



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 10 de mayo de 2012*

«Incumplimiento de Estado — Libre circulación de los trabajadores — Impuesto sobre la renta —
Reducción — Pensiones de jubilación — Incidencia en las pensiones de baja cuantía —
Discriminación entre contribuyentes residentes y no residentes»

En el asunto C-39/10,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento en virtud del artículo 258 TFUE, interpuesto el 22 de enero de 2010,

Comisión Europea, representada por el Sr. W. Mölls, la Sra. K. Saaremäel-Stoilov y el Sr. R. Lyal, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

y

República de Estonia, representada por la Sra. M. Linntam, en calidad de agente,

parte demandada,

apoyada por:

Reino de España, representado por los Sres. M. Muñoz Pérez y A. Rubio González, en calidad de agentes,

República Portuguesa, representada por el Sr. L. Inez Fernandes, en calidad de agente,

Reino de Suecia, representado por la Sra. A. Falk, en calidad de agente,

Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, representado por el Sr. S. Ossowski, en calidad de agente,

República Federal de Alemania, representada por los Sres. J. Möller, C. Blaschke y B. Klein, en calidad de agentes,

partes coadyuvantes,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. J.-C. Bonichot, Presidente de Sala, y la Sra. A. Prechal, el Sr. K. Schiemann, la Sra. C. Toader (Ponente) y el Sr. E. Jarašiūnas, Jueces;

* Lengua de procedimiento: estonio.

Abogado General: Sr. N. Jääskinen;

Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 15 de septiembre de 2011;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 24 de noviembre de 2011;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante su demanda la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República de Estonia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 45 TFUE y 28 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3, en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»), al no prever en la tulumaksuseadus (Ley del impuesto sobre la renta) de 15 de diciembre de 1999 (RT I 1999, 101, 903), modificada por la Ley de 26 de noviembre de 2009 (RT I 2009, 62, 405, en lo sucesivo, «Ley del impuesto»), la aplicación de la reducción individual a los no residentes cuya renta total es tan baja que se beneficiarían de ésta si fueran residentes.

Marco jurídico

La Recomendación 94/79/CE

- 2 Según los considerandos tercero, cuarto y sexto de la Recomendación 94/79/CE de la Comisión, de 21 de diciembre de 1993, relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto de aquel en el que residen (DO 1994, L 39, p. 22):

«[...] deben emprenderse nuevas iniciativas para que la libre circulación de personas quede plenamente garantizada con vistas al correcto funcionamiento del mercado interior y [...] resulta necesario poner en conocimiento de los Estados miembros las disposiciones que, a juicio de la Comisión, pueden garantizar que los no residentes se beneficien de un trato fiscal tan favorable como el de los residentes;

[...] esta iniciativa no es óbice para que la Comisión prosiga su política activa en materia de procedimientos de infracción con objeto de garantizar el respeto de los principios fundamentales del Tratado [CE];

[...]

[...] el principio de la igualdad de trato que se deriva del artículo [45 TFUE], así como del artículo [49 TFUE] exige que no se prive a las personas que obtengan dichas rentas de las ventajas y deducciones fiscales de las que gozan los residentes, cuando la parte preponderante de sus rentas se obtenga en el país en donde desarrollan su actividad».

- 3 Del artículo 1, apartado 1, de esa Recomendación resulta que ésta se refiere a varias categorías de rentas, entre ellas las pensiones.
- 4 El artículo 2, apartados 1 y 2, párrafo primero, de la misma Recomendación tiene la siguiente redacción:

«1. Los Estados miembros no someterán las rentas a que se refiere el apartado 1 del artículo 1, en el Estado miembro que las grave, a un impuesto superior al que dicho Estado establecería si el contribuyente, su cónyuge y sus hijos fueran residentes en ese mismo Estado miembro.

2. La aplicación de lo dispuesto en el apartado 1 estará subordinada a la condición de que las rentas contempladas en el apartado 1 del artículo 1 que sean imponibles en el Estado miembro en el que la persona física no sea residente, constituyan como mínimo un 75 % de la renta total imponible de dicha persona durante el año fiscal.

El Convenio celebrado entre la República de Finlandia y la República de Estonia para la prevención de la doble imposición

- 5 El artículo 18, apartado 2, letra a), del Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio celebrado el 23 de marzo de 1993 en Helsinki entre la República de Finlandia y la República de Estonia (en lo sucesivo, «Convenio para la prevención de la doble imposición») prevé:

«Las pensiones satisfechas y otras prestaciones en forma de pagos periódicos o de compensaciones a tanto alzado concedidas en virtud de la legislación de seguridad social de un Estado contratante o en virtud de cualquier otro régimen público establecido por un Estado contratante con fines de protección social sólo estarán sujetas a imposición en ese Estado».

