Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 12 de diciembre de 2013*

«Libertad de establecimiento — Igualdad de trato — Impuesto sobre la renta — Legislación tendente a evitar la doble imposición — Rendimientos percibidos en un Estado distinto del Estado de residencia — Método de exención con reserva de progresividad en el Estado de residencia — Consideración parcial de la situación personal y familiar — Pérdida de determinadas ventajas fiscales ligadas a la situación personal y familiar del trabajador»

En el asunto C-303/12,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el tribunal de première instance de Liège (Bélgica), mediante resolución de 31 de mayo de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de junio de 2012, en el procedimiento entre

Guido Imfeld,

Nathalie Garcet

y

État belge,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz, Presidente de Sala, y los Sres. E. Juhász, A. Rosas (Ponente), D. Šváby y C. Vajda, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Cruz Villalón;

Secretario: Sr. V. Tourrès, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 22 de abril de 2013;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Sr. Imfeld y la Sra. Garcet, por M[es] M. Levaux y M. Gustin, avocats;

— en nombre del Gobierno belga, por la Sra. M. Jacobs y el Sr. J.-C. Halleux, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno estonio, por la Sra. M. Linntam, en calidad de agente;

— en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. F. Dintilhac y W. Mölls, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: francés.

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de junio de 2013;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 49 TFUE.

2 Esa petición se ha presentado en el marco de un litigio entre el Sr. Imfeld y la Sra. Garcet, una pareja residente en Bélgica, y el Estado belga, acerca del cómputo, al calcular su tributación conjunta en Bélgica, de los rendimientos percibidos en otro Estado miembro por el Sr. Imfeld, que están exentos de impuestos en Bélgica pero sirven como base para la concesión de ventajas fiscales ligadas a la situación personal y familiar, con la consecuencia de que las referidas personas pierden una parte de las ventajas fiscales a las que tendrían derecho de no ser por ese cómputo.

Marco jurídico

El Convenio de 1967

3 El artículo 14, titulado «Profesiones Liberales», del Convenio entre el Reino de Bélgica y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y regular otras cuestiones en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, incluidos el impuesto por actividades profesionales y los impuestos inmobiliarios, firmado en Bruselas el 11 de abril de 1967 (*Moniteur belge* de 30 de julio de 1969; en lo sucesivo, «Convenio de 1967»), dispone:

«1. Los rendimientos que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de una profesión liberal u otra actividad por cuenta propia de análoga naturaleza sólo serán imponibles en dicho Estado, salvo en el caso de que este residente disponga de forma habitual en el otro Estado contratante de un centro permanente para el ejercicio de sus actividades. Si dispone de ese centro, los rendimientos serán imponibles en el otro Estado, pero únicamente en la medida en que sean imputables a las actividades ejercidas desde dicho centro permanente.

2. La expresión “profesiones liberales” incluye, en particular, las actividades por cuenta propia […] de los médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, dentistas y contables.»

4 El artículo 23 del Convenio de 1967 prevé en particular en su apartado 2, punto 1, que los rendimientos procedentes de Alemania, que sean imponibles en este Estado en virtud del mismo Convenio, están exentos de impuestos en Bélgica. No obstante, la misma disposición precisa que esa exención no limita la facultad del Reino de Bélgica para tener en cuenta los rendimientos así exentos al determinar el tipo de gravamen.

El Derecho belga

5 A tenor del artículo 126, apartados 1 y 2, del code des impôts sur le revenu de 1992 (*Moniteur belge* de 30 de julio de 1992), en su versión aplicable al tiempo de los hechos objeto del contencioso principal (en lo sucesivo, «CIR de 1992»):

«1. Cualquiera que sea el régimen económico matrimonial, los rendimientos de los cónyuges distintos de los rendimientos profesionales se acumularán con los rendimientos profesionales del cónyuge que obtenga mayores rendimientos.

2. La deuda tributaria se liquidará a cargo de ambos cónyuges.»

6 El artículo 131 del CIR de 1992 reconoce a cada contribuyente una fracción de rendimientos exenta del impuesto. Conforme al artículo 132 del CIR de 1992, se concede un suplemento de esa fracción exenta cuando el contribuyente tiene personas a su cargo.

7 Cuando se liquida el impuesto a cargo de los cónyuges, conforme al artículo 134, apartado 1, párrafo segundo, del CIR de 1992 ese suplemento se imputa prioritariamente a la parte de la renta propia del cónyuge que obtiene mayores rendimientos profesionales. De esa manera, el artículo 134, apartado 1, del CIR de 1992 prevé:

«1. La fracción de los rendimientos exenta de impuesto se determinará para cada contribuyente e incluirá la totalidad del importe de base, eventualmente incrementado, y los suplementos previstos en los artículos 132 y 133.

Cuando se aplique el régimen de tributación conjunta, los suplementos previstos en el artículo 132 se imputarán al contribuyente que obtenga la renta imponible más elevada [...]»

8 El artículo 155 del CIR de 1992 dispone:

«Los rendimientos exentos en virtud de convenios internacionales para evitar la doble imposición serán computados para determinar la deuda tributaria, si bien ésta se reducirá proporcionalmente a la parte de los rendimientos exentos en el total de los rendimientos.

La misma regla será también aplicable a:

— los rendimientos exentos en virtud de otros tratados o acuerdos internacionales, siempre que éstos prevean una cláusula de reserva de progresividad;

[...]

