

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. PHILIPPE LÉGER

presentadas el 13 de julio de 2006¹

1. Mediante el presente procedimiento, el Bundesfinanzhof (Alemania) plantea al Tribunal de Justicia la cuestión de si el artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación) debe interpretarse en el sentido de que se opone a disposiciones nacionales en virtud de las cuales se deniega a un contribuyente residente la opción del régimen de tributación conjunta con su cónyuge, por el hecho de que éste reside en otro Estado miembro, en el que percibe ingresos que no se consideran imposables en ese Estado.

3. En virtud del artículo 1, apartado 1, de la EStG de 1997, las personas físicas que tengan su domicilio o su residencia habitual en el territorio nacional estarán sujetas al impuesto alemán sobre la renta por obligación personal. Con arreglo a lo dispuesto en el apartado 3 de dicha disposición, las personas físicas que no tengan ni su domicilio ni su residencia habitual en el territorio nacional, podrán solicitar que se les aplique el régimen de los sujetos pasivos por obligación personal si perciben ingresos alemanes en el sentido del artículo 49 de la EStG de 1997, y siempre que, o bien estos ingresos estén sometidos al impuesto alemán sobre la renta al menos en un 90 % («límite significativo relativo»), o bien la parte de ingresos exentos del impuesto en Alemania no supere la cantidad de 12.000 DEM («límite significativo absoluto»).

I. La legislación nacional

2. El régimen general alemán en materia de fiscalidad de las personas físicas se regula por lo que respecta al período controvertido en el litigio principal, en la Ley del impuesto sobre la renta en la versión que entró en vigor en 1997 (Einkommensteuergesetz, en lo sucesivo, «EStG de 1997»).

4. Por otro lado, el artículo 1a, apartado 1, número 2, de la EStG de 1997 prevé que, en el caso de nacionales de Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo (EEE), es posible que, a efectos de la aplicación del artículo 26 de la EStG de 1997, al cónyuge del esposo, sujeto pasivo por obligación personal en virtud del artículo 1, apartado 1 o del artículo 1, apartado 3, de la EStG de 1997, se le aplique el régimen de los sujetos pasivos por

1 — Lengua original: francés.

obligación personal, siempre que tenga su domicilio o residencia habitual en el territorio de otro Estado miembro de la Unión Europea o de un Estado miembro del Espacio Económico Europeo.

5. Además, los requisitos establecidos en el artículo 1, apartado 3, de la EStG de 1997 se aplican al cónyuge que no tenga ni su domicilio ni su residencia habitual en Alemania. Así pues, para que se considere sujeto pasivo por obligación personal al cónyuge no residente, la parte de ingresos gravados mediante el impuesto alemán debe ser igual o superior al 90 % de la totalidad de los ingresos mundiales de la pareja o bien los ingresos no sometidos al impuesto alemán no deben superar el límite significativo absoluto, es decir 24.000 DEM.

6. Los ingresos mundiales de la pareja deben calcularse con arreglo al Derecho alemán, con independencia de si han sido obtenidos en Alemania o en el extranjero. Dado que el artículo 1, apartado 3, segunda frase, en relación con el artículo 1a, apartado 1, punto 2, de la EStG de 1997 no establece una regla especial sobre la forma de calcular los ingresos, el concepto de «ingresos» debe obtenerse, según el tribunal remitente, del Derecho tributario alemán en materia de impuesto sobre la renta, aun cuando dichos ingresos no figuren o se hallen expresamente exentos del impuesto en la certificación del Estado de residencia.

7. Según el artículo 26 de la EStG de 1997, los esposos que no vivan permanentemente separados y que sean ambos sujetos pasivos por obligación personal en el sentido del artículo 1, apartado 1, o del artículo 1a de la EStG de 1997, podrán solicitar la tributación conjunta.

8. En tal caso, conforme al artículo 26b de la EStG de 1997, los ingresos de los cónyuges se suman y se les imputan conjuntamente. Se considera a los esposos, conjuntamente, sujetos pasivos del impuesto.

