SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)
de 25 de enero de 2007 *

En el asunto C-329/05,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 28 de junio de 2005, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de septiembre de 2005, en el procedimiento entre

Finanzamt Dinslaken

y

Gerold Meindl,

en el que interviene:

Christine Meindl-Berger,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, y los Sres. K. Lenaerts, E. Juhász, K. Schiemann y M. Ilešič (Ponente), Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sr. P. Léger;
Secretario: Sr. B. Fülöp, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 17 de mayo de 2006;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma y U. Forsthoff, en calidad de agentes,

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

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de julio de 2006;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial se refiere a la interpretación del artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación).

2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre el Finanzamt Dinslaken (en lo sucesivo, «Finanzamt») y el Sr. Meindl, porque el Finanzamt le había denegado a éste el régimen de tributación conjunta con su esposa, la Sra. Meindl-Berger.

Marco jurídico nacional

3 El artículo 26, apartado 1, primera frase, de la Ley del impuesto sobre la renta, en su versión vigente en 1997 (Einkommensteuergesetz 1997, en lo sucesivo, «EStG 1997»), reconoce a los cónyuges que no vivan permanentemente separados el derecho a optar por el régimen de tributación conjunta, de conformidad con el artículo 26b de la misma Ley o de seguir tributando individualmente. No obstante, sujeta ésta libertad de elección al requisito de que ambos cónyuges sean contribuyentes por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, es decir, que tengan su domicilio o su residencia habitual en Alemania.

4 No obstante, en virtud del artículo 1a, apartado 1, punto 2, de la EStG 1997, puede concederse el régimen de tributación conjunta, en determinadas circunstancias, teniendo en cuenta las rentas del cónyuge que no viva permanentemente separado, residente en el extranjero. Aunque no estén sujetas al impuesto sobre la renta alemán, de conformidad con dicha disposición, se utilizan tales rentas como elemento de cálculo en virtud del artículo 26b. Más concretamente, se tienen en cuenta para calcular el tipo aplicable a los ingresos del cónyuge sujeto pasivo del impuesto sobre la renta alemán a efectos de la aplicación del régimen denominado «de fraccionamiento» («splitting»).

5 Para tributar conjuntamente es necesario, por una parte, que el cónyuge, que sea sujeto pasivo por obligación personal, sea nacional de un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo (EEE) y que el otro cónyuge tenga su domicilio o su residencia habitual fuera de Alemania, pero en un país de la Unión o del EEE.

6 Por otra parte, la tributación conjunta sólo es posible cuando las rentas de ambos esposos para el año natural estén sujetas al impuesto sobre la renta alemán al menos en un 90 % o cuando las rentas no sujetas a dicho impuesto no superen la cantidad de 24.000 DEM.

7 En virtud del artículo 1, apartado 3, segunda frase, de la EStG 1997, la determinación de las rentas de los cónyuges que no viven permanentemente separados se realiza en dos fases. En la primera fase debe determinarse la cuantía de la renta global. En la segunda fase, dicha renta global es objeto de prorrateo entre las personas sujetas al impuesto sobre la renta alemán y las que no están sujetas a tal impuesto.

8 Al determinar la renta global se tiene en cuenta la totalidad de los rendimientos de los cónyuges sin distinción alguna según se hayan obtenido en Alemania o en el extranjero. El artículo 1a, apartado 1, punto 2, en relación con el artículo 1, apartado 3, segunda frase, de la EStG 1997 no establece ninguna regla especial sobre la manera de determinar los rendimientos, por lo que el concepto de rendimientos se deduce de la normativa fiscal alemana en materia de impuestos sobre la renta. Ello es admisible igualmente respecto a los rendimientos que no figuran en la certificación emitida por la administración tributaria del Estado de residencia o que se mencionan en dicha certificación como rentas no sujetas al impuesto. En efecto, a falta de disposiciones legales en sentido contrario, se considera que la referida certificación no tiene efecto vinculante.