Cuando se aplique el régimen de tributación conjunta, la reducción se calculará para cada contribuyente sobre la totalidad de sus rendimientos netos.»

9 Por otro lado, a raíz de la sentencia de 12 de diciembre de 2002, de Groot (C-385/00, Rec. p. I-11819), el Reino de Bélgica adoptó la circular nº Ci.RH.331/575.420, de 12 de marzo de 2008, que prevé una reducción del impuesto por los rendimientos exentos en virtud de un convenio internacional, además de la reducción prevista en el artículo 155 del CIR de 1992 (en lo sucesivo, «circular de 2008»).

10 Esa circular expone:

«1. En el sistema fiscal belga las ventajas ligadas a la situación personal y familiar del contribuyente [...] se aplican tanto a los rendimientos de origen belga como a los de origen extranjero. Si la situación familiar o personal de que se trata no se ha tenido en cuenta en el extranjero, se pierde una parte de esas ventajas.

Los Países Bajos aplican un método de exención con reserva de progresividad análogo al aplicado en Bélgica. En su sentencia [de Groot, antes citada, el Tribunal de Justicia] ha juzgado sin embargo que esa manera de proceder era contraria a la normativa en materia de libre circulación de las personas en la [Unión Europea].

La Comisión Europea ha instado a Bélgica a ajustar las disposiciones fiscales belgas sobre la aplicación del método de exención con reserva de progresividad [...] a las obligaciones en virtud de los artículos 18 [CE], 39 [CE], 43 [CE] y 56 CE [...]

Se ha decidido la siguiente solución: en los casos en los que la situación personal y familiar del contribuyente no se haya tomado en consideración en el extranjero, se concederá una reducción del impuesto por los rendimientos de origen extranjero, adicional a la reducción prevista en el artículo 155 [del] CIR de [1992].

[...]

3. Sólo podrá concederse una reducción adicional por los rendimientos exentos en virtud de un convenio si concurren los siguientes requisitos:

   — que el contribuyente haya obtenido rendimientos exentos en virtud de un convenio en uno o varios Estados miembros del [Espacio Económico Europeo (EEE)];

   — que la situación personal o familiar del contribuyente no se haya tenido en cuenta para calcular la deuda tributaria en los Estados referidos por los rendimientos exentos en Bélgica;

   — que el contribuyente no haya podido beneficiarse plenamente en Bélgica de las ventajas fiscales ligadas a su situación familiar y personal;

   — que la deuda tributaria en Bélgica, incrementada con el importe del impuesto que debe pagarse en el extranjero, sea superior a la deuda tributaria que habría sido exigible si los rendimientos procedieran exclusivamente de fuente belga y los impuestos correspondientes hubieran sido exigibles en Bélgica.

4. El contribuyente que solicite la concesión de la reducción adicional deberá aportar la prueba de que reúne los requisitos exigidos.»

El contencioso principal

11 El Sr. Imfeld, de nacionalidad alemana, y la Sra. Garcet, de nacionalidad belga, están casados, tienen dos hijos y residen en Bélgica. Aunque en principio los cónyuges tributan conjuntamente en aplicación de las reglas del Derecho nacional, declararon por separado sus rendimientos en Bélgica, sin manifestar que estaban casados, por los ejercicios tributarios de 2003 y 2004.

12 El Sr. Imfeld, que ejerce la profesión de abogado en Alemania, donde percibe todos sus rendimientos, no declaró en Bélgica ningún rendimiento imponible ni persona alguna a su cargo. En cambio, la Sra. Garcet, que ejerce una profesión por cuenta ajena en Bélgica, declaró intereses hipotecarios y dos hijos a su cargo así como gastos de cuidado.

13 Esas declaraciones dieron lugar a tres litigios de los que conoce el tribunal remitente, que dan origen a la presente petición de decisión prejudicial.

Los litigios relativos al ejercicio tributario de 2003

14 El 5 de abril de 2004 la Administración fiscal belga emitió en primer término una liquidación por el ejercicio tributario de 2003 a cargo exclusivamente de la Sra. Garcet.

15 No obstante, el 16 de noviembre de 2004 esa Administración constató que la Sra. Garcet no podía ser considerada soltera, y formuló en consecuencia un aviso de rectificación, en el que anunciaba la tributación conjunta de los demandantes en el contencioso principal y la emisión de una nueva liquidación basada en los rendimientos declarados por la Sra. Garcet y en los rendimientos percibidos en Alemania por el Sr. Imfeld en calidad de trabajador por cuenta propia.

16 Por escrito de 9 de diciembre de 2004 los demandantes en el contencioso principal manifestaron su disconformidad con la rectificación anunciada de esa forma, oponiéndose a que la liquidación del impuesto se emitiera a cargo de ambos y reclamando un cálculo individualizado de éste, a fin de garantizar la libertad de establecimiento y la exención total y efectiva de los rendimientos de origen alemán percibidos por el Sr. Imfeld en Alemania.

17 El 13 de diciembre de 2004 la Administración fiscal notificó a los demandantes en el contencioso principal la decisión de imposición, señalando que la exención de los rendimientos percibidos en Alemania por el Sr. Imfeld sería plena, pero que en la tributación conjunta se debían tener en cuenta los gastos de cuidado de hijos, la fracción de los rendimientos exenta del impuesto y las reducciones por rendimientos sustitutivos.

