



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 21 de mayo de 2015*

«Procedimiento prejudicial — Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de la Unión Europea — Artículo 12, párrafo segundo — Impuesto recaudado en beneficio de las entidades locales que grava a las personas que disponen o disfrutan de una vivienda en el territorio de aquéllas — Límite máximo — Medida social — Toma en consideración de los sueldos, salarios y emolumentos abonados por la Unión Europea a sus funcionarios y otros agentes»

En el asunto C-349/14,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Conseil d'État (Francia), mediante resolución de 2 de julio de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de julio de 2014, en el procedimiento entre

Ministre délégué, chargé du budget

y

Marlène Pazdziej,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y los Sres. A. Borg Barthet y E. Levits, la Sra. M. Berger y el Sr. F. Biltgen (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno francés, por los Sres. D. Colas y J.-S. Pilczer, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno belga, por los Sres. S. Vanrie y J.-C. Halleux, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. F. Clotuche-Duvieusart e I. Martínez del Peral y el Sr. W. Roels, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

* Lengua de procedimiento: francés.

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 12, párrafo segundo, del Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de la Unión Europea, anejo a los Tratados UE, FUE y CEEA (en lo sucesivo, «Protocolo»).
- 2 Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre el ministre délégué, chargé du budget, y la Sra. Pazdziej en relación con la toma en consideración del sueldo que le abona la Unión Europea en vistas a la limitación de la cuota adeudada en concepto de un impuesto recaudado en beneficio de las entidades locales, denominado «impuesto por residencia», que grava a las personas que disponen o disfrutan con carácter privativo de inmuebles para uso de vivienda en Francia a 1 de enero del ejercicio impositivo.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 El artículo 12 del Protocolo establece:

«Los funcionarios y otros agentes de la Unión estarán sujetos, en beneficio de [esta última], a un impuesto sobre los sueldos, salarios y emolumentos abonados por [ella] en las condiciones y según el procedimiento que establezcan el Parlamento Europeo y el Consejo mediante reglamentos adoptados con arreglo al procedimiento legislativo ordinario y previa consulta a las instituciones interesadas.

Los funcionarios y otros agentes de la Unión estarán exentos de los impuestos nacionales sobre los sueldos, salarios y emolumentos abonados por la Unión.»

Derecho francés

- 4 El artículo 1414 A del code général des impôts francés, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, determina del modo siguiente los métodos para calcular el límite máximo de la cuota adeudada en concepto de impuesto por residencia:

«I. Los contribuyentes distintos de los mencionados en el artículo 1414, cuyas rentas del ejercicio anterior no superen el límite previsto en el punto II del artículo 1417, serán desgravados de oficio del impuesto por residencia correspondiente a su vivienda principal por la fracción de cuota que exceda del 3,44 % de sus rentas en el sentido del punto IV del artículo 1417, a la que se aplicará una reducción de:

- a. 5 038 euros por la primera parte de cociente familiar, incrementado en 1 456 euros por las cuatro primeras medias partes y en 2 575 euros por cada media parte adicional a partir de la quinta, en Francia metropolitana;

[...]

II. 1. Para la aplicación del punto I:

- a. Por renta se entiende la de la unidad familiar del contribuyente sujeto pasivo del impuesto;

[...]»

- 5 El artículo 1417 del mismo código precisa los límites máximos y el método de cálculo de la renta fiscal de referencia:

«[...]

II. Las disposiciones del artículo 1414 A serán de aplicación a los contribuyentes cuyas rentas del ejercicio anterior a aquel en que se establezca la imposición no excedan de 23 224 euros, para la primera parte de cociente familiar, incrementado en 5 426 euros para la primera media parte y en 4 270 euros a partir de la segunda media parte adicional, consideradas para el cálculo del impuesto sobre la renta relativo a dichas rentas [...].

[...]

IV. 1º Para la aplicación del presente artículo, se entenderá como importe de la renta el importe neto previa la eventual aplicación de las normas de cociente definidas en el artículo 163-0 A de las rentas y plusvalías consideradas para el establecimiento del impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio anterior.

Dicho importe se incrementará:

[...]

- c) con el importe de las rentas [...] percibidas por los funcionarios de las organizaciones internacionales [...];

[...]»

