SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)
de 12 de julio de 2005 *

En el asunto C-403/03,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 22 de julio de 2003, recibida en el Tribunal de Justicia el 29 de septiembre de 2003, en el procedimiento entre

Egon Schempp

y

Finanzamt München V,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente, los Sres. P. Jann, C.W.A. Timmermans y A. Rosas, Presidentes de Sala, y los Sres. C. Gulmann, J.-P. Puissochet, A. La Pergola, R. Schintgen, la Sra. N. Colneric y los Sres. J. Klučka, U. Lõhmus, E. Levits y A. Ó Caoimh (Ponente), Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sr. L.A. Geelhoed;
Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Sr. Schempp, por el Sr. J. Seest, Rechtsanwalt;

— en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. W.-D. Plessing y la Sra. A. Tiemann, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. H.G. Sevenster y C.A.H.M. ten Dam, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. K. Gross y R. Lyal, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de enero de 2005;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 12 CE y 18 CE.

2 Dicha petición se planteó en el marco de un litigio entre el Sr. Schempp y el Finanzamt Manchen V (en lo sucesivo, «Finanzamt»), relativo a la negativa de este último a considerar como gasto especial a deducir del impuesto sobre la renta la pensión alimenticia abonada por el Sr. Schempp a su ex mujer residente en Austria.

Marco jurídico

3 Con arreglo al artículo 10, apartado 1, número 1, de la Ley del impuesto sobre la renta (Einkommensteuergesetz; en lo sucesivo, «EStG»), constituyen «gastos especiales», siempre que no sean cargas o gastos profesionales, los siguientes:

«Las pensiones alimenticias abonadas al cónyuge separado o divorciado, que esté sujeto al impuesto sobre la renta por obligación personal, cuando el pagador lo solicite con el consentimiento del beneficiario y hasta un máximo de 27.000 DEM por cada año natural. La solicitud que se presente sólo surtirá efectos durante un año natural y no podrá ser retirada [...]»

4 Según lo dispuesto en el artículo 22, número 1a, de la EStG, los importes que puede deducir el pagador de una pensión alimenticia se incluyen en la base imponible del beneficiario, conforme al denominado «principio de correspondencia». Para que la pensión alimenticia sea deducible por el pagador no es necesario que el beneficiario tribute efectivamente por ella. No obstante, con arreglo al Derecho civil, en el caso de que el beneficiario tenga que pagar impuestos por la pensión alimenticia que perciba, corresponderá al pagador de la misma soportar dicha carga.

5 A tenor del artículo 1a, apartado 1, número 1, de la EStG:

«Las pensiones alimenticias abonadas al cónyuge divorciado o separado (artículo 10, apartado 1, número 1) pueden también deducirse como gastos especiales cuando el beneficiario no esté sujeto al impuesto sobre la renta por obligación personal. Para ello es necesario que el beneficiario tenga su domicilio o residencia habitual en otro Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado al que se aplique el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo. También es preciso acreditar, mediante un certificado de las autoridades tributarias extranjeras competentes, que el beneficiario ha tributado por las pensiones alimenticias percibidas [...]»

6 En lo que respecta a la República de Austria, la norma anterior es aplicable, con arreglo al artículo 52, apartado 2, de la EStG, a partir del ejercicio 1994, ya que este Estado se adhirió al Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo el día 1 de enero de dicho año.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

7 El Sr. Schempp, nacional alemán residente en Alemania, abona tras su divorcio a su ex mujer, residente en Austria, una pensión alimenticia.

8 En sus declaraciones tributarias correspondientes a los ejercicios 1994 a 1997, el Sr. Schempp intentó deducir dicha pensión alimenticia en virtud de lo dispuesto en el

artículo 1a, apartado 1, número 1, primera y segunda frases, de la EStG. Sin embargo, en sus liquidaciones correspondientes al impuesto sobre la renta de los ejercicios 1994 a 1997, el Finanzamt no admitió dicha deducción, debido a que no había recibido un certificado expedido por la administración tributaria austriaca que acreditase, como establece en su tercera frase el referido artículo 1a, apartado 1, número 1, que su ex mujer había tributado por la pensión alimenticia en Austria.

