



# Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL  
SR. PAOLO MENGGOZZI  
presentadas el 12 de julio de 2012<sup>1</sup>

## Asunto C-168/11

**Manfred Beker,  
Christa Beker  
contra  
Finanzamt Heilbronn**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof (Alemania)]

«Libre circulación de capitales — Prevención de la doble imposición mediante el sistema de imputación — Imputación limitada al impuesto nacional que se devengaría sobre los rendimientos obtenidos en el extranjero — Método de cálculo»

1. Es bien sabido que los impuestos directos son una de las materias más complejas y delicadas en las que interviene la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. A falta de una armonización significativa en el ámbito de la Unión, las decisiones del Tribunal de Justicia se basan esencialmente en los Tratados y en los precedentes jurisprudenciales, partiendo del principio de fondo según el cual la competencia en esta materia corresponde a los Estados miembros, si bien éstos están obligados a ejercerla respetando el Derecho de la Unión. Además, los problemas que se plantean son frecuentemente de carácter muy técnico, lo que añade, a las dificultades de interpretación, las relacionadas con la comprensión del funcionamiento de los mecanismos de cálculo y aplicación de los impuestos objeto de examen en cada caso.

2. El presente asunto, que se refiere a las modalidades de cálculo del límite máximo de un crédito fiscal que un Estado miembro concede, con objeto de prevenir la doble imposición jurídica, a los contribuyentes que han obtenido ingresos en el extranjero, presenta todas las dificultades antes indicadas.

### I. Marco jurídico

3. La única disposición del Derecho de la Unión pertinente en el caso de autos es el artículo 63 TFUE, anteriormente artículo 56 CE, relativo a la libre circulación de capitales. Dicho artículo prevé, en su apartado 1, que «quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre los Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países».

<sup>1</sup> — Lengua original: italiano.

4. La situación objeto del procedimiento principal se refiere a un caso de doble imposición jurídica,<sup>2</sup> en el que dos contribuyentes residentes en Alemania y sujetos por obligación personal a impuestos en ese Estado, han obtenido algunos rendimientos, en concepto de reparto de dividendos, en otros Estados de la Unión Europea y en terceros Estados.

5. Para regular este tipo de situaciones, Alemania celebró una serie de convenios para evitar la doble imposición. En particular, en el caso de autos, el órgano jurisdiccional remitente indica en su resolución de remisión que son pertinentes los convenios celebrados con Países Bajos, Suiza, Francia, Luxemburgo, Japón y Estados Unidos. Todos esos convenios prevén que, con objeto de reducir la doble imposición jurídica, se utilice, para los rendimientos percibidos en el extranjero y gravados allí mediante una retención en la fuente, el llamado «sistema de imputación». Este método es utilizado habitualmente en tales circunstancias y ha sido establecido también como uno de los dos sistemas posibles<sup>3</sup> para evitar la doble imposición en el modelo de convenio fiscal sobre la renta y el patrimonio de la OCDE (en lo sucesivo, «modelo OCDE»).

6. Describiré más adelante los detalles de funcionamiento de ese método, tal como ha sido establecido por el legislador alemán. En general, en cualquier caso, el sistema de imputación opera del siguiente modo. La base imponible es calculada en el Estado de residencia tomando en consideración todos los ingresos del contribuyente, incluidos los obtenidos en el extranjero. A continuación se calcula el impuesto adeudado, según el Derecho nacional, sobre la totalidad de la base imponible antes mencionada. Dicho *impuesto teórico* se reduce acto seguido deduciendo el impuesto abonado en el extranjero (imputación). En concreto, se concede al contribuyente un crédito fiscal destinado a compensar el hecho de que ya se han abonado en el extranjero impuestos sobre los rendimientos allí obtenidos. La cuantía del crédito fiscal, conforme al artículo 23 B del modelo OCDE, es igual en principio al impuesto pagado en el extranjero, pero no podrá exceder del impuesto que se adeudaría, conforme al Derecho tributario del Estado de residencia, sobre los rendimientos extranjeros. En particular, el artículo 23 B del modelo OCDE prevé, por cuanto aquí interesa:

«1. Cuando un residente de un Estado miembro obtenga rentas [...] que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado miembro, el Estado mencionado en primer lugar admitirá:

- a) la deducción en el impuesto sobre la renta de ese residente de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado;

[...]

[...] no obstante, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta [...], calculado antes de la deducción, correspondiente [...] a las rentas [...] que pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

[...]».

2 — Como es sabido, existe una *doble imposición jurídica* cuando una misma persona tributa dos veces por la misma fuente de rentas, que mantiene su calificación jurídica; en el presente asunto, por ejemplo, los dividendos percibidos por los recurrentes en el litigio principal tributan —siempre en concepto de dividendos y siempre como pertenecientes a la misma persona— primero en el Estado miembro en el que son repartidos y a continuación en el Estado de residencia de los recurrentes. Existe en cambio una *doble imposición económica* cuando una misma fuente de rentas tributa en dos ocasiones respecto de dos personas distintas; por ejemplo, en el caso de rentas que tributan en primer lugar por el impuesto de sociedades y luego, después de ser repartidas en forma de dividendos, por el impuesto sobre los dividendos o sobre la renta de las personas físicas.

3 — El otro sistema posible previsto en el modelo de convenio de la OCDE es el método de exención. En virtud de dicho método, los ingresos gravados en el extranjero no tributan en el país de residencia del contribuyente. Existen además numerosas variantes posibles de los dos sistemas principales antes indicados.

4 — Ese modelo de convenio no es evidentemente vinculante, pero constituye la referencia más frecuentemente utilizada para redactar convenios bilaterales en esta materia. La versión más reciente del modelo OCDE data de 2010 y se puede encontrar en el sitio internet de la organización, [www.oecd.org](http://www.oecd.org).

