

Arrêt de la Cour
Asunto C-169/03

Florian W. Wallentin

contra

Riksskatteverket

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Regeringsrätten (Suecia)]

«Libre circulación de personas – Trabajadores – Impuesto sobre la renta – Sujeción por obligación real de un contribuyente que percibe una escasa parte de sus ingresos en un Estado miembro y que reside en otro Estado miembro»

Sumario de la sentencia

Libre circulación de personas – Trabajadores – Igualdad de trato – Retribución – Impuestos sobre la renta – Sujeción de los rendimientos obtenidos por los no residentes que no perciban ingresos imponibles en el Estado miembro de residencia a una retención en la fuente que excluye toda reducción fiscal vinculada a la situación personal del contribuyente – Improcedencia

(Art. 39 CE)

El artículo 39 CE se opone a que la legislación de un Estado miembro disponga que las personas físicas que no tengan su domicilio fiscal en ese Estado miembro, pero que perciban en él rendimientos del trabajo,

- tributen mediante una retención en la fuente configurada de tal modo que excluya la concesión de la reducción general o de cualesquiera otras reducciones o deducciones vinculadas a la situación personal del contribuyente,
- pese a que los contribuyentes domiciliados en ese mismo Estado tienen derecho a tales reducciones o deducciones en la tributación general de los ingresos que hayan percibido en ese mismo Estado y en el extranjero,
- cuando los no residentes en el Estado de imposición sólo hayan percibido en su propio Estado de residencia ingresos que, por su naturaleza, están exentos del impuesto sobre la renta.

(véanse el apartado 24 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)
de 1 de julio de 2004(1)

«Libre circulación de personas – Trabajadores – Impuesto sobre la renta – Sujeción por obligación real de un contribuyente que percibe una escasa parte de sus ingresos en un Estado miembro y que reside en otro Estado miembro»

En el asunto C-169/03,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el Regeringsrätten (Suecia), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Florian W. Wallentin

y

Riksskatteverket,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 39 CE,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),,

integrado por el Sr. P. Jann (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. A. La Pergola y S. von Bahr, la Sra. R. Silva de Lapuerta y el Sr. K. Lenaerts, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Léger;

Secretario: Sr. R. Grass;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

– en nombre del Sr. Wallentin, por él mismo;

– en nombre del Riksskatteverket, por el Sr. T. Wallén, en calidad de agente;

– en nombre del Gobierno francés, por el Sr. G. de Bergues y la Sra. C. Mercier, en calidad de agentes;

– en nombre del Gobierno finlandés, por la Sra. A. Guimaraes-Purokoski, en calidad de agente;

– en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. R. Lyal y K. Simonsson, en calidad de agentes,

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 11 de marzo de 2004;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 10 de abril de 2003, recibida en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 14 de abril siguiente, el Regeringsrätten planteó, con arreglo al artículo 234 CE, una cuestión prejudicial relativa a la interpretación del artículo 39 CE, con el fin de que se dilucide si las disposiciones de Derecho sueco relativas a la percepción de un impuesto especial sobre la renta de las personas domiciliadas en el extranjero pueden considerarse, en ciertos aspectos, contrarias a dicho artículo.

2 Esta cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre el Sr. Wallentin y el Riksskatteverket (Administración tributaria).

Marco jurídico, litigio principal y cuestión prejudicial

3 En la época en que se produjeron los hechos del litigio principal, el Sr. Wallentin, nacional alemán, estaba domiciliado en Alemania, donde cursaba estudios. Sus padres le abonaban mensualmente 650 DEM y contaba con una beca del Estado alemán por importe de 350 DEM para gastos de alojamiento y manutención. Estas cantidades no constituían, por su naturaleza, una renta imponible en virtud del Derecho fiscal alemán.

4 Del 3 al 25 de julio de 1996, el Sr. Wallentin realizó unas prácticas remuneradas para la Iglesia de Suecia. Con este fin, residió en Suecia del 1 de julio al 20 de agosto de 1996. Como remuneración de estas prácticas recibió de dicha Iglesia una retribución de 8.724 SEK.

