

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) de 15 de septiembre de 2011

Asunto: C- 240/10.

Partes: *Cathy Schulz-Delzers, Pascal Schulz y Finanzamt Stuttgart III.*

Síntesis:

“Libre circulación de personas – No discriminación y ciudadanía de la Unión– Impuesto sobre la renta – Toma en consideración de complementos salariales por expatriación para calcular el tipo impositivo aplicable a otros rendimientos en virtud de una escala de gravamen progresiva – Toma en consideración de complementos salariales abonados a funcionarios de otro Estado miembro que prestan servicios en territorio nacional – Falta de toma en consideración de complementos salariales abonados a funcionarios nacionales que prestan servicios fuera del territorio nacional – Carácter comparable”.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

La cuestión prejudicial formulada por el *Finanzamt* ante el TJUE tiene por objeto la interpretación de los artículos 12, 18 y 39 (actualmente, artículos 18, 21 y 45 TFUE) del Tratado, en relación con determinadas liquidaciones del Impuesto alemán sobre la renta practicadas a los esposos Schulz en 2005 y 2006.

Durante dicho período, la tributación de los rendimientos estaba sujeta en Alemania al Impuesto sobre la renta, cuyo artículo 1 somete a tributación, por obligación personal, a las personas físicas que tengan su domicilio o su residencia habitual en territorio alemán. De manera similar al IRPF español, el impuesto germano adopta una estructura progresiva, lo que implica que las rentas más elevadas tributan más que proporcionalmente respecto de las rentas más bajas. Asimismo, existen algunos rendimientos que se consideran exentos y, en consecuencia, no quedan gravados en el Impuesto. La particularidad del régimen estriba, sin embargo, en la distinción entre dos tipos de rendimientos exentos: aquéllos que no resultan gravados y tampoco se tienen en cuenta para calcular el tipo impositivo aplicable a otros ingresos, y los que no se gravan pero sí son tomados en consideración a estos últimos efectos.

El fundamento de esta distinción es perfectamente legítimo, pues, según el legislador alemán, existen rendimientos exentos cuya percepción por el contribuyente entraña una mayor capacidad económica en comparación con otro sujeto que carece de los mismos, como ocurre, por ejemplo, con las prestaciones de desempleo; mientras que en otros casos, dicha percepción de rendimientos exentos no puede considerarse un factor de capacidad contributiva. En ambos supuestos opera la exención, pero en contraste con el primer caso en el que aquéllos servirán para calcular el tipo aplicable a los restantes ingresos del contribuyente, en el segundo caso tales rendimientos no se tendrán presentes a ningún efecto.

Por otra parte, se ha de hacer mención a que con la finalidad de atenuar la progresividad del Impuesto sobre la renta en aquellas situaciones en las que los cónyuges tengan rentas de cuantías diferentes, el legislador alemán introdujo un régimen opcional de tributación conjunta, a favor de los contribuyentes sujetos por obligación personal, casados y no separados legalmente, que comporta la fijación de una base imponible común, sumándose los rendimientos obtenidos por ambos e imputándoseles conjuntamente, a través de una suerte de fraccionamiento (*splitting*).

El litigio principal atañe, precisamente, a la decisión de los esposos Schulz de tributar conjuntamente en el Impuesto sobre la renta germano, a fin de beneficiarse de una base imponible común más favorable. Ambos perciben rendimientos, si bien la Sra. Schulz-Delzers, de nacionalidad francesa, obtuvo durante los años examinados no sólo su correspondiente salario, abonado por el Estado francés en atención a su condición de funcionaria del mismo, sino también dos complementos salariales que, a tenor de lo dispuesto en el Convenio de doble imposición franco-germano, están exentos en Alemania -al igual que el salario-, sin perjuicio de que puedan ser tenidos en cuenta para calcular el tipo progresivo aplicable.

La controversia surge cuando el *Finanzamt*, pese a considerar exentos tales complementos salariales, los incluye junto al resto de retribuciones de la Sra. Schulz-Delzers al objeto de determinar la progresividad que le corresponde, lo que arrojó como resultado un incremento de la cuota de dicho Impuesto sobre la renta del matrimonio durante los años 2005 y 2006. Tras la desestimación de los recursos administrativos interpuestos por los contribuyentes contra las citadas liquidaciones, éstos plantearon un recurso contencioso-administrativo ante el *Finanzgericht Baden-Württemberg*, sosteniendo que la toma en consideración de tales complementos a este respecto constituye una infracción del artículo 39 -hoy artículo 45 TFUE-, en la medida en que complementos salariales equivalentes percibidos en el marco del artículo 3, apartado 64 de la EStG (Ley alemana del Impuesto sobre la renta) no son tenidos en cuenta a estos efectos.

Ante la posibilidad de que el precepto indicado pueda disuadir a un funcionario francés de hallarse en comisión de servicios en Alemania, al ser tratado de forma más gravosa en comparación con un trabajador alemán que preste servicios fuera de Alemania y que percibe complementos equivalentes que, sin embargo, no son tenidos en cuenta para fijar la progresividad del tipo impositivo aplicable, el órgano jurisdiccional interno suspendió el procedimiento y planteó las siguientes cuestiones prejudiciales:

- “1) a) ¿Es compatible el artículo 3, número 64, de la [EStG] con la libre circulación de los trabajadores del artículo 45 TFUE (antiguo artículo 39 CE)?
- b) ¿Contiene el artículo 3, número 64, de la [EStG] una discriminación encubierta por razón de la nacionalidad, prohibida por el artículo 18 TFUE (antiguo artículo 12 CE)?
- 2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿es compatible el artículo 3, número 64, de la [EStG] con la libre circulación de los ciudadanos de la Unión del artículo 21 TFUE (antiguo artículo 18 CE)?”

