CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

presentadas el 11 de marzo de 1999 *

Indice

I. La legislación alemana del impuesto sobre la renta I-5454
II. Los hechos del litigio principal I-5456
III. La cuestión prejudicial I-5457
IV. La legislación comunitaria I-5457
V. Las observaciones presentadas en el procedimiento prejudicial I-5458
VI. Examen de la cuestión prejudicial I-5461
A. Sobre la admisibilidad I-5461
B. Sobre el fondo I-5462
a) Los límites que el artículo 48 del Tratado impone a los Estados miembros cuando ejercen su potestad tributaria en el ámbito de los impuestos directos I-5462
b) La respuesta a la cuestión prejudicial I-5466
c) Cuando hay que entender que un contribuyente no residente percibe la mayor parte de sus ingresos y casi la totalidad de sus ingresos familiares en un Estado miembro I-5472
d) La incidencia en esta interpretación de la jurisprudencia sentada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Asscher I-5474
VII. Conclusión I-5477

1. El presente asunto se refiere a la solicitud introducida en Alemania por un trabajador empleado en ese Estado, de nacionalidad neerlandesa y residente junto con su esposa en los Países Bajos, para que se le reconozca el derecho de optar por el método y la escala de gravamen del *splitting*, a la hora de tributar por el impuesto sobre la renta de las personas físicas. El Finanzgericht Köln (Alemania) plantea al respecto una cuestión prejudicial con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, para saber si el derecho comunitario que regula la libre circulación de los trabajadores se opone a que el referido derecho de opción, del que disfrutan, en todo caso, las parejas residentes en Alemania, quede condicionado, para las parejas no residentes, al requisito de que la renta mundial de la pareja esté sujeta a imposición en Alemania en, por lo menos, un 90 % o, en su defecto, al de que la renta del matrimonio obtenida en el extranjero y exenta en ese Estado miembro no supere los 24.000 DM por ejercicio.

* Lengua original: español.

I. La legislación alemana del impuesto sobre la renta

2. Según dispone el apartado 1 del artículo 1 de la Ley del impuesto sobre la renta (Einkommensteuergesetz), son sujetos pasivos por obligación personal de contribuir (gravados por la totalidad de la renta que obtienen independientemente del lugar en que se haya generado) las personas físicas que tienen su domicilio o su residencia habitual en territorio alemán. De acuerdo con el apartado 4 del mismo artículo, son sujetos pasivos por obligación real de contribuir (gravados únicamente por las rentas producidas en Alemania) las personas físicas que no disponen de domicilio ni de residencia habitual en ese Estado.

3. Por norma general, los rendimientos del trabajo están sujetos a retención en la fuente realizada por quien abona el salario. Para la práctica de esa retención, los sujetos pasivos por obligación personal se clasifican por categorías. Los solteros figuran en la categoría I. Los casados no separados figuran en la categoría III y tienen el derecho de optar por la tributación conjunta aplicando el método y la escala de gravamen del *splitting* si ambos residen en Alemania. Los sujetos pasivos por obligación real figuran, independientemente de su estado civil, en la categoría I.

4. Como consecuencia de la modificación legislativa llevada a cabo en 1996, al objeto de adaptar la tributación por el impuesto sobre la renta de los sujetos pasivos no residentes a la jurisprudencia sentada por este Tribunal de Justicia en sus sentencias Schumacker [1] y Wielockx, [2] el sujeto pasivo casado que no posee ni domicilio ni residencia habitual en Alemania puede, con independencia de su nacionalidad, ser tratado, previa solicitud en ese sentido, como si estuviera sometido al impuesto por obligación personal si, al menos, el 90 % de su renta mundial a lo largo del ejercicio está sujeto a tributación en Alemania o si la renta generada en el extranjero exenta en Alemania no supera la cantidad de 12.000 DM.

5. Sin embargo, el sujeto pasivo nacional de un Estado miembro de la Unión o de un Estado al que se aplica el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, [3] domiciliado en uno de esos Estados, puede ser asimilado al sujeto pasivo por obligación personal y, como tal, tener derecho de optar por la tributación conjunta y a figurar en la categoría III a los efectos de la retención en la fuente, si se cumplen los requisitos siguientes:

— que su cónyuge tenga su domicilio o su residencia habitual en el territorio de

1 — Sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225).

2 — Sentencia de 11 de agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, Rec. p. I-2493).

3 — Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo aprobado por la Decisión 94/1/CECA, CE del Consejo y de la Comisión de 13 de diciembre de 1993, relativa a la celebración del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo entre las Comunidades Europeas y sus Estados miembros, por una parte, y la República de Austria, la República de Finlandia, la República de Islandia, el Principado de Liechtenstein, el Reino de Noruega, el Reino de Suecia y la Confederación Suiza, por otra parte (DO 1994, L 1, p. 1).

otro Estado miembro de la Unión o de un Estado al que se aplique el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, y

— que al menos el 90 % de la renta mundial de la pareja a lo largo del ejercicio esté sujeta a tributación en Alemania o, en su defecto, que la renta generada en el extranjero exenta de tributación en ese Estado no supere, en el mismo período, la cantidad de 24.000 DM.

En este caso, el cónyuge es tratado también como si fuera sujeto pasivo por obligación personal, con aplicación del método y de la escala de gravamen del *splitting* para determinar la cuota. Este método, cuya aplicación está limitada a las parejas casadas, parte de la ficción de que cada uno de los cónyuges ha contribuido por mitad a la renta global sujeta a tributación. Para determinar la cuota del impuesto se suman las bases liquidables de ambos, la cantidad obtenida se divide por dos, se aplica a una mitad la fórmula matemática establecida por la Ley y el resultado se multiplica por dos. El total es la cantidad que deben abonar los cónyuges.

La aplicación de este método lleva aparejado el reconocimiento de ciertas ventajas fiscales en lo que se refiere a la deducción de gastos ligados a las circunstancias personales y familiares de la pareja (por ejemplo, la deducción por partida doble de la cantidad a tanto alzado en concepto de gastos de previsión social, la deducción de gastos por consulta de asesores fiscales, y la de los gastos de formación profesional), sea cual sea el cónyuge beneficiario o el que los haya abonado.

Cuando únicamente uno de los cónyuges obtiene rendimientos o cuando existe una gran diferencia entre las rentas de ambos, este método permite atenuar la progresividad de los tipos. En cambio, sus ventajas quedan prácticamente neutralizadas cuando los ingresos de ambos cónyuges son más o menos equivalentes.

6. El método fue adoptado como consecuencia de una sentencia del Bundesverfassungsgericht, dictada en 1957, y se basa en la norma fundamental enunciada en el artículo 6 de la Constitución alemana (Grundgesetz) que sitúa a la familia bajo la protección especial del Estado. En esa sentencia se establece que los esposos no pueden verse sometidos a una carga fiscal más elevada que los solteros por el solo hecho del matrimonio. Dado que la tributación conjunta supone que se sumen las rentas de los cónyuges, se les imputen conjuntamente y que se consideren sometidos al impuesto como una unidad contributiva, el carácter progresivo de la escala de gravamen produciría como consecuencia, de no aplicarse el método del *splitting* que permite atenuar el carácter progresivo

de los tipos, que la carga tributaria resultaría más elevada que si los cónyuges hubieran tributado de forma separada. Esta es la razón por la que el legislador alemán ha reconocido a los esposos un derecho de opción entre la tributación individual, y la tributación conjunta. [4]

II. Los hechos del litigio principal

7. El Sr. Gschwind, demandante en el litigio principal, tiene la nacionalidad neerlandesa y reside en los Países Bajos, en un municipio cercano a la frontera alemana, con su esposa y un hijo nacido en 1992. En 1991 y 1992, que son los ejercicios respecto de los que recurre la liquidación por el impuesto sobre la renta que le giró la administración demandada, el demandante se desplazaba todos los días laborables a trabajar a la ciudad de Aquisgrán. Los rendimientos procedentes de esa actividad asalariada, que constituyeron la única renta percibida a título individual en esos dos ejercicios, quedaron sujetos a tributación en Alemania por aplicación del apartado 1 del artículo 10 del Convenio para evitar la doble imposición entre Alemania y los Países Bajos. En ese período, su esposa estaba empleada en los Países Bajos y era sujeto pasivo por obligación personal en ese Estado.

