SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 14 de febrero de 1995 *

En el asunto C-279/93,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el Bundesfinanzhof, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Finanzamt Köln-Altstadt

y

Roland Schumacker,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 48 del Tratado CEE,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres.: G.C. Rodríguez Iglesias, Presidente; F.A. Schockweiler (Ponente), P.J.G. Kapteyn y C. Gulmann, Presidentes de Sala; G.F. Mancini, C.N. Kakouris, J.C. Moitinho de Almeida, J.L. Murray, D.A.O. Edward, J.-P. Puissochet y G. Hirsch, Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sr. P. Léger;
Secretario: Sr. H.A. Rühl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre del Finanzamt Köln-Altstadt, por el Sr. D. Deutgen, Leitender Regierungsdirektor del Finanzamt Köln-Altstadt;

— en nombre del Sr. Roland Schumacker, por el Sr. W. Kaefer, Abogado de Aquisgrán, y por el Sr. G. Saß, Abogado y asesor fiscal de Tervuren;

— 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 helénico, por los Sres. D. Raptis, Consejero jurídico del Estado, e I. Chalkias, Consejero jurídico adjunto del Consejo Jurídico del Estado, en calidad de Agentes;

— en nombre del Gobierno francés, por la Sra. C. de Salins, sous-directeur de la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, y el Sr. J.-L. Falconi, secrétaire des affaires étrangères de la direction des affaires juridiques del mismo Ministerio, en calidad de Agentes;

— en nombre del Gobierno neerlandés, por el Sr. A. Bos, juridisch adviseur del Ministerie van Buitenlandse Zaken, en calidad de Agente;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. J.E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, en calidad de Agente, asistido por el Sr. A. Moses, QC;

— en nombre de la Comisión, por los Sres. J. Grunwald y E. Traversa, miembros del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes, asistidos por la Sra. B. Knobbe-Keuk, catedrática de la Universidad de Bonn;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Finanzamt Köln-Altstadt, representado por los Sres. D. Deutgen y V. Nickel, Regierungsdirektor de la Oberfinanzdirektion Köln, en calidad de Agentes; del Sr. Roland Schumacker, representado por los Sres. W. Kaefer y G. Saß, Abogados; del Gobierno danés, representado por el Sr. P. Biering, Juridisk rådgiver del Uderingsministeriet, en calidad de Agente; del Gobierno alemán, representado por el Sr. J. Sedemund, Abogado de Colonia; del Gobierno helénico, representado por el Sr. P. Kamarineas, Consejero jurídico del Estado, en calidad de Agente; del Gobierno francés, representado por el Sr. J.-L. Falconi; del Gobierno neerlandés, representado por el Sr. J.W. de Zwaan, assistent juridisch adviseur del Ministerie van Buitenlandse Zaken, en calidad de Agente; del Gobierno del Reino Unido, representado por el Sr. J.E. Collins, asistido por el Sr. A. Moses, y de la Comisión, representada por los Sres. J. Grunwald y E. Traversa, asistidos por la Sra. B. Knobbe-Keuk, expuestas en la vista de 18 de octubre de 1994;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 22 de noviembre de 1994;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 14 de abril de 1993, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de mayo siguiente, el Bundesfinanzhof planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, varias cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 48 del Tratado CEE, con objeto de poder apreciar la compatibilidad con el Dere-

cho comunitario de algunas disposiciones legales de la República Federal de Alemania en el ámbito del Impuesto sobre la Renta, que establecen que los sujetos pasivos serán objeto de un trato distinto dependiendo de que residan o no en el territorio nacional.

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el Finanzamt Köln-Altstadt y un nacional belga, el Sr. Schumacker, sobre los requisitos de sujeción al Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo por cuenta ajena que este último obtiene en Alemania.

3 En Alemania, la Einkommensteuergesetz (Ley alemana del Impuesto sobre la Renta; en lo sucesivo, «EStG») distingue los regímenes de imposición de los trabajadores por cuenta ajena en función de la residencia.