La Ley del impuesto

- 6 El artículo 1, apartado 1, de la Ley del impuesto dispone:

«El impuesto sobre la renta grava la renta del contribuyente, una vez aplicadas las reducciones de la base imponible que autoriza la ley.»

- 7 Conforme al artículo 2, apartado 1, de dicha Ley, ese impuesto:

«[...] grava como sujetos pasivos a las personas físicas y jurídicas no residentes que perciban rentas sujetas a imposición.»

- 8 Según el artículo 12, apartado 1, de esa Ley:

«El impuesto sobre la renta grava los rendimientos percibidos por una persona física residente durante un ejercicio fiscal procedentes de cualquier fuente de rendimientos en Estonia y fuera de este país [...]»

- 9 Además, a los efectos de los artículos 19, apartado 2, y 29, apartado 9, de la Ley del impuesto, el impuesto sobre la renta también grava las pensiones, y es objeto de retención en origen conforme al artículo 41, apartado 6, de la misma Ley.

- 10 El artículo 23 de la Ley del impuesto establece:

«La persona física residente podrá deducir 27.000 EEK de su renta percibida durante el ejercicio fiscal.»

- 11 El artículo 23² de esa Ley prevé además una reducción suplementaria en la base imponible de las pensiones. Según esa disposición:

«Si la persona física residente percibe una pensión pagada por un Estado contratante en virtud de la ley, una pensión por capitalización obligatoria establecida por la legislación de dicho Estado o una pensión conforme a un convenio de seguridad social, se aplicará en la base imponible de dicha persona una reducción suplementaria correspondiente al importe de tales pensiones, con un límite máximo de 36.000 EEK durante un ejercicio fiscal.»

- 12 Además, en lo que atañe a las pensiones a cargo de la República de Estonia percibidas por los residentes, el artículo 42, apartado 11, de dicha Ley dispone:

«En el supuesto de una pensión pagada a una persona física residente por el Estado estonio con arreglo a la ley y de una pensión por capitalización obligatoria prevista en la Ley de pensiones por capitalización, se aplicará una reducción suplementaria (artículo 23²) igual al importe de dicha pensión, con anterioridad al cálculo de la retención por el impuesto, sin que dicha reducción pueda superar, sin embargo, por mes natural, la doceava parte del importe previsto en el artículo 23².»

- 13 En cuanto a los rendimientos percibidos por los no residentes, el artículo 28³ de la Ley del impuesto establece:

«La persona física residente en otro Estado de la Unión Europea podrá también aplicar las deducciones previstas en el presente capítulo a su renta imponible en Estonia, siempre que perciba en Estonia, como mínimo, el 75 % de su renta imponible durante el ejercicio fiscal y presente una declaración de impuesto sobre la renta de persona física residente. Se entenderá por renta imponible la renta antes de deducciones conforme a la legislación del Estado de que se trate.»

El procedimiento precontencioso

- 14 Una persona de nacionalidad estonia residente en Finlandia (en lo sucesivo, «denunciante»), presentó a la Comisión una denuncia relativa a la liquidación del impuesto sobre la renta que se aplica en Estonia a la pensión de jubilación que le paga ese Estado miembro. La denunciante discrepaba de la negativa de las autoridades estonias a aplicarle la reducción en la base imponible y la reducción suplementaria que la Ley del impuesto prevé para los contribuyentes residentes en Estonia.
- 15 De la investigación de la Comisión resulta que la denunciante, tras cumplir la edad de la jubilación en Estonia, se instaló en Finlandia, donde trabajó y adquirió derecho a una pensión. La denunciante percibe así pues dos pensiones de jubilación, en Estonia y en Finlandia, de cuantía casi idéntica. La pensión percibida en Estonia está sujeta al impuesto sobre la renta, mientras que en Finlandia, en razón de la cuantía muy baja de su renta global, la denunciante no está sujeta al impuesto. El importe acumulado de ambas pensiones sólo superaba en escasa cuantía el umbral de la reducción prevista en el artículo 23² de la Ley del impuesto.
- 16 A la vista de estos factores, la Comisión consideró que, en aplicación del Derecho estonio, la carga impositiva soportada por los no residentes que se encuentren en una situación análoga a la de la denunciante es mayor que si éstos obtuvieran la totalidad de sus rendimientos únicamente en Estonia.
- 17 Por tanto, la Comisión envió el 4 de febrero de 2008 un escrito de requerimiento a la República de Estonia, en el que advertía a ese Estado miembro acerca de la eventual incompatibilidad de las disposiciones de la legislación nacional sobre la tributación de las pensiones pagadas a los no residentes con el artículo 45 TFUE y el artículo 28 del Acuerdo EEE.
- 18 En un escrito de 9 de abril de 2008 la República de Estonia refutó el criterio expuesto por la Comisión. Puso de relieve que la Ley del impuesto permite aplicar las deducciones que prevé a los no residentes que perciben en Estonia la mayor parte de sus rendimientos, es decir al menos el 75 % del total de éstos. Esa Ley les aplica así pues el mismo trato previsto para los residentes. En cambio, cuando el importe de los rendimientos percibidos en Estonia es inferior a ese porcentaje corresponde al Estado miembro de residencia garantizar la imposición apropiada de los contribuyentes no residentes en Estonia.
- 19 El 17 de octubre de 2008 la Comisión envió a la República de Estonia un dictamen motivado, en el que recogía los argumentos expuestos en el escrito de requerimiento e instaba a ese Estado miembro a adoptar las medidas necesarias en un plazo de dos meses a contar desde la recepción de dicho dictamen.