7. El modelo OCDE no prevé las modalidades concretas según las cuales debe calcularse el límite máximo de la imputación. Alemania ha introducido dicho método mediante el artículo 34c, apartado 1, de la Einkommensteuergesetz (en lo sucesivo, «EStG»), la Ley del impuesto sobre la renta. En la versión aplicable a los hechos del litigio, es decir en 2007, esa disposición preveía, en particular, lo siguiente:

«En el caso de las personas que tributan por obligación personal que, por percibir rendimientos procedentes del extranjero, están sujetos en el Estado de origen de dichos rendimientos a impuestos análogos al impuesto alemán sobre la renta, el impuesto abonado en el extranjero [...] se imputará al impuesto alemán sobre la renta correspondiente a los rendimientos obtenidos en ese Estado. El impuesto alemán correspondiente a dichos rendimientos extranjeros se calculará dividiendo el impuesto sobre la renta alemán resultante de la liquidación de la renta imponible, incluidos los rendimientos extranjeros [...] en proporción a la relación existente entre estos rendimientos extranjeros y la suma de los rendimientos [...]»

8. Describiré más adelante en detalle el funcionamiento concreto del sistema, al examinar la cuestión prejudicial.

## II. Hechos, procedimiento principal y cuestión prejudicial

9. Los recurrentes en el litigio principal, el matrimonio Beker, residen en Alemania, país en el que tributan por obligación personal. Han obtenido la mayor parte de sus rendimientos en Alemania, pero también han percibido algunos dividendos en varios Estados extranjeros, tanto de la Unión Europea como terceros Estados.

10. Todos los dividendos percibidos en el extranjero han tributado en los respectivos Estados de origen mediante retenciones fiscales en la fuente. De la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que existen convenios contra la doble imposición entre Alemania y todos los Estados de origen de los dividendos percibidos por el matrimonio Beker. Dichos convenios prevén que, en casos como este, los impuestos sobre los dividendos exigidos en el extranjero sean tomados en consideración, en Alemania, para reducir la doble imposición utilizando el método de la imputación. Como se ha indicado anteriormente, ello supone conceder un crédito fiscal por los impuestos abonados en el extranjero, no superior en ningún caso al impuesto que se adeudaría sobre los rendimientos extranjeros si éstos tributaran en Alemania, país de residencia de los contribuyentes.

11. Según el método alemán para calcular el límite máximo de la imputación, que se describe en el citado artículo 34c de la EStG, debe utilizarse para ello la siguiente fórmula:

Imputación máxima = impuesto teórico alemán total × (rendimientos extranjeros/suma de rendimientos)

12. El impuesto teórico alemán total que figura en la fórmula se calcula sobre la renta imponible total, incluidos los rendimientos obtenidos en Alemania y los percibidos en el extranjero. Se trata por tanto del impuesto que el contribuyente debería haber pagado si todos los rendimientos se hubieran obtenido en Alemania. Para determinar la renta imponible total se toma la suma de los rendimientos, al margen del lugar en el que se hayan obtenido, y se practican todas las deducciones admitidas por el Derecho alemán.

13. La segunda parte de la fórmula tiene el objetivo de determinar cuál es la «parte» de la renta total atribuible a rendimientos extranjeros. En consecuencia, la multiplicación debe permitir determinar qué parte del impuesto teórico alemán total es atribuible a los rendimientos extranjeros de que se trata. Esa parte constituye el límite máximo de la imputación que puede reconocerse por los impuestos ya abonados en el extranjero.

14. Como se puede advertir, sin embargo, en el denominador de la fracción no se utiliza la renta imponible (que se usa en cambio para calcular el primer elemento de la fórmula, es decir, el impuesto alemán teórico total), sino la suma de los rendimientos, tal como he mencionado en el punto 12. La suma de los rendimientos tiene evidentemente un importe más elevado que la renta imponible, ya que esta última se obtiene, como se ha indicado, *partiendo de la suma de los rendimientos y deduciendo de ella una serie de conceptos*. En el caso del matrimonio Beker, en particular, las deducciones que se han tenido en cuenta para obtener la renta imponible a partir de la suma de los rendimientos se refieren a ciertas primas de seguros, a algunos donativos para fines protegidos por la ley y al impuesto eclesiástico.

15. La utilización, en el denominador de la fracción de la fórmula, de la suma de los rendimientos en lugar de la renta imponible tiene como consecuencia obvia una reducción de la cuantía del límite máximo de la imputación que puede concederse al contribuyente.

16. En el caso de autos, el matrimonio Beker ha pagado en el extranjero, mediante retenciones fiscales en la fuente, más de 2.850 euros en impuestos. Aplicando la fórmula antes mostrada, las autoridades fiscales alemanas reconocieron sin embargo un límite máximo para la imputación de 1.282 euros. Si en el denominador de la fracción se utilizara la renta imponible, en lugar de la suma de los rendimientos, el crédito fiscal podría alcanzar, al parecer, aproximadamente 1.650 euros.

17. El litigio que se suscitó a raíz de la impugnación de la decisión de las autoridades fiscales llegó hasta al órgano jurisdiccional remitente que, por albergar dudas sobre la compatibilidad de la normativa nacional con el Derecho de la Unión, suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Es contraria al artículo 56 CE la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual –en consonancia con los convenios fiscales bilaterales concluidos para evitar la doble imposición–, en el caso de sujetos pasivos por obligación personal cuyos rendimientos obtenidos en el extranjero estén sujetos en el Estado de la fuente a un impuesto que se corresponda con el impuesto nacional sobre la renta de las personas físicas, los impuestos extranjeros se imputarán al impuesto nacional sobre la renta de las personas físicas que grava los ingresos procedentes de ese Estado de modo que el impuesto nacional sobre la renta de las personas físicas resultante de la liquidación de la renta imponible –incluidos los rendimientos extranjeros– se dividirá en la proporción de estos rendimientos extranjeros con la suma de los rendimientos– y, por ende, sin tener en cuenta los gastos extraordinarios y las cargas extraordinarias como gastos dimanantes del modo de vida y de las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo?»

