

WERNER

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 26 de enero de 1993*

En el asunto C-112/91,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el Finanzgericht Köln (República Federal de Alemania), destinada a obtener en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Hans Werner

y

Finanzamt Aachen-Innensdtadt,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 7 y 52 del Tratado CEE,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres.: O. Due, Presidente; C. N. Kakouris, G. C. Rodríguez Iglesias, M. Zuleeg y J. L. Murray, Presidentes de Sala; G. F. Mancini, R. Joliet, F. A. Schockweiler, J. C. Moitinho de Almeida, F. Grévisse, M. Díez de Velasco, P. J. G. Kapteyn y D. A. O. Edward, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Darmon;
Secretario: Sr. H. A. Rühl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre del Sr. Hans Werner, por el Sr. Wolfgang Kaefer, Asesor fiscal;

* Lengua de procedimiento: alemán.

- en nombre del Finanzamt Aachen-Innenstadt, por el Sr. Hermann Kersten, Regierungsdirektor, en calidad de Agente;
- en nombre del Gobierno belga, por el Sr. R. Verhoeven, directeur général en el ministère des Finances, en calidad de Agente;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. Ernst Röder, Ministerialrat en el Bundesministerium für Wirtschaft, y Joachim Karl, Regierungsdirektor en el mismo Ministerio, en calidad de Agentes;
- en nombre del Gobierno francés, por la Sra. Edwige Belliard, directeur-adjoint des affaires juridiques en el ministère des Affaires étrangères, y el Sr. Géraud de Bergues, secrétaire adjoint principal en el mismo Ministerio, en calidad de Agentes;
- en nombre del Gobierno italiano, por el Profesor Luigi Ferrari Bravo, Jefe del contenzioso diplomático en el ministero degli Affari esteri, en calidad de Agente, asistido por el Sr. Pier Giorgio Ferri, avvocato dello Stato;
- en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. Luís Inez Fernandes, Director dos Serviços de Assuntos Jurídicos de la Direcção Geral das Comunidades Europeias, y António Goucha Soares, miembro del Serviço de Assuntos Jurídicos de la Direcção Geral das Comunidades Europeias, y la Sra. Maria Margarida Mesquida Palha, Jurista del Centro de Estudos Fiscais del Ministério das Finanças, en calidad de Agentes;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por los Sres. Christopher Vajda, Barrister, y John Colins, del Treasury Solicitor's Department, en calidad de Agente;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Henri Étienne, Consejero Jurídico Principal, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista,

oídas las observaciones del Sr. Werner, representado por los Sres. Kaefer y Saß, Abogado de Munich, del Finanzamt Aachen-Innenstadt, del Gobierno alemán, del Gobierno francés, del Gobierno italiano, del Gobierno portugués, del Gobierno del Reino Unido y de la Comisión, expuestas en la vista de 19 de mayo de 1992;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 6 de octubre de 1992;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 10 de enero de 1991, recibida en el Tribunal de Justicia el 15 de abril siguiente, el Finanzgericht Köln (Tribunal de lo Contencioso-Tributario de Colonia, República Federal de Alemania), planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de las disposiciones de dicho Tratado relativas al derecho de establecimiento y a la prohibición de discriminación por razón de la nacionalidad, a fin de apreciar la compatibilidad con el Derecho comunitario de dos normativas nacionales, una de ellas relativa al Impuesto sobre la Renta y la otra al Impuesto sobre el Patrimonio, que tratan de distinto modo a los sujetos pasivos según residan o no en el territorio nacional.

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el Sr. Werner y el Finanzamt Aachen-Innenstadt (Delegación de Hacienda de Aquisgrán) sobre las normas que regulan la sujeción a dichos impuestos, recogidas por una parte en la Einkommensteuergesetz (Ley del Impuesto sobre la Renta) y por otra parte en la Vermögensteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Patrimonio).

