CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. MICHAEL B. ELMER

presentadas el 8 de junio de 1995 *

1. El Sozialgericht Nürnberg ha planteado al Tribunal de Justicia dos cuestiones prejudiciales relativas a la aplicación del artículo 73 del Reglamento (CEE) nº 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 y a sus familias que se desplazan dentro de la Comunidad, [1] en relación con las disposiciones alemanas sobre asignaciones por hijos a cargo y normativa fiscal alemana relativa a la desgravación por hijos a cargo y la tributación conjunta de cónyuges.

Antecedentes de hecho

2. El ciudadano español José Imbernon Martínez, parte demandante en el procedimiento principal, residió hasta septiembre de 1988 en España. El 18 de septiembre de 1988 se trasladó a la República Federal de Alemania, donde encontró trabajo, el 21 de septiembre de 1988, en la empresa alemana Schafft Fleischwerke GmbH, de Ansbach.

La esposa del Sr. Imbernon Martínez, también de nacionalidad española, y sus hijos, nacidos en 1974 y 1978, siguieron residiendo en España, donde la esposa, al parecer, no ejercía actividad alguna ni percibía ingresos de ningún tipo.

En 1988, el Sr. Imbernon Martínez obtuvo en España, en el período comprendido entre el 1 de enero de 1988 y el 30 de agosto de 1988, una prestación por desempleo por un importe de 330.300 PTA, que equivale a 4.000,59 DM; no obstante, el resto del año obtuvo en Alemania por su actividad como trabajador por cuenta ajena, ingresos que ascendieron a 9.923 DM.

El Bundesanstalt für Arbeit, Kindergeldkasse (Instituto Federal de Empleo, Caja de asignaciones por hijos a cargo) concedió al Sr. Imbernon Martínez, con efectos de septiembre de 1988, la prestación por hijos, por su cuantía máxima, correspondiente a sus dos hijos. Además, en el marco de la regularización anual de retenciones del Impuesto sobre el Salario, la administración tributaria alemana concedió el mínimo exento por los dos hijos del Sr. Imbernon Martínez. Este mínimo exento se concedió con arreglo al artículo 33a de la Einkommensteuergesetz (Ley del Impuesto sobre la Renta; en lo sucesivo, «EStG»), conforme a la cual, en el marco de la regularización anual de retenciones, se concederá, en casos especiales, una deducción por hijos de personas que, en otro caso, no tendrían derecho a que se les dedujera de los ingresos imponibles ninguna

* Lengua original: danés.

1 — DO L 1971, 149, p. 2; EE 05/01, p. 98; en la versión resultante del Reglamento (CEE) nº 2001/83 del Consejo, de 2 de junio de 1983 (DO L 230, p. 6; EE 05/03, p. 53), modificado mediante el Reglamento (CEE) nº 3427/89 del Consejo, de 30 de octubre de 1989 (DO L 331 p. 1) y, por último, mediante el Reglamento (CEE) nº 1249/92 del Consejo, de 30 de abril de 1992 (DO L 136, p. 28).

cantidad en ese concepto. La cantidad exenta se calculó reduciendo *pro rata temporis* la deducción general por hijos, que, de esta forma, cubría únicamente los meses de 1988 que el Sr. Imbernon Martínez permaneció en Alemania.

El 26 de marzo de 1990 el Sr. Imbernon Martínez solicitó, conforme al apartado 1 del artículo 11a de la Bundeskindergeldgesetz (Ley alemana relativa a la asignación por hijos a cargo; en lo sucesivo, «BKGG») el complemento por hijos por un importe de 91 DM mensuales. El 29 de mayo de 1990, se le concedió un complemento por un importe total de 11 DM mensuales por el período controvertido. Por el contrario, se desestimó tácitamente la solicitud de un complemento por hijos con arreglo al apartado 1 del artículo 11a de la BKGG.

Mediante escrito de 6 de junio de 1990 el Sr. Imbernon presentó una reclamación contra esta resolución alegando que, con arreglo a la llamada «ficción de residencia» del artículo 73 del Reglamento nº 1408/71, debía ser tratado como si su esposa y sus dos hijos vivieran en Alemania. De esta forma, habría que concederle el derecho a deducir de sus ingresos sujetos a impuestos el mínimo exento por hijos y a tributar con arreglo a las disposiciones sobre tributación conjunta de los cónyuges (splitting) y el consiguiente derecho al complemento por hijos por su importe máximo conforme al apartado 1 del artículo 11a de la BKGG.

