SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA

de 14 de septiembre de 1999 *

En el asunto C-391/97,

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 Finanzgericht Köln (Alemania), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Frans Gschwind

y

Finanzamt Aachen-Außenstadt,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 48 del Tratado CE (actualmente artículo 39 CE, tras su modificación),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres.: G.C. Rodríguez Iglesias, Presidente; P.J.G. Kapteyn, G. Hirsch y P. Jann, Presidentes de Sala; C. Gulmann, J.L. Murray, D.A.O. Ed-

* Lengua de procedimiento: alemán.

ward, H. Ragnemalm, L. Sevón, M. Wathelet (Ponente) y R. Schintgen, Jueces;

Abogado General: Sr. D. Ruiz-Jarabo Colomer;

Secretaria: Sra. D. Louterman-Hubeau, administradora principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre del Sr. Gschwind, por el Sr. W. Kaefer, asesor fiscal de Aquisgrán;

— en nombre del Finanzamt Aachen-Außenstadt, por el Sr. J. Viehöfer, Regierungsdirektor del Finanzamt Aachen-Außenstadt;

— en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. E. Röder, Ministerialrat del Bundesministerium für Wirtschaft, y C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor del mismo Ministerio, en calidad de Agentes;

— en nombre del Gobierno belga, por el Sr. J. Devadder, directeur d'administration del service juridique del ministère des Affaires étrangères, du Commerce extérieur et de la Coopération au développement, en calidad de Agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por la Sra. H. Michard, miembro del Servicio Jurídico, asistida por el Sr. A. Buschmann, funcionario nacional adscrito al Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Sr. Gschwind, representado por el Sr. W. Kaefer, asistido por el Sr. G. Saß; del Finanzamt Aachen-Außenstadt, representado por el Sr. E. Marx, Leitender Regierungsdirektor del Finanzamt Aachen-Außenstadt; del Gobierno alemán, representado por el Sr. C.-D. Quassowski; del Gobierno neerlandés, representado por el Sr. J.S. van den Oosterkamp, adjunct-juridisch adviseur del ministerie van Buitenlandse zaken, en calidad de Agente, y de la Comisión, representada por el Sr. A. Buschmann, expuestas en la vista de 26 de enero de 1999;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 11 de marzo de 1999;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 27 de octubre de 1997, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de noviembre siguiente, el Finanzgericht Köln 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).

2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre el Sr. Gschwind y el Finanzamt Aachen-Außenstadt (en lo sucesivo, «Finanzamt»), acerca de los requisitos de sujeción al impuesto sobre los rendimientos del trabajo por cuenta ajena obtenidos en Alemania.

El marco jurídico nacional

3 La legislación alemana relativa al impuesto sobre la renta establece un régimen de imposición diferente en función de la residencia del sujeto pasivo. Con arreglo al artículo 1, apartado 1, de la Einkommensteuergesetz (Ley del impuesto sobre la renta; en lo sucesivo, «EStG»), las personas físicas que tengan su domicilio o residencia habitual en Alemania están sometidas en ese país al impuesto por la totalidad de sus ingresos mundiales (por «obligación personal»). Por el contrario, según el apartado 4 del mismo artículo, las personas físicas que no tengan su domicilio ni su residencia habitual en Alemania sólo están sujetas al impuesto por la parte de los rendimientos obtenidos en ese país (por «obligación real»). Conforme al artículo 49, apartado 1, número 4, de la EStG, estos rendimientos obtenidos en Alemania incluyen los obtenidos de una actividad por cuenta ajena ejercida en dicho país.

4 El legislador alemán estableció, a favor de los sujetos pasivos del impuesto por obligación personal, casados no separados, un régimen de tributación conjunta que implica el establecimiento de una base común, combinada con la aplicación del procedimiento denominado «splitting», con el fin de atenuar la progresividad del baremo del impuesto sobre la renta. A estos efectos, según el artículo 26b de la EStG, «se suman los rendimientos obtenidos por ambos cónyuges, se imputan conjuntamente a éstos y, salvo disposición en contrario, se considera a los cónyuges como un único sujeto pasivo a todos los efectos». De conformidad con el artículo 32a, apartado 5, de la EStG, el impuesto sobre la renta para los cónyuges en régimen de tributación conjunta «asciende al doble del impuesto que grava la mitad de sus rentas imponibles conjuntamente [...] (procedimiento de splitting)». Por lo tanto, la renta tributa como si hubiera sido obtenida a partes iguales por ambos cónyuges. Esto implica que, en caso de que exista una gran diferencia entre los ingresos de los cónyuges, se reduce la carga fiscal de la pareja. Por efecto combinado del procedimiento de «splitting» y de la progresividad del impuesto alemán esta reducción de la carga fiscal es, en principio, tanto mayor cuanto mayor sea la diferencia entre los respectivos ingresos de los cónyuges.