- 20 En su respuesta al dictamen motivado el 18 de diciembre de 2008 la República de Estonia manifestó su desacuerdo con las imputaciones de la Comisión acerca de la incompatibilidad entre la Ley del impuesto y el artículo 45 TFUE. En cambio, reconoció que dicha ley presentaba lagunas en relación con las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 28 del Acuerdo EEE y se declaró dispuesta a extender el ámbito de aplicación del artículo 28³ de dicha Ley también a los nacionales de los Estados miembros del Espacio Económico Europeo.
- 21 Toda vez que no le convencieron los argumentos presentados por la República de Estonia, la Comisión decidió interponer el presente recurso.
- 22 Por auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 4 de junio de 2010 se admitió la intervención del Reino de España, de la República Portuguesa y del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en apoyo de las pretensiones de la República de Estonia. En autos de 7 de julio de 2010 y de 14 de enero de 2011, el Presidente del Tribunal de Justicia admitió la intervención de la República Federal de Alemania y del Reino de Suecia, respectivamente, en apoyo de las pretensiones de la República de Estonia. No obstante, la República Federal de Alemania no ha presentado observaciones.

Sobre el recurso

Sobre la admisibilidad del recurso

- 23 En primer lugar, en su escrito de dúplica la República de Estonia, apoyada por el Reino de España, alega que el recurso debe declararse inadmisibile dado que su objeto no está definido de forma clara y precisa y las pretensiones se han expresado de forma equívoca. La Comisión no ha indicado con claridad en qué supuestos la República de Estonia debería aplicar la reducción prevista al impuesto sobre la renta de los no residentes para poner fin al incumplimiento imputado, ya que en su demanda la Comisión manifestó que esa reducción debe concederse cuando la renta mundial de los no residentes que perciben una pensión en Estonia es inferior a los umbrales de reducción fijados por el Derecho estonio para los contribuyentes residentes en ese Estado miembro, mientras que en su escrito de réplica señala que la República de Estonia debería tener en cuenta para la concesión de dicha reducción los umbrales de reducción que en su caso haya previsto el Estado miembro de residencia de la persona afectada.
- 24 Hay que recordar al respecto que del artículo 38, apartado 1, letra c), del Reglamento de Procedimiento y de la jurisprudencia relativa a esta disposición resulta que la demanda debe contener la cuestión objeto del litigio y la exposición sumaria de los motivos invocados, y que esta indicación debe ser suficientemente clara y precisa para permitir a la parte demandada preparar su defensa y al Tribunal de Justicia ejercer su control. De ello se desprende que los elementos esenciales de hecho y de Derecho en los que se basa un recurso deben deducirse de modo coherente y comprensible del propio texto del escrito de interposición del recurso y que las pretensiones de éste deben ser formuladas de manera inequívoca para que el Tribunal de Justicia no resuelva *ultra petita* o no omita pronunciarse sobre una imputación (véanse en particular las sentencias de 12 de febrero de 2009, Comisión/Polonia, C-475/07, apartado 43, y de 24 de marzo de 2011, Comisión/España, C-375/10, apartado 10).
- 25 Esas exigencias pueden ser objeto de control de oficio por el Tribunal de Justicia (véase en especial la sentencia de 26 de abril de 2007, Comisión/Finlandia, C-195/04, Rec. p. I-3351, apartados 21 y 22)
- 26 El Tribunal de Justicia también ha estimado que, en el marco de un recurso con arreglo al artículo 258 TFUE, éste debe presentar las imputaciones de forma coherente y precisa a fin de permitir al Estado miembro y al Tribunal de Justicia comprender exactamente el alcance de la infracción del Derecho de la Unión reprochada, requisito este necesario para que dicho Estado pueda invocar