9. La finalidad de este método es tener en cuenta la situación personal y familiar de la pareja, permitiendo una tributación menos onerosa cuando existe una gran diferencia entre los ingresos de los cónyuges o cuando alguno de los cónyuges no percibe ningún ingreso. De esta manera, se garantiza el mínimo vital, puesto que los cónyuges se benefician de dos tramos de la base imponible exentos del impuesto sobre la renta.

10. Además, procede indicar que, en virtud del artículo 22, número 1, de la EStG de 1997, los ingresos procedentes de prestaciones periódicas, que no forman parte de la clase de ingresos descritos en el artículo 2,

apartado 1, números 1 a 6, de la EStG de 1997² se tendrán en cuenta, como pertenecientes a la categoría de «otros ingresos», a efectos del cálculo de los límites establecidos en los artículos 1 y 1a de la EStG de 1997.

11. Por último, según el artículo 3, número 1, letra d) y número 67, de la EStG de 1997, se consideran ingresos nacionales exentos del impuesto las prestaciones de maternidad y el subsidio por educación, abonados de acuerdo con el Derecho alemán.

II. Hechos y procedimiento principal

12. En el ejercicio de 1997, el Sr. Meindl, nacional austriaco residente en Alemania, percibió ingresos en este país procedentes de una actividad por cuenta propia así como de la explotación de una actividad artesanal por un importe total de 138.422 DEM. Su esposa, la Sra. Meindl-Berger, residente en Austria, no ha ejercido ninguna actividad profesional durante el ejercicio controvertido, pero obtuvo de la República de Austria una prestación por parto por importe de 142.586 ATS, una prestación de maternidad de 47.117 ATS y alrededor de 15.600 ATS en concepto de ayuda familiar, lo que equivale a un contravalor total de 26.994,73 DEM.

2 — Estos ingresos, enumerados en el artículo 2, apartado 1, primera frase, de la EStG de 1997, son los ingresos procedentes de una actividad agrícola o silvícola, los ingresos derivados de una actividad artesanal o comercial, los ingresos derivados de una actividad profesional independiente, los ingresos derivados de una actividad profesional por cuenta ajena, las rentas de capitales mobiliarios y los ingresos por arrendamientos.

13. Según el Derecho tributario austriaco, los «ingresos» percibidos por la Sra. Meindl-Berger no son imposables.

14. De acuerdo con el Derecho alemán, el Sr. Meindl solicitó al Finanzamt, la autoridad tributaria alemana competente, que se le aplicara el régimen de tributación conjunta. Su solicitud fue denegada por dicha autoridad que aplicó al Sr. Meindl el régimen de tributación individual por un importe de 45.046 DEM, considerándolo pues como soltero.

15. Por una parte, según el Finanzamt, no se cumplían los requisitos previstos en los artículos 1a, apartado 1, número 2, y 1, apartado 3, de la EStG de 1997, ya que la parte de ingresos percibidos por los cónyuges en Alemania era inferior al 90% de su importe total. Por otra parte, el importe de ingresos percibidos por la Sra. Meindl-Berger en Austria superaba el límite de 24.000 DEM fijado por lo dispuesto en los artículos 1, apartado 3, segunda frase, en relación con el artículo 1a, apartado 1, número 2, última frase, de la EStG de 1997.

16. En efecto, el Finanzamt considera que las prestaciones sociales que percibió la Sra. Meindl-Berger, al no haber sido abonadas de acuerdo con el Derecho nacional alemán, no están exentas del impuesto en virtud del artículo 3, número 1, letra d), de la EStG de 1997. Por ello, en virtud del artículo 22,

número 1, de la EStG de 1997, dichas prestaciones deberán tenerse en cuenta, en concepto de ingresos extranjeros, en el cálculo del límite significativo.

conjunta con su cónyuge, residente en Austria y del que no vive separado, por el hecho de que éste haya obtenido más del 10 % de los ingresos conjuntos y más de 24.000 DEM, cuando tales ingresos están exentos del impuesto con arreglo al Derecho austriaco?»