5 Esta ventaja fiscal se reservó en un primer momento a los cónyuges que residían en Alemania, aun cuando uno de ellos obtuviera ingresos de fuente extranjera, teniendo en cuenta estos ingresos para el cálculo del tipo de gravamen a efectos de progresividad.

6 Después de la modificación legislativa llevada a cabo en 1995 con objeto de adaptar el régimen del impuesto sobre la renta de los no residentes a la jurisprudencia sentada por el Tribunal de Justicia en sus sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), y de 11 de agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, Rec. p. I-2493), el sujeto pasivo casado que no posee ni domicilio ni residencia habitual en Alemania y que es nacional de uno de los Estados miembros de las Comunidades Europeas o de una de las Partes Contratantes del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo puede solicitar, con arreglo al artículo 1a, apartado 1, número 2, de la EStG, acogerse a la base imponible conjunta de los cónyuges, así como al tipo de gravamen, que resulta del procedimiento de «splitting», cuando su cónyuge resida en uno de estos Estados y

— cuando, al menos, el 90 % de los ingresos globales de los cónyuges esté sujeto a tributación en Alemania

— o cuando sus rendimientos exentos del impuesto sobre la renta alemán no superen la cantidad de 24.000 DM durante el año civil.

7 En efecto, en estas circunstancias, el Derecho alemán considera a los cónyuges sujetos pasivos por obligación personal, aun cuando no tengan domicilio ni residencia habitual en Alemania. En esa calidad también se acogen a las demás ventajas fiscales reconocidas a los residentes por tener en cuenta su situación personal y familiar (cargas familiares, gastos de previsión y otros elementos que dan derecho a deducciones y bonificaciones fiscales).

8 Según los artículos 26 y 26a de la EStG, estos sujetos pasivos pueden evitar, solicitando la tributación por separado, la carga adicional que resultaría de la aplicación del régimen de «splitting» por efecto de la progresividad (por ejemplo, cuando un cónyuge percibe elevados rendimientos de fuente extranjera).

El litigio principal

9 El Sr. Gschwind, de nacionalidad neerlandesa, reside con su familia en los Países Bajos, cerca de la frontera alemana. Durante los años 1991 y 1992, ejerció una actividad por cuenta ajena en Aquisgrán (Alemania), mientras que su esposa ejerció una actividad por cuenta ajena en los Países Bajos.

10 Durante cada uno de estos años, el Sr. Gschwind percibió 74.000 DM en concepto de rendimientos del trabajo imponibles, que representan cerca del 58 % de los rendimientos conjuntos de ambos cónyuges. Con arreglo al artículo 10, apartado 1, del Convenio entre la República Federal de Alemania y el Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en lo que respecta a los impuestos sobre la renta, el impuesto sobre el patrimonio y algunos otros impuestos y regular otras cuestiones en materia tributaria, firmado en La Haya el 16 de junio de 1959 (en lo sucesivo, «Convenio»), los rendimientos del trabajo del Sr. Gschwind eran imponibles en Alemania y los de su esposa en los Países Bajos. No obstante, de conformidad con el artículo 20, apartado 3, del Convenio, las autoridades tributarias neerlandesas tenían derecho a incluir en la base imponible los rendimientos imponibles en Alemania deduciendo del impuesto así calculado la parte de éste correspondiente a los rendimientos imponibles en Alemania.

11 En 1997, a consecuencia de la modificación del régimen impositivo de 1995, aplicable a los impuestos aún no liquidados en la fecha en que ésta se llevó a cabo,

la Administración Tributaria alemana gravó, en 1997, los rendimientos de 1991 y de 1992 del Sr. Gschwind como sujeto pasivo por obligación personal, pero lo consideró como si fuera soltero debido a que, conforme al artículo 1, apartado 3, y al artículo 1a, apartado 1, número 2, de la EStG, los rendimientos de su esposa en los Países Bajos superaban tanto el límite absoluto de exención de 24.000 DM anuales como el límite del 10 % de los rendimientos conjuntos de la unidad familiar. Esta liquidación determinó para el Sr. Gschwind una carga fiscal adicional de 1.012 DM para 1991 y de 724 DM para 1992, en comparación con el impuesto que habría pagado si se hubiera tenido en cuenta el baremo aplicable a las parejas casadas según el régimen de «splitting» establecido en los artículos 26 y 26b de la EStG.