oportunamente los motivos en los que se basa su defensa y para que el Tribunal de Justicia pueda verificar la existencia del incumplimiento imputado (véanse en especial las sentencias antes citadas Comisión/Polonia, apartado 44, y Comisión/España, apartado 11).

- 27 Pues bien, en el presente procedimiento por incumplimiento es preciso constatar que en su demanda, y en concreto en el punto 25 de ésta la Comisión expuso que «cuando la legislación de un Estado miembro prevé un umbral por debajo del cual se considera que el contribuyente no dispone de los medios necesarios para contribuir a los gastos públicos no hay razón alguna para establecer una distinción entre los contribuyentes cuya renta es inferior al umbral fijado, en función de su residencia». De esa forma la Comisión indicó claramente que la República de Estonia debe tener en cuenta el umbral de reducción fijado por la Ley del impuesto para determinar si el no residente que percibe una pensión de jubilación en ese Estado miembro tiene derecho a la reducción prevista en el impuesto sobre la renta.
- 28 Por otro lado, acerca de la referencia que hace la Comisión a los umbrales de reducción fijados en el Estado miembro de residencia, hay que observar que se insertaba en el examen por la Comisión de la jurisprudencia derivada de la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), del que la Comisión dedujo precisamente que, cuando la renta total del contribuyente es tan baja que no está sujeta a impuesto alguno en el Estado miembro de residencia, esa persona está en una situación comparable a la del residente en el Estado miembro en el que se perciben los rendimientos considerados. Este Estado debería por tanto «aplicar sus propias reglas en materia de desgravación fiscal, que definen en qué grado los contribuyentes están en condiciones de pagar impuestos destinados a cubrir las necesidades del país».
- 29 En cualquier caso, no consta en los autos ningún dato que permita concluir que la demanda no haya permitido que la República de Estonia presente sus medios de defensa y que el Tribunal de Justicia no haya estado en condiciones de apreciar la existencia del incumplimiento.
- 30 En consecuencia, la excepción de inadmisibilidad aducida por la República de Estonia es infundada y debe desestimarse.
- 31 En segundo término, dado que la excepción de inadmisibilidad aducida por el Reino de España y por la República Portuguesa coincide en amplia medida con el medio de defensa fundado en la Recomendación 94/79 que alega la República de Estonia, el Tribunal de Justicia considera oportuno unir su eventual examen al del fondo del asunto.
- 32 En tercer lugar, conviene observar que, según los términos de las pretensiones de la demanda, la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República de Estonia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 45 TFUE y 28 del Acuerdo EEE, al no prever en la Ley del impuesto la aplicación de la reducción a los no residentes cuya renta total es tan baja que se beneficiarían de ésta si fueran residentes. Así pues, se advierte que esas pretensiones se refieren a la legislación nacional en cuanto ésta afecta a todos los rendimientos sujetos a la citada Ley.
- 33 No obstante, del texto de los escritos procesales de la Comisión se deduce que la argumentación que ésta presenta en apoyo de las imputaciones contra la República de Estonia se refiere únicamente al trato fiscal de los jubilados que están en la misma situación que la demandante. Por otro lado, en la vista la Comisión puntualizó que su pretensión de declaración de incumplimiento sólo concierne a las pensiones de los no residentes.
- 34 Por consiguiente, debe estimarse que el presente recurso por incumplimiento únicamente tiene como objeto la aplicación de las reglas de la Ley del impuesto a las pensiones de jubilación pagadas a no residentes que estén en una situación como la de la denunciante.

