

|

62001J0234

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 12 de junio de 2003. - Arnoud Gerritse contra Finanzamt Neukölln-Nord. - Petición de decisión prejudicial: Finanzgericht Berlin - Alemania. - Impuesto sobre la renta - No residentes - Artículos 59 del Tratado CE (actualmente artículo 49CE, tras su modificación) y 60 del Tratado CE (actualmente artículo 50CE) - Mínimo exento - Deducción de gastos profesionales. - Asunto C-234/01.

Recopilación de Jurisprudencia 2003 página I-05933

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Partes

En el asunto C-234/01,

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

Arnoud Gerritse

y

Finanzamt Neukölln-Nord,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

(Sala Quinta),

integrado por el Sr. M. Wathelet (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. C.W.A. Timmermans, D.A.O. Edward, P. Jann y A. Rosas, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Léger;

Secretaria: Sra. M.-F. Contet, administradora principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre del Sr. Gerritse, por el Sr. H. Grams, Rechtsanwalt, y el Sr. D. Molenaar, belastingadviseur;

- en nombre del Finanzamt Neukölln-Nord, por los Sres. W. Czarnetzki y S. Wolff, en calidad de agentes;

- en nombre del Gobierno finlandés, por la Sra. T. Pynnä, en calidad de agente;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. R. Lyal y W. Mölls, en calidad de agentes,

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Sr. Gerritse y de la Comisión, expuestas en la vista de 9 de enero de 2003;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de marzo de 2003;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 28 de mayo de 2001, recibida en el Tribunal de Justicia el 19 de junio siguiente, el Finanzgericht Berlin planteó, con arreglo al artículo 234 CE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación).

2 Dicha cuestión se suscitó en un litigio entre el Sr. Gerritse y el Finanzamt Neukölln-Nord (en lo sucesivo, «Finanzamt») relativo a la tributación de rendimientos obtenidos en Alemania por los no residentes.

Marco jurídico nacional

3 El artículo 50a de la Einkommensteuergesetz (Ley del Impuesto sobre la Renta), en su versión de 1996 (en lo sucesivo, «EStG 1996»), se refiere a la tributación de los rendimientos de los «sujetos pasivos por obligación real», es decir, las personas que no tienen su domicilio ni su residencia habitual en Alemania y que tributan únicamente por los rendimientos obtenidos en ese Estado. Según el artículo 50a, apartado 4, de esta ley:

«En el caso de los sujetos pasivos por obligación real, el impuesto sobre la renta se percibirá mediante retención en la fuente:

1) sobre los rendimientos percibidos en contraprestación de servicios artísticos, deportivos o similares en el territorio nacional, o generados por la explotación de esos servicios en el territorio nacional, incluidos los rendimientos derivados de otros servicios vinculados a los anteriores con independencia de la persona que perciba los ingresos

[...]

La cuantía de la retención en la fuente será igual al 25 % de esos ingresos [...]»

4 Con arreglo al artículo 50, apartado 5, cuarta frase, de la EStG, en su versión de 1997, aplicable retroactivamente a las retribuciones percibidas en 1996, no se autoriza, en principio, ninguna deducción de los gastos profesionales, a menos que dichos gastos supongan más de la mitad de los rendimientos.

5 La retención en la fuente constituye, en principio, la imposición definitiva, como se desprende del artículo 50, apartado 5, de la EStG 1996:

«En el supuesto de las sujetos pasivos por obligación real, el impuesto sobre la renta que grava los rendimientos que [...] son objeto de retención en la fuente en virtud del artículo 50a se considerará satisfecho una vez efectuada tal retención.»

6 Con arreglo al artículo 1, apartado 3, de la EStG 1996, determinadas personas comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 50a de dicha ley pueden solicitar que se les aplique el régimen de los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta por obligación personal. En este caso, su tributación se equipara a posteriori a la de los sujetos pasivos por obligación personal en el marco del procedimiento de liquidación iniciado mediante declaración.

7 Ahora bien, los sujetos pasivos por obligación real sólo pueden hacer uso de esta facultad si se cumple alguno de los siguientes requisitos: bien que al menos el 90 % de los rendimientos haya sido gravado, durante el año natural, con el impuesto alemán sobre la renta, bien que los rendimientos no sujetos al impuesto alemán sobre la renta durante el año natural sean iguales o inferiores a 12.000 DEM.