18 El 10 de febrero de 2005 se formalizó una liquidación por el ejercicio tributario de 2003 a cargo exclusivo de la Sra. Garcet, basada en rendimientos fijados en cero, contra la que los demandantes en el contencioso principal presentaron una reclamación el 9 de marzo de 2005.

19 Dado que esa reclamación fue desestimada por decisión del director general de impuestos directos de Lieja de 11 de julio de 2005, los demandantes en el contencioso principal interpusieron el 29 de septiembre de 2005 un recurso contra dicha decisión ante el tribunal remitente.

20 El 13 de octubre de 2005 se formalizó una liquidación conjunta por el ejercicio tributario de 2003 a cargo de los demandantes en el contencioso principal, contra la que presentaron una reclamación el 13 de enero de 2006.

21 Toda vez que esa reclamación fue desestimada por decisión del director general de impuestos directos de Lieja de 7 de marzo de 2006, los demandantes en el contencioso principal interpusieron el 31 de marzo de 2006 un recurso contra dicha decisión ante el tribunal remitente.

El litigio relativo al ejercicio tributario de 2004

22 El 24 de junio de 2005 se formalizó una liquidación conjunta por el ejercicio tributario de 2004 a cargo de los demandantes en el contencioso principal, contra la que presentaron una reclamación el 15 de septiembre de 2005.

23 Dado que esa reclamación fue desestimada por decisión del director general de impuestos directos de Lieja de 19 de octubre de 2005, los demandantes en el contencioso principal interpusieron el 21 de noviembre de 2005 un recurso contra dicha decisión ante el tribunal remitente.

El trato fiscal de los rendimientos percibidos en Alemania por el Sr. Imfeld

24 En aplicación del Convenio de 1967 el Sr. Imfeld estuvo sujeto al impuesto en Alemania por sus rendimientos percibidos en ese Estado miembro. De su respuesta a una pregunta escrita del Tribunal de Justicia resulta que en el impuesto sobre la renta pagado en Alemania disfrutó de una ventaja por hijos a cargo en forma de una fracción de rendimientos exenta de impuesto («Freibetrag für Kinder»).

25 El Sr. Imfeld estuvo sujeto al impuesto a título individual, es decir, sin poder beneficiarse del régimen de «Ehegattensplitting», régimen de tributación conjunta del que pueden disfrutar en virtud del artículo 1a, apartado 1, punto 2, de la Ley del impuesto sobre la renta (Einkommensteuergesetz) los contribuyentes casados y no separados de forma permanente que sean sujetos pasivos del impuesto en Alemania aun residiendo en otro Estado miembro. De la resolución de remisión y de los autos obrantes ante el Tribunal de Justicia se deduce que las autoridades fiscales alemanas denegaron al Sr. Imfeld el beneficio de ese régimen de tributación en el ejercicio tributario de 2003.

26 El recurso interpuesto por el Sr. Imfeld contra esa decisión denegatoria fue desestimado por una sentencia del Finanzgericht Köln (Alemania) de 25 de julio de 2007, debido a que sus rendimientos imponibles en Alemania eran inferiores al 90 % de los rendimientos totales de la pareja, por un lado, y, por otro lado, los rendimientos de su esposa eran superiores tanto al umbral absoluto de 12.372 euros como al umbral relativo del 10 % de la renta mundial, previstos por la normativa fiscal alemana. El Finanzgericht Köln puso de relieve en especial que el Tribunal de Justicia había confirmado la validez de esos umbrales en su sentencia de 14 de septiembre de 1999, Gschwind (C-391/97, Rec. p. I-5451), apartado 32.

27 El recurso interpuesto por el demandante en el contencioso principal contra esa sentencia fue desestimado por una sentencia del Bundesfinanzhof (Alemania) de 17 de diciembre de 2007.

El análisis del tribunal remitente y la cuestión prejudicial

28 El tribunal remitente señala que la tributación conjunta del Sr. Imfeld y de la Sra. Garcet se ajusta a la ley. Se ha producido una tributación conjunta según prevé para los cónyuges el artículo 126, apartado 1, del CIR de 1992 y la deuda tributaria de los demandantes en el contencioso principal se ha liquidado a cargo de ambos. En aplicación del artículo 134, apartado 1, párrafo segundo, del CIR de 1992, el suplemento de la fracción exenta de impuesto por hijos a cargo, previsto en el artículo 132, 3°, del CIR de 1992, «se imputó con carácter prioritario a la parte de la renta propia del cónyuge que obtiene mayores rendimientos profesionales», en este caso la parte de la renta propia del Sr. Imfeld.

29 Ese tribunal se pregunta acerca de la conformidad del modo de cálculo del impuesto belga con el Derecho de la Unión. Estima sobre ello que el método de exención con reserva de progresividad tiene como consecuencia que los contribuyentes pierdan una parte de las fracciones de rendimientos exentas de impuesto a las que tienen derecho por su situación personal y familiar, porque esas fracciones se imputan prioritariamente a la parte de la renta propia del cónyuge que obtiene mayores rendimientos, aun si están exentos en virtud de un Convenio internacional para evitar la doble imposición. En ese sentido la aplicación combinada de los artículos 155 y 134, apartado 1, del CIR de 1992 en una situación transfronteriza como la de los demandantes en el contencioso principal puede vulnerar a su juicio el Derecho de la Unión.