9 En el presente caso, el Sr. Schempp no pudo aportar tal certificado porque el Derecho tributario austriaco excluye de tributación, por definición, a las pensiones alimenticias, y tampoco contempla, por otra parte, la deducción de los pagos realizados por este concepto. No obstante, de los autos se desprende que el Sr. Schempp habría podido deducir el importe total de la pensión alimenticia abonada a su ex mujer si ésta hubiera residido en Alemania. En tal supuesto, su ex mujer no habría tenido, por su parte, que pagar impuestos por dicha pensión, ya que su renta es inferior al mínimo exento de tributación en Alemania.

10 El Sr. Schempp impugnó las liquidaciones ante el Finanzamt, por considerar que la normativa alemana controvertida era contraria a los artículos 12 CE y 18 CE. Dicho órgano rechazó las impugnaciones mediante resolución de 27 de julio de 1999.

11 Tras la desestimación por parte del Finanzgericht München del recurso interpuesto por el Sr. Schempp contra la citada resolución, éste interpuso recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente. El Bundesfinanzhof, al estimar que en el presente asunto se suscitaban dudas en cuanto a la interpretación del Derecho comunitario, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las dos cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 12 CE en el sentido de que se opone a los artículos la, apartado 1, número 1, y 10, apartado 1, número 1, de la

Einkommensteuergesetz, con arreglo a los cuales un sujeto pasivo residente en Alemania no puede deducir de la base imponible la pensión alimenticia que paga a su ex mujer residente en Austria, mientras que sí tendría derecho a hacerlo si ésta siguiera residiendo en Alemania?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿debe interpretarse el artículo 18 CE, apartado 1, en el sentido de que se opone a los artículos 1a, apartado 1, número 1, y 10, apartado 1, número 1, de la Einkommensteuergesetz, con arreglo a los cuales un sujeto pasivo residente en Alemania no puede deducir de la base imponible la pensión alimenticia que paga a su ex mujer residente en Austria, mientras que sí tendría derecho a hacerlo si ésta siguiera residiendo en Alemania?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

12 Mediante sus cuestiones, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide, en esencia, si los artículos 12 CE, párrafo primero, y 18 CE, apartado 1, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual un sujeto pasivo residente en Alemania no puede deducir de su base imponible en ese Estado miembro la pensión alimenticia que paga a su ex mujer residente en Austria, mientras que sí habría tenido derecho a hacerlo si ésta hubiera continuado residiendo en Alemania.

13 Con carácter preliminar, es preciso examinar si la situación objeto del litigio principal está comprendida dentro del ámbito de aplicación del Derecho comunitario.

14 A este respecto, debe recordarse que el artículo 12 CE, párrafo primero, prohíbe, en el ámbito de aplicación del Tratado y sin perjuicio de las disposiciones previstas en el mismo, toda discriminación por razón de la nacionalidad.

15 Para establecer el ámbito de aplicación del Tratado a efectos de dicho artículo, hay que interpretar éste en relación con las disposiciones del Tratado sobre la ciudadanía de la Unión. En efecto, la vocación del estatuto de ciudadano de la Unión es convertirse en el estatuto fundamental de los nacionales de los Estados miembros que permite a quienes se encuentran en la misma situación obtener, independientemente de su nacionalidad y sin perjuicio de las excepciones expresamente previstas a este respecto, el mismo trato jurídico (sentencias de 20 de septiembre de 2001, Grzelczyk, C-184/99, Rec. p. I-6193, apartados 30 y 31; de 2 de octubre de 2003, Garcia Avello, C-148/02, Rec. p. I-11613, apartados 22 y 23, y de 15 de marzo de 2005, Bidar, C-209/03, Rec. p. I-21190, apartado 31).

16 Con arreglo al artículo 17 CE, apartado 1, tiene la condición de ciudadano de la Unión toda persona que ostente la nacionalidad de un Estado miembro. El Sr. Schempp, al tener la nacionalidad alemana, goza de dicha condición.

17 Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, el artículo 17 CE, apartado 2, atribuye a la condición de ciudadano de la Unión los derechos y deberes previstos por el Tratado, entre ellos el de invocar el artículo 12 CE en todas las situaciones comprendidas en el ámbito de aplicación *ratione materiæ* del Derecho comunitario (véase la sentencia de 12 de mayo de 1998, Martínez Sala, C-85/96, Rec. p. I-2691, apartado 62).

18 Entre estas situaciones figuran las relativas al ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado y las relativas al ejercicio de la libertad de circulación y de residencia en el territorio de los Estados miembros tal y como se halla reconocida en el artículo 18 CE (sentencia Bidar, antes citada, apartado 33).

