

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 18 de junio de 2015 (*)

«Procedimiento prejudicial — Libre circulación de los trabajadores — Legislación tributaria — Impuesto sobre la renta — Rendimientos obtenidos en el territorio de un Estado miembro — Trabajador no residente — Tributación en el Estado de empleo — Requisitos»

En el asunto C-9/14,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resolución de 13 de diciembre de 2013, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de enero de 2014, en el procedimiento entre

Staatssecretaris van Financiën

y

D.G. Kieback,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Presidenta de Sala, y los Sres. J.-C. Bonichot (Ponente), A. Arabadjiev, J.L. da Cruz Vilaça y C. Lycourgos, Jueces

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Sr. Kieback, por los Sres. S. Douma, G. Boulogne, y N. Schipper, belastingadviseurs;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. M. Bulterman y B. Koopman, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno portugués, por el Sr. L. Inez Fernandes, la Sra. M. Rebelo y el Sr. J. Martins da Silva, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno sueco, por las Sras. A. Falk, C. Meyer-Seitz y U. Persson, los Sres. L. Swedenborg y E. Karlsson, y la Sra. K. Sparrman, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. A. Cordewener y W. Roels, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 5 de marzo de 2015;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación del artículo 39 CE (actualmente artículo 45 TFUE).

2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda de los Países Bajos) y el Sr. Kieback en relación con la negativa de la Administración tributaria neerlandesa a deducir de los rendimientos obtenidos por el interesado mientras trabajó por cuenta ajena en los Países Bajos, esto es, del 1 de enero al 31 de marzo de 2005, los gastos soportados durante ese período derivados de la devolución de un préstamo hipotecario contraído para la adquisición en propiedad de una vivienda situada en Alemania.

Marco jurídico

3 En los Países Bajos el artículo 2.3 de la Ley del impuesto sobre la renta de 2001 (Wet Inkomstenbelasting 2001, en lo sucesivo, «Ley de 2001») dispone:

«El impuesto sobre la renta grava los siguientes rendimientos obtenidos por el contribuyente dentro del año natural:

- a) rendimientos imponibles procedentes del trabajo o de una vivienda;
- b) rendimientos imponibles procedentes de una participación de capital importante, y
- c) rendimientos imponibles procedentes de ahorros e inversiones.»

4 El artículo 2.4 de la Ley de 2001 establece:

«1. Los rendimientos imponibles procedentes del trabajo o de la vivienda se determinarán:

- a) En el caso de los contribuyentes nacionales: con arreglo a las disposiciones del capítulo 3,
- b) En el caso de contribuyentes extranjeros: con arreglo a las disposiciones de la sección 7.2 [...]

5 A tenor del artículo 2.5 de la Ley de 2001:

«1. El sujeto pasivo nacional que sólo resida en los Países Bajos durante una parte del año natural y el sujeto pasivo extranjero que resida en otro Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado tercero determinado por decisión ministerial, con el que el Reino de los Países Bajos haya celebrado un convenio para evitar la doble imposición que prevea el intercambio de información, y que estén sujetos al impuesto en dicho Estado miembro o en dicho tercer Estado, podrán optar por el régimen fiscal que la presente Ley prevé para los sujetos pasivos nacionales. [...]

[...]»

6 En virtud del artículo 3.120, apartado 1, de la Ley de 2001, los residentes de los Países

Bajos podrán deducir los «rendimientos negativos» procedentes de una vivienda en propiedad situada en los Países Bajos.

7 Con arreglo al artículo 7.1, letra a), de la Ley de 2001, el impuesto grava los rendimientos imponible procedentes del trabajo y de la vivienda en los Países Bajos obtenidos dentro del año natural.

8 En virtud del artículo 7.2, apartado 2, letras b) y f), de la Ley de 2001, forman parte de los rendimientos imponible procedentes del trabajo o de la vivienda el salario imponible percibido por un trabajo realizado en los Países Bajos y, en su caso, los rendimientos imponible procedentes de una vivienda en propiedad situada en los Países Bajos.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales.

9 El Sr. Kieback posee la nacionalidad alemana. Durante el período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de marzo de 2005, fecha en la que se trasladó a Estados Unidos para ejercer su actividad profesional, el Sr. Kieback trabajaba en los Países Bajos al tiempo que residía en Alemania, donde era propietario de una vivienda.