Esta reclamación fue desestimada mediante resolución de 23 de agosto de 1990. A continuación, el Sr. Imbernon interpuso, el 10 de septiembre de 1990, una demanda ante el Sozialgericht Nürnberg.

La resolución de remisión

3. Mediante resolución de 26 de abril de 1993 el Sozialgericht Nürnberg suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Implica la ficción de domicilio contenida en el artículo 73 del Reglamento (CEE) nº 1408/71 la consecuencia de que los beneficiarios de la asignación por hijos a cargo cuyos hijos residen en otro Estado miembro de la Comunidad Europea tienen que ser tratados, en el marco del artículo 11a de la Bundeskindergeldgesetz (BKGG) y de las disposiciones de Derecho tributario a las que dicho precepto se remite, como si sus hijos residiesen dentro del ámbito de aplicación territorial de la BKGG?

2) a) ¿Implica la ficción de domicilio contenida en el artículo 73 del Reglamento (CEE) nº 1408/71 la consecuencia de que los beneficiarios de la asignación por hijos a cargo cuyos cónyuges residan en otro Estado

miembro de la Comunidad Europea tienen que ser tratados, en el marco del artículo 11a de la BKGG y de las disposiciones de Derecho tributario a las que dicho precepto se remite, como si sus cónyuges residiesen dentro del ámbito de aplicación territorial de la BKGG?

2) b) En el caso de que se responda afirmativamente la cuestión 2) a), ¿tiene que ser tratado el demandante como si la cuota íntegra de su impuesto sobre la renta de las personas físicas hubiera sido calculada con arreglo al apartado 5 del artículo 32a de la Einkommensteuergesetz [Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (EStG)]?»

La normativa alemana

4. Conforme a la primera frase del apartado 1 del artículo 1 de la EStG, únicamente las personas físicas que tengan su domicilio o residencia habitual en Alemania están sujetas al Impuesto sobre la Renta por obligación personal.

Conforme al apartado 7 del artículo 2 de la EStG, el Impuesto sobre la Renta es, normalmente, un impuesto anual. Cuando, por el contrario, la obligación tributaria no se refiere a un año natural completo, en lugar de éste se tiene en cuenta el período en el que el interesado sea sujeto pasivo en Alemania.

Conforme al apartado 1 del artículo 26 de la EStG, los cónyuges no separados ni divorciados y sujetos al Impuesto sobre la Renta por obligación personal pueden elegir entre la tributación separada y la tributación conjunta (llamado sistema de «splitting»). Del artículo 26b se deduce que, cuando los cónyuges optan por la tributación conjunta, los ingresos de ambos se suman y se gravan conjuntamente como si cada uno de ellos hubiera obtenido la mitad de los mismos. Si un cónyuge percibe menos ingresos que el otro o incluso ninguno, el «splitting» produce una compensación de los ingresos sujetos a tributación, de forma que se suaviza la progresión de la tarifa impositiva.

5. Respecto al mínimo exento por hijos, el apartado 2 del artículo 32 de la EStG establecía, en el período en que ocurrieron los hechos del procedimiento principal, que las cargas por hijos únicamente se tienen en cuenta si el hijo es sujeto pasivo en Alemania por obligación personal.

Además, el apartado 6 del artículo 32 de la EStG establece lo siguiente:

«Se practicará una deducción de los ingresos del contribuyente por un importe de 2.052 DM por cada hijo a cargo del sujeto pasivo. En el caso de tributación conjunta del matrimonio, conforme a los artículos 26 y 26b, se deducirá una cantidad de 4.104 DM cuando el hijo esté vinculado a ambos cónyuges mediante una relación efectiva de filiación [...]»

6. El apartado 1 del artículo 11a de la BKGG establece lo siguiente:

«Las asignaciones familiares por los hijos por los que el beneficiario obtenga una desgravación conforme al apartado 6 del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se incrementarán con un complemento calculado con arreglo al apartado 6 cuando los ingresos del beneficiario sujetos al Impuesto [...] sean inferiores al mínimo exento [...] Los ingresos sujetos al Impuesto se tendrán en cuenta en la medida y en la forma en que se hayan hecho figurar en la base imponible; dichos ingresos podrán llegar a tener, en su caso, un valor negativo. Cuando la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta se calcule conforme a los apartados 5 o 6 del artículo 32a de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el mínimo exento se multiplicará por dos.»