19 Aunque, en el estado actual del Derecho comunitario, la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no es menos cierto que éstos deben ejercerla respetando el Derecho comunitario, en particular las disposiciones del Tratado

relativas al derecho de circulación y residencia en el territorio de los Estados miembros que se reconoce a todo ciudadano de la Unión, y abstenerse, por lo tanto, de toda discriminación manifiesta o encubierta basada en la nacionalidad (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225, apartados 21 y 26, y de 12 de diciembre de 2002, De Groot, C-385/00, Rec. p. I-11819, apartado 75).

20 No obstante, de la jurisprudencia también se desprende que la ciudadanía de la Unión, prevista en el artículo 17 CE, no tiene por objeto extender el ámbito de aplicación material del Tratado a situaciones internas que no tienen ningún vínculo con el Derecho comunitario (sentencias de 5 de junio de 1997, Uecker y Jacquet, asuntos acumulados C-64/96 y C-65/96, Rec. p. I-3171, apartado 23, y Garcia Avello, antes citada, apartado 26).

21 Según los Gobiernos alemán y neerlandés, el asunto principal constituye una de esas situaciones. Alegan que, en realidad, la parte que invoca el artículo 12 CE, en este caso el Sr. Schempp, no ha ejercitado su derecho a la libre circulación que establece el artículo 18 CE. Lo cierto es que fue su ex mujer la que ejerció tal derecho. Sin embargo, añaden, el litigio no tiene por objeto las obligaciones tributarias de ésta sino las del Sr. Schempp. Por ello, el Gobierno alemán afirma que el único elemento del asunto externo a la República Federal de Alemania es la circunstancia de que el Sr. Schempp paga la pensión alimenticia a una persona que reside en otro Estado miembro. Pero dado que, en opinión del citado Gobierno, las pensiones alimenticias no afectan en modo alguno a los intercambios intracomunitarios de bienes y servicios, la presente situación queda fuera del ámbito de aplicación del artículo 12 CE.

22 A este respecto, hay que señalar que, al contrario de lo que sostienen los Gobiernos alemán y neerlandés, la situación de un nacional de un Estado miembro que, como el Sr. Schempp, no ha ejercitado su derecho a la libre circulación no puede

considerarse, sólo por esta razón, una situación puramente interna (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de octubre de 2004, Zhu y Chen, C-200/02, Rec. p. I-9925, apartado 19).

23 En efecto, aunque es cierto que el Sr. Schempp no ha ejercitado tal derecho, resulta acreditado que, al establecer su residencia en Austria, su ex mujer sí ejerció el derecho que el artículo 18 CE reconoce a todo ciudadano de la Unión de circular y residir libremente en el territorio de otro Estado miembro.

24 Pues bien, como ha señalado, en esencia, el Abogado General en el punto 19 de sus conclusiones, dado que la normativa alemana objeto del litigio principal tiene en cuenta, a efectos de establecer el carácter deducible de una pensión alimenticia pagada por un sujeto pasivo residente en Alemania a un beneficiario que reside en otro Estado miembro, el tratamiento fiscal que recibe dicha pensión en el Estado miembro de residencia del citado beneficiario, en este caso, el ejercicio por parte de la ex mujer del Sr. Schempp de su derecho de circular y residir libremente en otro Estado miembro al amparo del artículo 18 CE ha afectado a la posibilidad de que su ex marido deduzca de su base imponible en Alemania la pensión alimenticia que le abona.

25 De todo lo antedicho se desprende que, puesto que el ejercicio por parte de la ex mujer del Sr. Schempp de un derecho otorgado por la legislación comunitaria ha afectado al derecho del demandante en el asunto principal a practicar una deducción en su Estado miembro de residencia, la presente situación no puede considerarse una situación interna sin ningún vínculo con el Derecho comunitario.

26 Procede, por tanto, analizar si los artículos 12 CE y 18 CE se oponen a que las autoridades tributarias alemanas no permitan la deducción de la pensión alimenticia abonada por el Sr. Schempp a su ex mujer residente en Austria.

Sobre la aplicación del artículo 12 CE

27 En el presente caso, resulta acreditado que, si la ex mujer del Sr. Schempp hubiera residido en Alemania, éste habría tenido derecho a deducir la pensión alimenticia que le abonaba. No obstante, como la citada señora reside en Austria, las autoridades tributarias alemanas denegaron dicha deducción al Sr. Schempp.

