SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 16 de mayo de 2000 *

En el asunto C-87/99,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), por el Tribunal administratif (Luxemburgo), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Patrick Zurstrassen

y

Administration des contributions directes,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 48 del Tratado CE (actualmente artículo 39 CE, tras su modificación) y del artículo 1 del Reglamento (CEE) nº 1612/68 del Consejo, de 15 de octubre de 1968, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad (DO L 257, p. 2; EE 05/01, p. 77),

* Lengua de procedimiento: francés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por el Sr. J.C. Moitinho de Almeida, Presidente de las Salas Tercera y Sexta, en funciones de Presidente; los Sres. D.A.O. Edward, L. Sevón y R. Schintgen, Presidentes de Sala; y los Sres. P.J.G. Kapteyn, C. Gulmann, G. Hirsch, H. Ragnemalm, M. Wathelet (Ponente) y V. Skouris, y la Sra. F. Macken, Jueces;

Abogado General: Sr. D. Ruiz-Jarabo Colomer;
Secretaria: Sra. D. Louterman-Hubeau, administradora principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre del Sr. Zurstrassen, por M^{e} J.-P. Noesen, Abogado de Luxemburgo;

— en nombre del Gobierno luxemburgués, por el Sr. P. Steinmetz, directeur des affaires juridiques et culturelles del ministère des Affaires étrangères, en calidad de Agente;

— en nombre del Gobierno español, por la Sra. M. López-Monís Gallego, Abogado del Estado, en calidad de Agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por la Sra. H. Michard y el Sr. B. Mongin, miembros del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Sr. Zurstrassen, representado por M^{e} J.-P. Noesen; del Gobierno luxemburgués, representado por el Sr. P. Steinmetz, asistido por el Sr. J.-M. Klein, conseiller de direction de la administration des contributions directes; del Gobierno español, representado por la Sra. M. López-Monís Gallego, y de la Comisión, representada por el Sr. B. Mongin, expuestas en la vista de 14 de diciembre de 1999;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de enero de 2000;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 11 de marzo de 1999, recibida en el Tribunal de Justicia el 12 de marzo siguiente, el Tribunal administratif de Luxembourg planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 48 del Tratado CE (actualmente artículo 39 CE, tras su modificación) y del artículo 1 del Reglamento (CEE) nº 1612/68 del Consejo, de 15 de octubre de 1968, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad (DO L 257, p. 2; EE 05/01, p. 77).

2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre el Sr. Zurstrassen y la Administration des contributions directes con motivo del cálculo del Impuesto sobre la Renta.

El marco jurídico nacional

3 Con arreglo al artículo 2, apartado 1, de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu [Ley luxemburguesa de 4 de diciembre de 1967 del Impuesto sobre la Renta *(Mémorial* A 1967, nº 79; en lo sucesivo, «LIR»)], modificada por la Ley de 6 de diciembre de 1990:

«Las personas físicas tendrán la consideración de sujetos pasivos residentes o de sujetos pasivos no residentes según tengan o no su domicilio fiscal o su residencia habitual en el Gran Ducado.»

4 El artículo 3 de la LIR prevé:

«Tributarán conjuntamente

a) los cónyuges que al comienzo del año fiscal sean sujetos pasivos residentes y no vivan separados de hecho en virtud de una dispensa legal o judicial;

b) los sujetos pasivos residentes que contraigan matrimonio durante el ejercicio impositivo;

c) los cónyuges que adquieran la condición de sujetos pasivos residentes durante el ejercicio impositivo y que no vivan separados de hecho en virtud de una dispensa legal o judicial.»

5 Para la aplicación de una escala de gravamen para el cálculo del impuesto, los sujetos pasivos se dividen en tres categorías tributarias. De este modo, con arreglo al artículo 119 de la LIR:

«1. Forman parte de la categoría 1 quienes no pertenezcan ni a la categoría 1a ni a la categoría 2.