Sobre el fondo

Alegaciones de las partes

- 35 La Comisión mantiene en sustancia en su recurso que, al denegar a los jubilados no residentes las reducciones previstas por la Ley del impuesto cuando los interesados perciben menos del 75 % de sus rendimientos en Estonia, esa Ley coloca a esos contribuyentes, por el hecho de haber ejercido, como la denunciante, su derecho a la libre circulación de los trabajadores, en una situación menos favorable que si no hubieran ejercido ese derecho, siendo así que, atendiendo a la baja cuantía de sus pensiones, están en una situación comparable a la de los residentes cuyos rendimientos son de cuantía semejante. Por consiguiente, esa Ley constituye un obstáculo a la libre circulación de las personas, reconocida en el artículo 45 TFUE y en el artículo 28 del Acuerdo EEE.
- 36 En efecto, según resulta de la sentencia Schumacker, antes citada, confirmada por la sentencia de 1 de julio de 2004, Wallentin (C-169/03, Rec. p. I-6443), las personas que sólo perciben una pequeña parte de su renta en el Estado miembro de residencia están, desde el punto de vista de su trato fiscal, en una situación comparable a las que residen en el Estado miembro en el que perciben sus rendimientos. Cuando los rendimientos de una persona están sujetos a una imposición muy baja, o bien no sujetos, en el Estado miembro de residencia, este Estado no puede garantizar la deducción en la base imponible de los impuestos pagados por los rendimientos percibidos en otro Estado miembro. Según la Comisión, en esas circunstancias incumbe al Estado miembro de la fuente de la renta aplicar a ésta sus propias reglas fiscales, en especial el beneficio de reducciones fiscales.
- 37 Por tanto, como reconoció el Tribunal de Justicia en sus sentencias de 14 de septiembre de 1999, Gschwind (C-391/97, Rec. p. I-5451), y Wallentin, antes citada, cuando un Estado miembro concede una reducción por los rendimientos inferiores a ciertos importes para garantizar a los contribuyentes un mínimo vital, esa ventaja también debe reconocerse a los no residentes ya que se concede en función de la situación personal del contribuyente.
- 38 La República de Estonia, con el apoyo de todas las coadyuvantes, replica que la diferencia de trato entre residentes y no residentes prevista por la Ley del impuesto no constituye una restricción de la libre circulación de personas porque no da lugar a una discriminación entre personas en situaciones comparables.
- 39 Recuerda sobre ello que se deduce de la sentencia Schumacker, antes citada, que la situación de los residentes y la de los no residentes deben considerarse comparables sólo cuando estos últimos no perciben la parte más importante de su renta en el Estado miembro de residencia sino en otro Estado miembro. Únicamente en tal supuesto ese último Estado no puede aplicar a los no residentes un trato fiscal diferente del aplicado a los residentes.
- 40 Así pues, para garantizar la igualdad de trato entre los residentes y los no residentes que están en una situación comparable la Ley del impuesto aplica a los no residentes las reducciones discutidas cuando perciben el 75 % de su renta mundial en Estonia. El cálculo de la renta imponible se fundamenta en la ley del Estado miembro de residencia de la persona interesada, y para determinar la parte percibida en Estonia el no residente está obligado a presentar una prueba emanante de la administración fiscal de su Estado miembro de residencia.
- 41 Por otro lado, según la República de Estonia, al interponer este recurso la Comisión no se ajustó a la Recomendación 94/79, en la que había manifestado que la igualdad de trato de residentes y no residentes es exigible únicamente si el no residente obtiene durante el ejercicio fiscal de que se trata al menos el 75 % de su renta en el Estado miembro que la grava.

