

Sentencia del TJCE de 23 de abril de 2009

Asunto: C-544/07

Partes: *Uwe Rüffler y Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu*

Síntesis:

Artículo 18 CE – Normativa en materia de impuesto sobre la renta – Deducción del impuesto sobre la renta de las cotizaciones al seguro de enfermedad abonadas en el Estado miembro de tributación – Denegación de la deducción de las cotizaciones abonadas en otros Estados miembros

1. Comentario

Analizamos una sentencia que resuelve una petición de decisión prejudicial que tiene por objeto la interpretación de los artículos 12 CE y 39 CE. La petición se presentó en el marco de un litigio entre un nacional alemán residente en Polonia y la Administración tributaria polaca, que se negó a permitirle deducir del impuesto sobre la renta las cotizaciones al seguro de enfermedad abonadas en otro Estado miembro, cuando tal deducción sí se permite al contribuyente que cotiza al seguro de enfermedad en Polonia.

El Tribunal de Justicia entiende, como había alegado la Comisión, que no es invocable la *libre circulación de trabajadores del artículo 39 CE*, pues el recurrente no había desarrollado ni desarrollaba ninguna actividad profesional en Polonia. De hecho el Tribunal de Justicia ya ha declarado, en su sentencia de 9 de noviembre de 2006, Turpeinen (C-520/04, Rec. p. I-10685, apartado 16), que una persona que ha ejercido el conjunto de su actividad profesional en el Estado miembro del que es nacional y sólo ha hecho uso de su derecho a residir en otro Estado miembro después de haberse jubilado, sin intención de ejercer allí una actividad laboral por cuenta ajena, no puede invocar la libre circulación de trabajadores.

Por tanto, en el asunto que comentamos, lo que sí es aplicable es el artículo 18, en el que se reconoce el derecho a residir y circular libremente: en su condición de nacional alemán, el Sr. Rüffler goza del estatuto de ciudadano de la Unión en virtud del artículo 17 CE, apartado 1, de modo que puede invocar, en su caso, los derechos correspondientes a tal estatuto y, en particular, el *derecho a circular y residir libremente que confiere el artículo 18 CE*, apartado 1 (sentencias de 22 de mayo de 2008, Nerkowska, C-499/06, Rec. p. I-3993, apartado 22, y Zablocka-Weyhermüller, C-221/07, apartado 26).

Es importante señalar que el Tribunal no excusa su pronunciamiento alegando que la norma que se ha invocado no es aplicable, sino que, antes al contrario, expone que aunque el órgano jurisdiccional remitente no se haya referido al artículo 18 CE en el enunciado de su cuestión prejudicial, *tal circunstancia no impide que el Tribunal de Justicia proporcione al órgano jurisdiccional nacional todos los elementos de interpretación de Derecho comunitario que puedan serle útiles* para enjuiciar el asunto del que conoce, con independencia de que dicho órgano jurisdiccional haya hecho o no referencia a ellos en el enunciado de su cuestión, y cita las sentencias de 12 de diciembre de 1990, SARPP, C-241/89, Rec. p. I-4695, apartado 8; de 21 de febrero de 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, Rec. p. I-1711, apartado 29, y de 26 de abril de 2007, Alevizos, C-392/05, Rec. p. I-3505, apartado 64).

En cuanto al fondo, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta, en esencia, si el artículo 18 CE se opone a la normativa de un Estado miembro que vincula la concesión del derecho a deducir del impuesto sobre la renta las cotizaciones al seguro de enfermedad abonadas al requisito de *que las cotizaciones se hayan abonado en dicho Estado miembro en virtud de disposiciones de Derecho nacional* y deniega la concesión de tal ventaja fiscal cuando las cotizaciones deducibles del impuesto sobre la renta exigible en dicho Estado miembro se hayan abonado *en el marco del régimen de seguro obligatorio de enfermedad de otro Estado miembro*.

El Tribunal de Justicia sostiene que una normativa como la controvertida en el litigio principal sí que instaure una diferencia de trato entre contribuyentes residentes, según que las cotizaciones al seguro de enfermedad deducibles del impuesto sobre la renta exigible en Polonia hayan sido abonadas o no en el marco de un régimen nacional de seguro obligatorio de enfermedad, porque en virtud de tal normativa, únicamente se benefician del derecho a la reducción los contribuyentes cuyas cotizaciones al seguro de enfermedad se hayan abonado en el Estado miembro de tributación. Y que los contribuyentes residentes que abonan sus cotizaciones al régimen de seguro de enfermedad polaco y aquellos que dependen de un régimen de seguro obligatorio de enfermedad de otro Estado miembro *no se encuentran objetivamente en situaciones diferentes que expliquen tal diferencia de trato* en función del lugar en el que se abonan las cotizaciones. Por tanto, la imposición de sus rentas en el Estado donde reside debe realizarse según los mismos principios y, en consecuencia, sobre la base de las mismas ventajas fiscales, es decir, en el marco del procedimiento principal, la del derecho a la reducción de dichas cantidades del impuesto sobre la renta.