4 En virtud del apartado 1 del artículo 1 de la EStG, las personas físicas que tengan su domicilio o su residencia habitual en Alemania están sometidas en ese país al Impuesto por la totalidad de sus rentas («obligación personal»).

5 Por el contrario, según el apartado 4 del mismo artículo, las personas físicas que no tengan el domicilio ni la residencia habitual en Alemania sólo están sujetas al Impuesto por la parte de los rendimientos obtenidos en Alemania («obligación real»). Conforme al número 4 del apartado 1 del artículo 49, estos rendimientos obtenidos en Alemania son, entre otros, los derivados de una actividad por cuenta ajena ejercida en Alemania.

6 En Alemania, por lo general, el empresario retiene en la fuente el Impuesto sobre las Rentas del Trabajo, detrayéndolo de la retribución de los trabajadores, en concepto de Impuesto sobre el Salario, e ingresándolo, a continuación, en la Administración de Hacienda.

7 Para efectuar dicha retención, los trabajadores por cuenta ajena sujetos al Impuesto por obligación personal se dividen en varios grupos de tributación (artículo 38b de la EStG). Los solteros figuran en el grupo I (tarifa general). Los trabajadores por cuenta ajena casados que no vivan permanentemente separados están comprendidos en el grupo III (tarifa denominada de «splitting»; artículo 26b de la EStG), a condición de que ambos cónyuges residan en Alemania y estén sujetos al Impuesto por obligación personal. El régimen alemán de «splitting» se estableció con el fin de atenuar la progresividad del baremo del Impuesto sobre la Renta. Consiste en sumar los rendimientos de cada cónyuge para, a continuación, imputar ficticiamente el 50 % a cada cónyuge y gravarlo en consecuencia. Si los ingresos de uno de los cónyuges son elevados y los ingresos del otro cónyuge son bajos, el «splitting» nivela la base imponible y atenúa la progresividad del baremo del Impuesto sobre la Renta.

8 Por otra parte, a los trabajadores por cuenta ajena sujetos al Impuesto por obligación personal se les aplica el procedimiento de regularización anual del Impuesto sobre el Salario (artículo 42b de la EStG). En el marco de este procedimiento, el empresario está obligado a restituir al trabajador una parte del Impuesto sobre la Renta percibido en caso de que el total de las cantidades retenidas mensualmente exceda del importe resultante de la aplicación del baremo fiscal anual, por ejemplo, si el importe de la retribución ha variado según los meses.

9 Por otra parte, los trabajadores por cuenta ajena sujetos al Impuesto por obligación personal podían acogerse, hasta el año 1990, a la regularización anual del Impuesto sobre el Salario ante la Administración de Hacienda y, a partir de esa fecha, al procedimiento de liquidación del Impuesto por parte de la Administración (artículo 46 de la EStG). Dicho procedimiento permite la compensación de los rendimientos procedentes del trabajo por cuenta ajena con pérdidas en otra categoría de rendimientos (por ejemplo, los dividendos).

10 Por último, para los sujetos pasivos por obligación personal, la determinación del Impuesto se efectúa en función de la capacidad contributiva global, es decir, se tiene en cuenta la totalidad de las demás rentas obtenidas por estos contribuyentes y su situación personal y familiar (cargas familiares, gastos de previsión y otros elementos que, por lo general, dan derecho a deducciones y bonificaciones fiscales).

11 Algunas de estas ventajas no se conceden a los trabajadores por cuenta ajena sujetos al Impuesto por obligación real. Procede señalar que la Gesetz zur einkommensteuerlichen Entlastung von Grenzpendlern und anderen beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen und zur Änderung anderer gesetzlicher Vorschriften (Grenzpendlergesetz; Ley alemana destinada a aligerar la carga del Impuesto sobre la Renta de trabajadores fronterizos y otras personas físicas sujetas al Impuesto por obligación real) de 24 de junio de 1994, destinada a remediar esta situación a nivel nacional, no es aplicable al presente asunto, puesto que aún no estaba en vigor en el momento en que se produjeron los hechos del procedimiento principal.