- 42 En relación específica con la situación de la denunciante el Reino de España y la República Portuguesa ponen de relieve además que el Estado miembro de residencia, en este caso la República de Finlandia, ha computado la totalidad de los rendimientos percibidos por el contribuyente en cuestión tanto en ese Estado miembro como en otro Estado miembro y que no los ha gravado porque el importe total de los rendimientos no superaba la renta mínima exenta del impuesto. Con un razonamiento a contrario destacan que, si el Estado miembro de residencia hubiera fijado una renta mínima exenta inferior, los rendimientos de ese contribuyente habrían podido someterse al impuesto y en tal supuesto se habría deducido el importe del impuesto pagado en Estonia. Así pues, la Ley del impuesto no era contraria a la libre circulación de los trabajadores.
- 43 El Reino Unido añade que la solución propuesta por la Comisión para evitar que el no residente en Estonia se beneficie de una ventaja social superior a la del residente, consistente en que las autoridades de ese Estado miembro computen la renta mundial del contribuyente afectado para aplicar la reducción no es correcta. En efecto, según el Convenio para la prevención de la doble imposición es imposible someter al impuesto en Estonia rendimientos percibidos en Finlandia. La República de Estonia no está por tanto en condiciones de calcular la renta mundial del contribuyente interesado, mientras que sí lo está la República de Finlandia, dado que ese contribuyente reside en Finlandia y las autoridades finlandesas disponen de la competencia para obtener informaciones y documentos de esa persona. El análisis de la Comisión tendría como resultado que la República de Estonia debería aplicar su tramo de base no imponible únicamente a la renta percibida en Estonia y el no residente se beneficiaría de la consideración de su situación personal y familiar a la vez en Estonia y en Finlandia.
- 44 La Comisión señala sobre esos diferentes aspectos que, en contra de lo alegado por la demandada y las coadyuvantes, en la sentencia Schumacker, antes citada, el Tribunal de Justicia estimó que cuando el contribuyente no percibe una renta significativa en el Estado miembro de residencia, el Estado miembro en el que percibe sus rendimientos debe concederle las mismas ventajas atribuidas a los residentes que perciben rendimientos únicamente en ese Estado. Por tanto, el Tribunal de Justicia ha reconocido que, aunque en circunstancias normales el Estado miembro en el que se percibe un rendimiento pueda confiar al Estado miembro de residencia la función de garantizar un nivel de imposición adecuado a los medios del contribuyente, el Estado miembro en el que se percibe ese rendimiento está a su vez obligado a tener en cuenta la situación personal del contribuyente cuando no esté en condiciones de hacerlo el Estado miembro de residencia. De igual modo, cuando los rendimientos de un contribuyente están sujetos a una imposición muy baja, o bien no sujetos, en su Estado miembro de residencia, este Estado no puede garantizar la deducción en la base imponible de los impuestos pagados por los rendimientos percibidos en otro Estado miembro.
- 45 En lo que atañe a las modalidades de cálculo de los rendimientos del no residente la Comisión pone de relieve que la República de Estonia tiene derecho a computar la renta mundial del contribuyente para calcular el impuesto al que éste estaría sujeto en su caso en Estonia. Si la renta mundial del contribuyente fuera inferior al umbral de imposición aplicable en Estonia, éste no estaría sujeto a ningún impuesto en Estonia. Si en cambio su renta mundial superara el umbral aplicable en Estonia, ésta podría estar sujeta al impuesto sobre la renta. Ello no daría lugar a imposición de los rendimientos percibidos en Estados miembros distintos de la República de Estonia, sino que equivaldría tan sólo a determinar la capacidad del contribuyente a efectos únicamente de la imposición de los rendimientos percibidos en Estonia.
- 46 En lo que se refiere a la argumentación de la demandada sobre la Recomendación 94/79, la Comisión afirma que ese acto no es obligatorio. No puede tener como objeto completar las reglas del Derecho primario sobre la libre circulación de personas y en cualquier caso no limita la facultad de apreciación de la Comisión. Esa Recomendación sólo propone la adopción de medidas nacionales para la aplicación del Derecho de la Unión, sin extenderse a la cuestión de la correcta ejecución de las obligaciones derivadas de los Tratados. Por otro lado, dado que esa Recomendación se adoptó antes de pronunciarse la sentencia Schumacker, antes citada, ha perdido incluso su razón de ser.