17. El Sr. Meindl, tras haber formulado una reclamación que fue desestimada, interpuso un recurso jurisdiccional contra la decisión del Finanzamt ante el Finanzgericht. Este último estimó su recurso y declaró que tenía derecho a optar por la tributación conjunta, al deberse interpretar restrictivamente el concepto de «ingresos» de conformidad con el Derecho comunitario.

IV. Apreciación

20. Con carácter preliminar, debe apreciarse si la situación del Sr. Meindl entra dentro del ámbito de aplicación del artículo 52 del Tratado.

18. El Finanzamt interpuso un recurso de casación ante el Bundesfinanzhof.

21. En contra de lo alegado por el Gobierno alemán, no veo razón alguna para dudar de la validez del análisis realizado por el Bundesfinanzhof y según el cual la situación del Sr. Meindl entra claramente dentro del ámbito de aplicación del artículo 52 del Tratado.

III. La cuestión prejudicial

19. El Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

22. Por un lado, es jurisprudencia reiterada que el artículo 52 del Tratado no se aplica a situaciones circunscritas a un solo Estado miembro.³ En el presente asunto, el Sr. Meindl, nacional austriaco, trabaja y reside en Alemania, lo cual pone en evidencia que la situación no se limita a un solo Estado miembro. Por otro lado, en virtud del

«¿Constituye una vulneración del artículo 52 del Tratado que se deniegue a un contribuyente residente el régimen de tributación

³ — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 23 de abril de 1991, Höfner y Elser (C-41/90, Rec. p. I-1979), apartado 37; de 28 de enero de 1992, Steen (C-332/90, Rec. p. I-341), apartado 9, y de 16 de enero de 1997, USSL nº 47 di Biella (C-134/95, Rec. p. I-195), apartado 19.

artículo 52 del Tratado, párrafo segundo, la libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades *no asalariadas* y su ejercicio. Ahora bien, según la resolución de remisión, el Sr. Meindl ha ejercido en Alemania una actividad por cuenta propia. De ello, resulta que éste ha ejercido su libertad de establecimiento.

23. Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si el artículo 52 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que se opone a que se deniegue a un contribuyente residente en Alemania el régimen de tributación conjunta con su cónyuge, residente en Austria y del que no vive separado, por el hecho de que éste haya obtenido más del 10 % de los ingresos conjuntos y más de 24.000 DEM, aun cuando tales ingresos están exentos del impuesto con arreglo al Derecho austriaco.

24. El Gobierno alemán considera que debe darse una respuesta negativa a esta cuestión.

25. No comparto esta opinión.

26. En primer lugar, debe recordarse que, aun cuando la fiscalidad directa es compe-

tencia de los Estados miembros, éstos deben ejercerla respetando el Derecho comunitario.⁴ De ello se deduce que los Estados miembros, en el ejercicio de sus competencias, no deben contravenir las libertades fundamentales reconocidas por el Tratado, tales como la libertad de establecimiento.⁵

27. Lo anterior implica, en particular, que los Estados miembros deben abstenerse no sólo de cualquier discriminación manifiesta basada en la nacionalidad, sino también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca de hecho al mismo resultado.⁶

28. Ahora bien, la discriminación consiste en aplicar reglas diferentes a situaciones comparables o bien en aplicar la misma regla a situaciones diferentes.⁷

29. En materia de impuestos directos, el Tribunal de Justicia ha declarado, en parti-

4 — Véanse, en particular, las sentencias de 21 de noviembre de 2002, X e Y (C-436/00, Rec. p. I-10829), apartado 32 y la jurisprudencia allí citada, y de 13 de noviembre de 2003, Schilling y Fleck-Schilling (C-209/01, Rec. p. I-13389), apartado 22.

5 — Véanse, en particular, las sentencias de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia (270/83, Rec. p. 273), apartado 13, y de 11 de marzo de 2004, De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Rec. p. I-2409), apartado 40.