8. Visto que las normas incorporadas en 1996 son aplicables con efecto retroactivo a las liquidaciones todavía pendientes y permiten, previa petición y en determinadas circunstancias, que los sujetos pasivos casados no residentes sean tratados como sujetos pasivos por obligación personal, el Sr. Gschwind solicitó a la administración fiscal demandada que sus rentas tributaran conjuntamente con las de su esposa en Alemania para los ejercicios de 1991 y de 1992, aplicando el método y la escala de gravamen del *splitting*. Su solicitud fue denegada y se le aplicó la escala de gravamen de base por no cumplir los requisitos exigidos por esas normas, a saber, que al menos el 90 % de la renta mundial de la pareja estuviera sujeta a tributación en Alemania o, en su defecto, que la renta conjunta de la pareja de fuente extranjera exenta en Alemania no superara el límite absoluto establecido en 24.000 DM al año.

9. Las reclamaciones planteadas por el Sr. Gschwind fueron desestimadas por infundadas por la administración ahora demandada, que señaló que el tenor de la Ley se opone a que se reconozca al Sr. Gschwind y a su esposa el derecho de optar por el método y la escala de gravamen del *split-*

4 — Quiero señalar que, si bien la fórmula del *splitting* puede reportar ventajas para el bolsillo de determinados contribuyentes, parece haber perdido credibilidad en el terreno científico, sobre todo desde la perspectiva de la justicia tributaria. Como discriminaciones más significativas del *splitting* se citan: la de solteros frente a casados, la de rentas bajas frente a las más altas y la de la mujer casada trabajadora frente a la que no trabaja. Véase Soler Roch, M.T.: «Subjetividad tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares» en *Revista Española de Derecho Financiero*, 1990, nº 66, pp. 193 y ss., especialmente, p. 209, y doctrina citada por la autora.

ting. En su recurso ante el Finanzgericht Köln el demandante reitera esa solicitud. [5]

III. La cuestión prejudicial

10. Con el fin de resolver este litigio, el órgano jurisdiccional nacional decidió suspender el procedimiento y plantear a este Tribunal de Justicia, a título prejudicial, la siguiente cuestión:

«¿Infringe el artículo 48 del Tratado CE el hecho de que, con arreglo a la segunda frase del apartado 3 del artículo 1, en relación con el número 2 del apartado 1 del artículo 1a, de la Ley del impuesto sobre la renta (Einkommensteuergesetz; en lo sucesivo, "EStG") no se consideren sujetos pasivos por obligación personal del Impuesto sobre la renta, a efectos de la aplicación de la primera frase del apartado 1 del artículo 26 de la EStG (en este caso, tributación conjunta), a un nacional neerlandés que percibe en la República Federal de Alemania rendimientos sujetos al impuesto procedentes de una actividad por cuenta ajena, sin tener ni su domicilio ni su residencia habitual en el territorio nacional, y a su esposa, que no vive separada de él de manera permanente y que tampoco tiene ni su domicilio ni su residencia habitual en el territorio nacional y que percibe rendimientos en el extranjero, por el hecho de que los rendimientos conjuntos de los cónyuges durante el año civil no estén sujetos, al menos en un 90 %, al Impuesto sobre la renta alemán o porque los rendimiento no sujetos al Impuesto sobre la renta alemán superen los 24.000 DM?»

IV. La legislación comunitaria

11. El órgano jurisdiccional nacional pide la interpretación del artículo 48 del Tra-

5 — El demandante señala en su recurso que si el legislador alemán no supeditara ese derecho de opción por parte de los trabajadores fronterizos a la observancia de determinados límites, la carga fiscal resultante [salvo error de mi parte, el tipo medio con PGV (Progressionsvorbehalt = regla de la progresividad) y *splitting* para el año 1992 debe ser del 23,9632 % y no del 26,9632 %] habría sido en su caso la siguiente:

	1991 DM	1992 DM
Salario bruto del Sr. Gschwind	82.535	84.047
Gastos necesarios para su obtención	-9.001	-9.607
Rendimiento neto	73.534	74.440
Gastos de formación profesional	-900	-900
Gastos de previsión social	-3.510	-3.510
Deducción por hijos		-4.104
Base liquidable	69.124	65.926
Rendimientos en los Países Bajos, exentos en Alemania excepto para determinar el tipo de gravamen (PGV)	52.426	53.209
Tipo medio, con PGV y *splitting*	24,1761%	26,9632%
Base liquidable del Sr. F. Gschwind	69.124	65.926
Cuota a ingresar con PGV y escala de gravamen del *splitting*	16.711	15.798
Cuota a ingresar con arreglo a la escala de gravamen de base	17.723	16.522
Carga fiscal adicional con respecto a los nacionales	1.012	724

tado CE que, en lo que aquí interesa, dispone lo siguiente:

«[...]

2. La libre circulación [de los trabajadores dentro de la Comunidad] supondrá la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo.

[...]»

V. Las observaciones presentadas en el procedimiento prejudicial

12. Han presentado observaciones escritas en este procedimiento, dentro del plazo establecido al efecto por el artículo 20 del Estatuto (CE) del Tribunal de Justicia, el demandante y la administración tributaria demandada en el litigio principal, los Gobiernos de Bélgica y de Alemania, y la Comisión. En el acto de la vista, que tuvo lugar el 26 de enero de 1999, comparecieron, al objeto de presentar oralmente sus observaciones, los representantes de las partes en el litigio principal, el representante del Gobierno de Alemania, el del Gobierno de los Países Bajos, y el de la Comisión.

13. El demandante en el litigio principal sostiene que los límites impuestos por la legislación alemana a la aplicación del método del *splitting*, con su escala de gravamen, a los nacionales comunitarios casados, que no residan en Alemania, carece de justificación. Considera lógico que, cuando el contribuyente no residente percibe la casi totalidad de su renta en el Estado de empleo, las deducciones ligadas a sus circunstancias personales le sean concedidas por el Estado de empleo. Esto no es válido, sin embargo, si se trata de optar por el método del *splitting*. La posibilidad de que se aprecien las circunstancias personales del sujeto pasivo a la vez en el Estado en el que trabaja y en el Estado en el que reside no existe si se aplica dicho método, ya que los rendimientos sujetos al impuesto en el Estado de empleo quedan exentos en el Estado en el que reside, y no pueden dar lugar a la concesión de ventajas relacionadas con las circunstancias familiares en el Estado de residencia, independientemente de cuál sea su porcentaje en relación con la renta global.

14. El Finanzamt Aachen-Aussenstadt, administración fiscal demandada en el litigio principal, además de considerar que la cuestión prejudicial es inadmisible, afirma que, en materia de impuestos directos, los cónyuges residentes en Alemania tributan en ese Estado por su renta mundial y la situación de los cónyuges no residentes sólo se asemeja a la de los residentes cuando la práctica totalidad de la renta familiar está sujeta a imposición en Alema-

nia. Ésta es la razón por la que se han fijado determinados requisitos a fin de que los rendimientos extranjeros de la pareja puedan computarse para determinar el tipo de gravamen a los efectos de la progresividad.

Por otra parte, la tributación conjunta de los cónyuges afecta a la determinación de la base liquidable y, si se aplicara a los no residentes independientemente de la renta generada en el Estado de residencia, se podría producir una acumulación de ventajas fiscales. Cuando los cónyuges tributan conjuntamente, se dobla la deducción a tanto alzado en concepto de gastos de previsión social y se consideran deducibles los gastos excepcionales y las cargas extraordinarias, con independencia de cuál sea el cónyuge beneficiario o el que los haya soportado. Si hubiera que considerar conjuntamente las rentas de una pareja de no residentes, sin establecer ningún límite a la renta obtenida por el cónyuge en el Estado de residencia, sus gastos excepcionales y sus cargas extraordinarias podrían ser tenidas en cuenta tanto para la imposición en ese Estado como para la imposición conjunta en Alemania. A título de ejemplo, añade que, en el caso del Sr. Gschwind, si pudiera optar en Alemania por la consideración conjunta de sus rentas con las de su cónyuge, su base liquidable podría verse reducida en 3.510 DM por los años 1991 y 1992, porque la deducción por gastos de previsión social podría aplicarse dos veces.