12 Conforme a la normativa vigente en aquel momento, las personas sujetas al Impuesto por obligación real estaban incluidas en el grupo I (tarifa general), independientemente de su situación familiar (artículo 39d de la EStG). Por consiguiente, no podían acogerse a la ventaja fiscal del «splitting», y los trabajadores por cuenta ajena casados reciben el mismo trato que los solteros.

13 Los sujetos pasivos por obligación real se hallaban sometidos a un procedimiento fiscal simplificado. Su Impuesto sobre el Salario se consideraba definitivamente satisfecho por la retención en la fuente que efectuaba todos los meses su empresario. Quedaban excluidos tanto de la regularización anual del Impuesto sobre el Salario efectuada por el empresario (apartado 5 del artículo 50 de la EStG) como de la liquidación anual de este impuesto por parte de la Administración. Al no efectuarse la regularización anual del Impuesto sobre el Salario, no podían acogerse a la restitución, a finales de año, de la cantidad eventualmente recaudada en exceso.

14 Por último, contrariamente a los trabajadores por cuenta ajena sujetos al Impuesto por obligación personal, los sujetos pasivos por obligación real no tenían la posibilidad de deducir sus gastos sociales (primas de los Seguros de Vejez, Enfermedad o Invalidez) que excedieran de las cantidades a tanto alzado previstas en el baremo fiscal.

15 De los autos se deduce que el Sr. Schumacker siempre ha residido en Bélgica, con su esposa e hijos. Después de trabajar, en un primer momento, en dicho Estado,

ejerció una actividad por cuenta ajena en Alemania, desde el 15 de mayo de 1988 hasta el 31 de diciembre de 1989, mientras continuaba residiendo en Bélgica. La Sra. Schumacker, que no ejerce actividad laboral alguna, percibió prestaciones de desempleo en Bélgica únicamente durante 1988. Desde 1989, el salario del Sr. Schumacker constituye el único ingreso de la familia.

16 Conforme al apartado 1 del artículo 15 del Convenio germano-belga de 11 de abril de 1967 en materia de doble imposición, el derecho de gravar los ingresos procedentes del trabajo por cuenta ajena del Sr. Schumacker posteriores al 15 de mayo de 1988 corresponde a la República Federal de Alemania, como Estado en el que se ejerce la actividad. Estos ingresos fueron objeto, en Alemania, de una retención en la fuente efectuada por el empresario del Sr. Schumacker y calculada con arreglo al grupo impositivo I, en virtud del apartado 4 del artículo 1 y del artículo 39d de la EStG.

17 El 6 de marzo de 1989 el Sr. Schumacker solicitó al Finanzamt que practicara la liquidación del Impuesto aplicando criterios de equidad (artículo 163 de la Abgabenordnung, Ley General Tributaria alemana), con arreglo al grupo impositivo III (aplicable a los trabajadores por cuenta ajena casados residentes en Alemania y que les permite acceder al procedimiento de «splitting»), y que se le reembolsara la diferencia entre las retenciones que se le habían practicado mensualmente sobre el salario, con arreglo al grupo impositivo I, y lo que correspondería con arreglo al grupo impositivo III.

18 Como quiera que el Finanzamt denegara su solicitud mediante decisión de 22 de junio de 1989, el Sr. Schumacker sometió el litigio al Finanzgericht Köln. Este órgano jurisdiccional estimó las pretensiones del Sr. Schumacker relativas a los años 1988 y 1989 y condenó al Finanzamt a adoptar una decisión basada en criterios de equidad, con arreglo al artículo 163 de la Abgabenordnung. A continuación, el Finanzamt interpuso ante el Bundesfinanzhof un recurso de casación («Revision» alemana) contra la sentencia del Finanzgericht Köln.