12 Por haberse desestimado su reclamación contra las liquidaciones del impuesto correspondientes a 1991 y 1992, el Sr. Gschwind interpuso un recurso ante el Finanzgericht Köln alegando que la negativa a aplicar el baremo que resulta de la aplicación del régimen de «splitting» a los nacionales comunitarios casados que trabajan en Alemania y residen en otro Estado miembro es contraria al artículo 48 del Tratado, así como a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que resulta de las sentencias Schumacker, antes citada, y de 27 de junio de 1996, Asscher, C-107/94, Rec. p. I-3089.

13 Para resolver este litigio, el Finanzgericht Köln decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Infringe el artículo 48 del Tratado CE el hecho de que, con arreglo al artículo 1, apartado 3, segunda frase, en relación con el artículo 1a, apartado 1, número 2, de la Einkommensteuergesetz (Ley del impuesto sobre la renta), no se consideren sujetos pasivos por obligación personal del impuesto sobre la renta, a efectos de la aplicación del artículo 26, apartado 1, primera frase, de la EStG (en este caso, tributación conjunta), a un nacional neerlandés que percibe en la República Federal de Alemania rendimientos sujetos al impuesto procedentes de una actividad por cuenta ajena, sin tener ni su domicilio ni su residencia habitual en el territorio nacional, y a su esposa, que no vive separada de él de manera permanente y que tampoco tiene ni su domicilio ni su residencia habitual en el territorio nacional y que percibe rendimientos en el extranjero, por el hecho de que los rendimientos conjuntos de los cónyuges durante el año civil no estén

sujetos, al menos en un 90 %, al impuesto sobre la renta alemán o porque los rendimientos no sujetos al impuesto sobre la renta alemán superen los 24.000 DM?»

14 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita esencialmente que se dilucide si el artículo 48, apartado 2, del Tratado se opone a la aplicación de una normativa de un Estado miembro que, a la vez, reconoce a las parejas casadas residentes una ventaja fiscal como la que resulta de la aplicación del régimen de «splitting» y supedita la concesión de la misma ventaja fiscal a las parejas casadas no residentes al requisito de que, al menos, el 90 % de sus ingresos mundiales esté sujeto a tributación en dicho Estado miembro o, en caso de no alcanzar dicho porcentaje, a que sus rentas de fuente extranjera exentas de gravamen en este Estado no superen un determinado límite.

15 Según el Finanzamt y los Gobiernos alemán y neerlandés, la diferencia de trato entre los residentes y los no residentes en cuanto a la aplicación del régimen de «splitting» no es contraria al Derecho comunitario. En efecto, al subordinar la concesión de esta ventaja a los no residentes al requisito de que los ingresos globales de los cónyuges estén sujetos al impuesto sobre la renta alemán al menos en el 90 % o, en su defecto, a que la renta exenta de este impuesto no supere los 24.000 DM, el legislador alemán ha sacado las consecuencias de la sentencia Schumacker, antes citada. Esta sentencia sólo impone reconocer el derecho a acogerse al régimen de «splitting» a los no residentes cuando su situación personal y familiar no pueda ser tenida en cuenta en el Estado de residencia, debido a que obtienen en Alemania la parte esencial de sus rendimientos y la casi totalidad de sus ingresos familiares.

16 Ahora bien, en un caso como el de autos, en el que una parte significativa de los ingresos familiares se obtiene en el Estado de residencia del sujeto pasivo, este

Estado podría concederle ventajas, establecidas en su legislación, en consideración a su situación personal y familiar.

17 El Gobierno belga estima, por el contrario, que no existe ninguna razón objetiva que pueda justificar que a una pareja de no residentes se le deniegue acogerse al «splitting» debido a que los rendimientos de fuente extranjera de esta pareja exceden de un límite determinado o de un porcentaje dado de sus ingresos mundiales. En efecto, el régimen alemán de «splitting» no tiene por objetivo ni por efecto conceder una ventaja fiscal, vinculada a la situación personal o familiar de un sujeto pasivo, que correría el riesgo de ser concedida una segunda vez en el Estado de residencia. Más bien se trata de un modo de determinación del tipo de gravamen basado en la capacidad contributiva global de la comunidad económica formada por la pareja.

