, por consiguiente, el riesgo de perjudicar especialmente a los primeros. [30]

27 Sentencia de 20 de junio de 2002, Comisión/Luxemburgo (C-299/01, EU:C:2002:394).

28 Esta es la forma de proceder usual. Véase, por ejemplo, la sentencia de 15 de septiembre de 2005, Ioannidis (C-258/04, EU:C:2005:559), apartados 35 a 37.

29 Sentencia de 2 de marzo de 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152), apartado 32.

30 Sentencia de 18 de diciembre de 2014, Larcher (C-523/13, EU:C:2014:2458), apartado 32 y jurisprudencia citada.

49. En este asunto, la supuesta discriminación requeriría:

— Asumir, con carácter previo, que los trabajadores migrantes abandonan con mayor frecuencia dicho Estado miembro antes del cierre de un año fiscal, lo que no creo que pueda presumirse sin más y, en todo caso, no ha quedado acreditado.

— Aceptar que, al ser objeto de esa reducción proporcional, los nacionales de otros Estados miembros sufren una desventaja específica, en virtud de la Orden ministerial,[31] lo que obliga a indagar en la existencia de una restricción.

2. ¿Obstáculo a la libre circulación de trabajadores?

50. Las disposiciones del TFUE relativas a la libre circulación de las personas tienen como fin facilitar a los nacionales de la Unión Europea el ejercicio de una actividad profesional en el territorio de la Unión. Se oponen, pues, a las medidas que pudieran colocarlos en una situación desfavorable, cuando deseen ejercer una actividad en el territorio de un Estado miembro distinto de su Estado miembro de origen. De ahí que el artículo 45 TFUE obsta a cualquier medida nacional que pueda entorpecer o hacer menos atractivo el ejercicio, por los nacionales de la Unión, de esta libertad fundamental.[32]

51. El artículo 2.6a de la Orden ministerial tendría ese efecto si la regla que incorpora perjudicara a los trabajadores que se desplazan al amparo del artículo 45 TFUE.

a) Sobre la desventaja

52. Si la he entendido bien, la medida controvertida se estructura de la siguiente manera:[33] la reducción a la que toda persona tiene derecho cada año fiscal se divide en dos partes: una, la relativa a los rendimientos imponibles; y otra, la referida a las cotizaciones a la seguridad social. Es esta segunda parte, de la que solo se benefician los afiliados a dicho régimen de seguridad social, la que puede sufrir variaciones en función de la cláusula *pro rata temporis* del artículo 2.6a de la Orden ministerial.

53. Esta última observación podría llevar a pensar que la reducción por cotizaciones sociales presenta el carácter de una ventaja social, dado que afecta específica y directamente a la financiación de la seguridad social.[34] Sin embargo, desde otro punto de vista, se trataría de una medida enmarcada en la declaración y en la liquidación tributaria de la renta de las personas físicas, cuyo fundamento se halla en el ejercicio de las potestades fiscales del Estado neerlandés. Cabría pensar, pues, que ha de apreciarse su incidencia sobre la libre circulación de trabajadores también a la luz de la jurisprudencia sobre las medidas fiscales.[35]

31 Véanse, en este sentido, las conclusiones del abogado general Bobek en el asunto Pöpperl (C-187/15, EU:C:2016:194), punto 35.

32 Sentencia de 18 de julio de 2017, Erzberger (C-566/15, EU:C:2017:562), apartado 33 y jurisprudencia citada. Ha de tenerse en cuenta, no obstante, que el derecho de la Unión no puede garantizar a un trabajador que su desplazamiento de un Estado miembro a otro sea neutro en materia social, a causa de las disparidades entre los regímenes y las legislaciones de los Estados miembros (apartado 34 de la misma sentencia).

33 Sigo aquí las explicaciones del Gobierno neerlandés en los puntos 4 y 17 a 19 de su escrito de observaciones. En la vista, ese Gobierno confirmó la identidad de la legislación aquí discutida con la expuesta en la sentencia Blanckaert, salvo en cuanto al cálculo *pro rata temporis* de la deducción.