2. Forman parte de la categoría fiscal 1a los siguientes sujetos pasivos, siempre que no pertenezcan a la categoría 2:

a) los viudos,

b) los beneficiarios de una reducción del impuesto por hijos a cargo en las condiciones definidas en el artículo 123,

c) quienes hayan cumplido 64 años al comienzo del ejercicio impositivo.

3. Forman parte de la categoría 2

a) quienes tributen conjuntamente en virtud del artículo 3,

b) los viudos cuyo matrimonio se haya disuelto por fallecimiento durante los tres años anteriores a la tributación,

c) los divorciados, separados legalmente o separados de hecho en virtud de una dispensa legal o judicial durante los tres años anteriores al ejercicio impositivo, si antes de dicho período y durante cinco años no se han acogido a la presente disposición o a una disposición similar anterior.»

6 A ingresos iguales y sin tener en cuenta las posibles deducciones, los sujetos pasivos que forman parte de la categoría 2 disfrutan de una situación tributaria más favorable que aquellos que forman parte de la categoría 1. En efecto, con arreglo al artículo 121 de la LIR:

«El impuesto a cargo de los sujetos pasivos de la categoría 2 será el doble de la cuota que, al aplicar la escala prevista en el artículo 118, corresponda a la mitad de la base imponible.»

7 Además, el artículo 157 *bis*, apartado 3, de la LIR, dispone:

«[...] los sujetos pasivos no residentes casados y que no vivan separados de hecho tributarán, previa solicitud, en la categoría 2 siempre que estén obligados a tributar en el Gran Ducado por más del 50 % de los rendimientos del trabajo de la unidad familiar. Si ambos cónyuges tienen rendimientos del trabajo sujetos a tributación en el Gran Ducado, tal solicitud implicará su tributación conjunta.»

El litigio principal

8 El Sr. Zurstrassen y su esposa son de nacionalidad belga. El Sr. Zurstrassen ejerce una actividad por cuenta ajena en Luxemburgo, donde reside, mientras que su esposa, sin profesión, y sus hijos siguen residiendo en Battice, Bélgica, en particular por motivos escolares. El matrimonio se reúne, por lo general, el fin de semana en Battice.

9 Casi todos los ingresos del hogar (el 98 %) proceden de los rendimientos del trabajo del Sr. Zurstrassen en Luxemburgo, mientras que el 2 % restante corresponde a los ingresos que el interesado percibe en su condición de docente en la Université Catholique de Louvain, en Bélgica. Su esposa no tiene ingresos propios, de modo que no está sujeta a tributación en el Estado de su residencia.

10 En las liquidaciones del Impuesto sobre la Renta correspondientes a los ejercicios de 1995 y 1996, giradas en mayo de 1997, la Administration des contributions directes clasificó al Sr. Zurstrassen en la categoría tributaria 1, aplicable a los solteros.

11 Tras presentar una reclamación ante el director de la Administration des contributions directes, reclamación que quedó sin respuesta, el Sr. Zurstrassen interpuso, el 5 de febrero de 1998, dos recursos ante el órgano jurisdiccional remitente «para la modificación o incluso anulación» de las liquidaciones del Impuesto sobre la Renta relativas a los ejercicios de 1995 y 1996.

12 El Sr. Zurstrassen sostuvo ante el órgano jurisdiccional remitente que las resoluciones controvertidas tenían carácter discriminatorio en la medida en que su matrimonio se veía desfavorecido, por una parte, con respecto a los cónyuges que residan por separado en territorio luxemburgués, quienes, en virtud del artículo 3, letra a), de la LIR, disfrutan de tributación conjunta (y, por tanto, de una escala más favorable), y, por otra parte, con respecto a los no residentes casados y no separados de hecho que perciban más del 50 % de los rendimientos

del trabajo en Luxemburgo y que trabajen, ambos, en Luxemburgo, puesto que, al estar asimilados desde el punto de vista fiscal a los residentes, pueden beneficiarse de la tributación conjunta en virtud del artículo 157 *bis*, apartado 3, de la LIR. En su opinión, tales discriminaciones son contrarias al artículo 48 del Tratado.