- 3 Según el número 1) del apartado 1 del artículo 1 de la Einkommensteuergesetz, las personas físicas domiciliadas en la República Federal de Alemania o que tienen allí su residencia habitual son sujetos pasivos del impuesto por la totalidad de sus rendimientos (es decir, sujetos pasivos del impuesto por obligación personal). Por el contrario, según el apartado 4 del mismo artículo, las personas físicas que no están domiciliadas en Alemania o no tienen allí su residencia habitual sólo son sujetos pasivos del impuesto por la parte de sus rendimientos obtenida en Alemania (es decir, sujetos pasivos del impuesto por obligación real). A tenor de la tercera frase del apartado 1 del artículo 49, dichos «rendimientos de fuente alemana» son en particular los rendimientos procedentes del trabajo por cuenta propia que se ejerce o se ha ejercido en Alemania. En el marco de la obligación personal de contribuir, a los matrimonios se les aplica un baremo preferente denominado «splitting-tarif». Y además se permite a los sujetos pasivos deducir de sus rendimientos imponibles determinados gastos como, entre otros, las cotizaciones por seguros de enfermedad, de accidente y de responsabilidad civil, las cotizaciones al régimen obligatorio de pensiones y las del seguro de desempleo, los pagos por alimentos, una parte del ahorro-vivienda, el impuesto en favor de las iglesias o ciertos gastos de formación profesional. Estos beneficios no se conceden a quienes sólo son sujetos pasivos por obligación real; además, a estos últimos se les aplican unos tipos de gravamen diferentes.
- 4 En la Vermögensteuergesetz existen disposiciones análogas. En efecto, esta normativa establece en favor de los sujetos pasivos del impuesto por obligación personal reducciones especiales de la base imponible, en particular cuando el impuesto recae en común sobre ambos cónyuges o sobre uno de los cónyuges y sus hijos. Estos beneficios no se conceden a quienes sólo son sujetos pasivos por obligación real.
- 5 El Sr. Werner, de nacionalidad alemana, reside con su esposa en los Países Bajos desde 1961. Según se deduce de las afirmaciones de las partes, está en posesión de los títulos y las calificaciones exigidos por la normativa alemana para ejercer la profesión de dentista. Hasta el mes de octubre de 1981 desempeñó esta actividad, en concepto de trabajador por cuenta ajena, en un consultorio odontológico situado en Aquisgrán (República Federal de Alemania). A partir de esta fecha se estableció por cuenta propia como dentista, también en Aquisgrán. Dicha actividad es su única fuente de ingresos.

6 Al practicar la liquidación correspondiente al año 1982, el Finanzamt Aachen-Innenstadt entendió que el Sr. Werner debía ser considerado sujeto pasivo del impuesto por obligación real en el Impuesto sobre la Renta y en el Impuesto sobre el Patrimonio, puesto que no residía en Alemania.

7 El Sr. Werner, que deseaba beneficiarse de la «splitting-tarif» en el marco del Impuesto sobre la Renta y de las deducciones mencionadas en el marco del Impuesto sobre el Patrimonio, interpuso entonces ante el Finanzamt Aachen-Innenstadt las correspondientes reclamaciones sobre ambos impuestos, alegando que la normativa fiscal alemana era contraria al artículo 52 del Tratado. El Finanzamt desestimó sus reclamaciones y el Sr. Werner interpuso recurso ante el Finanzgericht Köln.

8 Dicho órgano jurisdiccional estimó necesario plantear tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 7 y 52 del Tratado, redactadas de este modo:

«1) ¿El alcance del artículo 52 del Tratado CEE se agota en el deber de cada Estado miembro de dar a los nacionales de los demás Estados miembros el tratamiento nacional, o entraña además una prohibición de imponer limitaciones a la libertad de establecimiento?

2) En caso de que el artículo 52 del Tratado CEE prohíba imponer limitaciones a la libertad de establecimiento,

¿infringen dicha prohibición las desventajas tributarias que tienen su origen en que un sujeto pasivo viva en un Estado miembro de la Comunidad Europea (Reino de los Países Bajos) y

obtenga, exclusiva o casi exclusivamente (más del 90 %), en otro Estado miembro (República Federal de Alemania) rendimientos sujetos al Impuesto sobre la Renta, o posea un patrimonio sujeto al Impuesto sobre el Patrimonio, porque se haya establecido profesionalmente en este último Estado y trabaje allí por cuenta propia?