### III. Análisis

#### A. Observaciones preliminares

##### 1. Sobre el alcance de las pretensiones de los recurrentes ante el órgano jurisdiccional nacional

18. Los recurrentes en el litigio principal señalaron, en sus observaciones escritas, que mediante sus pretensiones formuladas en el litigio principal solicitaban, en sustancia, una imputación casi total, sobre el impuesto alemán, del impuesto pagado en el extranjero mediante la retención en la fuente. El órgano jurisdiccional remitente, al centrar su cuestión en que no se han tomado en consideración, a efectos del cálculo, algunas deducciones, se sitúa por tanto en una posición más restrictiva que la de los recurrentes.

19. Tal circunstancia, aun admitiendo que se corresponda con la realidad, carece de pertinencia en el presente asunto. Como es sabido, en efecto, en el marco del procedimiento prejudicial se establece entre el juez nacional y el Tribunal de Justicia una auténtica colaboración, correspondiendo en principio únicamente al juez nacional definir los hechos, el Derecho aplicable y las cuestiones cuya respuesta es necesaria para resolver el litigio.<sup>5</sup> En este contexto, sólo en casos excepcionales el Tribunal de Justicia cuestiona las apreciaciones de los jueces nacionales. En particular, el Tribunal de Justicia puede no responder a las cuestiones de naturaleza hipotética o que no tengan relación alguna con el caso que ha de resolverse.<sup>6</sup>

20. En el caso de autos, ningún elemento permite considerar que el órgano jurisdiccional nacional haya planteado una cuestión hipotética o no pertinente para resolver el litigio; por el contrario, la pertinencia de la respuesta del Tribunal de Justicia para resolver el procedimiento nacional resulta evidente. Hay que añadir también que, en la parte final de su resolución de remisión, el juez nacional indica expresamente que la pretensión formulada por los recurrentes se limita a la corrección del denominador de la fracción utilizada en la fórmula, incluyendo en el mismo las deducciones que he mencionado anteriormente.

21. En estas circunstancias, en mi opinión la cuestión prejudicial no sólo es admisible, sino que no requiere siquiera ninguna precisión o reformulación.<sup>7</sup>

## 2. Sobre las disposiciones que pueden invocarse

22. El órgano jurisdiccional remitente formuló su cuestión haciendo referencia únicamente al artículo 56 CE, actualmente el artículo 63 TFUE, relativo a la libre circulación de capitales. En el procedimiento se plantearon algunas dudas sobre el acierto de invocar esa disposición, y algunas de las partes que presentaron observaciones se preguntaron si las libertades fundamentales que hay que alegar no deberían haber sido otras, en particular, en su caso, la libertad de establecimiento.

23. Todos los que se han preguntado sobre la pertinencia del artículo 63 TFUE han llegado por otra parte a la conclusión de que es acertado invocar ese precepto, y no puedo por más que estar de acuerdo. En efecto, es pacífico que las participaciones accionariales por las que el matrimonio Beker ha percibido dividendos se refieren exclusivamente al llamado capital flotante, es decir, las acciones que no forman parte de la participación de control de las sociedades que las emiten. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las disposiciones sobre libertad de establecimiento pueden invocarse, en el caso de posesión de acciones, sólo cuando dicha posesión permita ejercer una influencia real en las decisiones de la sociedad. De no ser así —y ciertamente no es así en el presente asunto— se deben utilizar en cambio las normas sobre libre circulación de capitales.<sup>8</sup>

5 — Véanse, por ejemplo, las recientes sentencias de 18 de diciembre de 2007, ZF Zefeser (C-62/06, Rec. p. I-11995), apartado 14, y de 1 de octubre de 2009, Gaz de France – Berliner Investissement (C-247/08, Rec. p. I-9225), apartado 19.

6 — La jurisprudencia en este sentido es muy abundante y reiterada. Véanse por ejemplo las recientes sentencias de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp y otros (C-11/07, Rec. p. I-6845), apartado 28, y de 28 de febrero de 2012, Inter-Environnement Wallonie y Terre wallonne (C-41/11), apartado 35.

7 — La reformulación de las cuestiones prejudiciales, según reiterada jurisprudencia, procede en los supuestos en los que la respuesta a las cuestiones, tal como han sido formuladas por el órgano jurisdiccional remitente, no permitiría a éste resolver el litigio del que conoce; véanse, por ejemplo, las sentencias de 26 de junio de 2008, Wiedemann y Funk (C-329/06 y C-343/06, Rec. p. I-4635), apartado 45, y de 15 de septiembre de 2011, DP grup (C-138/10, Rec. p. I-8369), apartado 29.

8 — Sentencias de 21 de noviembre de 2002, X e Y (C-436/00, Rec. p. I-10829), apartados 66 a 68, y de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Rec. p. I-11753), apartados 37 a 38. Véanse también las sentencias de 13 de abril de 2000, Baars (C-251/98, Rec. p. I-2787), apartados 21 y 22, y de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Rec. p. I-7995), apartado 31.

24. Debe señalarse también que el artículo 63 TFUE no se aplica sólo a los movimientos de capital entre los Estados miembros, sino también a los movimientos entre Estados miembros y Estados terceros. Por lo tanto, carece de pertinencia, para apreciar la existencia de una restricción prohibida conforme al artículo 63 TFUE, que algunas de las acciones poseídas por el matrimonio Beker estén situadas en Estados no pertenecientes a la Unión.<sup>9</sup>

## B. Sobre la cuestión prejudicial

### 1. Introducción

25. Es oportuno recordar, en este momento, algunos principios esenciales que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha enunciado en materia de impuestos directos.