Apreciación del Tribunal de Justicia

— Sobre la imputación fundada en la vulneración del artículo 45 TFUE

- 47 Hay que recordar, con carácter preliminar, que si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben ejercerla respetando el Derecho de la Unión (véanse, en particular, las sentencias Schumacker, antes citada; de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec. p. I-10837, apartado 29, y de 19 de noviembre de 2009, Comisión/Italia, C-540/07, Rec. p. I-10983, apartado 28). Así pues, las reglas fiscales de Derecho nacional deben adoptarse con observancia de las libertades garantizadas por los Tratados y en particular de la libertad de circulación de los trabajadores reconocida por el artículo 45 TFUE.
- 48 En ese aspecto, es en principio incompatible con las reglas sobre el derecho de libre circulación que pueda aplicarse a un trabajador en el Estado miembro de su nacionalidad un trato menos favorable que aquel del que disfrutaría si no hubiera hecho uso de las facilidades concedidas por esas reglas. No obstante, se ha de recordar que sólo puede existir discriminación si se aplican normas distintas a situaciones comparables o si se aplica la misma norma a situaciones diferentes (véanse en particular las sentencias Schumacker, antes citada, apartado 30, y Gschwind, antes citada, apartado 21, y de 22 de marzo de 2007, Talotta, C-383/05, Rec. p. I-2555, apartado 18).
- 49 Ahora bien, en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y la de los no residentes no son comparables por lo general, ya que los rendimientos obtenidos en el territorio de un Estado miembro por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia, y 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 patrimoniales, que coincide, por lo general, con el lugar de su residencia habitual (véanse en particular las sentencias antes citadas Schumacker, apartados 31 y 32, y Gschwind, apartado 22).
- 50 En el apartado 34 de la sentencia Schumacker el Tribunal de Justicia estimó que el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un residente no es, por regla general, discriminatorio, habida cuenta de las diferencias objetivas entre la situación de los residentes y la de los no residentes, tanto desde el punto de vista de la fuente de los ingresos como de la capacidad contributiva individual o de la situación personal y familiar (véase la sentencia Gschwind, antes citada, apartado 23).
- 51 Sólo podría existir discriminación entre residentes y no residentes en el sentido del Tratado si, pese a su residencia en Estados miembros diferentes, se comprobara que, respecto al objeto y al contenido de las disposiciones nacionales controvertidas, ambas categorías de sujetos pasivos se hallan en una situación comparable (véase la sentencia Gschwind, antes citada, apartado 26).
- 52 Ese es el supuesto cuando un no residente que no obtiene ingresos significativos en el Estado miembro de su residencia y percibe la mayor parte de sus ingresos imposables de una actividad ejercida en el Estado miembro de empleo está en una situación comparable a la de los residentes en ese último Estado, ya que en ese supuesto el Estado miembro de residencia no puede concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar. Por consiguiente, en lo que atañe a su trato fiscal, debe ser tratado como un residente en el Estado miembro de empleo y éste debe concederle las ventajas fiscales previstas para los residentes (véanse en especial las sentencias antes citadas Schumacker, apartados 36 y 37, y Gschwind, apartado 27).
- 53 También según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en una situación en la que no hay rendimiento imponible alguno en el Estado miembro de residencia en virtud de la legislación fiscal de ese Estado (véase en ese sentido la sentencia Wallentin, antes citada, apartado 18), puede originarse

una discriminación si la situación personal y familiar de una persona como la denunciante no se tiene en cuenta ni en el Estado miembro de residencia ni en el Estado miembro de empleo (véase en ese sentido la sentencia Wallentin, antes citada, apartado 17).

- 54 De esta forma, cuando casi el 50 % de los rendimientos totales del interesado se perciben en su Estado miembro de residencia, éste se encuentra en principio en condiciones de tener en cuenta su capacidad contributiva y su situación personal y familiar según las modalidades establecidas en la legislación de este Estado (véase la sentencia Gschwind, antes citada, apartado 29).
- 55 Sin embargo, en un caso como el de la denunciante, quien por la baja cuantía de sus rendimientos globales no está sujeta al impuesto en el Estado miembro de residencia, en virtud de la legislación fiscal de éste, dicho Estado no está en condiciones de tener en cuenta la capacidad contributiva y la situación personal y familiar de la interesada, en particular las consecuencias sobre ésta de la imposición de los rendimientos percibidos en otro Estado miembro.
- 56 Siendo así, la denegación por el Estado miembro en el que se perciben los rendimientos de que se trata de una reducción prevista por su normativa fiscal penaliza a los contribuyentes no residentes, como la denunciante, por el solo hecho de que hayan ejercido las libertades de circulación garantizadas por el Tratado FUE.
- 57 La diferencia de trato que resulta de esa normativa sólo podría estar justificada si se basara en consideraciones objetivas y proporcionadas al objetivo legítimamente perseguido por el Derecho nacional (sentencia de 9 de noviembre de 2006, Turpeinen, C-520/04, Rec. p. I-10685, apartado 32). Acerca de ello, aunque la República de Estonia ha alegado que la condición discutida trata de evitar que el contribuyente no residente acumule desgravaciones en cada uno de los Estados miembros interesados, se ha de constatar que en un supuesto como el de la denunciante no puede producirse acumulación indebida de desgravaciones.
- 58 Por consiguiente, y en la medida antes precisada, la naturaleza general de la condición prevista en el artículo 28³ de la Ley del impuesto, que no tiene en cuenta la situación personal y familiar de los contribuyentes interesados, puede penalizar a las personas como la denunciante que han hecho uso de las facilidades ofrecidas por las reglas sobre la libre circulación de los trabajadores, y en consecuencia se revela incompatible con las exigencias de los Tratados, derivadas del artículo 45 TFUE.
- 59 Por tanto, la imputación basada en el artículo 45 TFUE debe considerarse fundada.
- 60 No obstante, según la República de Estonia, la Recomendación 94/79, en virtud de su naturaleza y de su contenido, se opone a la declaración del incumplimiento reprochado.
- 61 Es cierto que en el artículo 2, apartado 2, de esa Recomendación la Comisión indicó que los Estados miembros no deben someter las rentas de las personas físicas no residentes a un impuesto superior al de los residentes, cuando las rentas imponibles en el Estado miembro en el que la persona física no sea residente constituyan como mínimo un 75 % de la renta total imponible de dicha persona durante el ejercicio fiscal.
- 62 La República de Estonia alega que, en el supuesto contrario, puede válidamente tratar de forma diferente a los residentes y a los no residentes.
- 63 Sin embargo, es preciso recordar que en virtud del artículo 288 TFUE, último párrafo, las recomendaciones figuran entre los actos no vinculantes de las instituciones de la Unión. Por otro lado, como ha recordado el Abogado General en el punto 60 de sus conclusiones, el procedimiento por incumplimiento se basa en la comprobación objetiva del incumplimiento por parte de un Estado miembro de las obligaciones que le impone el Derecho de la Unión, por lo que la República de Estonia no puede invocar el principio de respeto de la confianza legítima para oponerse a la