¿El Estado miembro donde el sujeto pasivo ejerza su profesión por cuenta propia debe, consecuentemente, tratar a éste como un nacional a efectos fiscales?

- 3) El hecho de que, con arreglo a las disposiciones nacionales sobre la tributación por obligación real, se le imponga a un nacional alemán que reúna los requisitos anteriormente enunciados en el apartado 2 una carga fiscal considerablemente superior a la que soporta un sujeto pasivo establecido en Alemania sujeto al impuesto por obligación personal y que, por lo demás, se encuentre en la misma situación, ¿constituye una infracción de la prohibición de discriminación indirecta del artículo 7 del Tratado CEE?»
- 9 Para una más amplia exposición de los hechos del litigio principal, de la normativa aplicable y de las observaciones escritas presentadas, el Tribunal se remite al informe para la vista. En lo sucesivo sólo se hará referencia a estos razonamientos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.

Sobre el derecho de establecimiento

- 10 Se deduce de los autos que, mediante sus cuestiones primera y segunda, el Finanzgericht Köln pretende en realidad saber si el artículo 52 del Tratado se opone a que un Estado miembro imponga a sus nacionales que ejercen su actividad profesional en el territorio de este Estado y perciben en él la totalidad o la casi totalidad de sus ingresos, o poseen allí la totalidad o la casi totalidad de su patrimonio, una carga fiscal más gravosa cuando no residan en dicho Estado que cuando residan en él.
- 11 El órgano jurisdiccional nacional explica al respecto que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia le lleva a albergar ciertas dudas sobre la compatibilidad con el artículo 52 del diferente trato fiscal que la Einkommensteuergesetz y la Vermögensteuergesetz aplican a residentes y a no residentes. A este respecto invoca, en primer lugar, la sentencia de 7 de febrero de 1979, Knoors (115/78, Rec. p. 399),

pues considera que el Sr. Werner, al haberse establecido en un país distinto de aquel donde reside, se encuentra en una situación similar a la de todas las demás personas que disfrutan de los derechos y libertades garantizados por el Tratado. Citando a continuación la sentencia de 8 de mayo de 1990, Biehl (C-175/88, Rec. p. I-1779), el órgano jurisdiccional nacional considera que la privación de beneficios fiscales restringe el derecho de establecimiento consagrado en el artículo 52. Señala por último que, según la sentencia de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia (270/83, Rec. p. 273), una diferencia de trato en el ejercicio de los derechos conferidos por el Tratado no puede justificarse ni por la falta de armonización de las disposiciones legales en materia fiscal ni por el respeto de un Convenio celebrado con otro Estado miembro, como es, en el presente caso, el Convenio de 16 de junio de 1959 entre la República Federal de Alemania y el Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición y regular otras cuestiones en el ámbito de los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y de otros impuestos y por el que se regulan otras cuestiones en el ámbito fiscal (BGBl. 1960, II, p. 1781).

- 12 Es preciso señalar, con carácter preliminar, que existen profundas diferencias entre las circunstancias que dieron origen a esta jurisprudencia y las circunstancias del caso que se plantea en el litigio principal.
- 13 En primer lugar, conviene indicar que, a diferencia del Sr. Knoors, nacional neerlandés que deseaba establecerse en los Países Bajos haciendo valer la capacitación profesional que había adquirido en otro Estado miembro, concretamente en Bélgica, el Sr. Werner es un nacional alemán que se establece en su Estado de origen basándose en la capacitación y en la experiencia profesional adquiridas en dicho Estado.
- 14 El caso que se examina en el litigio principal se encuentra asimismo bastante alejado del que tuvo que resolver el Tribunal de Justicia en su sentencia Biehl, antes citada. En efecto, el Sr. Biehl era un nacional alemán a quien se le aplicaba una disposición fiscal luxemburguesa que vinculaba la eventual devolución de las cantidades pagadas en exceso a la residencia permanente en el territorio del Gran Ducado de Luxemburgo y que por consiguiente perjudicaba especialmente a los sujetos pasivos nacionales de otros Estados miembros, mientras que el Sr. Werner es un nacional alemán que continúa estando sujeto a las leyes del Estado del que es nacional.