5 El Sr. Wallentin solicitó a los servicios tributarios suecos la exención de dicha retribución del impuesto sobre la renta. Su solicitud fue desestimada, por entender los servicios tributarios que debía practicarse sobre la mencionada retribución una retención del 25 % en concepto de impuesto sobre la renta, con arreglo a la «Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta» (Ley del impuesto especial sobre la renta de las personas domiciliadas en el extranjero; en lo sucesivo, «Ley SINK»), que regula los supuestos de sujeción por obligación real al impuesto sobre la renta.

6 La Ley SINK se aplica a las personas domiciliadas en el extranjero que perciban ingresos en Suecia durante estancias de corta duración no superiores a los seis meses al año. Se trata de un impuesto que se retiene en la fuente y que no da derecho alguno a deducción ni a reducción en función de la situación personal del contribuyente. Sin embargo, el tipo del impuesto especial sobre la renta es más reducido que el correspondiente al impuesto general sobre la renta, de carácter progresivo, que se sitúa, según las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente, en torno al 30 %.

7 Las personas domiciliadas en Suecia durante más de seis meses al año y sujetas al impuesto general sobre la renta (sujetos pasivos por obligación personal) disfrutaban de una reducción general que, en el ejercicio fiscal de que se trata, alcanzaba los 8.600 SEK. Esta reducción sólo se concede en su integridad a los sujetos pasivos que hayan estado domiciliados en Suecia durante un ejercicio fiscal entero. En el caso de períodos de estancia más cortos, pero superiores a los seis meses, la reducción es proporcional al número de meses de permanencia.

8 El Sr. Wallentin considera que el hecho de que la reducción de la base sólo se conceda a los sujetos pasivos por obligación personal y no a los sujetos pasivos por obligación real constituye una discriminación prohibida por el artículo 39 CE.

9 El länsrätten i Norbottens län (Suecia), que conoció del asunto en primera instancia, estimó la demanda del Sr. Wallentin. Pronunciándose sobre un recurso de apelación interpuesto por los servicios tributarios, el Kammarrätten i Sundsvall (Suecia) anuló dicha resolución, lo que llevó al Sr. Wallentin a interponer un recurso de casación ante el Regeringsrätten. Este último, al albergar dudas acerca de la conformidad de la normativa de que se trata con el artículo 39 CE, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Debe interpretarse el artículo 39 CE en el sentido de que se opone a que la legislación de un Estado miembro disponga que las personas físicas que no se consideren domiciliadas fiscalmente en ese Estado, pero que perciban en él rendimientos del trabajo (sujetos pasivos por obligación real) tributen mediante una retención en la fuente configurada de tal modo que no están autorizadas ni la reducción general ni cualesquiera otras reducciones o deducciones vinculadas a la situación personal del contribuyente, cuando los contribuyentes domiciliados en ese mismo Estado tienen derecho a tales reducciones o deducciones en la tributación general de sus ingresos percibidos en dicho Estado y en el extranjero (sujetos pasivos por obligación personal), si bien la inexistencia del derecho a la reducción general o a cualesquiera otras retenciones o deducciones se tiene en cuenta aplicando un tipo impositivo inferior al correspondiente a los contribuyentes con domicilio fiscal en dicho Estado?»

Sobre la cuestión prejudicial

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

10 El Riksskatteverket y los Gobiernos francés y finlandés alegan, basándose en las sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225); de 11 de agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, Rec. p. I-2493), y de 12 de junio de 2003, Gerritse (C-234/01, Rec. p. I-5933), que la distinción, a efectos del impuesto sobre la renta, entre

sujetos pasivos por obligación personal y por obligación real es adecuada, puesto que las situaciones en las que se encuentran dichos sujetos pasivos no son objetivamente comparables, tanto por lo que respecta a su fuente de ingresos como a su capacidad contributiva individual o a su situación personal y familiar. Afirman que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la capacidad contributiva individual del no residente, resultante de computar el conjunto de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, puede apreciarse más fácilmente en el lugar en que se sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales, que coincide, por lo general, con su residencia habitual. Por tanto, el hecho de que no se conceda la reducción de que se trata no es discriminatorio.