10 A pesar de no residir en los Países Bajos, si hubiera conservado su empleo en dicho Estado miembro durante todo el año 2005, habría podido deducir de los rendimientos procedentes de su actividad laboral imponible en dicho ejercicio, los «rendimientos negativos» correspondientes a su vivienda y resultantes de los costes del préstamo contraído para la adquisición de ésta, a condición de que hubiera percibido en el referido Estado miembro la parte principal de sus ingresos durante ese año.

11 Al comprobar que el Sr. Kieback había percibido la parte principal de sus ingresos del año 2005 en los Estados Unidos, la Administración tributaria neerlandesa gravó los rendimientos que el interesado había percibido en los Países Bajos durante ese año sin tomar en consideración los «rendimientos negativos» correspondientes a su vivienda.

12 A raíz de la desestimación de la reclamación que había presentado ante dicha Administración, el Sr. Kieback interpuso un recurso ante el Rechtbank te Breda (Tribunal de Breda), el cual estimó su demanda. El Gerechtshof te Hertogenbosch (Tribunal de Apelación de Hertogenbosch), ante el cual se interpuso recurso de apelación, confirmó el 23 de marzo de 2013 la resolución dictada en primera instancia.

13 El Staatssecretaris van Financiën interpuso recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente alegando que, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la concesión a un no residente de las mismas ventajas fiscales vinculadas a sus circunstancias personales y familiares que las que se reconocen a los residentes, sólo resulta obligatoria si se grava en el Estado de empleo al menos el 90 % de la renta global de la persona afectada, y que este criterio ha de apreciarse anualmente en dicho Estado.

14 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta si, en un caso como el del litigio principal, para determinar si el sujeto pasivo percibe todos o casi todos sus ingresos en el Estado de empleo, la situación que habría de tomarse en consideración es únicamente aquella correspondiente al período durante el que el sujeto pasivo residió en un Estado miembro, en el caso de autos, la República Federal de Alemania, y trabajó en otro, a saber, el Reino de los Países Bajos, y no el ejercicio fiscal en su totalidad. Si bien considera que este enfoque es el más lógico, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas a este respecto habida cuenta 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), la cual se refiere, en su artículo 2, apartado 2, a la renta total imponible durante el año natural.

15 En este contexto, el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 39 CE en el sentido de que el Estado miembro en el que un sujeto pasivo ejerce una actividad remunerada debe tener en cuenta, en la tributación del impuesto sobre la renta, la situación personal y familiar del interesado si dicho sujeto pasivo sólo ha trabajado en ese Estado miembro durante parte del ejercicio fiscal, al tiempo que residía en otro Estado miembro; ha percibido todos o casi todos sus ingresos en dicho Estado de empleo; se ha trasladado a vivir y a trabajar a otro país durante el ejercicio de que se trata; y considera que no ha percibido todos o casi todos sus ingresos en el Estado de empleo durante todo el ejercicio fiscal?»

2) ¿Supone alguna diferencia para la respuesta a la primera cuestión que el Estado al que el trabajador se ha trasladado a vivir y a trabajar durante el ejercicio fiscal no sea un Estado miembro de la Unión Europea?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

16 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 39 CE, apartado 2, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que, en la tributación del impuesto sobre la renta de un trabajador no residente que ha ejercido su actividad profesional en un Estado miembro durante parte del ejercicio fiscal considerado, antes trasladarse en otro país para llevar a cabo allí esa actividad, dicho Estado miembro deniegue al referido trabajador la concesión de una ventaja fiscal relacionada con su situación personal y familiar debido a que, si bien ha percibido en el referido Estado miembro todos o casi todos sus ingresos durante ese período, éstos no representan la parte principal de su renta imponible en dicho ejercicio considerado en su totalidad. Se pregunta igualmente si el hecho de que dicho trabajador se haya trasladado para ejercer sus actividades profesionales a un Estado tercero y no a otro Estado miembro de la Unión resulta relevante para esta interpretación.

17 Con carácter preliminar ha de precisarse, en primer lugar, que el órgano jurisdiccional remitente plantea estas cuestiones en la medida en que ha quedado acreditado que, a diferencia de un no residente como el Sr. Kieback, en el caso de un sujeto pasivo residente en los Países Bajos pueden tomarse en consideración los rendimientos negativos correspondientes a una vivienda de la que sea propietario que se halle en los Países Bajos, aun cuando, habiéndose trasladado a residir en otro país durante el ejercicio en curso, no hubiera adquirido en los Países Bajos todos o casi todos sus ingresos de ese ejercicio.

18 Por tanto, consta que, en el caso de autos, el trato dispensado a los sujetos pasivos no residentes en virtud del Derecho nacional aplicable es menos ventajoso que el que se dispensa a los sujetos pasivos residentes.