El ligio principal y la cuestión prejudicial

9 El Sr. Meindl, nacional austriaco, reside en Dinslaken (Alemania). Su esposa, la Sra. Meindl-Berger, es nacional austriaca y reside en Innsbruck (Austria).

10 En 1997 (en lo sucesivo, «año controvertido»), el Sr. Meindl percibió en Alemania unos ingresos procedentes de actividades de carácter liberal y artesanal por un total

de 138.422 DEM. Durante ese mismo año su esposa dio a luz a una hija. El Estado austriaco le abonó entonces una prestación por parto, una asignación especial de maternidad y subsidios familiares. Según el Derecho austriaco, durante dicho período la Sra. Meindl-Berger no percibió ninguna renta sujeta a impuesto.

11 Con arreglo a los artículos 26 y 26b, de la EStG 1997, los esposos Meindl solicitaron que se les aplicara el régimen relativo a la tributación conjunta respecto al año controvertido.

12 El Finanzamt denegó dicha solicitud por considerar que no concurrían los requisitos establecidos en los artículos 1a, apartado 1, punto 2, y 1, apartado 3, de la EStG 1997. En efecto, según el Finanzamt, por un lado, la parte de las rentas de los cónyuges Meindl percibida en Alemania era inferior al límite del 90 % y, por otra, se había alcanzado el límite de 24.000 DEM, ya que la Sra. Meindl-Berger había cobrado del Estado austriaco prestaciones compensatorias por pérdida de salario, a saber, la prestación por parto y la asignación especial de maternidad, por importe de 26.994,73 DEM, sin tener en cuenta el subsidio familiar por hijo. Sostuvo que, además, en virtud de la EStG 1997, no estaban exentas del impuesto las prestaciones compensatorias por pérdida de salario ya que no habían sido abonadas con arreglo a ninguna disposición del Derecho alemán. Consideró que, por otra parte, el hecho de que dichas prestaciones no estuvieran sujetas al impuesto en virtud del Derecho austriaco no influía en absoluto en el hecho de que se las tomara en consideración al examinar una solicitud de tributación conjunta.

13 En consecuencia, el Finanzamt consideró que el Sr. M. Meindl debía estar sujeto al impuesto aplicable a las personas solteras y liquidó la cuota del impuesto sobre su renta en 45.046 DEM.

14 Tras una reclamación infructuosa contra dicha decisión del Finanzamt, el Finanzgericht acogió el recurso del Sr. Meindl. Declaró que éste tenía derecho a que se le aplicara el régimen de tributación conjunta, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1a, apartado 1, punto 2, y 26 de la EstG 1997.

15 Entonces el Finanzamt interpuso un recurso de casación ante el Bundesfinanzhof. A su juicio, no concurren los requisitos establecidos para la tributación conjunta. A este respecto, alega que la Sra. Meindl-Berger cobró del Estado austriaco unas prestaciones compensatorias por la pérdida de salario equivalentes a 26.994,73 DEM, cantidad que, por una parte, supera el límite de 24.000 DEM y, por otra, determina la reducción de la parte de los rendimientos de los cónyuges Meindl percibidos en Alemania por debajo del límite del 90 %. Por lo demás, el Finanzamt considera que debe definirse el concepto de rendimientos y que éstos deben determinarse exclusivamente según el Derecho fiscal alemán y no según el Derecho fiscal del Estado de residencia, a saber, el Derecho fiscal austriaco.

16 Alega, en particular, que las sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), y de 14 de septiembre de 1999, Gschwind (C-391/97, Rec. p. I-5451), confirmaron la conformidad del límite del 90 % con el Derecho comunitario.

17 En efecto, según el Finanzamt, el principio de libre circulación de los trabajadores que postula el artículo 48 del Tratado CE (actualmente artículo 39 CE, tras su modificación) no se opone a que, cuando la normativa de un Estado miembro conceda a las parejas casadas residentes el derecho a acogerse al régimen denominado «de fraccionamiento» («splitting»), la concesión de esta misma ventaja fiscal a las parejas casadas no residentes esté condicionada a que una parte sustancial de su renta global esté sujeta al impuesto en ese mismo Estado miembro.