11 Según el Riksskatteverket, el Sr. Wallentin no puede sostener que se encuentra en una situación comparable a la de los residentes en Suecia. El Riksskatteverket considera que su situación es más bien comparable a la de quienes han residido y trabajado en Suecia durante una parte del año, lo que les da derecho a la aplicación proporcional de la reducción general. Esta reducción puede, por tanto, concederse proporcionalmente al Sr. Wallentin por los dos meses en que residió en Suecia, pero no en su totalidad.

12 El Gobierno finlandés subraya que es necesario preservar la coherencia del régimen fiscal. En su opinión, pone en peligro esta coherencia el que se conceda una reducción aplicable a una tributación progresiva a un contribuyente sujeto a un impuesto de tipo fijo en el marco de un sistema de retención en la fuente. Si así fuera, el contribuyente residente en el extranjero, sujeto al impuesto sobre la renta que se retiene en la fuente en Suecia, disfrutaría de una ventaja injustificada.

13 Por el contrario, el Sr. Wallentin y la Comisión estiman que la normativa de que se trata incurre en una discriminación prohibida por el artículo 39 CE y que la reducción general debe concederse íntegramente en el presente caso.

14 La Comisión se remite, en particular, al apartado 36 de la sentencia Schumacker, antes citada, en el que el Tribunal de Justicia declaró que los principios mencionados en el apartado 10 de la presente sentencia no se aplican al supuesto en que el no residente no obtenga ingresos significativos en el Estado miembro de residencia y perciba la mayor parte de sus ingresos imposables de una actividad ejercida en el Estado de empleo, de manera que el Estado de residencia no puede concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar. La Comisión estima que este razonamiento puede aplicarse también al presente caso.

Respuesta del Tribunal de Justicia

15 Se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que, en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y la de los no residentes en un Estado no son comparables, por lo general, ya que los rendimientos obtenidos en el territorio de un Estado por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia, y que 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 su residencia habitual (sentencias Schumacker, antes citada, apartados 31 y 32; de 14 de septiembre de 1999, Gschwind, C-391/97, Rec. p. I-5451, apartado 22; de 16 de mayo de 2000, Zurstrassen, C-87/99, Rec. p. I-3337, apartado 21, y Gerritse, antes citada, apartado 43).

16 Asimismo, 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 (sentencias, antes citadas, Schumacker, apartado 34; Gschwind, apartado 23, y Gerritse, apartado 44).

17 No obstante, el Tribunal de Justicia ha declarado que no sucede lo mismo en los supuestos en que el no residente no obtiene ingresos significativos en su Estado de residencia y percibe la mayor parte de sus ingresos imponibles de una actividad ejercida en el Estado de empleo, de manera que el Estado de residencia no puede concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar (véanse las sentencias Schumacker, antes citada, apartado 36, y de 12 de diciembre 2002, de Groot, C-385/00, Rec. p. I-11819, apartado 89). Cuando se trata de un no residente que obtiene en un Estado miembro distinto del de su residencia la mayor parte de sus ingresos, la discriminación consiste en que la situación personal y familiar de este no residente no se tiene en cuenta ni en el Estado de residencia ni en el Estado de empleo (sentencia Schumacker, antes citada, apartado 38), con independencia de los diferentes tipos aplicables al impuesto especial sobre la renta y al impuesto general sobre la renta.

18 Es precisamente lo que sucede en el litigio principal, caracterizado por el hecho de que el Sr. Wallentin no percibía, en el momento en que se produjeron los hechos de que se trata, ninguna renta imponible en el Estado de residencia, en la medida en que la asignación mensual que recibía de sus padres y la beca de manutención que percibía del Estado alemán no constituían, conforme a la legislación fiscal de dicho Estado, un ingreso imponible.