18 Por último, la Comisión considera que, puesto que el Estado de residencia, en este caso el Reino de los Países Bajos, ha renunciado, en virtud de un convenio para evitar la doble imposición, a gravar los rendimientos del trabajo del demandante del litigio principal, sólo el Estado de empleo puede tomar en consideración la situación personal y familiar del demandante. Además, un sujeto pasivo sólo optaría por el régimen de «splitting» en el Estado en el que se grave al cónyuge que obtiene los rendimientos más elevados, ya que sólo de este modo dicho régimen permitiría disminuir la cuota del impuesto atenuando la progresividad del baremo. En consecuencia, la aplicación del «splitting» no podría conducir a una doble desgravación fiscal en consideración de la situación personal y familiar del sujeto pasivo, a la vez, en el Estado de residencia y en el Estado de empleo. La Comisión añade que la situación controvertida en el litigio principal es objetivamente comparable a la de una pareja que reside en Alemania, cuando uno de los cónyuges obtiene, en otro Estado miembro, rendimientos del trabajo exentos del impuesto alemán en virtud de un convenio para evitar la doble imposición, a la que no obstante el legislador alemán concede el beneficio del «splitting».

19 Con carácter subsidiario, la Comisión aduce que, respecto a la jurisprudencia Schumacker, antes citada, el legislador alemán habría podido considerar válidamente los rendimientos de ambos cónyuges para verificar si se respetan

los límites de ingresos. Como el impuesto alemán solamente grava la renta del demandante del litigio principal, a la que sólo se añaden los rendimientos de la esposa para tener en cuenta la progresividad y no para gravar también estos rendimientos, la Comisión duda de que sea coherente basarse en los rendimientos de ambos cónyuges para apreciar el límite del 90 % de la renta.

20 En primer lugar, hay que recordar que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no es menos cierto que estos últimos deben ejercer ésta respetando el Derecho comunitario y abstenerse, por tanto, de toda discriminación manifiesta o encubierta basada en la nacionalidad (sentencias, antes citadas, Schumacker, apartados 21 a 26, y Wielockx, apartado 16).

21 Según reiterada jurisprudencia, una discriminación consiste en aplicar normas diferentes a situaciones comparables o aplicar la misma norma a situaciones diferentes.

22 En materia de impuestos directos, la situación de los residentes y la de los no residentes en un Estado determinado 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, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia, y en 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 (sentencia Schumacker, antes citada, apartados 31 y 32).

23 En el apartado 34 de la sentencia Schumacker, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un residente no

es, por regla general, discriminatorio, habida cuenta de las diferencias objetivas entre la situación de los residentes y la de los no residentes, tanto desde el punto de vista de la fuente de los ingresos como de la capacidad contributiva personal o de la situación personal y familiar.

24 Por otra parte, la residencia constituye el factor de conexión con el impuesto en el que se basa, por regla general, el Derecho fiscal internacional actual y, concretamente, el modelo de convenio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) en materia de doble imposición, a efectos del reparto de la competencia fiscal entre los Estados, frente a situaciones que contienen elementos de extranjería.

25 Así es que, por lo que se refiere a una pareja casada que reside en los Países Bajos, cuando uno de los cónyuges trabaja en Alemania, si bien con arreglo al artículo 10, apartado 1, del Convenio este último Estado es el único competente para gravar los rendimientos del trabajo obtenidos en su territorio, el Reino de los Países Bajos, como Estado de residencia, puede incluir en la base imponible, con arreglo al artículo 20, apartado 3, del Convenio, los ingresos imponibles en Alemania, deduciendo del impuesto así calculado la parte de éste que corresponde a los ingresos imponibles en Alemania. A la inversa, con arreglo al artículo 20, apartado 2, del Convenio, si el Estado de residencia es la República Federal de Alemania, éste calcula la cuota del impuesto que grava los ingresos imponibles en Alemania al tipo aplicable a la renta global del sujeto pasivo, excluyendo de la base de imposición los ingresos imponibles en los Países Bajos.

26 En estas circunstancias, sólo podría existir discriminación entre residentes y no residentes en el sentido del Tratado si, pese a su residencia en Estados miembros diferentes, se comprobara que, respecto al objeto y al contenido de las disposiciones nacionales controvertidas, ambas categorías de sujetos pasivos se hallan en una situación comparable.