26. En primer lugar, procede observar que esta materia no está incluida, como tal, en la esfera de competencia de la Unión. Las competencias de los Estados miembros deben, sin embargo, *ejercerse* respetando el Derecho de la Unión.<sup>10</sup> Por otra parte, los Estados miembros son libres de decidir las eventuales modalidades para repartir entre sí la potestad impositiva, con la única condición de no aplicar medidas contrarias a las libertades de circulación garantizadas por los Tratados.<sup>11</sup>

27. En lo que respecta en particular al régimen de la doble imposición, la consecuencia, en cierto modo paradójica, de las consideraciones antes expuestas es que los Estados miembros no tienen, con arreglo al Derecho de la Unión, ninguna obligación de adoptar medidas para suprimir o limitar ese fenómeno. No obstante, siempre que decidan adoptarlas, están obligados a respetar el Derecho de la Unión.<sup>12</sup> Sin embargo, las modalidades concretas de su actuación, partiendo de este punto incuestionable, se dejan a la discrecionalidad de los Estados.<sup>13</sup>

28. Otro punto incuestionable de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia es que los contribuyentes residentes y los no residentes se encuentran, en principio, en situaciones distintas, de modo que un trato diferente en materia fiscal puede, *en principio*, ser admitido. No obstante, cuando la situación del residente y la del no residente sean completamente iguales desde el punto de vista objetivo, la diferencia de trato tiene carácter discriminatorio.<sup>14</sup> La legislación fiscal de un Estado miembro, sin embargo, puede tratar de forma diferente los rendimientos obtenidos en el interior y en el exterior del país por un mismo contribuyente sólo cuando existan razones imperiosas de interés general que lo justifiquen.<sup>15</sup>

9 — Esa circunstancia podría, todo lo más, ser pertinente para valorar las posibles justificaciones de la restricción, ya que el intercambio de información fiscal con Estados terceros no es siempre tan expedito como los intercambios entre Estados miembros. Sentencias de 18 de diciembre de 2007, A (C-101/05, Rec. p. I-11531), apartados 60 a 63, y de 27 de enero de 2009, Persche (C-318/07, Rec. p. I-359), apartado 70. Sin embargo, en el presente asunto ese aspecto ni siquiera se ha planteado.

10 — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), apartado 21; de 6 de julio de 2006, Conijn (C-346/04, Rec. p. I-6137), apartado 14, y de 6 de diciembre de 2007, Columbus Container Services (C-298/05, Rec. p. I-10451), apartado 28.

11 — Sentencia de 16 de octubre de 2008, Renneberg (C-527/06, Rec. p. I-7735), apartados 48, 50 y la jurisprudencia allí citada.

12 — Sentencia de 20 de mayo de 2008, Orange European Smallcap Fund (C-194/06, Rec. p. I-3747), apartado 47.

13 — Sentencias Test Claimants in the FII Group Litigation, citada en la nota 8 *supra*, apartado 48, y de 10 de febrero de 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen (C-436/08 y C-437/08, Rec. p. I-305), apartado 86.

14 — Sentencias Renneberg, citada en la nota 11 *supra*, apartado 60, y de 18 de marzo de 2010, Gielen (C-440/08, Rec. p. I-2323), apartados 43 y 44.

15 — Sentencias de 15 de julio de 2004, Lenz (C-315/02, Rec. p. I-7063), apartados 26-27; de 7 de septiembre de 2004, Manninen (C-319/02, Rec. p. I-7477), apartado 29, y Test Claimants in the FII Group Litigation, citada en la nota 8 (apartado 46).

## 2. Efectos del sistema alemán

29. Para poder ofrecer una valoración sobre la compatibilidad con la libre circulación de capitales del sistema alemán de reducción de la doble imposición, es necesario comprender el modo en el que dicho sistema funciona en concreto.

30. El punto de partida, como ya se ha indicado antes, consiste en determinar, para los rendimientos percibidos en el extranjero y gravados allí mediante retención en la fuente, el impuesto alemán teórico que se adeudaría por dichos rendimientos si se hubieran obtenido en Alemania. Ese impuesto teórico constituye el límite máximo de la imputación que puede reconocerse para compensar el importe pagado a la Hacienda extranjera. En la práctica, el legislador alemán, siguiendo el modelo OCDE, ha pretendido establecer el principio según el cual no se puede conceder al contribuyente, como compensación del impuesto abonado en el extranjero, un «descuento» superior a la cantidad que la Hacienda alemana le habría exigido pagar por los rendimientos extranjeros, si hubieran sido percibidos en Alemania.

31. Para determinar cuál es el impuesto alemán teórico sobre los rendimientos extranjeros se utiliza una fórmula en la que se multiplica, como se ha señalado antes, el impuesto alemán teórico sobre la renta imponible total (interior y extranjera) por una fracción cuyo numerador es el rendimiento extranjero y cuyo denominador es la suma de los rendimientos.

32. Reproduzco aquí de nuevo, para facilitar la consulta, la fórmula de que se trata:

Imputación máxima = impuesto teórico alemán total  $\times$  (rendimientos extranjeros/suma de rendimientos)

33. Dado que el impuesto alemán teórico total se calcula partiendo, no de la suma de los rendimientos, sino de una base imponible inferior (la renta imponible), el resultado práctico de la fórmula es que las deducciones de carácter personal cuya aplicación transforma la suma de los rendimientos en la renta imponible (que se han tomado en consideración para determinar el impuesto alemán teórico total) se «reparten» sobre todos los rendimientos, tanto alemanes como extranjeros. En la fracción que recoge la fórmula, tanto el numerador como el denominador son cifras «brutas», por así decir: dado que a los rendimientos extranjeros no se les han aplicado deducciones de tipo personal, el legislador alemán ha considerado correcto dividir dichos rendimientos por los rendimientos totales (extranjeros + alemanes), sin aplicar las deducciones personales (utilizando por tanto la suma de los rendimientos, y no la renta imponible). Si, por el contrario, en el denominador figurara la renta imponible, que es inferior a la suma de los rendimientos, se obtendría un valor más elevado para la parte «extranjera» del impuesto alemán teórico y, en consecuencia, una imputación superior para el contribuyente.