15. El Gobierno belga opina que el método del *splitting* constituye una forma de determinar el tipo de gravamen basado en la capacidad contributiva de la unidad económica formada por la pareja. Considera que debe ser aplicado en las mismas condiciones a los residentes y a los no residentes ya que, al no tener como finalidad la concesión de ninguna ventaja fiscal ligada a las circunstancias personales o familiares del contribuyente, no es de temer que pueda ser acumulado a ventajas fiscales que se conceden en el Estado de residencia. Propone al Tribunal que responda a la cuestión prejudicial de manera afirmativa, dado que el apartado 3 del artículo 1 de la Ley alemana controvertida penaliza a los contribuyentes no residentes que perciben en Alemania la totalidad o la casi totalidad de sus rendimientos, sin que exista diferencia alguna entre la situación objetiva de esos no residentes y la de los residentes en Alemania.

16. El Gobierno alemán afirma que en 1991 y en 1992, el Sr. Gschwind fue tratado como un residente. Al determinar su rendimiento neto se le hizo una deducción por gastos necesarios para la obtención de las rentas y, a continuación, se le dedujeron los gastos de formación y los gastos de previsión social. Además, en 1992, año en que nació su hijo, tuvo derecho a la deducción por hijo a cargo.

Indica que, en los Países Bajos, las parejas casadas son sometidas a imposición individualmente, de manera que las circunstancias personales y familiares de la esposa del demandante se toman en cuenta de acuerdo con la legislación de ese Estado. El deman-

dante no obtiene rendimientos en los Países Bajos, y los que percibe en Alemania están exentos en ese Estado, de acuerdo con el artículo 10 del Convenio entre Alemania y los Países Bajos para evitar la doble imposición. Carecerá, pues, de base imponible en el Estado de residencia y la renta obtenida en Alemania no será computada junto a la de su esposa a los efectos de la progresividad, ya que en los Países Bajos no existe la posibilidad de que las parejas tributen de manera conjunta.

Añade que, si hubiera que acceder a la petición del demandante, su esposa y él quedarían en una situación fiscal más ventajosa que la de los esposos residentes en Alemania. Al incluir las rentas percibidas por la esposa en los Países Bajos en la regla de la progresividad, se estaría calculando una base liquidable común por el método del *splitting* y conseguirían que cada uno de ellos tributara declarando la mitad de las rentas comunes como soltero, con derecho a dos deducciones practicadas sobre los ingresos íntegros. Ahora bien, en relación con la sujeción individual al impuesto, ese método produce el efecto de aplicar al cónyuge que obtiene rendimientos más elevados un tipo de gravamen más bajo que el que le correspondería y al cónyuge que obtiene rendimientos menos elevados un tipo de gravamen más alto. Como el demandante en el litigio principal obtiene los rendimientos más elevados de la pareja, quedaría globalmente sometido a un tipo de gravamen más bajo si hubiera que computar las rentas de su esposa y si se efectuaran dos deducciones de los ingresos íntegros en lugar de una, mientras que a la esposa no se le aplicaría un tipo de gravamen más elevado, dado que los rendimientos de él no se sumarían a los de ella en los Países Bajos ya que ella tributa de manera individual.

17. El Gobierno de los Países Bajos, en el acto de la vista, confirmó que la renta percibida por el Sr. Gschwind en Alemania está exenta de tributación en los Países Bajos y que, por esa razón, no tiene derecho a ninguna deducción. La normativa neerlandesa establece que, en tal caso, el derecho de efectuar las deducciones por razón de matrimonio, que corresponde, en principio, al cónyuge con los rendimientos más elevados, se transfiere al otro cónyuge, de manera que el hecho del matrimonio se toma en cuenta en el Estado de residencia de la pareja por medio de las deducciones de que se puede beneficiar la Sra. Gschwind.

18. La Comisión estima que el método del *splitting* con progresividad cumple el objetivo de gravar al sujeto pasivo en función de su capacidad contributiva, pudiendo ser aplicado con independencia de los límites fijados en la actualidad por la Ley alemana. En efecto, el tipo de la escala de gravamen del *splitting* no se aplicaría directamente a la base liquidable común de los esposos, que consiste en los rendimientos brutos del Sr. Gschwind a los que se restan las deducciones a las que tiene derecho, sino que a esa base liquidable se le sumarían las

rentas obtenidas por la esposa en los Países Bajos, que están exentas en Alemania, para tener en cuenta la progresividad del impuesto. A continuación se aplicaría el *splitting* a la cantidad obtenida, como si se tratara de la base liquidable común de los esposos, obteniendo de esta forma el tipo medio de gravamen que resultará más elevado que si el *splitting* se aplicara únicamente a los rendimientos del Sr. Gschwind, pero más bajo que el que corresponde a los solteros por aplicación de la escala de gravamen de base.

Afirma que la negativa a aplicar el *splitting* con progresividad a los rendimientos del demandante resulta contraria al artículo 48 del Tratado. Es un nacional de un Estado miembro que ha ejercido su derecho de libre circulación al desplazarse de los Países Bajos a Alemania para ejercer una actividad asalariada, y no puede ser tratado de manera menos favorable que los nacionales que se hallan en la misma situación.

En cuanto al tipo de gravamen, sostiene que los residentes y los no residentes se hallan en una situación comparable a condición de que los no residentes no escapen a la progresividad del impuesto por razón de su obligación fiscal limitada a los rendimientos generados en el Estado de empleo. El Sr. Gschwind cumpliría esta exigencia ya que el *splitting* se le aplicaría en combinación con la progresividad de la escala de gravamen.

Con carácter subsidiario, indica que no le parece coherente que la Ley alemana tome en consideración los rendimientos de ambos cónyuges para establecer que el límite relativo de las rentas sujetas a imposición en Alemania se sitúa en el 90 %, cuando únicamente la renta de uno de los cónyuges está sujeta al impuesto en ese Estado.

VI. Examen de la cuestión prejudicial

A. *Sobre la admisibilidad*

19. La administración tributaria demandada en el litigio principal considera que la cuestión prejudicial es inadmisible, porque el órgano jurisdiccional que la ha planteado no ha determinado su objeto con claridad y porque la cuestión relativa a una eventual discriminación del demandante, que pide tributar bajo una modalidad no contemplada por la Ley del impuesto sobre la renta ni siquiera para los contribuyentes residentes, resulta una cuestión hipotética.

No estoy de acuerdo con estas apreciaciones. En primer lugar, el objeto de la cuestión prejudicial ha sido bien delimitado en el auto de remisión. En segundo lugar, no puede considerarse que una cuestión planteada con arreglo al artículo 177 del Tratado por un órgano jurisdiccional

nacional sea hipotética, en el sentido de la jurisprudencia de este Tribunal,[6] por el hecho de que la legislación controvertida no contemple la concesión al demandante de lo que pide, dado que, en un procedimiento prejudicial, no se trata de enjuiciar una ley nacional, sino de interpretar el derecho comunitario aplicable a una determinada situación. Como expondré a continuación, la ley alemana que se aplicaba al Sr. Schumacker tampoco contemplaba el derecho de un trabajador en su situación a que sus circunstancias personales y familiares se apreciaran en el Estado de empleo, lo que no fue obstáculo para que este Tribunal de Justicia dictara una de las sentencias más importantes de los últimos tiempos en materia de fiscalidad directa y libre circulación de los trabajadores.[7] Los estudiosos del derecho comunitario saben muy bien que, si el Tribunal hubiera considerado hipotéticas las cuestiones planteadas por los órganos jurisdiccionales en esos casos, la construcción europea habría avanzado muy poco.

B. *Sobre el fondo*

20. Mediante la cuestión que ha planteado, el Finanzgericht Köln quiere saber si el artículo 48 del Tratado se opone a que la legislación alemana del impuesto sobre la renta, que reconoce a las parejas casadas residentes el derecho de optar por el método y la escala de gravamen del *splitting,* imponga a las parejas casadas no residentes, para acceder a esa ventaja fiscal, el requisito de que, por lo menos, el 90 % de su renta mundial esté sujeta a imposición en Alemania o, en su defecto, el de que los rendimientos de fuente extranjera, exentos de imposición en Alemania, no superen los 24.000 DM.