34 Sentencia de 26 de febrero de 2015, de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123), apartado 27 y jurisprudencia citada.

35 Véase, en este sentido, la sentencia de 2 de marzo de 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152), apartados 41 a 44.

54. Dada su estrecha relación con las cotizaciones, me inclino por considerar que la reducción controvertida tiene más bien naturaleza social, aun cuando se emplee la técnica fiscal para su ejecución. Aunque las autoridades fiscales neerlandesas recaudan el impuesto sobre la renta y las cotizaciones sociales de forma combinada, de modo que las bonificaciones aplicables a estas últimas «pueden transformarse en bonificaciones tributarias», [36] unas y otras conservan su naturaleza propia.

55. En cualquier caso, no encuentro que el régimen de la deducción *pro rata temporis* implique, en realidad, una desventaja. Si, como parece, su aplicación es perfectamente proporcional al tiempo cotizado, de manera que no se producen asimetrías en las cantidades deducibles (esto es, que el afectado por la norma controvertida no cotiza proporcionalmente más), la desventaja no se vislumbra. [37]

56. La reducción objeto de litigio busca compensar, indirectamente, el esfuerzo económico que suponen para el contribuyente las cotizaciones a la seguridad social. De ahí que la reducción de estas últimas afecte, positivamente para el beneficiario, a la carga anual. Desde esta perspectiva, nada se opone a que el consiguiente alivio de esa carga sea correlativo al tiempo cotizado. En la vista, el Gobierno neerlandés indicó que la finalidad de la normativa era animar al trabajador a continuar participando en actividades profesionales, concediéndole una ventaja siempre en función del tiempo realmente trabajado. Sea como fuere, se mantiene el paralelismo entre las cotizaciones y su reducción, a la hora de satisfacer la cuota final en la declaración IB/PVV: si aquellas son mayores (porque abarcan doce meses), mayor será la deducción, y viceversa.

b) Sobre la comparabilidad de las situaciones

57. Si, por el contrario, se admitiera, a efectos dialécticos, que la reducción por cotizaciones sociales *pro rata temporis* supone una desventaja para los no residentes, a causa de su menor repercusión en la declaración de la renta de estos últimos (*quod non*), habría que tener en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia con arreglo a la que:

— Existe discriminación cuando se aplican normas distintas a situaciones comparables o cuando situaciones dispares se someten a la misma norma. [38]

— La discriminación entre residentes y no residentes solo ocurre si, pese a su residencia en Estados miembros diferentes, ambas categorías de contribuyentes se hallan en una tesitura comparable, con respecto al objeto y al contenido de las disposiciones nacionales controvertidas. [39]

58. Se desprende asimismo de la jurisprudencia que el estudio de la comparabilidad de las situaciones ha de llevarse a cabo independientemente de que la medida litigiosa constituya una mera ventaja social [40] o pertenezca al ámbito fiscal. [41]

59. Conforme a estas pautas, ¿puede verdaderamente afirmarse que quien ya no trabaja en los Países Bajos, por haberse desplazado a otro Estado miembro, y ha cesado, por ese motivo, en el pago de las cotizaciones sociales, está en la misma situación que quien, manteniendo su residencia en los Países Bajos, sigue allí trabajando o ha dejado de trabajar?

36 Sentencia Blanckaert, apartados 15 y 16.

37 Véase la sentencia de 13 de julio de 2016, Pöpperl (C-187/15, EU:C:2016:550), apartado 24 y jurisprudencia citada.

38 Véase la sentencia de 18 de junio de 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406), apartado 21 y jurisprudencia citada.

39 Sentencia de 9 de febrero de 2017, X (C-283/15, EU:C:2017:102), apartado 32 y jurisprudencia citada.

40 Véase, por analogía, la sentencia de 2 de marzo de 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152), apartado 37.