De ello se desprende que la normativa polaca, que desfavorece a quienes han ejercitado su libertad de circular en otro Estado miembro, constituye una restricción de las libertades que el artículo 18 CE, apartado 1, reconoce a todo ciudadano de la Unión, y una *tal restricción sólo podría justificarse si se basara en consideraciones objetivas* que fuesen *independientes de la nacionalidad* de las personas afectadas y que fuera *proporcionada al objetivo legítimamente perseguido* por el Derecho nacional (como así se sostuvo en sentencias como la de 18 de julio de 2006, De Cuyper, C-406/04, Rec. p. I-6947, apartado 40; Tas-Hagen y Tas, así como Zablocka-Weyhermüller, apartado 37).

El gobierno polaco no formula alegaciones a este respecto. Es el órgano jurisdiccional remitente el que plantea alguna posibilidad. ¿Podría ser una justificación objetiva y suficiente de esta restricción el hecho de que los contribuyentes como el recurrente, que abonan sus cotizaciones al seguro obligatorio de enfermedad a una institución extranjera, no estén en realidad participando en la financiación del régimen de seguro polaco? Entre otras cosas porque la institución de seguro alemana no transfiere al Fondo nacional de la Salud pública de Polonia más que los gastos de aquellas prestaciones que efectivamente le son prestadas al sr. Rüffler.

Tras analizar el caso, el Tribunal entiende que *no existe ningún criterio objetivo que justifique una diferencia de trato fiscal como la que se expone en el proceso*, pues aunque las cotizaciones al seguro de enfermedad de un nacional alemán como el Sr. Rüffler no se abonen directamente al Fondo nacional de la salud polaco, los gastos médicos incurridos por dicho nacional no representan una carga para el sistema sanitario polaco, ya que existe una normativa comunitaria que coordina los sistemas de seguridad social de los Estados miembros; en efecto, esto está previsto en los artículos 28 y 28 bis del Reglamento nº 1408/71, así como del artículo 95 del Reglamento nº 574/72, en su

versión modificada y actualizada por el Reglamento nº 118/97, de modo que la determinación de en qué Estado miembro se abonan las cotizaciones sociales resulta directamente de la aplicación de dichas normas reglamentarias. Y precisamente el que esta norma sea obligatoria para los Estados es lo que impide que un Estado se pueda proponer compensar una no afiliación o una no cotización a su régimen de seguridad social (que es lo que se sostuvo por el Tribunal en el asunto Asscher, C-107/94) o pueda limitar el derecho a la reducción del impuesto en el caso de contribuyentes que no cotizan (que es lo que, por analogía, se sostiene en el que comentamos).

2. Antecedentes

El Sr. Rüffler, tras haber residido en Alemania, donde ejercía una actividad laboral por cuenta ajena, se instaló en Polonia, donde reside de manera permanente con su esposa desde el año 2005. No ejerce en Polonia ninguna actividad profesional, de modo que en el momento de los hechos del litigio principal, el Sr. Rüffler tenía dos prestaciones de jubilación percibidas en Alemania, una pensión de invalidez, que le paga una institución alemana de seguridad social y una pensión de empresa, abonada por la sociedad Volkswagen. Se trata de dos prestaciones que se abonan en Alemania, y por tanto las cotizaciones al seguro de enfermedad se retienen en ese mismo Estado miembro.

La cotización al seguro obligatorio de enfermedad, que se retiene al tipo del 14,3 % sobre la pensión de empresa que el Sr. Rüffler percibe en Alemania, se transfiere a la institución alemana del seguro de enfermedad.

En Polonia, el Sr. Rüffler es sujeto pasivo del impuesto por obligación personal. En virtud de lo dispuesto en el artículo 18, apartado 2, del Convenio para evitar la doble imposición, la pensión de invalidez está sometida a tributación en Alemania, pero según el apartado 1 del mismo artículo 18, la pensión de empresa abonada en Alemania por la sociedad Volkswagen sólo está gravada en el territorio polaco.