21. Quienes han presentado observaciones en este procedimiento están de acuerdo en afirmar que la modificación legislativa de 1996 en Alemania es fruto de la jurisprudencia de este Tribunal de Justicia, en especial, de la sentencia Schumacker. Antes de dar respuesta a la cuestión prejudicial examinaré con algún detalle esta jurisprudencia.

a) Los límites que el artículo 48 del Tratado impone a los Estados miembros cuando ejercen su potestad tributaria en el ámbito de los impuestos directos

22. En abril de 1991, el Finanzgericht Köln dirigió a este Tribunal una serie de cuestiones prejudiciales, suscitadas en un asunto iniciado por el Sr. Werner, que era un nacional alemán que residía en los Países Bajos desde 1961. Obtuvo su titulación profesional en Alemania y trabajó durante veinte años como dentista asalariado en un consultorio situado en Aquisgrán. A partir de finales de 1981, se estableció por su

6 — Auto de 25 de Mayo de 1998, Nour (C-361/97, Rec. p. I-3101), y sentencias de 9 de octubre de 1997, Grado y Bashir (C-291/96, Rec. p. I-5531); de 5 de junio de 1997, Celestini (C-105/94, Rec. p. I-2971); de 5 de octubre de 1995, Aprile (C-125/94, Rec. p. I-2919), y de 16 de julio de 1992, Meilicke (C-83/91, Rec. p. I-4871).

7 — Sentencia Schumacker, citada en la nota 1 *supra*. Se trata, sin ninguna duda, de una de las sentencias del Tribunal de Justicia más comentada por los autores especializados. En la base de datos del Tribunal de Justicia se han clasificado ya más de sesenta notas de doctrina.

cuenta en esa ciudad y contrató como trabajadora a su esposa, de nacionalidad neerlandesa y residente, como él, en los Países Bajos. Correspondía a Alemania el derecho a gravar los rendimientos de la actividad por cuenta propia generados en ese Estado y el salario de la esposa era sometido a un impuesto a tanto alzado, retenido en la fuente por su marido como empleador. Ninguno de los dos percibía rentas en los Países Bajos. El litigio principal tenía su origen en la solicitud presentada por el Sr. Werner ante las autoridades fiscales alemanas para que le consideraran sujeto pasivo por obligación personal, al objeto de poder beneficiarse del método y de la escala de gravamen del *splitting*. La administración fiscal denegó la solicitud estimando que procedía considerarlo sujeto al impuesto sobre la renta por obligación real.

El órgano jurisdiccional nacional se preguntaba si los artículos 7 y 52 del Tratado se oponían a que una persona residente en un Estado miembro que obtenía la mayor parte de sus rendimientos en otro Estado miembro no pudiera disfrutar en este último de beneficios tales como el método y la escala de gravamen del *splitting* o de la deducción de ciertos gastos, de los que sí podían disfrutar los sujetos pasivos residentes en ese Estado.

23. En su sentencia, [8] el Tribunal, siguiendo a su Abogado General, [9] obvió contestar a esta cuestión al entender que se hallaba ante una situación puramente interna, a la que no se aplicaba el derecho comunitario. En efecto, el Sr. Werner, que tenía la nacionalidad alemana y había obtenido en su país la capacitación profesional, siempre había ejercido su actividad profesional en Alemania y la normativa fiscal que se le aplicaba era la de ese Estado, siendo el único elemento que salía del marco meramente nacional el hecho de que residiera en otro Estado miembro, sin que hubiera hecho uso del derecho a la libre circulación para establecerse en otro Estado miembro. Por esa razón, el Tribunal aceptó, en esta sentencia, que un Estado miembro impusiera a uno de sus nacionales una carga fiscal más gravosa cuando no residiera en su territorio. [10]

24. En abril de 1993, cuando hacía apenas tres meses que había dictado esta sentencia, llegaron al Tribunal las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof alemán que se habían suscitado en un litigio entre el Finanzamt Köln y el Sr. Schumacker, de nacionalidad belga y residente en Bélgica, sobre los requisitos de sujeción al impuesto sobre los rendimientos del trabajo por cuenta ajena que obtenía en Alemania. Esta vez las preguntas sí recibieron respuesta.

25. Al dictar sentencia en este asunto, el Tribunal realizó varios pronunciamientos que serán de gran utilidad para la resolución del asunto que estoy examinando.

8 — Sentencia de 26 de enero de 1993, Werner (C-112/91, Rec. p. I-429).

9 — Conclusiones del Abogado General Sr. Darmon, presentadas el 6 de octubre de 1992, en el asunto en el que recayó la sentencia Werner, citada en la nota 8 *supra*.

10 — Se trata de una sentencia cuyo contenido se considera superado por una parte de los autores, a la vista de las sentencias posteriores del Tribunal de Justicia. Véase Keeling, E.: «Some observations on Finanzamt Köln-Altstadt *v* Roland Schumacker» en *The EC Tax Journal*, Volume I, 1995/96, Issue 2, pp. 135 y ss., especialmente, pp. 143 y 144, y doctrina citada por la autora.

Declaró, en primer lugar, que el artículo 48 del Tratado puede limitar el derecho de un Estado miembro de 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 su territorio, un trato menos favorable que el otorgado a un nacional propio que se encuentre en la misma situación. [11]

26. En segundo lugar, apreció que una normativa que se aplica independientemente de la nacionalidad del sujeto pasivo, pero que establece una distinción basada en el criterio de la residencia para denegar a los no residentes determinadas ventajas que concede a los residentes puede constituir una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad ya que, al ser los no residentes con mayor frecuencia no nacionales, quienes resultarán perjudicados serán, en su mayoría, nacionales de otros Estados miembros. [12]

Mas, en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y de los no residentes no son comparables por lo general, de manera que el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un residente no será, por regla general, discriminatorio y el artículo 48 del Tratado no se opondrá, en principio, a que un Estado miembro grave los ingresos de un no residente que ocupa un empleo por cuenta ajena en su territorio con mayor rigor que los de un residente que ocupe el mismo empleo. [13]

27. Para llegar a esta conclusión, el Tribunal había tenido en cuenta que los ingresos obtenidos en un Estado por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, que se centralizan en el Estado en el que reside, y que 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 sus circunstancias personales y familiares, es el lugar en que sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales, lugar que coincide, en general, con su residencia habitual. Esta situación se diferencia de la del sujeto pasivo residente que percibe normalmente la parte principal de sus ingresos en el Estado de residencia donde se dispondrá, con frecuencia, de toda la información necesaria para apreciar su capacidad contributiva global, teniendo en cuenta sus circunstancias personales y familiares. [14]

La distinción entre sujetos pasivos residentes y sujetos pasivos no residentes es objetiva. La residencia es el criterio de sujeción al impuesto en el que, aún hoy, se basa el derecho fiscal internacional, plas-

11 — Sentencia Schumacker, citada en la nota 1 *supra*, apartado 24.

12 — *Ibidem*, apartados 27 y 28.

13 — *Ibidem*, apartados 31, 34 y 35.

14 — *Ibidem*, apartados 32 y 33.

mado en el modelo de convenio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) en materia de doble imposición. [15]

28. No obstante, la situación del Sr. Schumacker no encajaba en este esquema general, en la medida en que percibía la mayor parte de sus ingresos imponibles de una actividad ejercida en Alemania y, siendo residente en Bélgica, no percibía en ese Estado ingresos significativos, de manera que este último no podía concederle las ventajas resultantes de sus circunstancias personales y familiares.

El Tribunal entendió que entre un 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 sobre la renta, de las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo; y que, *cuando se trata 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,* [16] la discriminación consiste en que las circunstancias personales y familiares de este no residente no se toman en consideración ni en el Estado de residencia ni en el Estado de empleo. [17]

29. El Tribunal no aceptó como justificación de esta discriminación ni la necesidad de mantener la coherencia del régimen tributario aplicable, evitando que las circunstancias personales y familiares del no residente se tomaran en consideración por partida doble ya que, en la situación del Sr. Schumacker, la carga fiscal en el Estado de residencia era insuficiente para ello, ni las dificultades de carácter administrativo que pueden plantearse al Estado miembro de empleo para averiguar los ingresos que obtienen en su Estado de residencia los no residentes que trabajen en su territorio, ya que la Directiva 77/799/CEE [18] ofrece posibilidades de obtener informaciones comparables a las existentes entre los servicios tributarios internos.