6 — Véanse, en particular, las sentencias de 12 de febrero de 1974, Sotgiu (152/73, Rec. p. 153), apartado 11; de 21 de noviembre de 1991, Le Manoir (C-27/91, Rec. p. I-5531), apartado 10, y de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), apartado 26.

7 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 11 de agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, Rec. p. I-2493), apartado 17.

cular en las sentencias Schumacker, antes citada, y de 12 de junio de 2003, Gerritse,⁸ que, por lo general, la situación de los residentes y la de los no residentes no son comparables. En efecto, los ingresos percibidos en el territorio nacional por un no residente sólo constituyen, habitualmente, un parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia. Por otra parte, el lugar en que más fácilmente puede apreciarse la capacidad contributiva individual de un no residente, resultante de computar el conjunto de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, es el lugar en que se sitúa el centro de sus intereses personales y matrimoniales, lugar que coincide, en general, con su residencia habitual.⁹

30. En el presente asunto, el Sr. Meindl, si bien es nacional austriaco, reside y percibe la totalidad de sus ingresos en Alemania.

31. No obstante, recibe un trato diferente del que se da al contribuyente residente en Alemania cuyo cónyuge, que no percibe ingresos, reside igualmente en dicho Estado miembro.

32. En efecto, en virtud de la EStG de 1997, las autoridades alemanas se niegan a tener en cuenta la situación personal y familiar del Sr.

Meindl por el hecho de que su esposa reside en Austria y percibe en dicho Estado miembro ingresos que superan el 10 % de los ingresos de la unidad familiar y 24.000 DEM. Las autoridades alemanas tributarias consideran soltero, por tanto, al Sr. Meindl.

33. Ahora bien, como ya he señalado anteriormente, en virtud de la misma EStG de 1997, un contribuyente residente en Alemania, cuyo cónyuge sin profesión reside igualmente en el territorio de dicho Estado miembro, puede optar por la tributación conjunta.

34. Dicha diferencia de trato entre un contribuyente residente en Alemania cuyo cónyuge, sin profesión, reside en otro Estado miembro y un contribuyente residente en Alemania cuyo cónyuge, sin profesión, reside igualmente en dicho Estado miembro, ¿se basa en una diferencia de situación objetiva, de tal forma que no pueda calificarse como discriminación indirecta por razón de la nacionalidad?

35. No lo creo así.

36. En efecto, estimo que un nacional austriaco que trabaja y reside en Alemania, y cuyo cónyuge no trabaja y reside en otro Estado miembro, se encuentra, objetivamente, en la misma situación fiscal que un

8 — Asunto C-234/01, Rec. p. I-5933.

9 — Sentencias, antes citadas, Schumacker (apartados 31 y 32) y Gerritse (apartado 43).

contribuyente residente en Alemania que tiene el mismo trabajo y cuyo cónyuge residente en este mismo Estado miembro no ejerce ninguna actividad. En ambos casos, los ingresos de la unidad familiar provienen de la actividad de uno solo de los cónyuges.

37. Esta exigencia basada en el lugar de residencia del cónyuge sin profesión, que es la raíz de la diferencia de trato, constituye, a mi juicio, un requisito que los nacionales podrán cumplir más fácilmente que los nacionales de otros Estados miembros cuyas familias residen, con mayor frecuencia, fuera del territorio alemán.

38. En mi opinión, el carácter comparable de ambas situaciones debería ser examinado conforme a un razonamiento análogo al adoptado por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 16 de mayo de 2000, Zurstrassen.¹⁰

39. En efecto, en esta sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que la opción de la tributación conjunta no podía ser denegada a un contribuyente residente por el hecho de que su cónyuge, del que no vive separado, residía en otro Estado miembro.

40. Es cierto que, a diferencia de la Sra. Zurstrassen, la Sra. Meindl-Berger percibe en el Estado de su residencia ingresos que se consideran impositivos de acuerdo con el Derecho alemán.