En el 2006, el Sr. Rüffler solicitó a la administración tributaria polaca que dedujese del impuesto sobre la renta que le corresponde abonar en Polonia por la pensión de empresa que percibe en Alemania la cuantía de las cotizaciones al seguro de enfermedad que había abonado en Alemania.

La administración tributaria polaca desestimó su solicitud, señalando que el Sr. Rüffler no cotiza al seguro de enfermedad en Polonia, que es lo que exigía la Ley del Impuesto.

Este contribuyente presentó una reclamación alegando la vulneración de disposiciones de Derecho comunitario.

Además, en el marco de su reclamación, el Sr. Rüffler alegó igualmente que la pensión de empresa que percibe debe eximirse del impuesto sobre la renta en virtud del artículo 21, apartado 1, punto 58, letra b), de la Ley del impuesto sobre la renta. Esta pretensión fue igualmente desestimada, debido a que dicha disposición no era aplicable en el caso de autos, ya que se aplica únicamente a las personas afiliadas a un régimen de pensiones de empresa con arreglo a las disposiciones de la Ley polaca relativa a los regímenes de las pensiones de empresa, es decir, a «trabajadores» en el sentido de las disposiciones del Derecho polaco.

A juicio del Sr. Rüffler, la limitación del derecho a reducir el impuesto sobre la renta, que da lugar a que esta ventaja fiscal se conceda únicamente a los contribuyentes que hayan abonado sus cotizaciones al seguro de enfermedad a una institución aseguradora polaca, diferencia de manera discriminatoria la situación de las personas sujetas al impuesto sobre la renta en Polonia en función del lugar en el que se cotiza al seguro obligatorio de enfermedad.

El Sr. Rüffler sostiene igualmente que la interpretación de las disposiciones nacionales de Derecho fiscal es incompatible con el Derecho comunitario y, en particular, con el principio de libre circulación de personas establecido en el artículo 39 CE.

El órgano jurisdiccional remitente sostiene que la cotización al seguro de enfermedad abonada por el Sr. Rüffler con arreglo a disposiciones de Derecho alemán es idéntica, por su naturaleza y su finalidad, a la cotización que abonan los contribuyentes polacos en virtud de la Ley polaca; en Derecho alemán y en Derecho polaco, los titulares de pensiones están obligados a pagarla, y la diferencia reside en su cuantía, que en Alemania es del 14,30 % y en Polonia del 9 %.

El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre si, en una situación en la que el contribuyente residente debe abonar en Polonia el impuesto sobre la renta por una pensión obtenida en Alemania, es legítimo denegar la deducción de la cotización al seguro de enfermedad abonado en Alemania del impuesto por el mero hecho de que dicha cotización no se abona en virtud de disposiciones de Derecho nacional polaco y forma parte del sistema de seguro de enfermedad alemán.

Los hechos relatados en el asunto principal se produjeron, como hemos comentado, en 2006, dándose la circunstancia de que el Tribunal constitucional polaco ha declarado, mediante sentencia de 7 de noviembre de 2007, que la norma en cuestión no es conforme con la Constitución polaca, en la medida en que excluye la posibilidad, para algunos contribuyentes, de deducir del impuesto sobre la renta, devengado por la actividad realizada fuera del territorio polaco, las cotizaciones al seguro de enfermedad, siendo así que estas cotizaciones no se han deducido de la renta en el Estado miembro en cuyo territorio se ha realizado dicha actividad. De hecho, con arreglo a dicha sentencia, la norma en cuestión ya no está en vigor desde el 30 de noviembre de 2008.

En estas circunstancias, el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

El Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu plantea al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse los artículos 12 CE, párrafo primero, y 39 CE, apartados 1 y 2, en el sentido de que, en una situación en la que un residente en el territorio nacional ingresa en el seguro obligatorio de enfermedad en otro Estado miembro cotizaciones retenidas sobre unas rentas gravadas en Polonia, dichos artículos se oponen a la disposición nacional contenida en el artículo 27b de la Ley [del impuesto sobre la renta], que limita a las cotizaciones al seguro obligatorio de enfermedad,

abonadas en virtud de disposiciones del Derecho nacional, el derecho a deducir del impuesto sobre la renta las cotizaciones al seguro obligatorio de enfermedad?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

El artículo 18 CE, apartado 1, se opone a la normativa de un Estado miembro que vincula la concesión del derecho a deducir del impuesto sobre la renta las cotizaciones al seguro de enfermedad abonadas al requisito de que las cotizaciones se abonen en dicho Estado miembro con arreglo a disposiciones de Derecho nacional, y deniega la concesión de tal ventaja fiscal cuando las cotizaciones deducibles del impuesto sobre la renta exigible en dicho Estado miembro se abonan en el marco de un régimen de seguro obligatorio de enfermedad de otro Estado miembro.