27 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, éste es el supuesto cuando el no residente no obtiene rendimientos significativos en el Estado de su residencia y

percibe la parte esencial de sus ingresos imponibles de una actividad ejercida en el Estado de empleo. En efecto, en estas circunstancias, el Estado de residencia no puede concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar, de modo que entre tal no residente y un residente que ejerza una actividad por cuenta ajena comparable no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato en lo que atañe a la consideración, a los fines del impuesto, de la situación personal y familiar del sujeto pasivo (sentencia Schumacker, antes citada, apartados 36 y 37).

28 Sin embargo, hay que señalar que una situación como la controvertida en el litigio principal se distingue nítidamente de aquella a la que se refiere la sentencia Schumacker. En efecto, los ingresos del Sr. Schumacker constituían la casi totalidad de los ingresos de su familia y ni él ni su esposa obtenían ingresos significativos en su Estado de residencia que permitieran tener en cuenta su situación personal y familiar. Ahora bien, al establecer límites de ingresos, uno en porcentaje, otro en importes absolutos, respectivamente imponibles en Alemania y no sujetos al impuesto alemán, la legislación alemana tiene en cuenta precisamente la posibilidad de considerar, sobre una base imponible suficiente, la situación personal y familiar de los sujetos pasivos en el Estado de residencia.

29 En el caso de autos, habida cuenta de que aproximadamente el 42 % de los ingresos mundiales del matrimonio Gschwind se obtiene en su Estado de residencia, éste puede tener en cuenta la situación personal y familiar del Sr. Gschwind según las modalidades establecidas en la legislación de este Estado, puesto que la base imponible en el mismo es suficiente para permitir que se tome en consideración.

30 En estas circunstancias, no se ha demostrado que, al aplicar disposiciones tributarias como las controvertidas en el litigio principal, una pareja casada no residente, de la que uno de los cónyuges trabaja en el Estado de imposición considerado y cuya situación personal y familiar puede ser tenida en cuenta por la

Administración tributaria del Estado de residencia, debido a la existencia de una base imponible suficiente en este Estado, se halle en una situación comparable a la de una pareja casada residente, aun cuando uno de los cónyuges trabaje en otro Estado miembro.

31 En cuanto al argumento de la Comisión según el cual, a efectos de la verificación de los límites de ingresos, no es coherente tener en cuenta los rendimientos de ambos cónyuges ya que el método de «splitting» se aplica únicamente a los rendimientos del sujeto pasivo no residente, basta señalar que, aunque el sujeto pasivo del Estado de empleo sea el individuo y no la pareja, un método de cálculo del tipo de gravamen como el del «splitting» se basa, por naturaleza, en la consideración de los ingresos de cada uno de los cónyuges.

32 De lo que antecede se deduce que el artículo 48, apartado 2, del Tratado debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la aplicación de una normativa de un Estado miembro que, a la vez, reconoce a las parejas casadas residentes una ventaja fiscal, como la que resulta de la aplicación del régimen de «splitting», y supedita la concesión de la misma ventaja fiscal a las parejas casadas no residentes al requisito de que, al menos, el 90 % de sus ingresos mundiales esté sujeto a tributación en dicho Estado miembro o, en caso de no alcanzar dicho porcentaje, a que sus rentas de fuente extranjera exentas de gravamen en este Estado no superen un determinado límite, preservando así la posibilidad de que se tome en consideración su situación personal y familiar en su Estado de residencia.

Costas

33 Los gastos efectuados por los Gobiernos alemán, belga y neerlandés y 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 Finanzgericht Köln mediante resolución de 27 de octubre de 1997, declara:

El artículo 48, apartado 2, del Tratado CE (actualmente artículo 39 CE, apartado 2, tras su modificación) debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la aplicación de una normativa de un Estado miembro que, a la vez, reconoce a las parejas casadas residentes una ventaja fiscal, como la que resulta de la aplicación del régimen de «splitting», y supedita la concesión de la misma ventaja fiscal a las parejas casadas no residentes al requisito de que, al menos, el 90 % de sus ingresos mundiales esté sujeto a tributación en dicho Estado miembro o, en caso de no alcanzar dicho porcentaje, a que sus rentas de fuente extranjera exentas de gravamen en este Estado no superen un determinado límite, preservando así la posibilidad de que se tome en consideración su situación personal y familiar en su Estado de residencia.

Rodríguez Iglesias Kapteyn Hirsch

Jann Gulmann

Murray Edward Ragnemalm

Sevón Wathelet Schintgen

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 14 de septiembre de 1999.

El Secretario

R. Grass

El Presidente

G.C. Rodríguez Iglesias