19 En segundo lugar, no se niega que la toma en consideración de los «rendimientos negativos» derivados de un bien inmobiliario situado en el Estado miembro de residencia del sujeto pasivo de que se trate es, tal y como afirmó la Abogado General en el punto 29 de sus conclusiones, una ventaja fiscal relacionada con la situación personal del interesado, pertinente para apreciar su capacidad contributiva global (véanse, en este sentido, las sentencias Lakebrink y Peters, C-182/06, EU:C:2007:452, apartado 34, y Renneberg, C-527/06,

EU:C:2008:566, apartados 65 a 67).

20 En este contexto, procede recordar, en lo que concierne al trato menos ventajoso que el Derecho nacional de que se trata dispensa a los no residentes, que, a tenor del artículo 39 CE, apartado 2, la libre circulación supondrá la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo. En particular, el Tribunal de Justicia ha declarado que el principio de igualdad de trato en materia de retribución quedaría sin efecto si pudiera ser quebrantado por disposiciones nacionales discriminatorias en materia del impuesto sobre la renta (véanse, en particular, las sentencias Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, apartado 23, y Sopora, C?512/13, EU:C:2015:108, apartado 22).

21 Sentado lo anterior, 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, C?279/93, EU:C:1995:31, apartado 30, y Talotta, C?383/05, EU:C:2007:181, apartado 18).

22 En materia de impuestos directos, los residentes y los no residentes no se hallan, por lo general, en situaciones comparables, 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 personal 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, en general, con su residencia habitual (véanse, en particular, las sentencias Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, apartados 31 y 32, y Grünewald, C?559/13, EU:C:2015:109, apartado 25).

23 En consecuencia, en el apartado 34 de la sentencia Schumacker (C?279/93, EU:C:1995:31) 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 igualmente la sentencia Gschwind, C?559/13, EU:C:2015:109, apartado 26).

24 Sólo podría existir discriminación entre residentes y no residentes en el sentido del Tratado CE 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, C?391/97, EU:C:1999:409, apartado 26).

25 Ese es el caso, en particular, cuando un sujeto pasivo no residente no obtiene ingresos significativos en su Estado miembros de residencia y percibe la mayor parte de sus ingresos imposables de una actividad ejercida en el Estado miembro de empleo, de manera que el Estado miembro de residencia no puede concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar (véanse, en particular, las sentencias Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, apartado 36; Lakebrink y Peters?Lakebrink, C?182/06, EU:C:2007:452, apartado 30, y Renneberg, C?527/06, EU:C:2008:566, apartado 61).

26 En tal situación, la discriminación consiste en que la situación personal y familiar de un no residente que obtiene en un Estado miembro distinto del de su residencia la mayor parte de sus ingresos y casi la totalidad de sus ingresos familiares no se tiene en cuenta ni en el Estado de residencia ni en el Estado de empleo (sentencias Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31,

apartado 38; Lakebrink y Peters?Lakebrink, C?182/06, EU:C:2007:452, apartado 31, y Renneberg, C?527/06, EU:C:2008:566, apartado 62).

27 En el apartado 34 de la sentencia Lakebrink y Peters?Lakebrink (C?182/06, EU:C:2007:452), el Tribunal de Justicia precisó que el alcance de la jurisprudencia derivada de la sentencia Schumacker se extiende a todas las ventajas fiscales relacionadas con la capacidad contributiva del no residente que no son concedidas ni en el Estado miembro de residencia ni en el Estado miembro de empleo (sentencia Renneberg, C?527/06, EU:C:2008:566, apartado 63).

28 Así pues, en el caso de tales ventajas fiscales relacionadas con la capacidad contributiva del sujeto pasivo en cuestión, el mero hecho de que un no residente haya obtenido ingresos en el Estado de empleo en las mismas condiciones que un residente de dicho Estado no basta para que ambas situaciones sean objetivamente comparables. Para considerar que existe tal comparabilidad objetiva es también necesario que, debido a la obtención por ese no residente de la parte principal de sus ingresos en el Estado miembro de empleo, el Estado miembro de residencia no pueda concederle las ventajas resultantes de la toma en consideración de todos sus ingresos y de su situación personal y familiar.

29 Cuando un no residente se traslada durante el ejercicio en curso para ejercer su actividad profesional en otro país, nada permite considerar que, por ese mero hecho, el Estado de residencia no podrá tomar en consideración la totalidad de sus ingresos y la situación personal y familiar del interesado. Además, puesto que, después de trasladarse, el interesado puede trabajar sucesivamente, o incluso simultáneamente, en varios países y puede establecer el centro de sus intereses personales y patrimoniales en uno u otro de esos países, no puede presumirse que el Estado en el que ejercía su actividad profesional antes de trasladarse pueda apreciar su situación más fácilmente que el Estado, o, en su caso, los Estados, en los que resida después de abandonar ese primer Estado.