41 Sentencia de 18 de junio de 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406), apartado 24.

60. En materia de cotizaciones sociales actúa el principio de unicidad, recogido, entre otros, en el artículo 11, apartado 1, del Reglamento n.º 883/2004.[42] En su virtud, las personas que entren en el ámbito de aplicación de las normas de seguridad social se rigen por la normativa de un solo Estado miembro. La finalidad de aquel artículo, como ha aseverado la Comisión en otro contexto, no es armonizar el derecho material de los Estados miembros, sino configurar un sistema de normas de conflicto que tenga como efecto sustraer al legislador nacional la facultad de determinar el alcance y las condiciones de aplicación de su propia legislación nacional en la materia.[43] El Tribunal de Justicia ya había declarado la misma idea, en términos parecidos, en una sentencia de 26 de febrero de 2015,[44] en relación con el Reglamento n.º 1408/71,[45] antecedente del Reglamento n.º 883/2004.

61. Se desprende de lo anterior que un Estado miembro no puede cambiar las reglas de sujeción a la legislación social, en el sentido de incluir entre los sujetos a su régimen de seguridad social a personas residentes en otro Estado miembro y que no realicen ninguna actividad remunerada en su territorio. De hacerlo así, vulneraría el artículo 11, apartado 3, letra e), del Reglamento n.º 883/2004 y, por consiguiente, el principio de unicidad.

62. Esta regla no impone un criterio ligado a la *residencia* en el Estado miembro de empleo, sino vinculado a la *sujeción de la persona al régimen de seguridad social*, mediando una actividad remunerada en el territorio de dicho Estado. Faltando este último vínculo, ese Estado miembro carece de la potestad de gravar con cotizaciones de seguridad social a aquella persona. De ahí que, cuando no hay ese nexo o —como aquí ocurre— solo es temporal, el trabajador residente en los Países Bajos durante todo un año se encuentra en una situación distinta a la del trabajador residente en otro país (por ejemplo, Polonia) que no haya cotizado en los Países Bajos o haya cotizado cierto tiempo, durante el mismo ejercicio fiscal.[46]

63. En la vista, el Gobierno neerlandés confirmó que un trabajador que, tras ejercer una actividad remunerada en los Países Bajos durante una parte del año natural, mantiene en ese país su residencia pero en situación de desempleo durante el resto de ese año, está sujeto al régimen de seguridad social y obligado a cotizar a la seguridad social neerlandesa por todo el período anual. Esta es precisamente la diferencia con las circunstancias de la Sra. Zyla que impide apreciar la comparabilidad de situaciones: los desempleados —como ella— residentes en los Países Bajos siguen cotizando y, por eso, se benefician de la reducción correspondiente a las cotizaciones (anuales) efectivamente satisfechas.

64. Además, según la legislación neerlandesa, y por decirlo con palabras del Tribunal de Justicia, «los afiliados a ese régimen [de seguridad social] solo disfrutan excepcionalmente de las bonificaciones tributarias por seguros sociales [...] Un afiliado únicamente puede aspirar a obtener tales bonificaciones tributarias en el supuesto de no poder deducir las bonificaciones en las cotizaciones de las cotizaciones devengadas».[47]

65. Si esto es así, quien ha contribuido a la seguridad social neerlandesa durante todo el año solo se beneficiará de la pretendida ventaja tributaria[48] si la suma de sus cotizaciones efectivas fuese menor que la bonificación. A la inversa, si se concediese íntegramente, sin consideración a su tiempo de afiliación *real*, la reducción por cotizaciones sociales a quienes han estado afiliados al régimen neerlandés de seguridad social por unos meses durante un año fiscal, podrían deducirse más

42 Véase el punto 11 de estas conclusiones.

43 Véase la sentencia de 4 de junio de 2016, Comisión/Reino Unido (C-308/14, EU:C:2016:436), apartado 32.

44 Sentencia de 26 de febrero de 2015, de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123), apartado 35.

45 Reglamento (CEE) n.º 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, a los trabajadores por cuenta propia y a los miembros de sus familias que se desplazan dentro de la Comunidad, en su versión modificada y actualizada por el Reglamento (CE) n.º 118/97 del Consejo, de 2 de diciembre de 1996 (DO 1997, L 28, p. 1), modificado por el Reglamento (CE) n.º 1606/98 del Consejo, de 29 de junio de 1998 (DO 1998, L 209, p. 1).