30. El Tribunal realizó una interpretación en el mismo sentido en la sentencia Wielockx, dictada pocos meses después. [19] El

15 — Quaghebeur, M.: «A bridge over muddled waters. Coherence in the case law of the Court of Justice of the European Communities relating to discrimination against non-resident taxpayers» en *The EC Tax Journal* Volume I, 1995/96, Issue 2, pp. 109 y ss., especialmente, p. 133.

16 — Farmer, P.: «Article 48 and the taxation of frontier workers» en *European Law Review*, 1995, pp. 310 y ss., especialmente, p. 317, considera que el Tribunal desestimó, de manera implícita, la tesis sostenida por el Reino Unido en el acto de la vista, consistente en que sólo podía considerarse que los no residentes se hallaban en la misma situación que los residentes si no disponían de ninguna renta en un Estado distinto al Estado de empleo.

17 — Sentencia citada en la nota 1 *supra*, apartados 36 a 38. Además de la existencia de una discriminación material entre nacionales comunitarios no residentes y nacionales residentes en Alemania, se puso de manifiesto una discriminación no justificada de carácter procedimental, consistente en denegar a los nacionales comunitarios que no tuvieran su domicilio ni su residencia habitual en su territorio, pero que obtenían en él rendimientos del trabajo por cuenta ajena, la posibilidad que se concedía a los residentes, por una parte, de acogerse a la regularización anual de las retenciones sobre el salario, con lo que se les privaba, por razones de economía administrativa, de alegar elementos de determinación del impuesto tales como los gastos necesarios para la obtención de las rentas, los gastos especiales o las cargas extraordinarias y, por otra parte, de pedir la liquidación anual del impuesto por parte de la administración.

18 — Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94).

19 — Citada en la nota 2 *supra*.

Sr. Wielockx era un ciudadano belga residente en su país que ejercía, en calidad de asociado independiente, la profesión de fisioterapeuta en los Países Bajos, donde obtenía la totalidad de sus rendimientos y donde se gravaban en virtud del convenio concluido entre los dos Estados para evitar la doble imposición. A pesar de que la Ley del impuesto sobre la renta autorizaba a que los sujetos pasivos no residentes, que percibieran el 90 % de su renta mundial en los Países Bajos, efectuaran deducciones por obligaciones personales y gastos extraordinarios, no se les permitía deducir el importe destinado a la reserva para la vejez. [20] Por el contrario, los sujetos pasivos residentes podían deducir de la renta derivada de su actividad empresarial los importes destinados a la reserva para la vejez y esa renta se incrementaba con los importes que se retiraban de la reserva. Al cumplir los sesenta y cinco años, la reserva para la vejez se suprime, se califica entonces de rendimiento y queda sometida al pago del impuesto, bien una vez sobre el capital total, bien de manera diferida sobre los rendimientos de dicho capital abonados periódicamente.

31. En esta sentencia, el Tribunal apreció que, si en materia de deducciones de sus rendimientos imponibles, el sujeto pasivo no residente no recibe el mismo trato fiscal que su homólogo residente, sus circunstancias personales no serán tomadas en consideración ni por la administración tributaria del Estado en el que ejerce la actividad profesional, porque no reside, ni por el Estado de residencia, porque no obtiene ningún rendimiento, de manera que resultará gravado con una imposición global superior y estará en desventaja en relación con su homólogo residente. La discriminación surgía, aquí, porque el sujeto pasivo no residente, que obtenía la totalidad de sus rendimientos en el Estado en el que ejercía la actividad profesional, carecía del derecho a constituir una reserva para la vejez deducible bajo los mismos requisitos fiscales que el sujeto pasivo residente.

32. En ese asunto, sin embargo, en el que se solicitaba el derecho de practicar una deducción derivada de las circunstancias personales del sujeto pasivo, no constaba ni se discutía si éste obtenía también la totalidad o la casi totalidad de la renta familiar en el Estado miembro en el que ejercía su actividad profesional.

b) La respuesta a la cuestión prejudicial

33. Como he indicado al exponer la legislación alemana en vigor, en la actualidad se permite que los nacionales comunitarios casados que residan con su cónyuge en otro Estado miembro y que cumplan los requisitos exigidos puedan ser considerados

20 — El apartado 1 del artículo 44 d de la Ley de 16 de noviembre de 1972, que completó la Nederlandse wet op de inkomstenbelasting de 16 de diciembre de 1964 (Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas), establece un régimen fiscal voluntario de reserva para la vejez en favor de los trabajadores por cuenta propia en virtud del cual, los interesados pueden reservar una parte de los rendimientos derivados de su actividad empresarial con el fin de constituir una reserva para la vejez que ofrece la ventaja de que las cantidades ahorradas permanecen en la empresa.

sujetos pasivos por obligación personal, computándoseles las rentas de fuente extranjera para aplicar la progresividad del impuesto, y con derecho a efectuar deducciones por razón de las circunstancias personales y familiares, tales como los gastos necesarios para la obtención de las rentas, los gastos en concepto de previsión social y por hijos a cargo, disfrutando asimismo del derecho de optar por el método y la escala de gravamen del *splitting*.

34. El demandante en el litigio principal reconoce que las nuevas normas permiten tratar a los nacionales comunitarios no residentes que obtienen ingresos sujetos al impuesto sobre la renta en Alemania de manera equitativa y conforme con el derecho comunitario. Afirma, sin embargo, que los trabajadores comunitarios casados no residentes en Alemania que no cumplen los requisitos que impone la ley para tributar de forma conjunta sufren perjuicios considerables en comparación con los contribuyentes casados residentes. Estos perjuicios consisten en la imposibilidad de deducir dos veces de la base liquidable la cantidad a tanto alzado en concepto de gastos de previsión social y, principalmente, en que se les deniega el derecho de optar por el método y la escala de gravamen del *splitting*. En su opinión, dado que las parejas residentes en Alemania disponen de ese derecho de opción, aunque perciban rentas generadas en el extranjero exentas del impuesto en Alemania, los trabajadores no residentes que se hallan en una situación semejante deben disponer del mismo derecho de opción.

35. Se desprende de los documentos que obran en los autos que los rendimientos del trabajo que obtuvo el Sr. Gschwind en Alemania ascendieron en 1992 a 84.047 DM y representaron la totalidad de su renta propia y el 58,32 % de la renta de la pareja, mientras que los rendimientos de su esposa en los Países Bajos se elevaron, en el mismo ejercicio, a 55.209 DM y representaron también la totalidad de su renta propia y el 41,68 % de la renta de la pareja. De acuerdo con la Ley alemana, en estas circunstancias, la única manera en la que hubieran podido optar por tributar conjuntamente habría sido que ambos establecieran una residencia real, aunque fuera secundaria, en territorio alemán, sin que bastara el que únicamente el Sr. Gschwind poseyera esa residencia.

36. La tesis del Sr. Gschwind consiste en mantener que, a pesar de que no reside junto con su esposa en Alemania, de que las rentas que obtiene la pareja sólo quedan sujetas a imposición en ese Estado en un 58,32 % y de que las rentas de fuente extranjera son superiores al doble de la cantidad fijada como límite absoluto en 24.000 DM, debe, en virtud del derecho comunitario, recibir el mismo trato fiscal que si él y su esposa cumplieran la condición de residencia común en ese Estado.

37. No estoy de acuerdo con esta tesis por las razones que paso a exponer a continuación.

38. Según la jurisprudencia establecida por este Tribunal, las normas de 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, produzca, de hecho, el mismo resultado. [21]

39. Al igual que ocurría en el asunto Schumacker, la normativa controvertida se aplica independientemente de la nacionalidad del sujeto pasivo. Sin embargo, cuando, para apreciar desde el punto de vista fiscal la situación matrimonial del sujeto pasivo, una reglamentación establezca una distinción basada en la residencia o en el volumen de renta de fuente extranjera de la pareja, e imponga unos requisitos que pueden cumplir con mayor facilidad los residentes que los no residentes, se producirá el riesgo de perjudicar en mayor medida a los nacionales de los otros Estados miembros, ya que los no residentes son, con mayor frecuencia, no nacionales. En estas condiciones, es cierto que una normativa de esas características puede producir una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad.