19 El Bundesfinanzhof se pregunta si el artículo 48 del Tratado CEE puede tener incidencia sobre la resolución que debe adoptar en ese asunto. Por consiguiente, ha

resuelto suspender el procedimiento y ha planteado al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones para que éste se pronuncie con carácter prejudicial:

«1) ¿Puede el artículo 48 del Tratado CEE restringir el derecho de la República Federal de Alemania a recaudar un Impuesto sobre la Renta a ciudadanos de otros Estados miembros de la Comunidad?

En caso afirmativo:

2) ¿Permite a la República Federal de Alemana, el artículo 48 del Tratado CEE, determinar respecto de una persona física de nacionalidad belga, que tiene su único domicilio y residencia habitual en Bélgica y que adquirió en dicho país su cualificación y experiencia profesionales, un Impuesto sobre la Renta más elevado que el correspondiente a una persona residente en la República Federal de Alemania, cuyas características son, por lo demás, similares, cuando la primera acepta un trabajo por cuenta ajena en la República Federal de Alemania sin trasladar su domicilio a este último país?

3) ¿Cambia en algo la anterior cuestión por el hecho de que la persona de nacionalidad belga mencionada en el número 2 obtenga sus ingresos casi exclusivamente (es decir, en más del 90 %) en la República Federal de Alemania y que dichos ingresos, con arreglo al Convenio entre la República Federal de Alemania y el Reino de Bélgica en materia de doble imposición, sólo estén sujetos al Impuesto en la República Federal de Alemania?

4) ¿Infringe la República Federal de Alemania el artículo 48 del Tratado CEE si excluye a las personas físicas que no tengan su domicilio o lugar de residencia

habitual en la República Federal de Alemania y obtengan en su territorio rendimientos del trabajo personal de la regularización anual de retenciones del Impuesto sobre el Salario y les niega asimismo la posibilidad de realizar ante la Administración una declaración-liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la que se tomen en cuenta los rendimientos del trabajo por cuenta ajena?»

Sobre la primera cuestión

20 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pide, fundamentalmente, que se dilucide si 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 los ingresos obtenidos en su territorio por un nacional de otro Estado miembro.

21 Para responder a esta cuestión procede señalar que aunque, en el estado actual del Derecho comunitario, la materia de los impuestos directos no está incluida, como tal, en la esfera de competencia de la Comunidad, no es menos cierto que los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho comunitario (véase la sentencia de 4 de octubre de 1991, Comisión/Reino Unido, C-246/89, Rec. p. I-4585, apartado 12).

22 Por lo que se refiere, más concretamente, a la libre circulación de personas dentro de la Comunidad, el apartado 2 del artículo 48 del Tratado implica la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, en particular, en lo que atañe a la retribución.

23 A este respecto, el Tribunal de Justicia declaró, en la sentencia de 8 de mayo de 1990, Biehl (C-175/88, Rec. p. I-1779), apartado 12, que el principio de igualdad de

trato en materia de retribución quedaría sin efecto si pudiera ser quebrantado por disposiciones nacionales discriminatorias en materia del Impuesto sobre la Renta. Por esta razón, el Consejo estableció, en el artículo 7 de su Reglamento (CEE) n° 1612/68, 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), que los trabajadores nacionales de un Estado miembro deben gozar, en el territorio de otro Estado miembro, de las mismas ventajas fiscales que los trabajadores nacionales.

24 Habida cuenta de lo antedicho, procede responder a la primera cuestión 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.

Sobre las cuestiones segunda y tercera

25 Mediante sus cuestiones segunda y tercera, que procede examinar en conjunto, el órgano jurisdiccional nacional desea esencialmente saber, por una parte, si 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 grava a un trabajador nacional de otro Estado miembro, domiciliado en este último Estado y que ejerce un empleo en el territorio del primer Estado, con mayor rigor que a un trabajador que reside en el territorio del primer Estado y ejerce en él el mismo empleo. El órgano jurisdiccional nacional pide que se dilucide, por otra parte, si la respuesta a esta cuestión resulta modificada por el hecho de que el nacional del segundo Estado miem-

bro obtenga sus ingresos total o casi exclusivamente del trabajo ejercido en el primer Estado miembro y no obtenga en el segundo Estado ingresos suficientes para estar sujeto en él a un impuesto que permita tener en cuenta su situación personal y familiar.