- 15 Por último, las circunstancias del caso en la sentencia Comisión/Francia, antes citada, son también diferentes. En efecto, dicho asunto tenía su origen en la aplicación de normas fiscales diferentes a las sociedades según tuvieran su domicilio en Francia o en el extranjero, con el resultado de que el trato recibido por estas últimas era menos favorable que el recibido por las sociedades domiciliadas en Francia. Según el artículo 58 del Tratado, las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuyo domicilio estatutario, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad quedan equiparadas, a efectos de aplicación de las disposiciones del Capítulo relativo al derecho de establecimiento, a las personas físicas nacionales de los Estados miembros. En este contexto, como recordó el Tribunal de Justicia en dicha sentencia (apartado 18), para las sociedades el domicilio en el sentido expuesto corresponde a lo que es la nacionalidad para las personas físicas. Ahora bien, el trato fiscal diferente que aplica la normativa impugnada por el Sr. Werner no se basa en el criterio de la nacionalidad de las personas físicas, sino en el de su lugar de residencia.
- 16 Es preciso subrayar que el Sr. Werner es de nacionalidad alemana, que obtuvo en Alemania sus títulos y su capacitación profesional, que siempre ha ejercido su actividad profesional en dicho país y que la normativa fiscal que se le aplica es la normativa alemana. El único elemento que sale del marco meramente nacional es el hecho de que el Sr. Werner resida en un Estado miembro distinto de aquel donde ejerce su actividad profesional.
- 17 En estas circunstancias, es preciso responder al órgano jurisdiccional nacional que el artículo 52 del Tratado CEE no se opone a que un Estado miembro imponga a sus nacionales que ejercen su actividad profesional en el territorio de este Estado y perciben en él la totalidad o la casi totalidad de sus ingresos, o poseen en él la totalidad o la casi totalidad de su patrimonio, una carga fiscal más gravosa cuando no residan en dicho Estado que cuando residan en él.

Sobre la discriminación

- 18 Con su tercera cuestión, el Finanzgericht Köln pretende saber si el artículo 7 del Tratado se opone a que un Estado miembro imponga una carga fiscal más gravosa a sus nacionales que ejercen su actividad profesional en el territorio de este Estado cuando no residan en dicho Estado que cuando residan en él.

- 19 A este respecto, el artículo 7 dispone principalmente que, en el ámbito de aplicación del Tratado, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en el mismo, se prohíbe toda discriminación por razón de la nacionalidad.
- 20 Tal como declaró el Tribunal de Justicia en su sentencia de 9 de junio de 1977, Van Ameyde (90/76, Rec. p. 1091, apartado 27), dado que el artículo 52 del Tratado garantiza la aplicación, en el ámbito del derecho de establecimiento, del principio consagrado en el artículo 7 de dicho Tratado, cuando una normativa es compatible con el artículo 52 del Tratado lo es también con el artículo 7.

Costas

- 21 Los gastos efectuados por los Gobiernos belga, alemán, francés, italiano, portugués, Reino Unido y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes en el 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,

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Finanzgericht Köln, mediante resolución de 10 de enero de 1991, declara:

El artículo 52 del Tratado CEE no se opone a que un Estado miembro imponga a sus nacionales que ejercen su actividad profesional en el territorio de este Estado y perciben en él la totalidad o la casi totalidad de sus ingresos, o poseen en él la

totalidad o la casi totalidad de su patrimonio, una carga fiscal más gravosa cuando no residan en dicho Estado que cuando residan en él.

Due	Kakouris	Rodríguez Iglesias	Zuleeg	Murray
	Mancini	Joliet	Schockweiler	
Moitinho de Almeida	Grévisse	Díez de Velasco	Kapteyn	Edward

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 26 de enero de 1993.

El Secretario
J.-G. Giraud

El Presidente
O. Due