13 El Tribunal administratif de Luxembourg, que comprobó que el Sr. Zurstrassen había ejercido el derecho de libre circulación de trabajadores consagrado en el artículo 48 del Tratado y residía en Luxemburgo, por albergar dudas sobre la compatibilidad con el Derecho comunitario del régimen fiscal controvertido, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión:

«¿Se oponen el artículo 48 del Tratado de la Unión Europea y el apartado 1 del artículo 1 del Reglamento (CEE) nº 1612/68, de 15 de octubre de 1968, a una normativa de un Estado miembro que somete la tributación conjunta de los esposos y la clasificación en la categoría fiscal 2 (que les concede, si cumplen determinados requisitos, una carga fiscal más favorable que la que les correspondería en caso de tributación individual) a la condición de que ambos esposos no separados de hecho ni por resolución judicial tengan sus domicilios fiscales respectivos en el mismo Estado miembro, y que excluye así del disfrute de las ventajas de dicho régimen impositivo al esposo que se establece en ese Estado, cuando el resto de su familia permanece en otro Estado miembro?»

14 Con arreglo al artículo 48, apartado 2, del Tratado, 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».

15 El artículo 1, apartado 1, del Reglamento nº 1612/68, dispone:

«Todo nacional de un Estado miembro, sea cual fuere su lugar de residencia, tendrá derecho a acceder a una actividad por cuenta ajena y a ejercerla en el territorio de otro Estado miembro, de conformidad con las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas que regulan el empleo de los trabajadores nacionales de dicho Estado.»

16 Procede añadir que el artículo 7, apartado 2, del mismo Reglamento prevé que el trabajador nacional de un Estado miembro se beneficiará, en el territorio de los demás Estados miembros, «de las mismas ventajas sociales y fiscales que los trabajadores nacionales».

17 En consecuencia, debe entenderse la cuestión prejudicial más concretamente en el sentido de si el artículo 48, apartado 2, del Tratado y el artículo 7, apartado 2, del Reglamento nº 1612/68 se oponen a una normativa nacional que, en materia del Impuesto sobre la Renta, subordina el derecho a tributación conjunta de los cónyuges no separados de hecho ni en virtud de una resolución judicial al requisito de que ambos cónyuges sean residentes en el territorio nacional y niega la concesión de dicha ventaja fiscal a un trabajador residente en dicho Estado, en el que percibe casi todos los ingresos de la unidad familiar, y cuyo cónyuge reside en otro Estado miembro.

18 En virtud de reiterada jurisprudencia, las normas sobre igualdad de trato, tanto del Tratado como del artículo 7 del Reglamento nº 1612/68, no sólo prohíben las discriminaciones manifiestas, basadas en la nacionalidad, sino también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca de hecho al mismo resultado (véase, en particular, la sentencia de 12 de febrero de 1974, Sotgiu, 152/73, Rec. p. 153, apartado 11).

19 Debe indicarse que, en el caso de autos, el derecho a tributación conjunta para parejas casadas se subordina al requisito de residencia de ambos cónyuges, requisito que los nacionales pueden cumplir más fácilmente que los ciudadanos de otros Estados miembros que se hayan establecido en el Gran Ducado para ejercer allí una actividad económica, cuyas familias residen, con frecuencia, fuera de Luxemburgo.

20 Por lo tanto, el requisito de la residencia de ambos cónyuges en el territorio nacional no puede asegurar la igualdad de trato prescrita en los artículos 48, apartado 2, del Tratado y 7, apartado 2, del Reglamento nº 1612/68.

21 Ciertamente, en materia de impuestos directos, como ya ha indicado el Tribunal de Justicia y ha recordado el Gobierno español, la situación de los residentes y la de los no residentes en un Estado no son comparables, por lo general, en la medida en que los ingresos obtenidos en el territorio de un Estado por un no residente sólo constituyen, por lo general, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia, y puesto que la capacidad contributiva personal del no residente, que resulta de computar la totalidad de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, puede apreciarse más fácilmente en el lugar donde se sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales, que coincide, en general, con su residencia habitual (sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225, apartados 31 y 32, y de 14 de septiembre de 1999, Gschwind, C-391/97, Rec. p. I-5451, apartado 22).