26 A este respecto procede recordar, en primer lugar, que 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 (sentencia de 12 de febrero de 1974, Sotgiu, 152/73, Rec. p. 153, apartado 11).

27 Es cierto que la normativa controvertida en el procedimiento principal se aplica independientemente de la nacionalidad del sujeto pasivo de que se trate.

28 Sin embargo, una normativa nacional de este tipo, que establece una distinción basada en el criterio de la residencia en el sentido de que niega a los no residentes determinadas ventajas fiscales que, por el contrario, se conceden a los residentes en el territorio nacional, implica el riesgo de producir efectos principalmente en perjuicio de los nacionales de otros Estados miembros. En efecto, los no residentes son con mayor frecuencia no nacionales.

29 En estas circunstancias, las ventajas fiscales reservadas únicamente a los residentes de un Estado miembro pueden constituir una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad.

30 A continuación, procede señalar que 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.

31 Ahora bien, en materia de impuestos directos la situación de los residentes y la de los no residentes no son comparables, por lo general.

32 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. Por otra parte, el lugar en que más fácilmente puede apreciarse la capacidad contributiva individual de un no residente, resultante de computar el conjunto de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, es el lugar en que se sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales. Este lugar coincide, en general, con la residencia habitual de la persona de que se trate. Así, el Derecho fiscal internacional y, concretamente, el modelo de convenio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) en materia de doble imposición admite que, en principio, corresponde al Estado de residencia gravar al sujeto pasivo de manera global, teniendo en cuenta los elementos inherentes a su situación personal y familiar.

33 La situación del residente es diferente, en la medida en que normalmente percibe la parte principal de sus ingresos en el Estado de su residencia. Por otra parte, este Estado dispone, generalmente, de toda la información necesaria para apreciar la capacidad contributiva global del sujeto pasivo, teniendo en cuenta su situación personal y familiar.

34 Por consiguiente, 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, puesto que estas dos categorías de sujetos pasivos no se encuentran en una situación comparable.

35 En estas circunstancias, el artículo 48 del Tratado no se opone, en principio, a la aplicación de una normativa de un Estado miembro que grave los ingresos de un no residente que ocupa un empleo por cuenta ajena en dicho Estado con mayor rigor que a un residente que ocupe el mismo empleo.

36 No obstante, otra cosa sucede en un supuesto como el del presente asunto, en que el no residente no obtiene ingresos significativos en el Estado de su residencia y percibe la mayor parte de sus ingresos imponibles de una actividad ejercida en el Estado de empleo, de manera que el Estado de residencia no puede concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar.

37 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.

38 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.

39 A continuación, procede determinar si existe una posible justificación de esta discriminación.

40 Los Estados miembros que han presentado observaciones han señalado que el trato discriminatorio —por lo que se refiere a la consideración de la situación personal y familiar y la concesión de la tarifa de «splitting»— se justifica por la necesidad de aplicar coherentemente regímenes tributarios a los no residentes. Tal justificación, relativa a la necesidad de preservar la coherencia del régimen tributario, fue admitida por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 28 de enero de 1992, Bachmann (C-204/90, Rec. p. I-249), apartado 28. En opinión de esos Estados, existe un vínculo entre la consideración de la situación personal y familiar y el derecho a gravar

los rendimientos obtenidos en el extranjero. Puesto que corresponde al Estado de residencia, que es el único que tiene derecho a gravar dichos rendimientos, tener en cuenta la situación personal y familiar, el Estado en cuyo territorio trabaja el no residente no debe tener en cuenta su situación personal y familiar, puesto que, entonces, se tendría en cuenta la situación personal y familiar del no residente por partida doble y éste obtendría en los dos Estados las correspondientes ventajas fiscales.

41 No puede acogerse esta alegación. 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.

42 Por consiguiente, la distinción efectuada en el asunto principal no encuentra ninguna justificación en la necesidad de garantizar la coherencia del régimen tributario aplicable.