28 Según reiterada jurisprudencia, el principio de no discriminación exige que no se traten de manera diferente situaciones que son comparables, a menos que este trato esté objetivamente justificado (véase la sentencia de 17 de julio de 1997, National Farmers´ Union y otros, C-354/95, Rec. p. I-4559, apartado 61).

29 Hay que examinar, por tanto, si se puede comparar la situación del Sr. Schempp, que paga una pensión alimenticia a su ex mujer residente en Austria y no puede deducir esas cantidades en su declaración del impuesto sobre la renta, con la de una persona que paga dichas cantidades a su ex cónyuge residente en Alemania y tiene derecho a esa desgravación fiscal.

30 A este respecto, debe señalarse que, con arreglo al artículo 1a, apartado 1, número 1, tercera frase, de la EStG, la posibilidad de deducir en Alemania las pensiones alimenticias abonadas por un contribuyente residente en dicho Estado miembro a un beneficiario que resida en otro Estado miembro depende de si dicha pensión ha tributado en este último Estado miembro.

31 De lo anterior se desprende que, en el asunto principal, dado que en el Estado miembro de residencia de la ex mujer del Sr. Schempp las pensiones alimenticias no están sujetas a tributación, éste no pudo deducir dicha pensión de sus rendimientos en Alemania.

32 En estas circunstancias, resulta evidente que el trato discriminatorio que invoca el Sr. Schempp es consecuencia, en realidad, del hecho de que el régimen fiscal aplicable a las pensiones alimenticias en el Estado miembro de residencia de su ex mujer es distinto del establecido en su propio Estado miembro de residencia.

33 Como señala el Gobierno neerlandés, si su ex mujer hubiera elegido residir en un Estado miembro en el que, al contrario de lo que sucede en Austria, las pensiones alimenticias estuvieran sujetas a tributación, como es el caso de los Países Bajos, el Sr. Schempp habría tenido derecho, según la normativa nacional controvertida en el presente asunto, a deducir los pagos efectuados a su ex mujer por este concepto.

34 Pues bien, es jurisprudencia reiterada que el artículo 12 CE no comprende las eventuales disparidades de trato que puedan derivarse, para las personas y empresas sujetas al Derecho comunitario, de las divergencias existentes entre las legislaciones

de los Estados miembros, siempre que tales legislaciones se apliquen a todas las personas sometidas a ellas con arreglo a criterios objetivos y no por razón de su nacionalidad (véanse, en este sentido, la sentencia de 9 de septiembre de 2003, Milk Marque y National Farmers' Union, C-137/00, Rec. p. I-7975, apartado 124, y la jurisprudencia que allí se cita).

35 De lo anterior se desprende que, al contrario de lo que alega el Sr. Schempp, el pago de una pensión alimenticia a un beneficiario residente en Alemania no puede compararse con el pago de dicha pensión a un beneficiario residente en Austria. En efecto, el beneficiario de la misma está sujeto, en cada una de estas situaciones, a una normativa fiscal distinta en lo que atañe a la tributación de tal pensión.

36 Por consiguiente, debe afirmarse que el hecho de que un contribuyente que resida en Alemania no pueda deducir, en virtud de lo dispuesto en el artículo 1a, apartado 1, número 1, de la EStG, una pensión alimenticia abonada a su ex mujer residente en Austria no constituye un trato discriminatorio en el sentido del artículo 12 CE.

37 Según el Sr. Schempp, la desigualdad de trato existente en este asunto radica, en cualquier caso, en el hecho de que la posibilidad de deducir una pensión alimenticia pagada a una persona residente en Alemania no se supedita a la tributación efectiva por parte del beneficiario, mientras que sí se requiere tal tributación efectiva para conseguir la deducción de una pensión alimenticia pagada a una persona residente en otro Estado miembro.

38 No obstante, debe recordarse a este respecto que el órgano jurisdiccional remitente sólo plantea al Tribunal de Justicia, en el marco del presente asunto, la cuestión de si

el Derecho comunitario se opone a que un sujeto pasivo residente en Alemania no pueda deducir la pensión alimenticia que paga a su ex mujer residente en Austria. Por ello, es preciso señalar, a fin de facilitar al juez nacional una interpretación que sea útil para la resolución del litigio principal, que en este asunto no se plantea el problema al que se refiere el Sr. Schempp, que es el del pago de una pensión alimenticia a un beneficiario residente en otro Estado miembro en el que dichas pensiones sí estén sujetas a tributación, puesto que ya se ha establecido que, en Austria, las pensiones alimenticias no están sujetas a tributación en ningún caso.