Las disposiciones comunitarias aplicables

7. Las partes han alegado que el artículo 48 del Tratado CEE es relevante para dirimir el presente procedimiento. Este artículo establece lo siguiente:

«1. La libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad quedará asegurada, a más tardar, al final del período transitorio. [2]

2. La libre circulación 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.

3. Sin perjuicio de las limitaciones justificadas por razones de orden público, seguridad

2 — Conforme al artículo 8 del Tratado CEE, que se firmó el 25 de marzo de 1957, el mercado común se establecerá progresivamente, durante un período transitorio de doce años.

y salud públicas, la libre circulación de los trabajadores implicará el derecho:

a) de responder a ofertas efectivas de trabajo;

b) de desplazarse libremente para este fin en el territorio de los Estados miembros;

c) de residir en uno de los Estados miembros con objeto de ejercer en él un empleo, de conformidad con las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas aplicables al empleo de los trabajadores nacionales;

d) de permanecer en el territorio de un Estado miembro después de haber ejercido en él un empleo, en las condiciones previstas en los reglamentos de aplicación establecidos por la Comisión.

4. [...]»

8. El artículo 73 del Reglamento nº 1408/71 establece lo siguiente: «El trabajador por cuenta ajena o por cuenta propia sometido a la legislación de un Estado miembro tendrá derecho, para los miembros de su familia que residan en el territorio de otro Estado miembro, a las prestaciones familiares previstas por la legislación del primer Estado, como si residieren en el territorio de éste [...]»

Las observaciones efectuadas por las partes ante el Tribunal de Justicia

9. El Sr. Imbernon Martínez ha alegado que del tenor del artículo 73 del Reglamento nº 1408/71 en relación con los principios fundamentales consagrados en los artículos 48 a 51 del Tratado se deduce que el derecho de un trabajador a obtener prestaciones familiares conforme a la legislación de un Estado al que está sometido, no puede hacerse depender de que su familia resida en ese Estado. El hecho de que las disposiciones de un Estado miembro sobre prestaciones familiares se remitan a normas tributarias que imponen el requisito de residencia de los familiares de los trabajadores en el Estado miembro para que el trabajador tenga derecho a la prestación familiar no puede impedir la aplicación de la «ficción de residencia» del artículo 73 del Reglamento nº 1408/71, puesto que, si fuera así, cualquier Estado miembro podría eludir la norma del artículo 73 remitiéndose, en su legislación social, a otras disposiciones.

El Sr. Imbernon Martínez ha alegado además, que ha sido objeto de una discriminación similar a la del asunto Schumacker. [3]

10. El Gobierno español ha declarado, en sus observaciones, que el complemento por hijos controvertido es una prestación familiar en el sentido del artículo 73 del Reglamento nº 1408/71. Aunque la República Federal de Alemania tenga derecho a adoptar disposiciones sobre prestaciones sociales, al hacerlo tiene que procurar que el contenido de esas disposiciones se corresponda con la normativa armonizadora adoptada por la Comunidad. Así, la República Federal de Alemania tiene que observar, sobre todo, el principio general de no discriminación de trabajadores y de sus familias por razón de la nacionalidad o de la residencia, consagrado en el artículo 3 del Reglamento nº 1408/71.

De esta forma, la concesión del complemento de la asignación por hijos no puede hacerse depender, como hace el apartado 1 del artículo 11a de la BKGG, del hecho de que los hijos residan en Alemania, puesto que ello menoscaba el derecho de la familia de un trabajador a vivir en otro Estado miembro y restringe la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad. Por tanto, el artículo 73 del Reglamento nº 1408/71 debe aplicarse tanto al apartado 1 del artículo 11a de la BKGG como a las disposiciones tributarias a las que éste se remite.