19 En cuanto a la cuestión de si con la reducción general de que se trata se tiene en cuenta la situación personal y familiar del contribuyente, el Tribunal de Justicia ha declarado, por lo que respecta al mínimo exento en Derecho alemán («Grundfreibetrag»), que con él se persigue una finalidad social, al permitir garantizar al contribuyente un mínimo vital exento de todo gravamen sobre la renta (sentencia Gerritse, antes citada, apartado 48). De los datos que constan en autos no se desprende motivo alguno para que se imponga una apreciación diferente en el caso de la reducción general prevista por el Derecho fiscal sueco.

20 De lo anterior se deriva que el hecho de que esta reducción no se conceda a los sujetos pasivos por obligación real que no perciban ingresos imponibles en el Estado de residencia constituye una discriminación prohibida por el artículo 39 CE.

21 No puede acogerse la alegación de que la concesión de la reducción fiscal a un no residente comprometería la coherencia fiscal, ya que en el Derecho fiscal sueco existe una relación directa entre la consideración de la situación personal y familiar y el derecho a gravar íntegramente y de manera progresiva los ingresos mundiales de los residentes. En una situación como la del litigio principal, el Estado de residencia no puede tener en cuenta la situación personal y familiar del contribuyente, puesto que no existe carga fiscal en ese país. Cuando así sucede, el principio comunitario de igualdad de trato exige que, en el Estado de empleo, la situación personal y familiar del extranjero no residente sea tenida en cuenta de la misma forma que respecto a los nacionales residentes y que se le concedan las mismas ventajas fiscales (véase la sentencia Schumacker, antes citada, apartado 41).

22 Por consiguiente, la distinción entre residentes y no residentes en el asunto principal no encuentra ninguna justificación en la necesidad de garantizar la coherencia del régimen fiscal aplicable (véase, para una situación similar, la sentencia Schumacker, antes citada, apartado 42).

23 Además, la concesión en el presente caso de la misma reducción fiscal prevista para las personas domiciliadas en Suecia durante todo el ejercicio fiscal no confiere ninguna ventaja fiscal injustificada al Sr. Wallentin, puesto que no ha percibido ningún ingreso imponible en su Estado miembro de residencia que pueda darle derecho a la concesión de una reducción similar en este último Estado.

24 Por tanto, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 39 CE se opone a que la legislación de un Estado miembro disponga que las personas físicas que no tengan su domicilio fiscal en ese Estado miembro, pero que perciban en él rendimientos del trabajo,

–tributen mediante una retención en la fuente configurada de tal modo que excluya la concesión de la reducción general o de cualesquiera otras reducciones o deducciones vinculadas a la situación personal del contribuyente,
–pese a que los contribuyentes domiciliados en ese mismo Estado tienen derecho a tales reducciones o deducciones en la tributación general de los ingresos que hayan percibido en ese mismo Estado y en el extranjero,
–cuando los no residentes en el Estado de imposición sólo hayan percibido en su propio Estado de residencia ingresos que, por su naturaleza, están exentos del impuesto sobre la renta.

Costas

25 Los gastos efectuados por los Gobiernos francés y finlandés y por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. 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.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Regeringsrätten mediante resolución de 10 de abril de 2003, declara:

El artículo 39 CE se opone a que la legislación de un Estado miembro disponga que las personas físicas que no tengan su domicilio fiscal en ese Estado miembro, pero que perciban en él rendimientos del trabajo,

–tributen mediante una retención en la fuente configurada de tal modo que excluya la concesión de la reducción general o de cualesquiera otras reducciones o deducciones vinculadas a la situación personal del contribuyente,
–pese a que los contribuyentes domiciliados en ese mismo Estado tienen derecho a tales reducciones o deducciones en la tributación general de los ingresos que hayan percibido en ese mismo Estado y en el extranjero,
–cuando los no residentes en el Estado de imposición sólo hayan percibido en su propio Estado de residencia ingresos que, por su naturaleza, están exentos del impuesto sobre la renta.

Jann

La Pergola

von Bahr

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 1 de julio de 2004.

El Secretario

El Presidente de la Sala Primera

R. Grass

P. Jann