34. La lógica que parece inspirar la fórmula consiste en que el contribuyente residente disfruta íntegramente de las deducciones de tipo personal cuando percibe todos sus rendimientos en Alemania. En cambio, cuando una parte de los rendimientos se perciben en el extranjero, *las deducciones personales operan, de hecho, sólo sobre la parte alemana de los rendimientos*, dejando eventualmente al Estado en el que se han obtenido los rendimientos la posibilidad de equilibrar la situación, reconociendo al contribuyente una posibilidad de deducción análoga.

35. Un simple ejemplo puede ayudar quizás a aclarar mejor la situación. Suponiendo un rendimiento total de 100 euros, de los que 70 euros proceden del interior y 30 euros del extranjero, un tipo impositivo del 10 % tanto en el interior como en el extranjero (evitaré aquí, por simplificar, introducir un elemento de progresividad del impuesto, aunque existe en general en la realidad) y unas deducciones personales posibles por importe de 20 euros, se obtiene lo siguiente. En el extranjero el contribuyente paga 3 euros de impuestos (el 10 % de 30 euros). En Alemania se calcula un impuesto teórico total de 8 euros (el 10 % de 80 euros, que es la renta imponible obtenida detrayendo las

deducciones personales de la suma de los rendimientos), y se reconoce, aplicando la fórmula antes indicada, un crédito fiscal de 2,4 euros ( $8 \times 30/100$ ). En total, por tanto, el contribuyente paga 5,6 euros en impuestos al Estado de residencia (8 euros – 2,4 euros de crédito fiscal), y 3 euros al Estado extranjero del que proceden los rendimientos, de lo que resulta un total de 8,6 euros. Por tanto, es como si, sobre los 70 euros de rendimientos interiores, se le concediera una deducción, no de 20 euros, sino de 14 euros, esto es, proporcional a la parte de los rendimientos (70 %) percibida en el interior del país. Es ocioso observar que, si todos los rendimientos se obtuvieran en el Estado de residencia, los impuestos pagados serían de 8 euros. Si no existieran rendimientos extranjeros, y los únicos ingresos fueran los interiores, iguales a 70 euros, con deducciones personales por importe de 20 euros, el impuesto exigible en el Estado de residencia sería de 5 euros.

36. Si hubiera lugar a confirmar las dudas del órgano jurisdiccional remitente, y la fórmula para el cálculo de la imputación debiera utilizar la renta imponible en lugar de la suma de los rendimientos en el denominador de la fracción, el crédito fiscal máximo sería igual a 3 euros ( $8 \times 30/80$ ). Por tanto, en una situación en la que los tipos impositivos interiores y extranjeros fueran idénticos, la carga fiscal total del contribuyente sería la misma con independencia de la procedencia de sus rentas.

### 3. Sobre la existencia de una restricción a la libre circulación de capitales

37. No hay duda de que el sistema de imputación limitada al impuesto que el Derecho nacional exigiría sobre la parte extranjera de los rendimientos es completamente legal a la luz del Derecho de la Unión, tal como ha confirmado la jurisprudencia.<sup>16</sup> En consecuencia, está claro que el Derecho de la Unión no requiere que un Estado miembro exima a un contribuyente de todas las desventajas que, desde el punto de vista tributario, puedan derivarse de percibir rendimientos en distintos Estados. Volviendo al ejemplo numérico que he expuesto en el punto anterior, si el tipo impositivo aplicado en el Estado extranjero fuera mayor que el alemán, no se podría exigir en absoluto a la legislación alemana que compensara esa diferencia. El crédito fiscal no superaría en ningún caso la cantidad que el Derecho tributario alemán exigiría por rendimientos interiores de igual cuantía que los extranjeros.<sup>17</sup>

38. En otras palabras, el método que el legislador alemán ha decidido utilizar no plantea dificultades de principio. No crean problemas ni la elección de un sistema de imputación ni el hecho de limitar la imputación al impuesto (ficticio) que el Derecho alemán exigiría sobre los rendimientos extranjeros. Sin embargo, plantean dudas al juez nacional las *modalidades concretas* según las cuales ese principio se ha puesto en práctica y, en particular, la decisión de utilizar, en el denominador de la fracción de proporcionalidad, la suma de los rendimientos en lugar de la renta imponible.

39. A este respecto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha afirmado reiteradamente que, en principio, es el Estado de residencia del contribuyente el que debe tener en cuenta los elementos inherentes a su situación personal y familiar.<sup>18</sup> En consecuencia, corresponde al Estado de residencia *conceder al contribuyente todas las ventajas fiscales resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar*, salvo que ello sea imposible en el caso concreto por la escasez o inexistencia de ingresos obtenidos en ese Estado; en tal caso, deberá conceder dichas ventajas el Estado en el que se obtiene la parte fundamental de los ingresos.<sup>19</sup>

16 — Sentencia de 12 de mayo de 1998, Gilly (C-336/96, Rec. p. I-2793), apartado 48.

17 — Hay que subrayar también que, por definición, el crédito fiscal previsto en el artículo 34c de la EStG, al no ser una exención sino una imputación, no puede ser nunca superior al impuesto efectivamente abonado en el extranjero. En otros términos, el contribuyente que ha percibido rendimientos en el extranjero no podrá nunca, sin embargo, pagar menos de lo que abonaría si hubiera obtenido todos sus rendimientos en Alemania.