Litigio principal y cuestión prejudicial

- 6 La Sra. Pazdziej, funcionaria de la Unión, es propietaria de una casa en Lomme (Francia) con su pareja, a la que está unida mediante un «pacto civil de convivencia», en el sentido del Derecho civil francés.
- 7 Habida cuenta de que, en aplicación del artículo 12, párrafo segundo, del Protocolo, las retribuciones que percibe de la Unión no se tendrán en cuenta al calcular la renta fiscal de referencia con el fin de determinar el límite máximo del impuesto por residencia establecido por la vivienda que ocupa junto con su pareja, solicitó a la administración tributaria competente la desgravación de oficio del citado impuesto para el ejercicio 2010.
- 8 Mediante sentencia de 13 de mayo de 2013, el tribunal administratif de Lille (Francia) estimó dicha demanda.
- 9 El ministre délégué, chargé du budget, interpuso un recurso de casación contra la citada sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente. Éste recuerda que, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las disposiciones del artículo 12, párrafo segundo, del Protocolo excluyen cualquier imposición no sólo directa sino también indirecta, por parte de los Estados miembros, de las retribuciones abonadas por la Unión.

- 10 No obstante, por un lado, de la sentencia Vander Zwalmen y Massart (C-229/98, EU:C:1999:501) se desprende que esas disposiciones no se oponen a que una ventaja fiscal, que se aplica de modo no discriminatorio a las unidades familiares que disponen de ingresos inferiores a un importe determinado, se deniegue a las unidades familiares en las que un miembro es funcionario u otro agente de la Unión cuando el sueldo de éste es superior al citado importe.
- 11 Por otro lado, con arreglo a la doctrina que se desprende de la sentencia Bourghès-Maunoury y Heintz (C-558/10, EU:C:2012:418), que tenía por objeto el modo de determinar el importe máximo del impuesto francés de solidaridad sobre la fortuna, el artículo 12 del Protocolo se opone a que se tengan en cuenta, al calcular el importe de la cuota adeudada, las retribuciones de los funcionarios y otros agentes de la Unión.
- 12 En este contexto, el Conseil d'État decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se opone lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 12 del Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de la Unión Europea a toda toma en consideración de las retribuciones percibidas por un funcionario u otro agente de la Unión Europea, miembro de una unidad familiar a efectos fiscales, para el cálculo de la renta teórica de dicha unidad familiar, cuando la referida toma en consideración pueda influir en la cuantía de la tributación de esa unidad familiar, o procede seguir deduciendo las oportunas consecuencias de la sentencia Vander Zwalmen y Massart (C-229/98, EU:C:1999:501) en los supuestos en que la toma en consideración de las mencionadas retribuciones tenga únicamente por objeto, con vistas a la eventual aplicación de una medida social consistente en la exención del pago de un tributo, en una bonificación sobre la base imponible de dicho tributo o, con carácter más general, en una deducción fiscal, verificar si la renta teórica de la unidad familiar es inferior o no al umbral definido por el Derecho tributario nacional para atribuir el beneficio —eventualmente modulado en función de la renta teórica— de la medida social de que se trate?»

Sobre la cuestión prejudicial

- 13 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 12, párrafo segundo, del Protocolo debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que toma en consideración los sueldos, salarios y emolumentos abonados por la Unión a sus funcionarios y otros agentes para determinar el límite máximo de la cuota adeudada en concepto de un impuesto por residencia recaudado en beneficio de las entidades locales, a efectos de una eventual desgravación de éste.
- 14 Para responder a dicha cuestión prejudicial, procede recordar que el artículo 12 del Protocolo garantiza una tributación uniforme de dichos sueldos, salarios y emolumentos para todos los funcionarios y otros agentes de la Unión, impidiendo, en particular, por un lado, que, debido a la recaudación de impuestos nacionales distintos, sus retribuciones efectivas varíen en función de su nacionalidad o domicilio y, por otro, que por el efecto de una doble imposición se graven esas retribuciones de un modo anormal (sentencia Brouerius van Nidek, 7/74, EU:C:1974:73, apartado 11).
- 15 En consecuencia, el Derecho de la Unión consagra la clara distinción entre los ingresos sujetos al imperio de las Administraciones tributarias nacionales de los Estados miembros y los sueldos de los funcionarios y otros agentes de la Unión, de tal modo que estos últimos se encuentran sujetos exclusivamente, por lo que respecta a su eventual tributación, al Derecho de la Unión, mientras que los otros rendimientos de los funcionarios siguen sujetos a tributación en los Estados miembros (véase, en ese sentido, la sentencia Humblet/État belge, 6/60-IMM, EU:C:1960:48, p. 1158).