18 El Sr. Meindl solicitó que se desestimara el recurso de casación.

19 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Constituye una vulneración del [artículo 52 del Tratado] que se deniegue a un contribuyente residente el régimen de tributación conjunta con su cónyuge,

residente en Austria y del que no está separado, por el hecho de que este cónyuge haya obtenido más del 10 % de los ingresos de la unidad familiar y más de 24.000 DEM y que tales ingresos están exentos del impuesto con arreglo al Derecho austriaco?»

Sobre la cuestión prejudicial

20 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide, esencialmente, que se dilucide si el artículo 52 del Tratado se opone a que el Estado miembro en el que reside un contribuyente le deniegue el régimen de tributación conjunta con su cónyuge, del que no está separado y que reside en otro Estado miembro, por el hecho de que este cónyuge haya obtenido en ese otro Estado miembro más del 10 % de los ingresos de la unidad familiar y más de 24.000 DEM, cuando los ingresos percibidos por dicho cónyuge en ese otro Estado miembro están exentos en él del impuesto sobre la renta.

21 Con carácter preliminar, procede recordar que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no es menos cierto que éstos deben ejercerla respetando el Derecho comunitario y, por consiguiente, abstenerse de toda discriminación basada en la nacionalidad (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de noviembre de 2003, Schilling y Fleck-Schilling, C-209/01, Rec. p. I-13389, apartado 22 y la jurisprudencia citada en dicho apartado) y, por otra, que las normas sobre igualdad de trato no sólo prohíben las discriminaciones manifiestas basadas en la nacionalidad, sino también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca de hecho al mismo resultado (sentencia Schumacker, antes citada, apartado 26 y jurisprudencia citada en dicho apartado).

22 En virtud de reiterada jurisprudencia, 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 (sentencias Schumacker, apartado 30, y Gschwind, apartado 21, antes citadas).

23 En materia de impuestos directos, la situación de los residentes y de los no residentes en un Estado no son comparables, por lo general, ya que los rendimientos obtenidos en el territorio de un Estado por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia, y ya que el lugar en que más fácilmente puede apreciarse la capacidad contributiva personal de un no residente, resultante de computar el conjunto de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, es el lugar en que se sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales, que coincide, por lo general, con su residencia habitual (sentencia de 1 de julio de 2004, Wallentin, C-169/03, Rec. p. I-6443, apartado 15 y jurisprudencia citada).

24 No obstante, según la resolución de remisión, el Sr. Meindl es contribuyente residente en el Estado en cuyo territorio obtiene la totalidad de los ingresos imponibles de la unidad familiar.

25 A este respecto, debe señalarse que se le dispensa un trato distinto del que recibe un contribuyente residente cuyo cónyuge, que sólo obtiene rentas que no están sujetas al impuesto, reside igualmente en ese Estado miembro. En efecto, tal contribuyente puede acogerse al régimen de tributación conjunta.

26 Pues bien, como ha señalado el Abogado General en el punto 36 de sus conclusiones, un contribuyente residente cuyo cónyuge reside en el mismo Estado miembro y obtiene en él únicamente rentas que no están sujetas al impuesto se encuentra objetivamente en la misma situación que un contribuyente residente cuyo cónyuge reside en otro Estado miembro y obtiene en él únicamente rentas no sujetas al impuesto, ya que, en ambos casos, los ingresos imponibles de la unidad familiar provienen de la actividad de uno solo de los cónyuges y, en ambos casos, se trata del contribuyente residente.

27 A este respecto, debe precisarse que, durante el año controvertido, la Sra. Meindl-Berger no obtuvo ingreso imponible alguno en el Estado de su residencia, dado que, en virtud de la normativa fiscal de ese Estado, las prestaciones compensatorias del salario de que se trata no constituían ingresos imponibles.