43 El Finanzamt ha mencionado en la vista las dificultades de carácter administrativo que, en su opinión, impiden que el Estado de empleo tenga conocimiento de los ingresos que obtienen, en su Estado de residencia, los no residentes que trabajen en su territorio.

44 Tampoco puede acogerse esta alegación.

45 En efecto, 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 miem-

bros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), ofrece posibilidades de obtener informaciones necesarias comparables a las existentes entre los servicios tributarios a nivel interno. Por tanto, no existen obstáculos de carácter administrativo que impidan tener en cuenta, en el Estado en que se ejerce la actividad, la situación personal y familiar del no residente.

46 Además, por lo que se refiere más concretamente a la República Federal de Alemania, es preciso señalar que este Estado concede a los trabajadores fronterizos que residen en los Países Bajos y ejercen una actividad en Alemania las ventajas fiscales resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar, incluida la tarifa de «splitting». En efecto, cuando obtienen al menos el 90 % de sus ingresos en territorio alemán, estos nacionales comunitarios se asimilan a los nacionales alemanes conforme a la Ausführungsgesetz Grenzgänger Niederlande de 21 de octubre de 1980 (Ley alemana de aplicación del Protocolo Adicional de 13 de marzo de 1980 al Convenio de 16 de junio de 1959 celebrado entre la República Federal de Alemania y el Reino de los Países Bajos con el fin de evitar la doble imposición).

47 Por consiguiente, procede responder a las cuestiones segunda y tercera que 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, como sucede en el asunto principal, 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.

Sobre la cuarta cuestión

48 Mediante su cuarta cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pregunta fundamentalmente si el artículo 48 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que impide que la normativa de un Estado miembro en materia de impuestos directos establezca la posibilidad de acogerse a procedimientos como la regularización anual de las retenciones del Impuesto sobre el Salario y la declaración-liquidación del Impuesto sobre el Salario únicamente a los residentes, con exclusión de las personas físicas que no tengan su domicilio ni su residencia habitual en su territorio pero que obtienen en él rendimientos del trabajo por cuenta ajena.

49 Las respuestas a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera han mostrado la existencia de una discriminación material entre nacionales comunitarios no residentes y nacionales residentes en Alemania. Procede determinar si tal discriminación también existe a nivel procedimental, debido a que la aplicación de los mencionados procedimientos de regularización se reservan a los nacionales residentes y se niegan a los nacionales comunitarios no residentes. De ser así, procederá examinar si esta discriminación está justificada.

50 Con carácter preliminar procede recordar que, en Alemania, el Impuesto sobre el Salario recaudado mediante retención en origen equivale al pago del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo por cuenta ajena.

51 De la resolución de remisión se deduce que, debido a este efecto liberatorio de la retención en la fuente, se priva a los sujetos pasivos no residentes, por razones de economía administrativa, de la posibilidad de alegar tales elementos de determinación del Impuesto (por ejemplo, gastos necesarios para la obtención de los rendi-

mientos, gastos especiales o cargas denominadas «extraordinarias») en el marco de un procedimiento de regularización anual de retenciones del Impuesto sobre el Salario o de un procedimiento de declaración-liquidación ante la Administración de los rendimientos del trabajo por cuenta ajena, que podrían dar lugar a la devolución parcial del Impuesto sobre el Salario recaudado mediante retención.

52 De ello puede resultar una desventaja para los no residentes en relación con los residentes, respecto a los cuales los artículos 42, 42a y 46 de la EStG establecen, en principio, una tributación que tiene en cuenta la totalidad de los elementos de determinación del Impuesto.