18 — Sentencias Schumacker, citada en la nota 10 *supra*, apartado 32; de 12 de diciembre de 2002, de Groot (C-385/00, Rec. p. I-11819), apartado 90, y de 31 de marzo de 2011, Schröder (C-450/09, Rec. p. I-2497), apartado 37.

19 — Sentencias Schumacker, citada en la nota 10 *supra*, apartado 36, y Renneberg, citada en la nota 11 *supra*, apartados 61, 62 y 68.

40. En cambio, con arreglo al Derecho alemán, como se ha visto, el contribuyente que ha percibido en el extranjero una parte de sus rendimientos obtiene las ventajas fiscales inherentes a su situación personal y familiar sólo en proporción a la parte nacional de dichos rendimientos. Según la jurisprudencia, por consiguiente, en una situación como la que es objeto del presente asunto, en la que un contribuyente obtiene una parte sustancial de sus ingresos en el Estado miembro en el que reside, pero este último le reconoce, aun tomando en consideración la totalidad de sus ingresos, sólo una fracción de las deducciones de tipo personal y familiar, dicho contribuyente se encuentra en una posición de desventaja frente a un contribuyente, residente en ese mismo Estado, que haya percibido en éste todos sus ingresos y, en consecuencia, disfrute de todas las deducciones. Tal situación constituye, por tanto, una vulneración de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado, en particular en el caso de autos, de la libre circulación de capitales.

41. No es casualidad que, desde hace ya tiempo, una parte de la doctrina alemana haya planteado dudas (fundadas) sobre la compatibilidad del artículo 34c de la EStG con el Derecho de la Unión, en particular a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

42. Es interesante observar que una situación casi idéntica fue examinada por el Tribunal de Justicia en la sentencia de Groot,<sup>20</sup> en la que se declaró que era incompatible con el Derecho de la Unión un método nacional de reducción de la doble imposición basado en una fórmula idéntica a la aplicada en la legislación alemana objeto del presente asunto.

43. El caso sobre el que se basó la sentencia de Groot presentaba, ciertamente, algunas diferencias con la situación del matrimonio Beker, pero el razonamiento central resulta completamente aplicable. También en ese asunto un contribuyente que había obtenido rendimientos tanto en su Estado de residencia (Países Bajos) como en el extranjero disfrutó, en el Estado de residencia, de ventajas fiscales relacionadas con su situación personal únicamente en proporción a la parte de los rendimientos percibida en ese Estado. En concreto, el método para reducir la doble imposición utilizaba una fórmula idéntica a la que aquí se discute, en la que en el denominador de la fracción de proporcionalidad se introducía la renta total antes de las deducciones de carácter personal o familiar. El Tribunal de Justicia consideró que esa situación era contraria a las libertades fundamentales consagradas en los Tratados.<sup>21</sup>

44. Es irrelevante que el sistema neerlandés controvertido en la sentencia de Groot previera, para reducir la doble imposición, un sistema de exención, y no de imputación, como sucede en cambio con arreglo a la legislación alemana. En primer lugar, en efecto, los datos en los que el Tribunal de Justicia centró su análisis en la sentencia de Groot fueron la fórmula utilizada para el cálculo y su efecto concreto, que consistía, al igual que en el presente asunto, en limitar ciertas ventajas fiscales, concediéndolas únicamente en proporción a la parte de los ingresos obtenida en el interior del Estado de residencia. En segundo lugar, en realidad el método previsto por el Derecho neerlandés y examinado en la sentencia de Groot era una variante del sistema de exención, estructurada de tal modo que, en la práctica, daba lugar a un sistema de imputación, como el propio Gobierno de Países Bajos manifestó en ese momento.<sup>22</sup>

20 — Citada en la nota 18 *supra*.

21 — Sentencia de Groot, citada en la nota 18 *supra*, apartados 89 a 95. En el asunto de Groot, por cierto, la libertad sobre la base de la cual se valoró la situación era la de circulación de los trabajadores.

22 — Véanse al respecto las conclusiones del Abogado General Léger presentadas el 20 de junio de 2002 en el asunto de Groot, resuelto mediante la sentencia citada en la nota 18 *supra*, punto 34. Normalmente, un sistema de reducción de la doble imposición basado en el método de la exención se caracteriza por que el Estado de residencia no grava los rendimientos que ya han tributado en el Estado miembro en el que se han percibido. La legislación neerlandesa controvertida en el asunto de Groot se basaba, en realidad, en un método típicamente de imputación. La única diferencia apreciable respecto de la normativa alemana objeto del presente asunto consiste en que, en el sistema neerlandés, la cuantía del crédito fiscal se concedía, como exención, sin comprobar que no fuera superior al impuesto efectivamente pagado en el extranjero, como sucede en cambio en un sistema de imputación. Por definición, en efecto, en un sistema de imputación se imputa siempre (una parte del) impuesto ya abonado en el Estado de obtención de los rendimientos.

45. El Gobierno alemán sostuvo, tanto en sus observaciones escritas como en la vista, que el sistema previsto en el artículo 34c de la EStG no presenta ningún problema a la luz de las libertades fundamentales previstas en el Tratado, ya que concede al contribuyente todas las deducciones de carácter personal y familiar, por cuanto el impuesto teórico alemán que figura en la primera parte de la fórmula se calcula teniendo en cuenta todas las deducciones de que se trata, y no sólo una parte de las mismas proporcional a la fracción de los rendimientos percibidos en Alemania. Sin embargo, ese argumento, más que reforzar, debilita las tesis del Gobierno alemán. Como fácilmente se puede advertir, en efecto, la utilización, en la primera parte de la fórmula, de un impuesto teórico total calculado tomando en consideración todas las deducciones de carácter personal y familiar, *reduce el límite máximo de la imputación*, y por tanto *reduce el crédito fiscal del que puede disfrutar el contribuyente*. Si, por el contrario, el impuesto teórico total alemán se calculara de forma ficticia, a efectos de la fórmula de que se trata, sin reducir la base imponible aplicando las deducciones personales y familiares, el límite máximo de la imputación sería más elevado y el contribuyente gozaría en definitiva de todas las deducciones de que se trata, en lugar de sólo una parte proporcional a la fracción nacional de sus ingresos.