5. Fundamentos de la sentencia

El Tribunal de Justicia ya ha declarado, en su sentencia de 9 de noviembre de 2006, Turpeinen (C-520/04, Rec. p. I-10685, apartado 16), que una persona que ha ejercido el conjunto de su actividad profesional en el Estado miembro del que es nacional y sólo ha hecho uso de su derecho a residir en otro Estado miembro después de haberse jubilado, sin intención de ejercer allí una actividad laboral por cuenta ajena, no puede invocar la libre circulación de trabajadores (apartado 52).

En su condición de nacional alemán, el Sr. Rüffler goza del estatuto de ciudadano de la Unión en virtud del artículo 17 CE, apartado 1, de modo que puede invocar, en su caso, los derechos correspondientes a tal estatuto y, en particular, el derecho a circular y residir libremente que confiere el artículo 18 CE, apartado 1 (véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de mayo de 2008, Nerkowska, C-499/06, Rec. p. I-3993, apartado 22, y Zablocka-Weyhermüller, antes citada, apartado 26) (apartado 53).

Una situación como la del Sr. Rüffler pertenece al ámbito del derecho de libre circulación y libre residencia de los ciudadanos de la Unión en los Estados miembros. En efecto, una persona que, después de haberse jubilado, deja el Estado miembro del que es nacional y en el que ha ejercido el conjunto de su actividad profesional para fijar su residencia en otro Estado miembro, ejerce el derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros reconocido en el artículo 18 CE, apartado 1, a todo ciudadano de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia Turpeinen, antes citada, apartados 16 a 19) (apartado 54).

El estatuto de ciudadano de la Unión está destinado a convertirse en el estatuto fundamental de los nacionales de los Estados miembros, permitiendo a aquellos de dichos ciudadanos que se encuentran en la misma situación obtener en el ámbito de aplicación *ratione materiae* del Tratado, independientemente de su nacionalidad y sin perjuicio de las excepciones expresamente previstas a este respecto, el mismo trato jurídico (véanse, en particular, las sentencias de 29 de abril de 2004, Pusa, C-224/02, Rec. p. I-5763, apartado 16; de 11 de septiembre de 2007, Schwarz y Gootjes-Schwarz, C-76/05, Rec. p. I-6849, apartado 86, así como de 16 de diciembre de 2008, Huber, C-524/06, Rec. p. I-0000, apartado 69) (apartado 62).

Una normativa nacional, que desfavorece a algunos nacionales de un Estado miembro por el mero hecho de que han ejercitado su libertad de circular en otro Estado miembro, constituye una restricción de las libertades que el artículo 18 CE, apartado 1, reconoce a todo ciudadano de la Unión (apartado 73).

Desde el punto de vista del Derecho comunitario, tal restricción sólo podría justificarse si se basara en consideraciones objetivas independientes de la nacionalidad de las personas afectadas y fuera proporcionada al objetivo legítimamente perseguido por el Derecho nacional (sentencias de 18 de julio de 2006, *De Cuyper*, C-406/04, Rec. p. I-6947, apartado 40; *Tas-Hagen y Tas*, antes citada, apartado 33, así como *Zablocka-Weyhermüller*, antes citada, apartado 37) (apartado 74).

En la sentencia de 27 de junio de 1996, *Asscher* (C-107/94, Rec. p. I-3089, apartado 64), el Tribunal de Justicia consideró que la aplicación de un trato fiscal desfavorable, a saber, un tipo de gravamen incrementado, a los contribuyentes que no residían y no cotizaban al régimen de seguridad social de los Países Bajos, era contraria al artículo 52 del Tratado y no podía justificarse mediante la afiliación o la no afiliación a un régimen nacional de seguridad social determinado. Subrayó, a este respecto, que la determinación del Estado miembro en el que se abonan las cotizaciones sociales resulta simplemente de la aplicación del régimen instaurado por el Reglamento nº 1408/71 (apartado 82).

En la medida en que el Reglamento nº 1408/71 establece directamente las normas relativas tanto a la afiliación a un régimen determinado de seguro social de los ciudadanos que disfrutan de la libertad de residencia como al abono de las correspondientes cotizaciones sociales a dicho régimen, procede considerar que un Estado miembro no puede tratar de manera menos favorable la residencia y la tributación de los contribuyentes residentes que, con arreglo a las disposiciones de dicho Reglamento, abonan las cotizaciones a un régimen de seguro social de otro Estado miembro (apartado 85).