28 Además, debe señalarse que el requisito de residencia del cónyuge es una exigencia que podrán cumplir más fácilmente los nacionales del propio Estado que los de otros Estados miembros que se hayan instalado en Alemania para ejercer en dicho país una actividad económica, en la medida en que los miembros de las familias de éstos residen, más frecuentemente, fuera de dicho Estado miembro (véase, por analogía, la sentencia de 16 de mayo de 2000, Zurstrassen, C-87/99, Rec. p. I-3337, apartado 19).

29 En estas circunstancias, no puede estar justificada la decisión del Finanzamt de considerar al Sr. Meindl sujeto pasivo soltero, a pesar de estar casado y haber obtenido la totalidad de los ingresos imponibles de la unidad familiar en el Estado de su residencia, debido a que su esposa ha conservado su residencia en otro Estado miembro y ha obtenido en éste ingresos no sujetos al impuesto que exceden del 10 % de las rentas de la unidad familiar y de 24.000 DEM. En efecto, el Estado de residencia de tal contribuyente es el único Estado que puede tomar en consideración la situación personal y familiar de ese contribuyente, ya que éste no sólo reside en dicho Estado sino que, además, obtiene en él la totalidad de las rentas imponibles de la unidad familiar (véase, por analogía, la sentencia Zurstrassen, antes citada, apartado 23).

30 Dado que, en el presente caso, a efectos del régimen de tributación conjunta, el Sr. Meindl no puede beneficiarse en modo alguno de la toma en consideración de su situación personal y familiar, es necesario declarar que se trata de una discriminación prohibida por el artículo 52 del Tratado (véase, por analogía, la sentencia Wallentin, antes citada, apartado 17 y la jurisprudencia citada), aun cuando, según la liquidación tributaria a que se refiere el asunto principal, los rendimientos de ambos cónyuges respecto al año controvertido son inferiores al límite del 90 % y los ingresos que no están sujetos al impuesto sobre la renta alemán superan la cantidad de 24.000 DEM.

31 Debe señalarse, a este respecto, que la situación controvertida en el asunto principal es fundamentalmente distinta de la que dio lugar a la sentencia Gschwind, antes citada, ya que en ésta se declaró que la concesión de una ventaja fiscal, como la que reclama el Sr. Meindl, a las parejas casadas no residentes, siempre que al menos el 90 % de sus ingresos mundiales esté sujeto a tributación en el Estado miembro en el que se trabaja o, en caso de no alcanzar dicho porcentaje, que sus rentas de fuente extranjera exentas de gravamen en este Estado miembro no superen un determinado límite, es compatible con el Tratado cuando se preserva la posibilidad de tener en cuenta su situación personal y familiar en su Estado de residencia. Pues bien, éste no es el caso en el asunto principal.

32 Habida cuenta de todo lo que antecede, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 52 del Tratado se opone a que el Estado miembro en el que reside un contribuyente le deniegue el régimen de tributación conjunta con su cónyuge, del que no está separado y que reside en otro Estado miembro, por el hecho de que este cónyuge ha obtenido en ese otro Estado miembro más del 10 % de los ingresos de la unidad familiar y más de 24.000 DEM, cuando los ingresos percibidos por dicho cónyuge en ese otro Estado miembro están en él exentos del impuesto sobre la renta.

Costas

33 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 Primera) declara:

El artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación) se opone a que el Estado miembro en el que reside un contribuyente le deniegue el régimen de tributación conjunta con su cónyuge, del que no está separado y que reside en otro Estado miembro, por el hecho de que este cónyuge haya obtenido en ese otro Estado miembro más del 10 % de los ingresos de la unidad familiar y más de 24.000 DEM, cuando los ingresos obtenidos por dicho cónyuge en ese otro Estado miembro están en él exentos del impuesto sobre la renta.

Firmas