46. Procede añadir por otra parte que, a diferencia del asunto de Groot, en el caso de autos los ingresos obtenidos en el extranjero por el contribuyente no son rendimientos del trabajo, sino que se derivan de una participación accionarial. En consecuencia, los Estados en los que se han obtenido dichos rendimientos tienen con el contribuyente una relación aún más débil que la existente en los casos en los que, como en el asunto de Groot, los rendimientos extranjeros tenían origen profesional. No es realista suponer que cada uno de los Estados en los que los cónyuges Beker percibieron una parte de sus rendimientos extranjeros pueda concederles deducciones personales y familiares sobre la parte de los ingresos obtenidos en dicho Estado. Por consiguiente, el razonamiento que el Tribunal de Justicia siguió en el asunto de Groot se impone en el presente asunto, a mi juicio, de forma aún más clara.

47. En lo que respecta, por último, a la naturaleza de las deducciones fiscales reconocidas al contribuyente, corresponde en general al juez nacional verificar, conforme al Derecho interno, si tienen o no carácter personal o familiar. En el caso de autos, el propio tenor de la cuestión prejudicial hace referencia a que al menos una parte de las deducciones denegadas presentan ese carácter.

#### 4. Sobre la posibilidad de justificación

48. Una vez que se ha constatado que el sistema alemán examinado constituye una restricción de la libre circulación de capitales contraria al Tratado, hay que verificar evidentemente si dicho sistema puede estar justificado.

49. El Gobierno alemán, que en sus observaciones escritas abordó rápidamente la posible justificación sólo con carácter subsidiario, alegó al respecto un único motivo, a saber, la salvaguardia del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros. En esencia, Alemania tiene derecho, como consecuencia de ese principio, a reconocer las ventajas fiscales sólo en proporción a la parte «alemana» de los rendimientos y no puede ser obligada a compensar la circunstancia de que dichas ventajas no sean concedidas en los Estados extranjeros en los que se obtiene una parte de los rendimientos.

50. En general, la salvaguardia del reparto de la potestad tributaria de los Estados puede constituir, según la jurisprudencia, una razón imperiosa de interés general que puede justificar restricciones de las libertades fundamentales, siempre que las medidas adoptadas sean adecuadas para garantizar la realización del objetivo de que se trata y no vayan más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo.<sup>23</sup>

23 — Sentencia Haribo, citada en la nota 13 *supra*, apartados 121 y 122, y la jurisprudencia allí citada.

51. No obstante, ese motivo de justificación ha sido rechazado expresamente por el Tribunal de Justicia, en circunstancias análogas a las del presente asunto, en la sentencia de Groot. En dicha sentencia, en particular, se declaró que el reparto de la potestad tributaria no puede ser invocado por el Estado de residencia de un contribuyente para eludir la obligación, que incumbe en principio a dicho Estado, de reconocer las deducciones personales y familiares que corresponden al contribuyente.<sup>24</sup> Ello salvo que, de forma voluntaria o en virtud de convenios internacionales específicos, los Estados extranjeros en los que se percibe una parte de los rendimientos no concedan a su vez dichas deducciones.<sup>25</sup>

52. En todo caso, al margen de lo declarado por el Tribunal de Justicia en la sentencia de Groot, debe señalarse que la situación de desventaja de un contribuyente, como el matrimonio Beker, no es resultado del ejercicio simultáneo de competencias tributarias por parte de varios Estados. Como ha indicado acertadamente la Comisión, al reconocer íntegramente las deducciones personales y familiares al matrimonio Beker, la Hacienda alemana no perdería en absoluto una parte de su competencia tributaria en beneficio de otros Estados. Si se considera la parte alemana de los ingresos, tributaría en cualquier caso, a igualdad de deducciones personales y familiares, a un nivel no inferior al que tendría si dicha parte alemana fueran los únicos ingresos del contribuyente y éste no hubiera percibido rendimientos en el extranjero.

53. Por otra parte, según reiterada jurisprudencia, la simple pérdida de ingresos fiscales nunca puede justificar medidas contrarias a una libertad fundamental.<sup>26</sup>

54. El núcleo del litigio es, en última instancia, la interpretación que se debe dar, con carácter general, a las deducciones personales y familiares. Según la tesis defendida por el Gobierno alemán, la circunstancia de que se trate de deducciones que no son atribuibles a una parte específica de los ingresos, sino a la persona del contribuyente, supone que dichas deducciones deben considerarse «repartidas», atribuibles de forma homogénea a todos los ingresos interiores y extranjeros, por lo que su reconocimiento, en el caso de ingresos percibidos sólo parcialmente en Alemania, puede limitarse a una fracción proporcional al peso de dichos ingresos sobre los ingresos totales del contribuyente. Por el contrario, según la interpretación que se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la imposibilidad de atribuir las deducciones personales y familiares a una parte específica de los ingresos significa que, lejos de poder repartirse sobre todos los ingresos —interiores y extranjeros— de modo uniforme, deben en principio *recaer íntegramente sobre la parte de los ingresos situada en el Estado de residencia*.

55. Por lo tanto, dado que la salvaguardia del reparto de la potestad tributaria no puede ser invocada aquí como justificación, no es necesario comprobar si las normas alemanas cumplen los requisitos de adecuación y proporcionalidad de las medidas.