30 En esas circunstancias, habiendo acumulado los diferentes litigios promovidos por los demandantes en el contencioso principal ante él, el tribunal de première instance de Liège decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se opone el artículo 39 [CE] a la normativa fiscal belga, en particular al artículo 155 del [CIR de 1992] y al [artículo 134, apartado 1, párrafo segundo, del CIR de 1992], al margen de que se aplique o no la [circular de 2008], que tiene como consecuencia que los rendimientos profesionales alemanes del demandante, exentos conforme al artículo [14] del [Convenio de 1967], se incluyan en el cálculo de la cuota del impuesto belga, sirvan de base para la concesión de las ventajas fiscales previstas en el [CIR de 1992] y que las ventajas atribuidas, como la de la fracción exenta de impuesto por la situación familiar del demandante, se reduzcan o reconozcan en menor medida que si ambos demandantes hubieran obtenido rendimientos de origen belga y si la demandante, y no el demandante, hubiera obtenido rendimientos más elevados, cuando en Alemania el demandante tributa en régimen individual por sus rendimientos profesionales y no puede obtener todos los beneficios fiscales derivados de su situación personal y familiar, que las autoridades tributarias alemanas sólo tienen en cuenta en parte?»

Sobre la cuestión prejudicial

Observaciones previas

31 El tribunal remitente insta en sustancia al Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre la compatibilidad con el Derecho de la Unión del trato fiscal atribuido por un Estado miembro, en este caso el Reino de Bélgica, a los rendimientos de una pareja residente en ese Estado miembro, uno de cuyos miembros percibe rendimientos en dicho Estado mientras que el otro ejerce una actividad profesional por cuenta propia en otro Estado miembro, en este caso la República Federal Alemana, en el que percibe todos su rendimientos, que representan la mayor parte de los rendimientos de la pareja y son imponibles en Alemania y exentos en Bélgica en aplicación de un Convenio internacional para prevenir la doble imposición.

32 Hay que precisar que, aunque en el contencioso principal están en cuestión dos ventajas fiscales ligadas a la situación personal y familiar de los contribuyentes, a saber, la deducción de los gastos de cuidado de hijos y la concesión de un suplemento de la fracción de rendimientos exenta de impuesto por hijos a cargo, con su cuestión el tribunal remitente se refiere más en particular a «la fracción exenta de impuesto por la situación familiar del demandante», haciendo referencia a las modalidades de cálculo definidas en el artículo 134, apartado 1, párrafo segundo, del CIR de 1992.

33 Con esos términos el tribunal remitente designa la ventaja fiscal que constituye el suplemento de la fracción exenta de impuesto por hijos a cargo previsto en el artículo 132 del CIR de 1992. Indica que esa ventaja fiscal se concede por el Derecho belga a la pareja en conjunto y que, a causa de las modalidades de cálculo enunciadas en el artículo 134 del CIR de 1992, según el cual ese suplemento se hace efectivo por imputación aplicada a los rendimientos imponibles más altos obtenidos por uno de los dos cónyuges, en una situación como la de los demandantes en el contencioso principal esa ventaja resulta reducida o concedida en menor grado que si ambos hubieran percibido rendimientos en Bélgica y si la Sra. Garcet, en lugar del Sr. Imfeld, hubiera obtenido los rendimientos más altos.

34 Por consiguiente, la deducibilidad de los gastos de cuidado de hijos no forma parte de las ventajas objeto de la cuestión del tribunal remitente. Como confirmó en la vista el Gobierno belga, el cálculo de la deducción de los gastos de cuidado de hijos obedece a reglas diferentes ya que esa deducción se concede mediante un reparto proporcional a los rendimientos de cada cónyuge. Añadió que en el presente caso la Sra. Garcet se benefició de una deducción por los gastos de cuidado de hijos a prorrata de la parte que sus rendimientos representan en la renta total de la pareja.

Sobre la libertad aplicable a la situación de los demandantes en el contencioso principal

35 El tribunal remitente se refiere en su cuestión al artículo 39 CE, al que corresponde actualmente el artículo 45 TFUE, relativo a la libre circulación de los trabajadores, aun haciendo referencia en varias ocasiones en las explicaciones expuestas en su resolución de remisión a la libertad de establecimiento.

36 Ahora bien, el Sr. Imfeld, que es nacional alemán y reside en Bélgica, trabaja en Alemania como abogado y ejerce una actividad por cuenta propia. Por otra parte, la disposición del Convenio de 1967 expresamente citada por el tribunal remitente como aplicable en el contencioso principal concierne a las profesiones liberales y a las actividades por cuenta propia de naturaleza análoga.

37 Por consiguiente, la situación del Sr. Imfeld no entra en el ámbito de la libre circulación de trabajadores sino de la libertad de establecimiento, que comprende el acceso a las actividades por cuenta propia y su ejercicio (véase en especial la sentencia de 11 de marzo de 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Rec. p. I- 2409, apartado 40).

38 Como el Tribunal de Justicia ha manifestado reiteradamente, aunque, desde el punto de vista formal, el tribunal remitente haya limitado su petición de decisión prejudicial a la interpretación de la libre circulación de trabajadores ello no impide que el Tribunal de Justicia proporcione al tribunal nacional todos los elementos de interpretación del Derecho de la Unión que puedan serle útiles para enjuiciar el asunto del que conoce, con independencia de que dicho tribunal haya hecho o no referencia a ellos en el enunciado de su cuestión (véanse en especial en este sentido las sentencias de 21 de abril de 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, Rec. p. I-1711, apartado 29, y de 23 de abril de 2009, Rüffler, C-544/07, Rec. p. I-3389, apartado 57).