11. La Comisión considera que procede analizar en primer lugar si las disposiciones tributarias alemanas cuyos requisitos deben cumplirse para adquirir el derecho a la asignación por hijos son compatibles con el artículo 48 del Tratado y con el artículo 7 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. [4] Los impuestos directos no están excluidos de la prohibición de discriminación impuesta por el Tratado y si las normas tributarias alemanas hacen depender determinadas ventajas de la residencia de la familia del trabajador, dichas normas y, por tanto, también las disposiciones sobre el complemento a las asignaciones por hijos que se remiten a ellas, producen efectos en perjuicio especialmente de los trabajadores sujetos pasivos del impuesto que son ciudadanos de otros Estados miembros. Ello constituye una discriminación encubierta, que infringe el artículo 48 del Tratado y el artículo 7 del Reglamento nº 1612/68.

En el supuesto de que el Tribunal de Justicia no comparta su criterio, la Comisión alega que el complemento a la asignación por hijos a que se refiere el apartado 1 del artículo 11a de la BKGG es una prestación familiar y, por tanto, está incluida en el ámbito de aplicación del artículo 73 del Reglamento nº 1408/71.

3 — Sentencia de 14 de febrero de 1995 (C-279/73, Rec. 1995, p. I-225).

4 — DO L 257, p. 2; EE 05/01, p. 77.

12. El Gobierno alemán señaló, en la vista, que el apartado 2 del artículo 32 de la EStG ha sido derogado por la Gesetz zur Bekämpfung des Mißbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts (Ley de lucha contra los abusos y de saneamiento de la legislación fiscal) de 21 de diciembre de 1993, que introdujo en la EStG el apartado 6 del artículo 32. Esta disposición establece lo siguiente:

«Respecto a los hijos que no hayan estado sujetos al Impuesto sobre la Renta por obligación personal al principio del año natural ni hayan pasado a estarlo durante el transcurso del año civil, únicamente podrá deducirse la cantidad mínima exenta en la medida en que sea necesario y adecuado conforme a la situación del Estado de residencia del hijo.»

En el futuro, continúa el Gobierno alemán, respecto a los hijos que residan en un Estado miembro, se considerará casi siempre necesario y razonable deducir de los ingresos sujetos a impuesto una cantidad para su manutención. De esta forma, al gravar a los trabajadores de otros Estados miembros, se dejará en la práctica de hacer diferencias dependiendo de que los hijos de estos trabajadores residan en Alemania o en otro Estado miembro.

Por lo que se refiere al presente asunto, el Gobierno alemán ha alegado que, mediante escrito de 10 de agosto de 1992, el Bundesfinanzminister decretó que a partir de 1992, y por lo que se refiere a los gastos de manutención de los hijos propios, se dejarían de practicar reducciones de las cargas excepcionales conforme al artículo 33a de la EStG, así como respecto a años anteriores, siempre y cuando la liquidación tributaria correspondiente a estos años anteriores no fuera firme. Por consiguiente, las autoridades alemanas concedieron al Sr. Imbernon Martínez, por vía administrativa, el complemento por hijos que había solicitado.

Por último, el Gobierno alemán declaró que, tras la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Schumacker, los trabajadores de otros Estados miembros serán tratados en el futuro como si sus cónyuges residieran en Alemania.

Por lo demás, el Gobierno alemán considera que la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Schumacker debe aplicarse *mutatis mutandis* al presente asunto.

Sobre la admisibilidad

13. Independientemente del hecho de que las autoridades alemanas concedieran posteriormente al Sr. Imbernon Martínez el complemento de la asignación por hijos que éste había solicitado, el Sozialgericht Nürnberg mantuvo su resolución de remisión al

Tribunal de Justicia y manifestó que el Sr. Imbernon Martínez mantiene el interés en que se declare su derecho (Fortsetzungsfeststellungsinteresse), puesto que, en el futuro puede volver a encontrarse en una situación, por ejemplo, por razón de desempleo, en la que perciba unos ingresos tan bajos que pueda volver a acogerse al apartado 1 del artículo 11a de la BKGG.

14. Es jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que

«corresponde únicamente a los órganos jurisdiccionales nacionales que conocen del litigio y han de asumir la responsabilidad de la resolución judicial que deba dictarse, apreciar, en vista de las características específicas de cada asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar su resolución como la pertinencia de las cuestiones que plantean al Tribunal de Justicia [...]». [5]

Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una remisión prejudicial no carece de vinculación con los antecedentes de hecho del procedimiento principal por el mero hecho de que la controversia en cuyo marco se suscitaran las cuestiones prejudiciales parezca no referirse o haber dejado de referirse a los hechos que dieron lugar a la remisión prejudicial. [6] Por consiguiente, la circunstancia de que las autoridades alemanas hayan abonado la prestación solicitada no tiene ninguna relevancia respecto a la cuestión de si el Tribunal de Justicia debe pronunciarse en el presente asunto.