- 16 De ello se desprende que la exención prevista en el artículo 12, párrafo segundo, del Protocolo sólo se refiere a los impuestos nacionales de naturaleza análoga a aquéllos en los que la Unión grava las mismas fuentes de ingresos (sentencia Brouerius van Nidek, 7/74, EU:C:1974:73, apartado 12).
- 17 Además, procede señalar que ya se determinó que el artículo 12, párrafo segundo, del Protocolo se refiere a la exención de cualquier tributación nacional basada directa o indirectamente en los sueldos, salarios y emolumentos abonados por la Unión a sus funcionarios o agentes. En consecuencia, prohíbe toda imposición nacional, cualesquiera que sean su carácter o sus modalidades de recaudación, que tenga por objeto gravar, directa o indirectamente, a los funcionarios u otros agentes, debido al hecho de que son beneficiarios de retribuciones pagadas por la Unión, aunque el impuesto de que se trate no se calcule en proporción al importe de dichas retribuciones (sentencias Comisión/Bélgica, 260/86, EU:C:1988:91, apartado 10; Tither, C-333/88, EU:C:1990:131, apartado 12; Kristoffersen, C-263/91, EU:C:1993:207, apartado 14, y Vander Zwalmen y Massart, C-229/98, EU:C:1999:501, apartado 24).
- 18 De ese modo, la mencionada disposición prohíbe tener en cuenta los sueldos abonados por la Unión a sus funcionarios y otros agentes para establecer el tipo impositivo debido sobre otros ingresos no exentos, en el caso en que el Derecho tributario nacional prevea un sistema de imposición progresiva. En efecto, un funcionario resultaría mayormente gravado por lo que respecta a sus ingresos privados por el hecho de que percibe un salario por parte de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia Humblet/État belge, 6/60-IMM, EU:C:1960:48, p. 1160).
- 19 Por el contrario, el artículo 12 del Protocolo no obliga a los Estados miembros a otorgar a los funcionarios y otros agentes de la Unión las mismas ventajas que a los beneficiarios que como tales defina la normativa nacional aplicable. Este artículo exige solamente que, cuando dichas personas estén sujetas a determinados tributos, puedan beneficiarse de las ventajas de tipo fiscal otorgadas a todo sujeto pasivo, a fin de evitar que se someta a las mismas a una mayor presión fiscal (sentencia Tither, C-333/88, EU:C:1990:131, apartado 15) o que sean objeto de un trato discriminatorio respecto de los demás contribuyentes (véase, en este sentido, la sentencia Vander Zwalmen y Massart, C-229/98, EU:C:1999:501, apartado 26).
- 20 Ha de determinarse si el artículo 12, párrafo segundo, del Protocolo se opone a la normativa nacional controvertida en el litigio principal a la luz de dichas consideraciones.
- 21 Como se desprende del expediente presentado al Tribunal de Justicia, el hecho imponible del impuesto por residencia es la disposición o el disfrute con carácter privativo de una vivienda en una localidad francesa, la base imponible del citado impuesto está constituida por el valor arrendaticio catastral neto y las autoridades municipales determinan el tipo impositivo.
- 22 En esas circunstancias, el Tribunal de Justicia ya determinó que la imposición del valor arrendaticio de la vivienda de un funcionario o de otro agente de la Unión reviste un carácter objetivo y no presenta vínculo jurídico alguno con los sueldos, salarios y emolumentos abonados por aquella (sentencia Kristoffersen, C-263/91, EU:C:1993:207, apartado 15).
- 23 De ello se desprende que el impuesto por residencia de que se trata en el litigio principal no puede asimilarse a una imposición basada en los sueldos, salarios y emolumentos abonados por la Unión a sus funcionarios y otros agentes.
- 24 A este respecto, el hecho de que el importe de la cuota adeudada en concepto de tal impuesto pueda, en su caso, variar en función del de los sueldos, salarios y emolumentos abonados por la Unión no es determinante.