41. Sin embargo, resulta de la resolución de remisión que dichos ingresos constituyen, *por su naturaleza*, prestaciones que no son impositivos en Austria.

42. Cabe recordar que, en su sentencia de 1 de julio de 2004, Wallentin,¹¹ el Tribunal de Justicia declaró que los ingresos no impositivos no constituyen ingresos significativos, de forma que el Estado en el que dichos ingresos son percibidos no puede conceder la ventaja fiscal resultante de la toma en consideración de la situación personal y familiar del contribuyente.

43. Considero que es posible extrapolar la solución adoptada por esta sentencia al presente asunto. En efecto, por un lado, si las prestaciones percibidas por la Sra. Meindl-Berger hubiesen sido percibidas en virtud del Derecho alemán, éstas habrían quedado exentas del impuesto en Alemania, lo cual demuestra que pueden ser consideradas no impositivos, por su naturaleza, conforme al Derecho alemán. Las prestaciones no habrían entrado, por tanto, dentro del

10 — Asunto C-87/99, Rec. p. I-3337, apartado 23.

11 — Asunto C-169/03, Rec. p. I-6443, apartados 17 y 18.

cálculo de los ingresos mundiales de la pareja. Por otro lado, si se adoptara la tesis del Gobierno alemán, no se tendría en cuenta la situación personal y familiar del contribuyente residente en Alemania ni en Alemania ni en Austria.

44. En efecto, el Sr. Meindl, que reside en Alemania, no percibe ningún ingreso en Austria, y los únicos recursos de la unidad familiar percibidos en este segundo Estado son prestaciones que no son imponibles en el mismo. Por consiguiente, la situación personal y familiar del Sr. Meindl no puede tomarse en consideración en Austria.

45. Ahora bien, cabe precisar que, según una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la discriminación consiste en que la situación personal y familiar del contribuyente no se tiene en cuenta ni en su Estado de empleo ni en su Estado de residencia.¹²

12 — Sentencia Schumacker, antes citada, apartado 38. Además, cabe señalar que, en su sentencia de 12 de diciembre de 2002, De Groot (C-385/00, Rec. p. I-11819), apartado 101, el Tribunal de Justicia declaró que los Estados miembros deben garantizar que se tenga debidamente en cuenta la situación personal y familiar de los contribuyentes, con independencia del modo en que los Estados miembros interesados se hayan repartido entre ellos tal obligación.

46. En el presente asunto, la República Federal de Alemania, Estado en el que reside el Sr. Meindl, percibe la cuasi totalidad de los ingresos de la unidad familiar y es obligatoriamente sujeto pasivo, es el Estado que mejor podrá tener en cuenta la situación personal y familiar de este último.

47. Por consiguiente, considero que la diferencia de trato entre los contribuyentes residentes cuyo cónyuge sin profesión reside en otro Estado miembro y los contribuyentes residentes cuyo cónyuge sin profesión reside en el territorio nacional, tal como resulta de la EStG de 1997, debe considerarse una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad, contraria al artículo 52 del Tratado.

48. A la vista de cuanto precede, propongo que se responda que el artículo 52 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que se opone a que se deniegue a un contribuyente residente en Alemania el régimen de tributación conjunta con su cónyuge, residente en Austria y del que no vive separado, por el hecho de que éste haya obtenido más del 10 % de los ingresos conjuntos y más de 24.000 DEM, aun cuando tales ingresos están exentos del impuesto con arreglo al Derecho austriaco.

V. Conclusión

49. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la cuestión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof:

«El artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación) debe interpretarse en el sentido de que se opone a que se deniegue a un contribuyente residente en Alemania el régimen de tributación conjunta con su cónyuge, residente en Austria y del que no vive separado, por el hecho de que éste haya obtenido más del 10 % de los ingresos conjuntos y más de 24.000 DEM, aun cuando tales ingresos están exentos del impuesto con arreglo al Derecho austriaco.»