Tampoco tiene relevancia el hecho de que, en el futuro, el Gobierno alemán procure, en casos similares, efectuar una interpretación de las normas tributarias alemanas que permita tratar a los trabajadores de otros Estados miembros como si sus cónyuges e hijos residieran en Alemania, de forma que no vuelvan a producirse controversias similares. El artículo 177 del Tratado CE, que se basa en la cooperación y en la neta distribución de funciones entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, no permite a éste juzgar los fundamentos de la resolución de remisión y la pertinencia de sus cuestiones. [7]

Por último, ni del escrito del órgano jurisdiccional *a quo* en el que mantiene su resolución de remisión, ni de las aclaraciones proporcionadas respecto a este asunto se deduce que el litigio que dio lugar a la remisión prejudicial haya dejado de estar pendiente. Por consiguiente, las cuestiones planteadas no pueden dejarse sin respuesta alegando que nunca se tendría en cuenta la eventual sentencia prejudicial. [8]

15. Por estos motivos considero que el Tribunal de Justicia no debería denegar una sentencia en el presente asunto.

5 — Véase, como más reciente, la sentencia de 2 de junio de 1994, AC-ATEL Electronics Vertriebs (C-30/93, Rec. p. I-2305), apartado 18.

6 — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 13 de marzo de 1979, Peureux (86/78, Rec. p. 897), apartado 6, y de 26 de febrero de 1992, Bernini (C-3/90, Rec. p. I-1071), apartado 10.

7 — Sentencia de 23 de abril de 1991, Ryborg (297/89, Rec. p. I-1943), apartado 9, y, en el mismo sentido, las sentencias de 20 de mayo de 1976, Mazzalai (111/75, Rec. p. 657), apartado 9, y de 16 de julio de 1992, Meilicke (C-83/91, Rec. p. I-4871), apartado 24.

8 — Sentencias de 4 de octubre de 1991, Society for the Protection of Umborn Children Ireland (C-159/90, Rec. p. I-4685), apartado 12, de 21 de abril de 1988, Pardini (338/85, Rec. p. I-2041), apartado 11, y de 16 de julio de 1992, Lourenço Dias (C-343/90, Rec. p. I-4673), apartado 18.

Sobre el fondo del asunto

16. El litigio pendiente ante el órgano jurisdiccional nacional se refiere a la cuestión del derecho a un complemento de la asignación por hijos conforme a las disposiciones anteriormente vigentes en Alemania, es decir, antes de la modificación de la normativa tributaria que menciona el Gobierno alemán.

17. El órgano jurisdiccional *a quo* ha planteado cuestiones prejudiciales relativas a las disposiciones alemanas sobre asignaciones por hijos y a normas tributarias alemanas sobre el mínimo exento por hijos y sobre la tributación conjunta de los cónyuges únicamente en relación con el artículo 73 del Reglamento nº 1408/71.

Sin embargo, comparto el criterio de la Comisión conforme al cual procede examinar en primer lugar, si el artículo 48 del Tratado, relativo a la libre circulación de trabajadores dentro de la Comunidad, se opone a disposiciones nacionales como las alemanas. Estas disposiciones, al remitirse a una serie de normas tributarias nacionales, hacen depender el derecho a una prestación familiar de un trabajador, nacional de un Estado miembro y que ha trasladado su domicilio a otro Estado miembro por razones de trabajo, del hecho de que su cónyuge e hijos también tengan su domicilio o su residencia habitual en el mismo Estado miembro que el trabajador.

Si las disposiciones que dispensan tal trato a los trabajadores por parte de otros Estados miembros no se consideran compatibles con el artículo 48 del Tratado, no hay motivo para pronunciarse sobre la cuestión concreta de la ficción de residencia establecida en el artículo 73 del Reglamento nº 1408/71.