46 Aquí es apropiada la cita de la sentencia Blanckaert, apartado 45.

47 Sentencia Blanckaert, apartado 47.

48 La cuota del impuesto disminuye al restar la reducción por cotizaciones sociales del monto de las cotizaciones devengadas durante el año.

fácilmente dicho excedente: al haber cotizado menos en términos absolutos, resultaría más probable que la resta señalada les aportase un suplemento de excedente. En tal caso, se tratarían del mismo modo situaciones dispares, pues los afiliados a ese régimen, repito, «solo disfrutan excepcionalmente de la reducción tributaria por seguros sociales».

66. Por consiguiente, la aplicación del criterio *pro rata temporis* del artículo 2.6a de la Orden ministerial, aun si pudiera calificarse de desventaja para personas en la situación de la Sra. Zyla, se lleva a cabo en circunstancias que no son comparables con las de quienes están sujetos durante todo un año fiscal a la obligación de cotizar a la seguridad social. La ausencia de conexión con la seguridad social durante una parte del año es, pues, suficiente para constatar la falta de comparabilidad de las situaciones de quienes cotizan durante esos períodos reducidos con las de quienes mantienen dicho vínculo todo el año fiscal.

67. En resumen, no aprecio infracción alguna del artículo 45 TFUE ni del artículo 4 del Reglamento n.º 883/2004 ni del artículo 7, apartado 2, del Reglamento n.º 492/2011. Ninguna de estas disposiciones obsta a una normativa como la contenida en el artículo 2.6a de la Orden ministerial.

c) Pertinencia de la jurisprudencia Schumacker

68. El análisis que he descrito estaría incompleto de no contrastarlo con la jurisprudencia Schumacker, esgrimida por la Sra. Zyla en su favor.

69. Según he avanzado, con arreglo a dicha sentencia, «tratándose de un no residente que obtiene en un Estado miembro distinto del de su residencia la mayor parte de sus ingresos y casi la totalidad de sus ingresos familiares, la discriminación consiste en que la situación personal y familiar de este no residente no se tiene en cuenta ni en el Estado de residencia ni en el Estado de empleo». [49]

70. A primera vista, esta parecería ser la coyuntura de la Sra. Zyla. Sin embargo, continúa faltando la comparabilidad objetiva de las situaciones, [50] ausencia que la sentencia Schumacker acepta como justificación a una eventual diferencia de trato. [51]

71. En todo caso, discrepo de la aplicación analógica de la sentencia Schumacker propugnada por la Comisión. En aquel asunto, el sujeto pasivo residió durante el tiempo al que se referían los hechos exclusivamente en Bélgica y percibió ingresos por su actividad únicamente en Alemania, sin que hubiera ningún desplazamiento de la residencia habitual. En cambio, la Sra. Zyla estuvo domiciliada en los Países Bajos durante la parte del año natural 2013 en la que obtuvo ingresos por su relación laboral, mientras fue residente en ese Estado miembro. En consecuencia, el lugar de los ingresos y el de residencia coincidieron hasta que se mudó a Polonia, donde ya no trabajó en ese año. Las circunstancias de partida no permiten, pues, trasladar analógicamente los postulados de la sentencia Schumacker a este asunto.

3. Con carácter subsidiario: sobre la eventual justificación

72. El artículo 2.6a de la Orden ministerial, al aplicar la regla *pro rata temporis* a la reducción fiscal sobre las cotizaciones sociales a las personas que, como la Sra. Zyla, solo las han satisfecho parcialmente durante un ejercicio fiscal, es coherente con su propio sistema de financiación de la seguridad social, imbricado en la liquidación del impuesto sobre la renta.

49 Sentencia Schumacker, apartado 38.

50 Me remito a los puntos 57 y siguientes de estas conclusiones.

51 Sentencia Schumacker, apartado 37.

73. En efecto, aquella deducción se aplica de modo proporcional al tiempo trabajado durante el ejercicio fiscal: el porcentaje es del 100 % para quien cotizó todo el año y disminuye *pro rata temporis* para quien cotizó unos meses. Las autoridades de los Países Bajos tienden así a atemperar proporcionalmente el esfuerzo económico que implica para el contribuyente la retención en origen —o el pago mensual— de las cotizaciones sociales mediante una descarga en las obligaciones anuales.