30 Sólo podría ser de otro modo si resultase que el interesado había obtenido en el Estado de empleo que abandonó durante el ejercicio en curso, la parte principal de sus ingresos y casi todos sus ingresos familiares en ese mismo ejercicio, en cuyo caso dicho Estado sería el que mejor podría concederle las ventajas resultantes de computar todos sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar.

31 Para saber si éste es el caso, es preciso disponer de toda la información necesaria para apreciar la capacidad contributiva global del sujeto pasivo, tomando en consideración la fuente de sus ingresos y su situación personal y familiar. Para que tal apreciación sea suficientemente pertinente a este respecto, la situación que ha de tomarse en consideración ha de referirse a todo el ejercicio fiscal considerado, ya que, por regla general, dicho período es el que se admite como referencia en la mayor parte de los Estados miembros para el cálculo del impuesto sobre la renta, como también es el caso en los Países Bajos.

32 Por tanto, debe procederse así para determinar, en el conjunto de los ingresos familiares percibidos por el interesado, la parte que representan los ingresos obtenidos en el Estado de empleo antes de que éste se trasladase a otro país para ejercer su actividad profesional.

33 Esta lógica es la que parece haberse impuesto al adoptar la Recomendación 94/79, cuyo artículo, 2, apartado 2, dispone 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.

34 De ello se desprende que un sujeto pasivo no residente que no ha obtenido en el Estado de

empleo todos o casi todos los ingresos familiares de los que se ha beneficiado durante todo el ejercicio considerado no se halla en una situación comparable a la de los residentes de dicho Estado para que hayan de tomarse en consideración sus capacidades contributivas a efectos de la tributación de la renta en ese mismo Estado. Así pues, el Estado miembro en el que el sujeto pasivo ha percibido tan sólo una parte de su renta imponible durante todo el ejercicio considerado no tiene la obligación de concederle las ventajas que concede a sus propios residentes.

35 Esta conclusión no queda desvirtuada por el hecho de que el interesado hubiera abandonado su empleo en un Estado miembro para ir a ejercer su actividad profesional en un Estado tercero y no en otro Estado miembro. En efecto, la interpretación que ha de darse al artículo 39 CE, apartado 2, habida cuenta de la obligación que establece de no tratar de manera discriminatoria a los trabajadores que ejercen una actividad profesional en un Estado miembro distinto de su Estado de residencia, se impone a todo Estado miembro. Así sucede en una situación como la controvertida en el litigio principal en lo que concierne al Estado miembro en el que el trabajador ejerció su actividad profesional, al tiempo que residía en otro Estado miembro, antes de ir a ejercer su profesión en otro Estado, aunque este último sea un Estado tercero y no un Estado miembro.

36 Habida cuenta de las anteriores consideraciones procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 39 CE, apartado 2, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que, en la tributación del impuesto sobre la renta de un trabajador no residente que ha ejercido su actividad profesional en un Estado miembro durante parte del ejercicio fiscal, dicho Estado miembro deniegue al referido trabajador la concesión de una ventaja fiscal relacionada con su situación personal y familiar debido a que, si bien ha percibido en ese Estado miembro todos o casi todos sus ingresos durante ese período, éstos no representan la parte principal de su renta imponible en dicho ejercicio considerado en su totalidad. El hecho de que dicho trabajador se haya trasladado para ejercer su actividad profesional a un Estado tercero y no a otro Estado miembro de la Unión resulta irrelevante para esta interpretación.

Costas

37 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 por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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

El artículo 39 CE, apartado 2, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que, en la tributación del impuesto sobre la renta de un trabajador no residente que ha ejercido su actividad profesional en un Estado miembro durante parte del ejercicio fiscal, dicho Estado miembro deniegue al referido trabajador la concesión de una ventaja fiscal relacionada con su situación personal y familiar debido a que, si bien ha percibido en ese Estado miembro todos o casi todos sus ingresos durante ese período, éstos no representan la parte principal de su renta imponible en dicho ejercicio considerado en su totalidad. El hecho de que dicho trabajador se haya trasladado para ejercer su actividad profesional a un Estado tercero y no a otro Estado miembro de la Unión resulta irrelevante para esta interpretación.

Firmas

* Lengua de procedimiento: neerlandés.