18. Aun cuando el Tribunal de Justicia no sea competente, en el marco del artículo 177 del Tratado, para pronunciarse sobre la compatibilidad de una medida nacional con el Derecho comunitario, es jurisprudencia reiterada que puede proporcionar al órgano jurisdiccional nacional todos los elementos de interpretación pertenecientes al ámbito del Derecho comunitario que puedan permitirle apreciar dicha compatibilidad para la resolución del asunto que le haya sido sometido. [9]

19. En la sentencia Schumacker, antes citada, el Tribunal de Justicia se pronunció sobre una serie de cuestiones prejudiciales que tenían por objeto averiguar si eran compatibles con el artículo 48 del Tratado disposicio-

9 — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 14 de julio de 1994, Rustica Semences (C-438/92, Rec. p. I-3519); de 9 de julio de 1992, «K» Line Air Service Europe (C-131/91, Rec. p. I-4513), y de 7 de marzo de 1989, Schumacher (215/87, Rec. p. 617).

nes nacionales conforme a las cuales se dispensaba distinto trato a los sujetos pasivos de un impuesto dependiendo de que residieran en el Estado miembro de que se trataba.

La situación en aquel asunto era la siguiente: el ciudadano belga Roland Schumacker residía en Bélgica pero desempeñaba en la República Federal de Alemania una actividad por cuenta ajena. Su esposa también residía en Bélgica, pero no percibía en dicho país ningún ingreso. En estas circunstancias, Roland Schumacker solicitó a las autoridades tributarias alemanas que se calculara la retención del Impuesto sobre Salarios aplicando la tarifa del «splitting». Sin embargo, se denegó su solicitud debido a que su esposa no residía en Alemania. En su sentencia, el Tribunal de Justicia respondió, en primer lugar, a la cuestión de si la prohibición de discriminación consagrada en el artículo 48 también se aplica a las disposiciones tributarias nacionales, en sentido de que:

«[...] el artículo 48 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que puede limitar el derecho de un Estado miembro a establecer los requisitos de sujeción al impuesto y las modalidades de gravamen de las rentas obtenidas en su territorio por un nacional de otro Estado miembro, en la medida en que este artículo no permite a un Estado miembro, en materia de percepción de impuestos directos, dispensar al nacional de otro Estado miembro que, habiendo hecho uso de su derecho de libre circulación, ejerce una actividad por cuenta ajena en el territorio del primer Estado, un trato menos favorable que el dispensado a un nacional propio que se encuentre en la misma situación» (apartado 24).

A continuación, el Tribunal de Justicia analizó la cuestión de si existía una discriminación, y declaró:

«[...] 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, conduzca de hecho al mismo resultado» (apartado 26).

y

«[...] es jurisprudencia reiterada que una discriminación sólo puede consistir en la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes» (apartado 30).

A la cuestión de si una situación como la descrita constituye una discriminación, el Tribunal de Justicia respondió:

«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» (apartado 38).

El Tribunal de Justicia no consideró que esa discriminación pudiera justificarse por la necesidad de garantizar la coherencia de la normativa tributaria de que se trataba:

«En una situación como la del presente asunto, el Estado de residencia no puede tener en cuenta la situación personal y familiar del sujeto pasivo puesto que la carga fiscal en ese país es insuficiente para permitirlo. Cuando así sucede, el principio comunitario de igualdad de trato exige que, en el Estado de empleo, la situación personal y familiar del extranjero no residente sea tenida en cuenta de la misma forma que respecto a los nacionales residentes y que se le concedan las mismas ventajas fiscales» (apartado 41).

El Tribunal de Justicia tampoco consideró que la discriminación pudiera justificarse alegando las dificultades administrativas del Estado de ocupación a la hora de recabar información sobre los ingresos que obtenga el no residente en su Estado de residencia:

«[...] la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos [...] ofrece posibilidades de obtener informaciones necesarias comparables a las existentes entre los servicios tributarios a nivel interno» (apartado 45).

Por estos motivos, el Tribunal de Justicia declaró:

«El artículo 48 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que se opone a la aplicación de una normativa de un Estado miembro que grave a un trabajador nacional de otro Estado miembro, que reside en este último Estado y ejerce una actividad por cuenta ajena en el territorio del primer Estado, con mayor rigor que a un trabajador que resida en el territorio del primer Estado y ocupe en él el mismo empleo, cuando [...] el nacional del segundo Estado obtiene sus ingresos total o casi exclusivamente de la actividad ejercida en el primer Estado y en el segundo Estado no obtiene ingresos suficientes para estar sujeto en él a un impuesto que permita tener en cuenta su situación personal y familiar.»