74. Dado que, en virtud del principio de unicidad, ya aludido, de la normativa de la Unión sobre seguridad social,[52] los Países Bajos carecen de competencia para retener en origen las cotizaciones de la seguridad social abonadas por los trabajadores por cuenta ajena, como la Sra. Zyla, en otro Estado miembro, la configuración de la reducción fiscal establecida por la normativa controvertida refleja una lógica simétrica.[53] Si no se aplicase la rebaja *pro rata temporis*, las personas en la situación de la Sra. Zyla obtendrían indebidamente una ventaja, pues su reducción por cotizaciones sociales las compensaría de manera desproporcionada respecto de los cotizantes por el año fiscal completo, en contra del objetivo de aligerar proporcionadamente el esfuerzo económico derivado del pago de cotizaciones. Por tanto, hay un vínculo entre la reducción fiscal y el gravamen (el pago de cotizaciones sociales) inicial.

75. Además, en consonancia con la jurisprudencia, que así lo exige,[54] sería una rebaja de la reducción que se otorga a la misma persona en el marco del mismo gravamen. Existe, pues, un vínculo directo, personal y material, entre los elementos del régimen fiscal controvertido en el asunto principal,[55] en el que la rebaja de la reducción representa el pivote que garantiza la adecuación entre gravamen y reducción, en función de circunstancias objetivas. Al reunirse, pues, los requisitos jurisprudenciales necesarios, solo cabe estimar que el régimen de la rebaja contemplado en el artículo 2.6a de la Orden ministerial está justificado por la necesidad de garantizar la coherencia del régimen normativo neerlandés.

76. Siempre que dicha medida opere de forma simétrica (y no hay elementos en los autos que permitan dudarlo), es decir, perfectamente proporcional al tiempo trabajado en los Países Bajos, no producirá un trato desventajoso para el afiliado al que se aplique, que continúa manteniendo su reducción de cotizaciones, pero acorde con el tiempo durante el que cotizó antes de abandonar los Países Bajos.

77. La medida controvertida resulta, pues, *adecuada* a la finalidad que la inspira, a pesar de su limitación temporal, y *necesaria* para alinear estrictamente las cotizaciones con el tiempo no cotizado en el Estado miembro. No grava más, como ya he indicado, al sujeto pasivo a quien se impone proporcionalmente, en relación con quien ha cotizado por un año completo: aquel no pagará más que este último por el tiempo que estuvo vinculado a la seguridad social.

78. En definitiva, la previsión del artículo 2.6a de la Orden ministerial, suponiendo que constituyese una restricción a la libre circulación de los trabajadores del artículo 45 TFUE, estaría justificada por la necesidad de garantizar la coherencia fiscal y sería proporcionada al fin perseguido.

52 Véase, en particular, el punto 60 de estas conclusiones.

53 Por analogía, véase la sentencia de 1 de diciembre de 2011, Comisión/Bélgica (C-250/08, EU:C:2011:793), apartado 73 y jurisprudencia citada.

54 *Ibidem*, apartado 76 y jurisprudencia citada.

55 Sentencia de 17 de diciembre de 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), apartado 40 y jurisprudencia citada.

V. Conclusión

79. En atención a lo expuesto, sugiero al Tribunal de Justicia responder a la cuestión planteada por el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos) de la siguiente manera:

«Cuando un trabajador ha estado afiliado durante una parte del año natural al régimen de la seguridad social en un Estado miembro, donde ha obtenido casi todos sus ingresos correspondientes a ese ejercicio fiscal, y se ha trasladado después a otro Estado miembro, en el que ha residido la parte restante del mismo año, el artículo 45 TFUE no se opone a una normativa como la controvertida en el litigio principal, en cuya virtud el primer Estado miembro limita porcentualmente la reducción general aplicable a las cotizaciones de la seguridad social, en el marco de la liquidación del impuesto sobre la renta, en función del tiempo en el que el trabajador satisfizo dichas cotizaciones.»