39 Por tanto, es preciso entender la cuestión como referida al artículo 43 CE, al que corresponde actualmente el artículo 49 TFUE.

Sobre la cuestión

40 Con su cuestión el tribunal remitente pregunta en sustancia si el artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la aplicación de una normativa fiscal de un Estado miembro, como la discutida en el contencioso principal, que tiene como efecto privar a una pareja residente en ese Estado y que percibe a la vez rendimientos en dicho Estado y en otro Estado miembro, en el que uno de los miembros de la pareja está sujeto a impuesto a título individual por sus rendimientos profesionales y no puede obtener todas las ventajas fiscales ligadas a su situación personal y familiar, de un beneficio fiscal específico, a causa de sus modalidades de imputación, siendo así que esa pareja tendría derecho a éste si sus miembros percibieran la totalidad o la mayor parte de sus rendimientos en su Estado miembro de residencia.

Sobre la existencia de una restricción a la libertad de establecimiento

41 Debe recordarse de entrada que, en virtud de reiterada jurisprudencia, al no existir medidas de unificación o de armonización adoptadas por la Unión Europea, los Estados miembros siguen siendo competentes para establecer los criterios de imposición de las rentas y del patrimonio con el fin de suprimir, en su caso mediante acuerdo, la doble imposición. En este contexto, los Estados miembros son libres, en el marco de los convenios bilaterales que tienen por objeto evitar la doble imposición, para fijar los criterios de conexión a efectos del reparto de la competencia fiscal (véanse, en particular, las sentencias de Groot, antes citada, apartado 93; de 16 de octubre de 2008, Renneberg, C-527/06, Rec. p. I-7735, apartado 48, y de 28 de febrero de 2013, Beker, C-168/11, apartado 32).

42 No obstante, dicho reparto de la competencia fiscal no permite a los Estados miembros aplicar medidas contrarias a las libertades de circulación garantizadas por el Tratado FUE. En efecto, por lo que respecta al ejercicio de la potestad tributaria repartida de este modo en virtud de convenios bilaterales para evitar la doble imposición, los Estados miembros están obligados a ajustarse a las normas de la Unión (sentencias antes citadas de Groot, apartado 94; Renneberg, apartados 50 y 51, y Beker, apartados 33 y 34).

43 También hay que recordar que, según constante jurisprudencia del Tribunal de Justicia, incumbe en principio al Estado miembro de residencia conceder al contribuyente la totalidad de las ventajas fiscales relacionadas con su situación personal y familiar, ya que este Estado miembro es en general el que mejor puede apreciar la capacidad contributiva personal del contribuyente dado que éste tiene en él el centro de sus intereses personales y patrimoniales (véanse en particular las sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225, apartado 32; de 16 de mayo de 2000, Zurstrassen, C-87/99, Rec. p. I-3337, apartado 21, y Beker, antes citada, apartado 43).

44 La obligación de tener en cuenta la situación personal y familiar sólo recae en el Estado miembro de empleo cuando el contribuyente obtiene la totalidad o la casi totalidad de sus ingresos imponibles de una actividad ejercida en este último y no percibe rendimientos significativos en su Estado de

residencia, de modo que éste no puede concederle las ventajas resultantes de la consideración de su situación personal y familiar (véanse en especial las sentencias antes citadas Schumacker, apartado 36; Gschwind, apartado 27; Zurstrassen, apartados 21 a 23, y de Groot, apartado 89).

45 A la luz de esos principios debe apreciarse la compatibilidad de la aplicación de la normativa belga a una situación como la que es objeto del contencioso principal con la libertad de establecimiento.

46 Los demandantes en el contencioso principal estuvieron sujetos a tributación conjunta de sus rendimientos en Bélgica, donde residen, quedando exentos los rendimientos percibidos por el Sr. Imfeld en Alemania, y éste último estuvo sujeto a imposición individual por los rendimientos que había percibido en Alemania, donde trabaja, en aplicación del Convenio de 1967.

47 Tanto en Alemania como en Bélgica se tuvo en cuenta, al menos parcialmente, la situación personal y familiar de los interesados. El Sr. Imfeld tuvo derecho en virtud de la normativa fiscal alemana a una exención de impuesto por hijos a cargo («Freibetrag für Kinder»), sin haber podido beneficiarse no obstante del régimen de «Ehegattensplitting».

48 En virtud de la normativa fiscal belga, la pareja formada por los demandantes en el contencioso principal tiene en principio derecho a un suplemento de la fracción de rendimientos exenta de impuesto por hijos a cargo. Sin embargo, no pudo beneficiarse efectivamente de éste. En efecto, la fracción suplementaria de rendimientos que podría estar exenta se imputó a los rendimientos del Sr. Imfeld percibidos en Alemania ya que eran los más elevados de la pareja. No obstante, esos rendimientos se excluyeron a continuación de la base imponible porque estaban exentos en virtud del Convenio de 1967, de modo que finalmente no estuvo exenta de impuesto ninguna fracción de rendimientos en virtud del suplemento por hijos a cargo.