40. Ahora bien, el Tribunal también viene interpretando 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. [22]

41. Para dilucidar si se da tal discriminación indirecta por razón de la nacionalidad habrá que averiguar si, cuando se aplica al Sr. Gschwind una norma distinta que a los sujetos pasivos residentes, se hallan en una situación comparable, en cuyo caso la respuesta será afirmativa o si, por el contrario, están en una situación distinta, caso en el que la respuesta deberá ser negativa.

42. A este respecto reviste particular importancia la afirmación del Tribunal de que, en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y la de los no residentes no son comparables. Creo que esta apreciación debe seguir siendo el punto de partida a la hora de compaginar el principio de igualdad de trato en favor de los trabajadores que hacen uso de su derecho de libre circulación y la potestad tributaria de los Estados miembros en materia de impuestos directos. En mi opinión, al dictar las sentencias Schumacker y Wielockx, el Tribunal no pretendió acabar con el principio generalmente admitido por el derecho fiscal internacional, incorporado al derecho de los Estados miembros a través del modelo de convenio de la OCDE en materia de doble imposición, de que corresponde al Estado de residencia gravar al sujeto pasivo de manera global, teniendo en cuenta los

21 — Sentencia de 12 de febrero de 1974, Sotgiu (152/73, Rec. p. 153), apartado 11.

22 — Sentencias Schumacker y Wielockx citadas en las notas 1 y 2 *supra*, apartados 30 y 17, respectivamente.

elementos inherentes a sus circunstancias personales y familiares.

43. La situación del Sr. Schumacker y la del Sr. Gschwind sólo tienen en común, por un lado, el hecho de que ni ellos ni sus cónyuges eran residentes en Alemania y, por otro lado, que, en un determinado ejercicio fiscal, ambos percibieron la totalidad de sus rendimientos en Alemania.

Las diferencias que los separan son, sin embargo, determinantes. En primer lugar, para el Sr. Schumacker, esos rendimientos constituyeron también la práctica totalidad de los ingresos de su familia, mientras que para el Sr. Gschwind significan poco más de la mitad de la renta familiar, concretamente, el 58,38 % en 1991 y el 58,32 % en 1992. En segundo lugar, en su Estado de residencia ni el Sr. Schumacker ni su esposa tuvieron ingresos significativos que permitieran la consideración de sus circunstancias personales y familiares, mientras que, aun careciendo el Sr. Gschwind de rendimientos en el Estado de residencia, su esposa obtuvo en ese Estado el 41,62 % en 1991 y el 41,68 % en 1992 de la renta de la unidad familiar. Además, Alemania ha modificado su legislación de manera que concede a un trabajador como el Sr. Gschwind las mismas deducciones relacionadas con sus circunstancias personales y familiares de que disfruta un residente. La única salvedad que se establece consiste en denegarle el derecho de optar por la tributación conjunta de sus rentas con las de su cónyuge al estimar, viendo que más del 41 % de la renta mundial de la pareja se genera en el Estado de residencia, que esa renta es lo suficientemente significativa para permitir que ese Estado tome en consideración las circunstancias familiares del sujeto pasivo.

44. He repasado el caso del Sr. Schumacker, que resultaba discriminado porque, hallándose en una situación comparable a los fines del impuesto sobre la renta a la de un residente que ocupara el mismo empleo, sus circunstancias personales y familiares no eran tomadas en consideración ni en el Estado de empleo ni en el Estado de residencia. He demostrado también que la situación del Sr. Gschwind se diferencia netamente de la del Sr. Schumacker.

Me queda por examinar si hay diferencias objetivas entre la situación del Sr. Gschwind como sujeto pasivo del impuesto sobre la renta en Alemania y la de un sujeto pasivo residente que ocupe el mismo empleo.

45. Para averiguar si el Sr. Gschwind es objeto de discriminación encubierta por razón de la nacionalidad, no servirá compararlo con un contribuyente residente en Alemania cuya esposa resida en otro Estado miembro, ya que el derecho de optar por la aplicación del método y de la escala de

gravamen del *splitting* que solicita va ligado al hecho del matrimonio y sólo se concede sin condiciones a los casados no separados que sean ambos residentes. En mi opinión, la comparación habrá que hacerla con una pareja de residentes en Alemania cuando uno de los cónyuges trabaje en los Países Bajos.

46. Existen diferencias objetivas considerables entre la situación de una pareja casada residente en Alemania en la que uno de los cónyuges trabaja en los Países Bajos y la del matrimonio Gschwind: en la pareja de residentes, uno de los cónyuges será sujeto pasivo por obligación real en los Países Bajos, pero la pareja quedará sujeta al impuesto en Alemania por la totalidad de su renta, con la consecuencia de que podrán optar por la tributación conjunta porque será en ese Estado donde se considerarán sus circunstancias personales y familiares. En el caso del matrimonio Gschwind, en cambio, la esposa es una trabajadora sedentaria que está sujeta a imposición en los Países Bajos por obligación personal, país en el que se toman en cuenta sus circunstancias personales y donde disfruta de las deducciones reconocidas en favor de las parejas casadas. Además, ni ella ni las rentas que obtiene, que representan más del 41 % del total devengado por la pareja, tienen ninguna conexión material ni personal con el territorio alemán que justifique el que sean computadas en ese Estado, a los efectos de reducir la carga impositiva de su esposo.

Como indica el Gobierno alemán, es cierto que, al obtener el Sr. Gschwind los rendimientos más elevados de la pareja, quedaría globalmente sometido a un tipo de gravamen más bajo si hubiera que computar las rentas de su esposa y si se efectuaran dos deducciones de los ingresos íntegros en lugar de una, mientras que a la esposa no se le aplicaría un tipo de gravamen más elevado, dado que los rendimientos de ambos no se sumarían en los Países Bajos al tributar ella de manera individual.

Además, la renta de la Sra. Gschwind sólo debe quedar gravada en los Países Bajos. De lo contrario, el mismo hecho imponible quedaría sujeto a tributación dos veces, sin posibilidad de aplicar, en los Países Bajos, ni el método de la exención ni el de la imputación y habría dos Estados que gravarían la renta mundial de la Sra. Gschwind como Estados-residencia. [23]

47. En mi opinión, la tesis del Sr. Gschwind sólo podría acogerse, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, si, como consecuencia de haber ejercido el derecho de libre circulación, sus circunstancias personales y familiares no pudieran ser tomadas en consideración ni en el Estado de empleo ni en el Estado de residencia.

Sin embargo, el Estado de empleo le concede todas las deducciones personales

23 — Caamaño Anido, M.A., y Calderón Carrero, J.M.: «Principio de no discriminación por razón de la nacionalidad: Aplicación en el ámbito de la imposición directa (IRPF)» en *Jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Comentarios y concordancias con la legislación española)* 1992-1995, Ed. La Ley-Actualidad, Madrid 1997, pp. 96 y ss., especialmente, pp. 104 y 105.

y familiares que reconoce a los residentes, con la excepción de las ventajas inherentes al método del *splitting* tales como la deducción por partida doble de la cantidad a tanto alzado en concepto de gastos de previsión social o la deducción de gastos por consulta de asesores fiscales, independientemente de cual sea el cónyuge beneficiario o el que los haya abonado. Ello se explica, a mi parecer, porque el cónyuge en cuyo favor se haría la segunda deducción es no residente, trabaja en otro Estado miembro y obtiene de su trabajo los ingresos suficientes, no sólo para estar afiliado a la seguridad social de ese Estado, sino también para quedar sujeto a imposición, de manera que sus circunstancias personales y familiares le serán apreciadas en ese Estado de acuerdo con su normativa. No veo por qué Alemania debería permitir que el Sr. Gschwind dedujera dos veces de la base imponible conjunta la cantidad de 3.510 DM en concepto de gastos de previsión social, cuando su esposa está empleada en los Países Bajos, cotiza en ese Estado miembro y, es de suponer, esas cotizaciones se le tienen en cuenta en su liquidación de impuestos.