39 En cuanto al hecho, que no ha sido cuestionado, de que el Sr. Schempp habría podido deducir la pensión alimenticia que abona a su ex mujer si ésta hubiera residido en Alemania, y ello a pesar de que dicha pensión no habría tributado en tal supuesto, por ser los ingresos de su ex mujer en Alemania, durante el período en cuestión, inferiores a los umbrales de tributación establecidos por la normativa fiscal alemana, hay que señalar que tal circunstancia no contradice la conclusión que figura en el apartado 36 de la presente sentencia. En efecto, como señala acertadamente la Comisión de las Comunidades Europeas, el que una pensión alimenticia no tribute en Alemania por ese motivo no puede considerarse en absoluto comparable a que dicha pensión no tribute en Austria por su carácter no sujeto a tributación en este Estado miembro, ya que las consecuencias fiscales que cada una de estas dos situaciones conlleva para el sujeto pasivo de que se trate, en el ámbito del impuesto sobre la renta, son diferentes.

Sobre la aplicación del artículo 18 CE

40 Es preciso recordar que, con arreglo al artículo 18 CE, apartado 1, «todo ciudadano de la Unión tendrá derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, con sujeción a las limitaciones y condiciones previstas en el [...] Tratado y en las disposiciones adoptadas para su aplicación».

41 El Sr. Schempp, en su calidad de nacional de un Estado miembro y, por tanto, de ciudadano de la Unión, tiene derecho a invocar esta disposición.

42 En sus observaciones, el Sr. Schempp sostiene que el artículo 18 CE, apartado 1, no sólo protege el derecho a circular y residir en otros Estados miembros, sino también el de elegir residencia. Alega que la circunstancia de que la pensión alimenticia no sea deducible de la base imponible cuando su beneficiario reside en otro Estado miembro puede ejercer cierta presión sobre dicho beneficiario para que no se marche de Alemania, lo que constituiría una restricción al ejercicio de los derechos garantizados por el artículo 18 CE, apartado 1. Tal presión podría manifestarse, en concreto, a la hora de fijar el importe de la pensión alimenticia, ya que su cálculo se realiza teniendo en cuenta las implicaciones fiscales.

43 Debe afirmarse en este sentido que, como alegan los Gobiernos alemán y neerlandés y la Comisión, la normativa nacional controvertida no limita de ningún modo el derecho del Sr. Schempp, como ciudadano de la Unión, de circular y residir en otros Estados miembros conforme a lo dispuesto en el artículo 18 CE, apartado 1.

44 El traslado de la residencia de su ex mujer a Austria ha tenido ciertamente consecuencias fiscales desfavorables para el Sr. Schempp en su Estado miembro de residencia, como se ha señalado.

45 No obstante, el Tribunal de Justicia ya declaró que el Tratado no garantiza a un ciudadano de la Unión que el traslado de sus actividades a un Estado miembro que

no sea aquel en el que residía hasta entonces sea neutro en materia de tributación. Habida cuenta de las disparidades de las legislaciones de los Estados miembros en esta materia, tal traslado puede, según los casos, ser más o menos ventajoso o desventajoso para el ciudadano en el plano de la tributación indirecta (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de julio de 2004, Lindfors, C-365/02, Rec. p. I-7183, apartado 34).

46 El mismo principio es aplicable, *a fortiori,* a una situación como la del asunto principal en la que la persona afectada no ha ejercitado ella misma su derecho a la libre circulación, sino que alega ser víctima de una desigualdad de trato como consecuencia del traslado de la residencia de su ex mujer a otro Estado miembro.

47 En estas circunstancias, hay que responder a las cuestiones planteadas que los artículos 12 CE, párrafo primero, y 18 CE, apartado 1, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual un sujeto pasivo residente en Alemania no puede deducir de su base imponible en ese Estado miembro la pensión alimenticia que paga a su ex mujer residente en otro Estado miembro en el que dicha pensión no está sujeta a tributación, mientras que sí tendría derecho a hacerlo si su ex mujer residiera en Alemania.

Costas

48 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. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

Los artículos 12 CE, párrafo primero, y 18 CE, apartado 1, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual un sujeto pasivo residente en Alemania no puede deducir de su base imponible en ese Estado miembro la pensión alimenticia que paga a su ex mujer residente en otro Estado miembro en el que dicha pensión no está sujeta a tributación, mientras que sí tendría derecho a hacerlo si su ex mujer residiera en Alemania.

Firmas