49 Por tanto, una normativa fiscal como la discutida en el contencioso principal, y más precisamente la aplicación combinada del método de exención con reserva de progresividad previsto en el artículo 155 del CIR de 1992 y de las modalidades de imputación del suplemento de la fracción exenta de impuesto por hijos a cargo establecidas por el artículo 134 del CIR de 1992, desfavorece a las parejas en una situación como la de los demandantes en el contencioso principal, que se caracteriza por la circunstancia de que la mayor parte de sus rendimientos se percibe en un Estado miembro distinto del Reino de Bélgica, en relación con las parejas que perciben la totalidad o la mayor parte de sus rendimientos en Bélgica.

50 Los demandantes en el contencioso principal han sufrido como pareja una desventaja ya que no se han beneficiado de la ventaja fiscal derivada de la aplicación del suplemento de la fracción de rendimientos exenta de impuesto por hijos a cargo a la que habrían tenido derecho si hubieran percibido todos sus rendimientos en Bélgica, o si al menos los rendimientos percibidos por la Sra. Garcet en Bélgica hubieran sido superiores a los percibidos por su esposo en Alemania.

51 La normativa discutida en el contencioso principal establece así pues una diferencia de trato fiscal entre las parejas de ciudadanos de la Unión residentes en el territorio del Reino de Bélgica en función del origen y de la cuantía de sus rendimientos que puede producir un efecto disuasorio del ejercicio por estos últimos de las libertades garantizadas por el Tratado y en particular de la libertad de establecimiento (véase en ese sentido la sentencia Beker, antes citada, apartado 52).

52 Esa normativa puede disuadir así a los nacionales de ese Estado miembro de ejercer su derecho a la libertad de establecimiento desarrollando una actividad económica en otro Estado miembro al tiempo que siguen residiendo en el primer Estado (véanse en especial las sentencias de 13 de abril de 2000, Baars, C-251/98, Rec. p. I-2787, apartados 28 y 29, y de 19 de noviembre de 2009, Filipiak, C-314/08, Rec. p. I-11049, apartado 60).

53 La referida normativa también puede disuadir a los nacionales de los Estados miembros distintos del Reino de Bélgica de ejercer en su calidad de ciudadanos de la Unión su derecho a la libre circulación estableciendo su residencia en ese Estado miembro, en particular a efectos de la reagrupación familiar, a la vez que siguen ejerciendo una actividad económica en el Estado miembro del que son nacionales.

54 Por otro lado, la normativa fiscal belga no toma en consideración las situaciones transfronterizas como la que es objeto del contencioso principal y no permite por tanto atenuar los efectos negativos que puede producir en el ejercicio de las libertades garantizadas a los ciudadanos de la Unión por el Tratado.

55 Como destaca la Comisión en sus observaciones escritas, la regla de imputación del suplemento de la fracción de rendimientos exenta de impuesto por hijos a cargo a la parte más elevada de la renta de la pareja tiene en principio el objetivo de maximizar el efecto de la ventaja en beneficio de la pareja en conjunto, incluido el cónyuge que obtiene menores rendimientos. Dado que el baremo de imposición tiene carácter progresivo, la atribución del suplemento al cónyuge que obtiene mayores rendimientos es más favorable para la pareja que un reparto a partes iguales o proporcional. Paradójicamente, esa regla, aplicada a una situación transfronteriza como la que es objeto del contencioso principal, produce un efecto precisamente inverso en algunas circunstancias, en este caso porque el cónyuge que obtiene mayores rendimientos percibe la totalidad de éstos en un Estado miembro distinto del Reino de Bélgica.

56 En contra de lo que afirma el Gobierno belga, la restricción así apreciada de la libertad de establecimiento no es la consecuencia necesaria de la disparidad de las normativas nacionales en juego en el contencioso principal.

57 La pareja formada por los demandantes en el contencioso principal ha sido privada de una parte de las exenciones previstas para las parejas de residentes como consecuencia del ejercicio por uno de ellos de sus libertad de establecimiento y a causa de las modalidades de imputación del suplemento de la fracción de rendimientos exenta de impuesto por hijos a cargo previstas por la normativa fiscal belga (véase en ese sentido la sentencia de Groot, antes citada, apartado 87).

58 El Gobierno belga tampoco puede alegar que la normativa fiscal discutida en el contencioso principal no constituye una restricción a la libertad de establecimiento porque el ejercicio por el Sr. Imfeld de su libertad de establecimiento no empeoró en nada su situación fiscal, dado que no tuvo que pagar en Alemania un impuesto superior al que habría pagado en Bélgica, y además su situación personal y familiar se tuvo en cuenta en Alemania, por lo que el Reino de Bélgica está plenamente liberado de toda obligación en ese aspecto.

59 Es cierto, como resulta de la exposición de los hechos en el contencioso principal, que el Sr. Imfeld pudo beneficiarse en este caso de una consideración parcial de su situación personal y familiar en Alemania, por la concesión de una exención de impuesto por hijos a cargo («Freibetrag für Kinder»).

60 Sin embargo, no cabe considerar que la concesión de esa ventaja fiscal en Alemania pueda compensar la pérdida de la ventaja fiscal sufrida por los demandantes en el contencioso principal en Bélgica.