22 Sin embargo, en el caso de autos, el Sr. Zurstrassen es un sujeto pasivo residente en el Estado en cuyo territorio obtiene casi todos sus rendimientos del trabajo.

23 Por consiguiente, la decisión de las autoridades fiscales luxemburguesas de considerar al Sr. Zurstrassen sujeto pasivo soltero sin cargas familiares, a pesar de estar casado y tener hijos, debido a que su esposa, que no tiene ingresos propios,

ha conservado su residencia en otro Estado miembro no puede justificarse a la luz de las consideraciones expuestas en el apartado 21 de la presente sentencia. En efecto, el Gran Ducado de Luxemburgo es el único Estado que puede tener en cuenta la situación personal y familiar del Sr. Zurstrassen, pues este último no sólo reside en dicho Estado, sino que, además, obtiene allí prácticamente todos los ingresos del trabajo de la unidad familiar.

24 No obstante, para justificar la postura de su Administración tributaria, el Gobierno luxemburgués ha alegado la circunstancia de que la tributación conjunta de los cónyuges simplifica la recaudación del impuesto, debido a la solidaridad entre los cónyuges, frente a quienes el órgano de recaudación puede dirigirse indistintamente y exigir el pago de la totalidad de la deuda fiscal. En opinión de dicho Gobierno, tal posibilidad queda excluida si uno de los cónyuges no es residente.

25 Aun con independencia de si el objetivo de facilitar la recaudación del impuesto puede válidamente justificar una desigualdad de trato según la residencia del sujeto pasivo, basta con señalar que la propia legislación fiscal luxemburguesa permite la tributación conjunta de matrimonios no residentes, con la única condición de que más del 50 % de los rendimientos del trabajo de la unidad familiar esté sujeto a tributación en Luxemburgo, a pesar de que los obstáculos materiales para la recaudación del impuesto son mayores que en el caso del asunto principal.

26 En consecuencia, procede responder a la cuestión prejudicial que el artículo 48, apartado 2, del Tratado y el artículo 7, apartado 2, del Reglamento nº 1612/68 se oponen a la aplicación de una normativa nacional que, en materia del Impuesto sobre la Renta, subordina el derecho a tributación conjunta de los cónyuges no separados de hecho ni en virtud de una resolución judicial al requisito de que ambos cónyuges sean residentes en el territorio nacional y niega la concesión de

dicha ventaja fiscal a un trabajador residente en dicho Estado, en el que percibe casi todos los ingresos de la unidad familiar, y cuyo cónyuge reside en otro Estado miembro.

Costas

27 Los gastos efectuados por los Gobiernos luxemburgués y español, así como por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. 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.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Tribunal administratif de Luxembourg mediante resolución de 11 de marzo de 1999, declara:

El artículo 48, apartado 2, del Tratado CE (actualmente artículo 39 CE, apartado 2, tras su modificación) y el artículo 7, apartado 2, del Reglamento

(CEE) nº 1612/68 del Consejo, de 15 de octubre de 1968, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad, se oponen a la aplicación de una normativa nacional que, en materia del Impuesto sobre la Renta, subordina el derecho a tributación conjunta de los cónyuges no separados de hecho ni en virtud de una resolución judicial al requisito de que ambos cónyuges sean residentes en el territorio nacional y niega la concesión de dicha ventaja fiscal a un trabajador residente en dicho Estado, en el que percibe casi todos los ingresos de la unidad familiar, y cuyo cónyuge reside en otro Estado miembro.

Moitinho de Almeida Edward Sevón

Schintgen Kapteyn

Gulmann Hirsch Ragnemalm

Wathelet Skouris Macken

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 16 de mayo de 2000.

El Secretario

R. Grass

El Presidente

G.C. Rodríguez Iglesias