48. El Tribunal se ha pronunciado, en la reciente sentencia Gilly, [24] sobre el hecho de que Alemania, como Estado de empleo, no tomaba en consideración la situación familiar del contribuyente no residente. En esta decisión, afirmó que, si bien el sujeto pasivo obtenía, a título individual, sus rendimientos salariales en Alemania, éstos se incluían en la base imponible del impuesto sobre la renta de las personas físicas de su domicilio fiscal en Francia, país en el que disfrutaba, en consecuencia, de las ventajas fiscales, desgravaciones y deducciones previstas por la legislación francesa, añadiendo que, en tales circunstancias, las autoridades fiscales alemanas no estaban obligadas a tomar en consideración su situación personal y familiar.

49. Otra cosa es que la normativa en materia de impuestos directos de los Países Bajos no contemple la aplicación de idénticas medidas que la legislación alemana en cuanto a la protección de la familia. Sin embargo, los Estados miembros, al regular el impuesto sobre la renta, disfrutan de la potestad de establecer las medidas que crean más adecuadas al objeto de proteger a la institución familiar, mientras respeten, al hacerlo, las normas de derecho comunitario. En este caso están obligados a conceder a los trabajadores migrantes iguales ventajas fiscales que a los residentes en Alemania que se hallen en la misma situación objetiva. Sin embargo, el Sr. Gschwind y su esposa no están en una situación objetiva similar a la de una pareja de residentes, de los que uno se desplaza a los Países Bajos para realizar un trabajo asalariado.

Debo concluir, por tanto, que el hecho de que la legislación alemana del impuesto sobre la renta deniegue a un trabajador en la situación del Sr. Gschwind, el derecho de optar por el método y la escala de gravamen del *splitting* no constituye una discri-

24 — Sentencia de 12 de mayo de 1998, Gilly (C-336/96, Rec. p. I-2793), apartado 50.

minación encubierta por razón de la nacionalidad.

c) Cuando hay que entender que un contribuyente no residente percibe la mayor parte de sus ingresos y casi la totalidad de sus ingresos familiares en un Estado miembro

50. En la sentencia Schumacker, el Tribunal de Justicia se limitó al examen de la situación en la que el contribuyente percibía, en el Estado de empleo, la mayor parte de sus ingresos y la casi totalidad de sus ingresos familiares, sin entrar a considerar a partir de qué porcentaje había que entender que se daba este supuesto. En el apartado 46 de esa sentencia se recoge el ejemplo de Alemania, Estado que ya concedía a los trabajadores fronterizos residentes en los Países Bajos, que ejercían una actividad en Alemania, las ventajas fiscales resultantes de la consideración de sus circunstancias personales y familiares, incluida la escala de gravamen del *splitting*, asimilando esos ciudadanos comunitarios a los nacionales alemanes cuando obtenían, al menos, el 90 % de sus ingresos en territorio alemán, conforme a la Ausführungsgesetz Grenzgänger Niederlande, de 21 de octubre de 1980. [25]

Además, la Ley relativa a los trabajadores fronterizos (Grenzpendlergesetz), de 24 de junio de 1994, hizo extensivo a todos los trabajadores fronterizos que obtuvieran, por lo menos, el 90 % de su renta mundial en Alemania, antes de que se dictara la sentencia Schumacker, el régimen previsto para los trabajadores residentes en Alemania.

51. La Comisión, por su parte, adoptó la Recomendación 94/79/CE [26] cuya finalidad era, entre otras, poner en conocimiento de los Estados miembros las disposiciones que, a su juicio, podían garantizar que los no residentes se beneficiaran de un trato fiscal tan favorable como el de los residentes, cuando la parte preponderante de sus rentas se obtuviera en el país en el que desarrollan la actividad.

En esta Recomendación, la Comisión exhorta a los Estados miembros a no someter determinadas rentas, entre las que figuran los rendimientos procedentes del ejercicio de profesiones asalariadas, a un impuesto superior al que ese Estado establecería si el contribuyente, su cónyuge y sus hijos fueran residentes en el mismo Estado miembro. La Comisión propugna subordinar la aplicación de esta medida a la condición de que las rentas que sean imponibles en el Estado miembro en el que la persona física no sea residente constituyan, como mínimo, un 75 % de la

25 — 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.

26 — Recomendación 94/79/CE de la Comisión, de 21 de diciembre de 1993, relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto de aquel en el que residen (DO 1994, L 39, p. 22).

renta total imponible de esa persona durante el año fiscal.

52. Dejando aparte el detalle de que se trata de una recomendación que, como tal, carece de efecto vinculante para los Estados miembros, el texto no contempla el trato que el Estado que somete a tributación las rentas del cónyuge que obtiene en su territorio, al menos, el 75 % de su renta debe otorgar a las rentas del otro cónyuge no residente cuando se trata de acceder a un método como el del *splitting* por el que las rentas de los cónyuges tributan conjuntamente. [27]

53. Mientras el Consejo no adopte directivas de armonización de las disposiciones fiscales aplicables a la imposición directa, [28] y es poco probable que lo haga a corto o a medio plazo, [29] opino que la exigencia impuesta por este Tribunal para considerar que no existe ninguna diferencia de situación objetiva que justifique una desigualdad de trato entre un residente y un no residente, consistente en que el no residente obtenga en el Estado de empleo la mayor parte de sus ingresos, se cumple tanto si el límite se sitúa en el 90 % como en el 75 % de la renta total del sujeto pasivo.

54. A pesar de que el sujeto pasivo del impuesto es el individuo y no la pareja, lo cierto es que un método como el del *splitting* está destinado a apreciar la capacidad económica de ambos cónyuges. Por esa razón, cuando se trata de conceder el derecho de optar por la tributación conjunta prescindiendo de la condición de residencia que se exige normalmente, me parece lógico que se requieran en su lugar otras condiciones: que las rentas de la pareja queden, en su mayor parte, en un 90 % como prevé Alemania, o en un 75 % como propone la Comisión, sujetas a tributación por ese Estado y que, en caso contrario, la renta extranjera que resulte exenta en ese Estado, que se toma en consideración únicamente para determinar el tipo de gravamen aplicable a las rentas sujetas, a los efectos de la progresividad del impuesto, quede fijada en una cantidad relativamente poco elevada. En cualquier caso, lo cierto es que la renta que obtuvo el Sr. Gschwind en Alemania no representó más que el 58 % de la renta total de la pareja.

55. De esta manera se conceden al trabajador comunitario no residente, que obtiene en el territorio del Estado de empleo la mayor parte de sus ingresos, y a las parejas de casados no residentes, que obtienen en su territorio la casi totalidad de los ingresos familiares, el mismo régimen que a los trabajadores residentes ya que, de lo contrario, habría grandes posibilidades de que las circunstancias personales y familiares

27 — Schaffner, J.: «L'arrêt Schumacker du 14 février 1995: Synthèse de la jurisprudence fiscale de la Cour de justice des Communautés Européennes en matière de libre circulation des travailleurs» en *Revue des affaires européennes* 1995, nº 2, pp. 86 y ss., especialmente, p. 92.

28 — Lyons, T.: «Discrimination against individuals and enterprises on grounds of nationality: direct taxation and the European Court of Justice» en *The EC Tax Journal* 1995, pp. 27 y ss., especialmente, p. 35.

29 — El apartado 2 del artículo 100 A del Tratado establece que el apartado 1, que regula la adopción de actos por mayoría cualificada no se aplica, entre otras, a las disposiciones fiscales.

del contribuyente no se consideraran ni en el Estado de empleo ni en el Estado de residencia.