61 En efecto, un Estado miembro no puede alegar la existencia de una ventaja concedida de manera unilateral por otro Estado miembro, en este caso el Estado miembro en el que el Sr. Imfeld trabaja y percibe todos sus rendimientos, para eludir las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado, en particular en virtud de las disposiciones de éste en materia de libertad de establecimiento (véanse en ese sentido las sentencias de 8 de noviembre de 2007, Amurta, C-379/05, Rec. p. I-9569, apartado 78; de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp y otros, C-11/07, Rec. p. I-6845, apartado 69, y Arens-Sikken, C-43/07, Rec. p. I-6887, apartado 66).

62 Pues bien, la normativa fiscal discutida en el contencioso principal establece una ventaja fiscal a favor de las parejas, en forma, en particular, de un suplemento de la fracción de rendimientos exenta de impuesto por hijos a cargo, que se imputa a los rendimientos del miembro de la pareja que percibe la parte mayor de los rendimientos, sin tener en cuenta en modo alguno la posibilidad de que este último, a raíz del ejercicio de las libertades garantizadas por el Tratado, no perciba individualmente rendimientos en Bélgica, con la consecuencia inmediata y automática de que la pareja pierde entonces totalmente el beneficio de esa ventaja. Con independencia del trato fiscal atribuido al Sr. Imfeld en Alemania, el carácter automático de esa pérdida lesiona la libertad de establecimiento.

63 En consecuencia, para demostrar la inexistencia de una restricción a la libertad de establecimiento el Gobierno belga no puede alegar la circunstancia de que en el contencioso principal se haya tenido en cuenta parcialmente la situación personal y familiar del Sr. Imfeld en su imposición a título individual en Alemania y de que pudo beneficiarse por tanto en ese Estado miembro de una ventaja fiscal.

Sobre las justificaciones de la restricción a la libertad de establecimiento

64 Es jurisprudencia reiterada que una medida que puede restringir la libertad de establecimiento consagrada por el artículo 49 TFUE sólo puede admitirse si persigue un objetivo legítimo compatible con el Tratado y está justificada por razones imperiosas de interés general. En tal caso, también es necesario que la aplicación de la medida de que se trata sea adecuada para lograr la realización del objetivo que persigue y no vaya más allá de lo que es necesario para alcanzar dicho objetivo (véanse, en particular, las sentencias de Lasteyrie du Saillant, antes citada, apartado 49; de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec. p. I-10837, apartado 35, y de 21 de enero de 2010, SGI, C-311/08, Rec. p. I-487, apartado 56).

65 El Gobierno belga alega que, incluso suponiendo que la normativa fiscal discutida en el contencioso principal constituyera una restricción de la libertad de establecimiento, estaría justificada en cualquier caso por la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad impositiva entre los Estados miembros.

66 En particular, ese Gobierno deduce de las sentencias Schumacker y de Groot, antes citadas, que existe una correlación entre la imposición de los rendimientos y la consideración de la situación personal y familiar de los contribuyentes, en el sentido de que esa situación sólo se debe tener en cuenta en el Estado de residencia si se obtienen rendimientos imponibles en ese Estado. El Gobierno belga destaca que el Convenio de 1967 prevé que los rendimientos percibidos en el Estado de empleo están exentos en el Estado de residencia. Ahora bien, es propio de un sistema de exención reducir la base imponible a cero e impedir que se apliquen deducciones, estén ligadas o no a la situación personal y familiar.

67 Según el Gobierno belga, ir más allá de la no imposición, transfiriendo a otro contribuyente las ventajas fiscales ligadas a la situación personal y familiar, excedería de lo que exige el Derecho de la Unión según lo interpreta el Tribunal de Justicia en la sentencia de Groot, antes citada, de la que se deduce únicamente que las ventajas deben ser plenamente concedidas y ser íntegramente deducibles de los rendimientos gravados. Transferir las ventajas al cónyuge afectaría al derecho del Reino de Bélgica a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades ejercidas en su territorio por ese cónyuge.

68 Hay que observar al respecto que la preservación del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros puede ciertamente constituir una razón imperiosa de interés general que permita justificar una restricción al ejercicio de una libertad de circulación en el seno de la Unión (sentencia Beker, antes citada, apartado 56).

69 No obstante el Tribunal de Justicia ya ha juzgado que el Estado de residencia de un contribuyente no puede invocar tal justificación para eludir la obligación que le incumbe en principio de conceder a ese contribuyente las deducciones personales y familiares que le corresponden, excepto si ese Estado está

liberado por un Convenio de su obligación de tener en cuenta en su integridad la situación personal y familiar de los contribuyentes que residen en su territorio y ejercen parcialmente su actividad económica en otro Estado miembro, o si comprueba que, aun a falta de un Convenio, uno o varios Estados de empleo conceden ventajas, en relación con los rendimientos que gravan, ligadas a la situación personal y familiar de los contribuyentes que no residen en el territorio de estos Estados, pero obtienen en él rendimientos imponibles (véanse en ese sentido las sentencias antes citadas de Groot, apartados 99 y 100, y Beker, apartado 56).

70 En ese contexto el Tribunal de Justicia precisó en el apartado 101 de la sentencia de Groot, antes citada, que los mecanismos utilizados para eliminar la doble imposición, o los sistemas fiscales nacionales que la eliminan o la atenúan, deben garantizar a los contribuyentes de los Estados interesados que, al final, se habrá tenido en cuenta debidamente su situación personal y familiar en su integridad, con independencia del modo en que los Estados miembros interesados hayan repartido entre ellos tal obligación, ya que en caso contrario se crearía una desigualdad de trato incompatible con las disposiciones del Tratado sobre la libre circulación de las personas, que no nacería en modo alguno de las disparidades existentes entre las legislaciones fiscales nacionales.