declaración objetiva del incumplimiento por su parte de las obligaciones que le impone el Tratado (véase en ese sentido la sentencia de 6 de octubre de 2009, Comisión/España, C-562/07, Rec. p. I-9553, apartado 18).

- 64 También hay que observar que el cuarto considerando de la Recomendación 94/79 manifiesta que ésta no afecta a la prosecución por la Comisión de su política activa en materia de procedimientos de infracción con objeto de garantizar el respeto de los principios fundamentales del Tratado.
- 65 Siendo así, la Recomendación 94/79 no constituye un obstáculo para la declaración del incumplimiento de las obligaciones del artículo 45 TFUE. Por tanto, no ha lugar a que el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre la cuestión de si, mediante su intervención, el Reino de España y la República Portuguesa podían aducir fundadamente contra el recurso de la Comisión una excepción de inadmisibilidad basada en la adopción de esa Recomendación.

— Sobre la imputación fundada en la vulneración del artículo 28 del Acuerdo EEE

- 66 Aunque en su defensa la República de Estonia haya invocado argumentos relacionados con la imputación basada en el artículo 45 TFUE para refutar también la imputación referida al artículo 28 del Acuerdo EEE, ha reconocido la necesidad de completar el artículo 28³ de la Ley del impuesto «para ampliar el campo de aplicación de éste también a los ciudadanos de los Estados miembros del Espacio Económico Europeo».
- 67 Debe señalarse al respecto que la legislación estonia no reconoce ninguna posibilidad de concesión de la ventaja fiscal discutida a las personas titulares de una pensión en Estonia que residen en uno de los terceros Estados miembros del Acuerdo EEE. Dado que las disposiciones del artículo 28 del Acuerdo EEE tienen el mismo alcance jurídico que las sustancialmente idénticas del artículo 45 TFUE las precedentes consideraciones son aplicables *mutatis mutandis* al citado artículo 28 (véase en ese sentido la sentencia de 18 de enero de 2007, Comisión/Suecia, C-104/06, Rec. p. I-671, apartado 32).
- 68 De cuanto antecede resulta que la República de Estonia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 45 TFUE y del artículo 28 del Acuerdo EEE al denegar a los jubilados no residentes las reducciones previstas por la Ley del impuesto cuando, por la baja cuantía de sus pensiones, no están sujetos al impuesto en el Estado miembro de residencia en virtud de la legislación fiscal de éste.

Costas

- 69 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber sido desestimados los motivos formulados por la República de Estonia, procede condenarla en costas.
- 70 En aplicación del artículo 69, apartado 4, del Reglamento de Procedimiento, el Reino de España, la República Portuguesa, el Reino de Suecia, el Reino Unido y la República Federal de Alemania cargarán con sus propias costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) decide:

- 1) **La República de Estonia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 45 TFUE y del artículo 28 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al denegar a los jubilados no residentes las reducciones previstas por la *tulumaksuseadus* (Ley del impuesto sobre la renta) de 15 de diciembre de 1999, modificada**

por la Ley de 26 de noviembre de 2009, cuando, por la baja cuantía de sus pensiones, no están sujetos al impuesto en el Estado miembro de residencia en virtud de la legislación fiscal de éste.

- 2) Condenar en costas a la República de Estonia.**
- 3) El Reino de España, la República Portuguesa, el Reino de Suecia, el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y la República Federal de Alemania cargarán con sus propias costas.**

Firmas