En cambio, la aplicación del régimen de los residentes, en lo que se refiere al método y a la escala de gravamen del *splitting*, se deniega cuando las rentas que obtiene ese trabajador comunitario en su territorio, a pesar de ser más del 90 % de su renta personal, no representan la casi totalidad de los ingresos de la familia ya que, en estas condiciones, es el Estado de residencia el que puede y debe apreciar de manera global la situación del sujeto pasivo, teniendo en cuenta los elementos inherentes a sus circunstancias familiares.

d) La incidencia en esta interpretación de la jurisprudencia sentada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Asscher [30]

56. Tanto el demandante en el litigio principal como la Comisión se basan en esta sentencia para afirmar que el Sr. Gschwind es objeto de discriminación prohibida por el artículo 48 del Tratado, dado que se le aplica una escala de gravamen distinta que a un trabajador casado residente en Alemania, lo que provoca que su base imponible quede sometida a un tipo de gravamen más elevado. Yo no estoy de acuerdo en que esta jurisprudencia resulte pertinente para sostener esta tesis.

57. El Sr. Asscher era un nacional neerlandés que trabajaba en los Países Bajos y residía en Bélgica, país en el que también ejercía una actividad profesional. De acuerdo con el convenio entre estos dos Estados para evitar la doble imposición, la renta obtenida en los Países Bajos estaba sujeta a tributación en ese Estado, mientras que todos los demás rendimientos tributaban en Bélgica. En este Estado, los rendimientos percibidos en los Países Bajos estaban exentos de tributación, pero eran computados para fijar el tipo de gravamen de manera que se respetara la progresividad del impuesto. Desde que había trasladado su residencia a Bélgica, se encontraba sometido exclusivamente a la legislación de seguridad social de ese Estado y estaba afiliado, con carácter obligatorio, al régimen de trabajadores autónomos.

58. A raíz de una modificación legislativa realizada por los Países Bajos en el año 1989, se estableció una percepción combinada del impuesto sobre la renta y de las cotizaciones de los seguros sociales, que se efectúa en función de una base uniforme, por lo que la base liquidable y la base de cálculo de las cotizaciones sociales coinciden y el importe exento es el mismo para el impuesto y para las cotizaciones.

La escala de gravamen establecía, para el primer tramo, dos tipos distintos. Para los

30 — Sentencia de 27 de junio de 1996, Asscher (C-107/94, Rec. p. I-3089).

sujetos pasivos residentes en los Países Bajos o asimilados, que eran aquellos cuya renta mundial consistía exclusivamente o casi exclusivamente en rendimientos imponibles en los Países Bajos, el tipo de gravamen sobre el primer tramo era del 13 % y el tipo de las cotizaciones a los seguros sociales generales, del 22,1 %. El tipo aplicable al primer tramo impositivo de los sujetos pasivos residentes y asimilados ascendía, así, al 35,1 %. En cambio, para los sujetos pasivos no residentes que obtenían en los Países Bajos menos del 90 % de su renta mundial y que no estaban obligados a cotizar a los seguros sociales neerlandeses, el tipo de gravamen sobre el primer tramo era del 25 %. Y éste fue el tipo que se aplicó al Sr. Asscher sobre los rendimientos obtenidos en los Países Bajos.

59. De las cinco cuestiones prejudiciales planteadas en el asunto Asscher, las que tienen alguna relación con el asunto Gschwind son la primera y la segunda, por las que el Tribunal de Justicia debió decidir si el artículo 52 se oponía a que un Estado miembro aplicara, a un nacional comunitario que ejercía una actividad por cuenta propia en su territorio y que, a la vez, ejercía otra actividad por cuenta propia en otro Estado miembro en el que residía, un tipo de gravamen del impuesto sobre la renta superior al aplicable a los residentes que ejercían la misma actividad y, si influía en la respuesta a esta cuestión la circunstancia de que menos del 90 % de la renta mundial del sujeto pasivo consistiera en rendimientos computables, a efectos de este impuesto, en el Estado de empleo.

60. Es cierto que el Tribunal recoge, en el apartado 43 de la sentencia Asscher, la jurisprudencia sentada en los apartados 36 a 38 de la sentencia Schumacker, afirmando que el hecho de que un Estado miembro niegue ventajas fiscales vinculadas a las circunstancias personales y familiares de un sujeto pasivo que trabaja en su territorio sin ser residente es discriminatorio en la medida en que el no residente obtiene la totalidad o la práctica totalidad de su renta mundial en dicho Estado, ya que los rendimientos que percibe en el Estado de residencia son insuficientes para permitir que se consideren sus circunstancias personales y familiares.

61. Confieso, sin embargo, que me resulta difícil descubrir el paralelismo entre la situación del Sr. Schumacker, cuyas circunstancias de hecho ya he examinado, y la del Sr. Asscher, que era director en los Países Bajos de una sociedad de responsabilidad limitada, de la que era el único socio y, a la vez, ejercía una actividad profesional en Bélgica, donde administraba una sociedad, y percibía rentas en ambos Estados, de las que sólo consta en los autos que, en los Países Bajos, no constituían el 90 % de su renta mundial.

El primero reivindicaba el derecho a que el Estado de empleo tuviera en cuenta, a los efectos del impuesto sobre la renta, sus circunstancias personales y familiares, aplicándole las correspondientes deducciones y el método y la escala de gravamen del *splitting,* ya que el Estado de residencia no podía concederle ninguna ventaja, al no percibir ingresos apreciables en su territorio. El segundo no percibía en los Países Bajos la casi totalidad de sus rendimientos, obtenía rentas en el Estado de residencia, cuyo porcentaje sobre los rendimientos totales no constaba en los autos y, lo que

considero como diferencia trascendental, solicitaba que en los Países Bajos se le aplicara el mismo tipo de gravamen del impuesto sobre la renta que a los residentes, sin penalizarlo por no estar obligado a cotizar a la seguridad social en ese Estado; no pretendía que se le consideraran sus circunstancias personales ni familiares en los Países Bajos.

62. Resulta cierto también que el Tribunal abandonó muy pronto en esta sentencia la línea de razonamiento que había seguido en la sentencia Schumacker pues, en el apartado 45, afirmó que, en el caso de autos la diferencia de trato (no dice entre quiénes, pero deduzco que debe ser entre el residente y el no residente, independientemente de que éste perciba en el Estado de residencia ingresos considerables) estriba en el hecho de que se aplica un tipo de gravamen del 25 % sobre el primer tramo a los no residentes que obtienen en los Países Bajos menos del 90 % de sus ingresos mundiales, mientras que a los residentes en los Países Bajos que ejercen la misma actividad económica se les aplica un tipo de gravamen del 13 % sobre el primer tramo impositivo, aunque obtengan en dicho país menos del 90 % de sus ingresos mundiales.

63. A continuación, comprueba que, por aplicación del Convenio entre Bélgica y los Países Bajos para evitar la doble imposición, el Estado de residencia, en ese caso Bélgica, tenía la posibilidad de computar los ingresos obtenidos en el otro Estado para calcular la cuota del impuesto sobre el resto de la renta del sujeto pasivo, con el fin de aplicar la regla de la progresividad. El Tribunal concluye que, en esas circunstancias, el hecho de ser no residente en los Países Bajos no permitía al sujeto pasivo eludir la regla de la progresividad y que los dos grupos de sujetos pasivos estaban en una situación comparable respecto a dicha regla.

64. Ahora bien, en el presente asunto no se discute sobre la aplicación ni en el Estado de empleo ni en el Estado de residencia de la regla de la progresividad del impuesto, sino que se trata de decidir si existe o no diferencia de situación objetiva que pueda justificar una desigualdad de trato en lo que se refiere a la consideración, a los efectos del impuesto sobre la renta, de las circunstancias familiares del sujeto pasivo, entre un nacional comunitario en las circunstancias que concurren en el Sr. Gschwind y un nacional residente en el Estado de empleo.

VII. Conclusión

65. A la luz de las consideraciones que preceden propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión prejudicial planteada por el Finanzgericht Köln de la siguiente manera:

«El artículo 48 del Tratado CE no se opone a que la normativa del impuesto sobre la renta del Estado en el que está empleado un trabajador, que reside con su cónyuge en otro Estado miembro, condicione su derecho de optar por el método y la escala de gravamen del *splitting* al cumplimiento del requisito de que los rendimientos de ambos cónyuges estén sujetos a imposición en su territorio en, por lo menos, un 90 % o, en su defecto, al de que las rentas de fuente extranjera de la pareja exentas en el primer Estado no superen una cantidad fija, aun cuando el referido derecho de opción no esté sometido a ninguna condición respecto de las parejas casadas residentes en su territorio.»