- 25 En efecto, debe recordarse que el asunto principal no tiene por objeto el principio de la sujeción de un funcionario o de un agente de la Unión al impuesto por residencia, sino únicamente si se tienen en cuenta los citados sueldos, salarios y emolumentos abonados por la Unión para calcular las rentas de la unidad familiar tomadas en consideración para determinar si el sujeto pasivo de dicho impuesto puede acogerse a un límite máximo de la cotización debida en concepto de éste.
- 26 Pues bien, en primer lugar, procede señalar que la normativa nacional de que se trata en el asunto principal no contiene ninguna disposición que impida a los funcionarios y otros agentes de la Unión acogerse a la desgravación parcial del impuesto por residencia en las mismas condiciones que cualquier otro contribuyente que pueda acogerse a dicha ventaja, a saber, que la renta de referencia no supere el límite legalmente definido.
- 27 En efecto, la causa de la exclusión de la desgravación parcial del impuesto por residencia no está en el hecho de ser funcionario u otro agente de la Unión que percibe un salario que supera el límite máximo de la renta fiscal de referencia, sino que deriva de la condición general relativa al importe de las rentas que dan derecho al beneficio de que se trata, condición que se aplica de modo no discriminatorio a los funcionarios y a los otros agentes de la Unión, así como a cualquier otro contribuyente del Estado miembro de que se trata.
- 28 En segundo lugar, cabe recordar, como se desprende del apartado 21 de la presente sentencia, que el impuesto controvertido en el litigio principal depende esencialmente del valor arrendaticio de la vivienda y no se refiere ni a la capacidad contributiva del contribuyente, ni a la totalidad de su patrimonio. En efecto, la capacidad contributiva de aquél sólo se tiene en cuenta a fines de la obtención de la ventaja fiscal y no constituye el propio objeto del impuesto por residencia.
- 29 A este respecto, es preciso destacar que el mecanismo de la desgravación parcial del impuesto por residencia fue introducido con el fin de evitar situaciones de injusticia y constituye una medida social que permite a las unidades familiares con ingresos reducidos hacer frente a los impuestos locales. En consecuencia, admitir una exclusión de los sueldos, salarios y emolumentos abonados por la Unión sobre la base de las disposiciones del artículo 12 del Protocolo equivaldría a desnaturalizar la medida social instituida.
- 30 Por todas las consideraciones anteriores, el litigio principal se distingue del que dio lugar a la sentencia *Bourgès-Maunoury y Heintz* (C-558/10, EU:C:2012:418), en el que el Tribunal de Justicia dictaminó, por un lado, que la normativa relativa al impuesto de solidaridad sobre la fortuna de que se trataba en aquel asunto presentaba un vínculo con los sueldos, salarios y emolumentos abonados por la Unión, en la medida en que éstos se tienen en cuenta para determinar el tipo final impositivo y, por otro lado, que dicha imposición tenía como efecto gravar indirectamente las rentas de los funcionarios y otros agentes de la Unión.
- 31 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 12, párrafo segundo, del Protocolo debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el asunto principal, que toma en consideración los sueldos, salarios y emolumentos abonados por la Unión a sus funcionarios y otros agentes para determinar el límite máximo de la cuota adeudada en concepto de un impuesto por residencia recaudado en beneficio de las entidades locales, en vistas a una eventual desgravación de éste.

Costas

- 32 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 al presentar observaciones ante el Tribunal de Justicia, distintos de aquellos en que hayan incurrido dichas partes, no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

El artículo 12, párrafo segundo, del Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de la Unión Europea, anejo a los Tratados UE, FUE y CEEA, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el asunto principal, que toma en consideración los sueldos, salarios y emolumentos abonados por la Unión Europea a sus funcionarios y otros agentes para determinar el límite máximo de la cuota adeudada en concepto de un impuesto por residencia recaudado en beneficio de las entidades locales, en vistas a una eventual desgravación de éste.

Firmas