20. Me parece interesante comparar los antecedentes de hecho del asunto Schumacker con los del presente asunto. Roland Schumacker residía en Bélgica y desempeñó un trabajo por cuenta ajena en Alemania desde el 15 de mayo de 1988 hasta el 31 de diciembre de 1989. A consecuencia del Convenio de Doble Imposición entre Bélgica y Alemania, el derecho a gravar al Sr. Schumacker correspondía a Alemania como Estado en el que se desempeñaba el trabajo. Con posterioridad al 15 de mayo de 1988, Roland Schumacker no obtuvo ingresos en Bélgica. No existen datos sobre sus ingresos anteriores al 15 de mayo de 1988.

El Sr. Imbernon Martínez residió en España en el período comprendido entre el 1 de enero de 1988 y el 30 de agosto de 1988 y obtuvo en ese país un tercio escaso de la totalidad de sus ingresos en 1988. A partir del 1 de septiembre de 1988 y hasta final de año desempeñó un trabajo por cuenta ajena en Alemania, donde obtuvo más de dos tercios de la totalidad de sus ingresos de 1988. En ese período era sujeto pasivo en Alemania por obligación personal y, desde el 1 de septiembre de 1988, no obtuvo ningún ingreso en España.

La situación impositiva era la misma en ambos casos, puesto que, en el período relevante, tanto el Sr. Schumacker como el Sr. Imbernon obtuvieron el conjunto de sus ingresos de su trabajo en Alemania y ninguno de los dos obtuvo en otro Estado ingresos suficientes para ser sometido en este otro Estado a tributación en la que se tuviera en cuenta sus situaciones familiares.

La única referencia existente entre ambos asuntos consiste en que, en el período relevante, el Sr. Imbernon Martínez residía en Alemania, por lo que estaba vinculado con ese país de manera más estrecha que el Sr. Schumacker.

Considero que, es estas circunstancias, hay que suponer que también en este asunto, a consecuencia de la normativa alemana sobre desgravación por hijos y tributación conjunta de los cónyuges, se aplicaron disposiciones distintas a situaciones similares puesto que, en el caso del Sr. Imbernon Martínez, respecto a la concesión de la asignación por hijos no se tomó en consideración su situación personal ni en el Estado de ocupación ni en el Estado del que es nacional, mientras que sí sucede así en el caso de nacionales alemanes que desempeñan en Alemania un trabajo por cuenta ajena similar y residen en Alemania junto a su familia.

21. Como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia Schumacker, tal trato discriminatorio no se puede justificar alegando la necesidad de preservar la coherencia del régimen tributario, ni las eventuales dificultades de carácter administrativo con que tropiecen las autoridades tributarias alemanas al calcular los ingresos del trabajador sujetos a tributación.

22. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda al órgano jurisdiccional *a quo* que procede interpretar el artículo 48 del Tratado en el sentido de que se

opone a disposiciones nacionales que hacen depender el derecho a una prestación familiar de los trabajadores nacionales de un Estado miembro pero que desempeñan una actividad por cuenta ajena en otro Estado miembro, en el que residen, de determinados requisitos tributarios que únicamente pueden cumplirse si el cónyuge y los hijos del trabajador están domiciliados o residen permanentemente en el mismo Estado miembro que el trabajador.

23. De esta forma no precisa examinarse la cuestión de si se aplica el artículo 73 del Reglamento nº 1408/71 al régimen contenido en el apartado 1 del artículo 11a de la BKGG.

Conclusión

24. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda en los siguiente términos:

«Procede interpretar el artículo 48 del Tratado CEE en el sentido de que se opone a disposiciones nacionales que hacen depender el derecho a una prestación familiar de los trabajadores nacionales de un Estado miembro pero que desempeñan una actividad por cuenta ajena en otro Estado miembro, en el que residen, de determinados requisitos tributarios que únicamente pueden cumplirse si el cónyuge y los hijos del trabajador están domiciliados o residen permanentemente en el mismo Estado miembro que el trabajador.»