2. Fallo.

De conformidad con los Fundamentos de derecho que a continuación comentaremos, el Alto Tribunal concluyó que: “el artículo 39 CE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una disposición, como el artículo 3, número 64, de la EStG, en virtud de la cual complementos salariales como los controvertidos en el litigio principal, abonados a un funcionario de un Estado miembro que trabaja en otro Estado miembro para compensar una pérdida de poder adquisitivo en el lugar de destino, no se tienen en cuenta para determinar el tipo impositivo aplicable en el primer Estado miembro al resto de rendimientos del contribuyente o de su cónyuge, mientras que complementos salariales equivalentes, abonados a un

funcionario de ese otro Estado miembro que trabaja en el territorio del primer Estado miembro, se toman en consideración para determinar dicho tipo impositivo”.

3. Comentario.

Nos hallamos ante un nuevo pronunciamiento del Tribunal de Justicia sobre la existencia o no de una situación comparable entre dos supuestos, a fin de extender o no la solución del primero al segundo. Por las razones que seguidamente examinaremos, en este caso el TJUE concluye que no estamos ante circunstancias análogas o similares, por lo que no procede otorgar la misma solución. En otros términos, en el presente asunto la ausencia de solución idéntica para ambos supuestos no entraña discriminación alguna, al no tratarse de situaciones comparables.

La primera precisión que efectúa el TJUE es la procedencia de aplicar exclusivamente, en este caso, el artículo 39 (actual artículo 45 TFUE), dado que los artículos 12 y 18 (hoy artículos 18 y 21 TFUE) a los que alude el Tribunal nacional no constituyen sino principios generales que sólo serían de aplicación en ausencia de normas específicas en el TFUE que prohíban la discriminación. Habiendo sido desarrollado el principio de no discriminación, por lo que al ámbito de la libre circulación de trabajadores concierne, en virtud del artículo 39 del Tratado, ésta es la única norma que proyecta su virtualidad sobre el asunto analizado.

El razonamiento que lleva a cabo el Tribunal para dirimir la cuestión planteada se polariza en torno a la determinación de si existe o no, en el presente caso, una situación comparable que llevaría a declarar la discriminación consiguiente fruto de un diferente trato fiscal. En este punto, cabe recordar que la Sra. Schulz percibió dos complementos salariales (uno vinculado a las condiciones de vida locales y otro en calidad de complemento familiar por los hijos menores a su cargo, siempre en atención a su condición de empleada pública del Estado francés que presta servicios en el extranjero).

A juicio del Tribunal de Justicia, no existe en el asunto que nos ocupa dicha comparabilidad, dado que los complementos salariales previstos en el artículo 3, apartado 64 de la EStG tienen por objeto mantener las mismas condiciones de vida que el beneficiario disfrutaba en Alemania, pese a que el coste de la vida sea superior en el extranjero, por lo que no incrementan la capacidad contributiva del sujeto y, en suma, no se tienen en cuenta para el cálculo de la progresividad del impuesto; por el contrario, los complementos salariales obtenidos por la Sra. Schulz-Delzers persiguen adaptar la remuneración de la interesada al coste de la vida en Alemania y, como es obvio, incrementan su capacidad contributiva, motivo por el cual son tenidos en consideración para fijar el tipo impositivo aplicable.

En consonancia con esta aseveración, resulta evidente que la Sra. Schulz-Delzers, con ocasión del ejercicio de su libertad de circulación, no ha sido tratada en el Estado de destino de forma menos beneficiosa que un nacional de dicho Estado en una situación puramente interna. Nótese, a estos efectos, que el artículo 3, apartado 64 de la EStG no se aplica a los contribuyentes que trabajan en territorio alemán, sino que sólo confiere una ventaja a los contribuyentes que trabajan fuera de su territorio.

En definitiva, que la elección de los esposos Schulz de tributar conjuntamente haya conllevado la inclusión de los complementos salariales indicados a efectos del cálculo de la progresividad del impuesto y, por

ende, una mayor cuota a ingresar, no es consecuencia de un trato discriminatorio, en contravención del artículo 39 del Tratado sino, como afirma el TJUE, “de la aplicación de criterios impositivos que corresponde determinar a los Estados miembros” (parágrafo 41). Así lo ha reconocido el Tribunal de Luxemburgo en reiterada jurisprudencia³, al hilo de la cual ha advertido que el TFUE no garantiza a un ciudadano europeo que el traslado de sus actividades a un Estado miembro distinto de aquel en el que residía hasta entonces sea neutro en el ámbito tributario. Antes al contrario, la inexistencia de medidas de armonización europeas en esta materia se traduce en criterios diferentes de imposición de los rendimientos por parte de los Estados miembros, pudiendo conllevar tales disparidades normativas que el traslado resulte, según los casos, más o menos ventajoso para el contribuyente.



3 Véanse, entre otras: SSTJCE de 15 de julio de 2004, *Lindfors*, C-365/02, apartado 34; y, de 12 de julio de 2005, *Schempp*, C-403/03, apartado 45.