56. Debe también excluirse, por último, que la normativa alemana pueda encontrar justificación en la necesidad de garantizar la coherencia del sistema fiscal. En efecto, aunque dicha necesidad puede en principio fundamentar una restricción válida de las libertades fundamentales,<sup>27</sup> es preciso un efecto directo de compensación entre una ventaja fiscal y un impuesto específico, con el fin de preservar un elemento esencial del sistema fiscal.<sup>28</sup> En el presente asunto no se da una situación de este tipo: el

24 — Sentencia de Groot, citada en la nota 18 *supra*, apartado 98.

25 — *Ibidem*, apartados 99 y 100.

26 — *Ibidem*, apartado 103. Véanse también las sentencias de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Rec. p. I-8203), apartado 59, y Haribo, citada en la nota 13 *supra*, apartado 126.

27 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 27 de noviembre de 2008, Papillon (C-418/07, Rec. p. I-8947), apartado 43 y la jurisprudencia allí citada.

28 — Sentencia Manninen, citada en la nota 15 *supra*, apartado 42 y la jurisprudencia allí citada.

reconocimiento de la totalidad de las deducciones personales y familiares a un contribuyente no contraviene ningún elemento esencial del Derecho tributario alemán y no cuestiona el principio de progresividad del impuesto. Por otra parte, es significativo que este motivo de justificación no haya sido invocado por el Gobierno alemán en sus observaciones.

#### 5. Posibilidad de optar por un sistema alternativo

57. Un último aspecto que debe ser aclarado se refiere a que el sistema alemán permite al contribuyente ejercer un derecho de opción por un sistema distinto de cálculo del impuesto. Si el contribuyente ejerce esta opción, no se aplica el método de imputación y el impuesto pagado en el extranjero se deduce de la base imponible global.

58. En la práctica, el ejercicio de la opción introduce una situación «clásica» de doble imposición, en la que el Estado de residencia considera imponibles todos los rendimientos percibidos en concreto por el contribuyente, tanto en el interior como en el extranjero. Los impuestos abonados en el extranjero no se toman en consideración como tributos, sino sólo como elementos que han reducido la parte extranjera de los rendimientos, siendo la parte restante gravada normalmente en el Estado de residencia.

59. Retomando el ejemplo numérico que he utilizado en el punto 35 y suponiendo unos rendimientos totales de 100 euros, de los que 70 euros se perciben en el interior y 30 euros en el extranjero, con un tipo impositivo del 10 % tanto en el interior como en el extranjero y unas deducciones personales posibles por importe de 20 euros, en el sistema de opción el resultado sería el siguiente. En el extranjero el contribuyente paga 3 euros de impuestos (el 10 % de 30 euros). En Alemania se calcula el impuesto sobre una base imponible de 77 euros, resultante de deducir a los rendimientos totales de 97 euros (70 euros de rendimientos «alemanes» y 27 euros de rendimientos «extranjeros») los 20 euros de deducciones personales. Así se devenga un impuesto alemán de 7,7 euros que, sumado a los 3 euros ya abonados en el extranjero, supone una carga total para el contribuyente igual a 10,7 euros.

60. Como se puede apreciar, en general el ejercicio de la opción, y por tanto la elección de un modelo en el que no se reduce la doble imposición, no conviene al contribuyente. No obstante, como he recordado antes, el Derecho de la Unión no exige suprimir o reducir la doble imposición y sólo interviene en el momento en el que los Estados adoptan medidas en ese sentido. No están obligados sin embargo a adoptarlas, por lo que no cabe excluir que un sistema como el descrito para el ejercicio de la opción por parte del contribuyente pueda ser considerado compatible con los Tratados. Así pues, hay que preguntarse si la existencia de la posibilidad reconocida al contribuyente de optar por un régimen jurídico, ciertamente menos ventajoso en general, pero sin embargo no incompatible con el Derecho de la Unión, hace que el sistema tributario examinado sea compatible en su conjunto.

61. La respuesta es negativa. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha aclarado que la existencia de una opción que permita eventualmente propiciar una situación compatible con el Derecho de la Unión no subsana el carácter ilegal de un sistema que incluye un método tributario contrario a los Tratados.<sup>29</sup> Esto es especialmente cierto, en mi opinión, en el caso de que, como sucede en el presente asunto, el método ilegal es el que se aplica automáticamente en defecto de elección por parte del contribuyente.<sup>30</sup>

29 — Sentencia Gielen, citada en la nota 14 *supra*, apartados 49 a 52.

30 — Véanse también mis conclusiones presentadas el 18 de marzo de 2009 en el asunto en el que recayó la sentencia de 1 de octubre de 2009, HSBC Holdings y Vidacos Nominees (C-569/07, Rec. p. I-9047), puntos 69 a 72.

62. Por tanto, no es necesario realizar un examen detallado del método de tributación que se pone en práctica cuando el contribuyente ejerce la mencionada opción. La existencia de la opción, aunque da acceso a un sistema que no presenta problemas de compatibilidad con el Derecho de la Unión, no hace legal el método de reducción de la doble imposición que se aplica en el caso de que no se ejerza la opción.

#### **IV. Conclusión**

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

«El artículo 63 TFUE se opone a una normativa de un Estado miembro según la cual, en el marco de un régimen de reducción de la doble imposición, el método de imputación se aplica fijando un límite máximo de imputación determinado multiplicando el impuesto nacional teórico sobre la renta, calculado sobre la base de la renta imponible, incluidos los rendimientos extranjeros, por una fracción cuyo numerador es el total de los rendimientos extranjeros y cuyo denominador es la suma de los rendimientos del contribuyente, sin las deducciones de carácter personal y familiar».