53 En sus observaciones, el Gobierno alemán ha insistido en el hecho de que, en Derecho alemán, existe un procedimiento que permite a los sujetos pasivos no residentes solicitar a la Administración de Hacienda un certificado acreditativo de las desagravaciones a las que tienen derecho, desagravaciones que la Administración de Hacienda debe repartir luego por igual, a lo largo de todo el año civil (artículo 39d de la EStG). Por tanto, según este artículo en relación con el artículo 41c de la EStG, el empresario tiene derecho a reembolsar, al abonar el siguiente salario, el Impuesto sobre el Salario retenido hasta ese momento si el trabajador le presenta un certificado que tenga efectos retroactivos. Si el empresario no hace uso de ese derecho, la Administración de Hacienda podrá efectuar dicha modificación, una vez expirado el año civil.

54 No obstante, a este respecto procede señalar la falta de carácter obligatorio de estas disposiciones y poner de manifiesto que ni el Finanzamt Köln-Altstadt ni el Gobierno alemán han aludido a ninguna disposición que imponga a la Administración de Hacienda la obligación de remediar, en todos los casos, las consecuencias discriminatorias derivadas de la aplicación de las disposiciones de la EStG objeto de análisis.

55 En segundo lugar, puesto que no pueden acogerse a los citados procedimientos, a los no residentes que el mismo año abandonen su empleo en un Estado miembro

para ocupar otro en el territorio de otro Estado miembro o incluso que se hayan encontrado en situación de desempleo durante una parte del año, el empresario o la Administración de Hacienda no pueden reembolsarles las cuotas del Impuesto eventualmente percibidas en exceso.

56 De la resolución de remisión se deduce que en Derecho alemán existe un procedimiento de graduación del Impuesto por razones de equidad que permite al no residente solicitar a la Administración de Hacienda que reconsidere su situación y calcule de nuevo el importe de la base imponible. Este procedimiento está regulado en el artículo 163 de la Ley General Tributaria alemana.

57 No obstante, para considerar que se cumple la obligación impuesta por el artículo 48 del Tratado, no basta con remitir al trabajador extranjero a las medidas de equidad adoptadas en cada caso concreto por la Administración de Hacienda. Por otra parte, en la citada sentencia Biehl el Tribunal de Justicia desestimó la alegación formulada en ese sentido por la Administración de Hacienda luxemburguesa.

58 De cuanto precede se deduce que el artículo 48 del Tratado impone la igualdad de trato a nivel procedimental entre los nacionales comunitarios no residentes y los nacionales residentes. La negativa a conceder a los nacionales comunitarios no residentes el beneficio de los procedimientos de regularización anual que se aplican a los nacionales residentes constituye una discriminación no justificada.

59 Por consiguiente, procede responder al órgano jurisdiccional nacional que el artículo 48 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que se opone a que la legislación de un Estado miembro en materia de impuestos directos establezca la posibilidad de acogerse a procedimientos como la regularización anual de las retenciones del Impuesto sobre el Salario y la declaración-liquidación del Impuesto

sobre el Salario únicamente a los residentes, con exclusión de las personas físicas que no tengan su domicilio ni su residencia habitual en su territorio pero que obtienen en él rendimientos del trabajo por cuenta ajena.

Costas

60 Los gastos efectuados por los Gobiernos danés, alemán, helénico, francés, neerlandés, del Reino Unido y por la Comisión de las Comunidades Europeas, 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 las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof mediante resolución de 14 de abril de 1993, declara:

1) El artículo 48 del Tratado CEE 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.

2) **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, como sucede en el asunto principal, 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.**

3) **El artículo 48 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que se opone a que la legislación de un Estado miembro en materia de impuestos directos establezca la posibilidad de acogerse a procedimientos como la regularización anual de las retenciones del Impuesto sobre el Salario y la declaración-liquidación del Impuesto sobre el Salario únicamente a los residentes, con exclusión de las personas físicas que no tengan su domicilio ni su residencia habitual en su territorio pero que obtienen en él rendimientos del trabajo por cuenta ajena.**

Rodríguez Iglesias Schockweiler Kapteyn

Gulmann Mancini Kakouris

Moitinho de Almeida Murray Edward

Puissochet Hirsch

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 14 de febrero de 1995.

El Secretario

R. Grass

El Presidente

G.C. Rodríguez Iglesias