71 Esas consideraciones pueden aplicarse a la situación de la pareja formada por los demandantes en el contencioso principal.

72 Pues bien, por una parte, el Convenio de 1967 no impone al Estado miembro de empleo ninguna obligación de tener en cuenta la situación personal y familiar de los contribuyentes residentes en el otro Estado miembro parte en ese Convenio.

73 Por otro lado, la normativa fiscal discutida en el contencioso principal no establece ninguna correlación entre las ventajas fiscales que concede a los residentes del Estado miembro interesado y las ventajas fiscales de las que pueden beneficiarse en su imposición en otro Estado miembro. Los demandantes en el contencioso principal no pudieron beneficiarse del suplemento de la fracción de rendimientos exenta de impuesto por hijos a cargo, no porque hubieran disfrutado de una ventaja equivalente en Alemania, sino únicamente porque la efectividad de ese suplemento se neutraliza por sus modalidades de imputación.

74 El Gobierno belga señala además que la circular de 2008, que constituye un mecanismo por el que se establece esa correlación, no es aplicable a la situación del Sr. Imfeld.

75 En todo caso, una justificación referida a la necesidad de salvaguardar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros puede admitirse, en particular, siempre que el objetivo del régimen de que se trate sea evitar conductas que puedan afectar al derecho de un Estado miembro a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades desarrolladas en su territorio (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de marzo de 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rec. p. I-2647, apartado 42; de 18 de julio de 2007, Oy AA, C-231/05, Rec. p. I-6373, apartado 54; SGI, antes citada, apartado 60, y Beker, antes citada, apartado 57).

76 Pues bien, en el presente asunto, el hecho de que el Reino de Bélgica reconozca plenamente el beneficio de las deducciones de tipo personal y familiar a los demandantes en el contencioso principal no afectaría a ese derecho. Al hacerlo, ese Estado miembro no renunciaría a una parte de su competencia fiscal en favor de otros Estados miembros. Como pone de relieve la Comisión, en el presente caso la pérdida de la ventaja concedida a la pareja afecta a un cónyuge que sigue sujeto a la imposición belga. El efecto restrictivo para la pareja no consiste en un trato desfavorable de los rendimientos exentos de impuesto del Sr. Imfeld, sino en el de los rendimientos de su esposa, la Sra. Garcet, obtenidos exclusivamente en Bélgica e íntegramente sujetos al impuesto belga, sin que ella disfrute de las ventajas fiscales consideradas.

77 Por otro lado, el Gobierno estonio considera que la normativa fiscal belga discutida en el contencioso principal tiene como objetivo evitar que la situación personal y familiar del contribuyente sea tomada en consideración simultáneamente en dos Estados miembros y lleve como consecuencia a la concesión indebida de una doble ventaja. Desde ese punto de vista mantiene que el Tribunal de Justicia ha reconocido la posibilidad de que los Estados miembros se opongan a la doble deducción de pérdidas, y remite al respecto al apartado 47 de la sentencia Marks & Spencer, antes citada.

78 Como ha manifestado el Abogado General en el punto 82 de sus conclusiones, suponiendo incluso que las diferentes ventajas fiscales concedidas por los dos Estados miembros interesados sean comparables y que pueda concluirse que los demandantes en el contencioso principal disfrutaron efectivamente de una doble ventaja, esa circunstancia sólo sería, en todo caso, el fruto de la aplicación paralela de las normativas fiscales belga y alemana, según lo acordado entre los dos Estados miembros en los términos establecidos por el Convenio de 1967.

79 En cambio, los Estados miembros están facultados para tener en cuenta las ventajas fiscales que en su caso conceda otro Estado miembro de imposición, con la reserva, según resulta del apartado 70 de la presente sentencia, de que, cualquiera que sea la forma en la que esos Estados miembros hayan repartido entre ellos esa obligación, se garantice a sus contribuyentes que su situación personal y familiar será debidamente considerada en su integridad.

80 Por tanto, se ha de responder a la cuestión planteada que el artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la aplicación de la normativa fiscal de un Estado miembro, como la discutida en el contencioso principal, cuyo efecto es privar a una pareja residente en ese Estado, y que percibe rendimientos a la vez en dicho Estado y en otro Estado miembro, del beneficio efectivo de una ventaja fiscal determinada, a causa de sus modalidades de imputación, siendo así que esa pareja se habría beneficiado de ella si el cónyuge que obtiene mayores rendimientos no percibiera la totalidad de éstos en otro Estado miembro.

Costas

81 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 (Sala Quinta) declara:

El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la aplicación de la normativa fiscal de un Estado miembro, como la discutida en el contencioso principal, cuyo efecto es privar a una pareja residente en ese Estado, y que percibe rendimientos a la vez en dicho Estado y en otro Estado miembro, del beneficio efectivo de una ventaja fiscal determinada, a causa de sus modalidades de imputación, siendo así que esa pareja se habría beneficiado de ella si el cónyuge que obtiene mayores rendimientos no percibiera la totalidad de éstos en otro Estado miembro.

Firmas