8 En el marco del procedimiento de liquidación del impuesto sobre la renta, aplicable de manera general a los sujetos pasivos por obligación personal, la base imponible, en lo que se refiere a las rentas obtenidas de una actividad por cuenta propia, está constituida por el beneficio neto, previa deducción de los gastos profesionales (véase el artículo 50, apartados 1 y 2, de la EStG). Además, debe aplicarse la escala de gravamen progresiva establecida en el artículo 32a de la EStG 1996, que comprende un mínimo exento cuyo límite para 1996 era de 12.095 DEM.

Litigio principal y cuestión prejudicial

9 El Sr. Gerritse, de nacionalidad neerlandesa y residente en los Países Bajos, percibió 6.007,55 DEM en 1996 por actuar como batería en una emisora de radio en Berlín. De los autos se desprende que los gastos profesionales ocasionados por esta prestación de servicios se elevaron a 968 DEM.

10 Ese mismo año, el Sr. Gerritse también obtuvo rendimientos brutos por un total de 55.000 DEM, aproximadamente, en su Estado de residencia y en Bélgica.

11 Con arreglo al Convenio celebrado el 16 de junio de 1959 entre el Reino de los Países Bajos y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y otros impuestos y para regular otras cuestiones de índole tributaria (BGBl. 1960 II, p. 1782; en lo sucesivo, «Convenio bilateral») y al artículo 50a, apartado 4, de la EStG 1996, la retribución de 6.007,55 DEM fue gravada con el impuesto sobre la renta a un tipo de tanto alzado del 25 % (es decir, 1.501,89 DEM), que fue retenido en la fuente.

12 Al amparo del artículo 1, apartado 3, de la EStG 1996, el Sr. Gerritse presentó, en septiembre de 1998, a la administración tributaria alemana una declaración de sus rendimientos para que le

fuera aplicado el régimen de los sujetos pasivos por obligación personal. El Finanzamt, sin embargo, denegó la liquidación del impuesto sobre la renta aduciendo que los demás rendimientos declarados excedían del límite de 12.000 DEM. También se desestimó la reclamación presentada por el demandante en el procedimiento principal.

13 El Sr. Gerritse interpuso recurso contra tal denegación ante el Finanzgericht Berlin haciendo valer el principio de no discriminación protegido por el Derecho comunitario. Alegó que un residente sujeto al impuesto por obligación personal que se hallara en una situación comparable a la suya no estaría obligado al pago del impuesto, en razón del tramo de rendimientos mínimos exentos hasta la cuantía de 12.095 DEM.

14 Según el Finanzamt, de aplicarse la escala de gravamen básica, el demandante en el procedimiento principal escaparía a la progresividad de tipos del impuesto sobre la renta alemán, aun cuando el nivel de sus rendimientos, teniendo en cuenta su renta mundial, exigiría la aplicación de un tipo más elevado. De este modo, resultaría favorecido en relación con los residentes sujetos al impuesto por obligación personal, cuya renta mundial es tomada en cuenta para determinar su tipo impositivo, de conformidad con el artículo 32b, apartado 1, número 3, de la EStG 1996.

15 El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la compatibilidad con el Derecho comunitario de la imposición definitiva a un tipo del 25 %, prevista por el artículo 50a, apartado 4, primera frase, número 1, y segunda frase, de la EStG 1996.

16 Observa que la posibilidad del Estado de residencia de tomar en cuenta, en virtud del Convenio bilateral, los rendimientos obtenidos en el Estado de actividad para la tributación del saldo de la renta mundial puede conducir a una carga suplementaria para el sujeto pasivo, ya que una eventual diferencia del tipo impositivo no quedaría compensada íntegramente mediante una deducción del impuesto en el Estado de residencia, deducción que se calcula de modo meramente abstracto en función de la relación entre la renta obtenida en Alemania y la renta mundial del sujeto pasivo.

17 Según el órgano jurisdiccional remitente, no cabe justificar la tributación definitiva de los rendimientos del Sr. Gerritse a un tipo del 25 % con el principio de coherencia fiscal, al no existir una relación directa, como exige la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, entre la ventaja fiscal - en el presente caso, el mínimo exento- y la imposición definitiva.

18 El órgano jurisdiccional remitente también señala que la aplicación de un tipo uniforme del 25 % puede conducir, en determinados casos, a una discriminación flagrante de los sujetos pasivos por obligación real en relación con los residentes a efectos fiscales. Así, en 1996, un sujeto pasivo soltero que tuviera su domicilio en los Países Bajos y percibiera allí el equivalente de 12.001 DEM de rendimientos netos, así como rendimientos brutos en Alemania por una actividad artística por cuenta propia de 100.000 DEM brutos y 50.001 DEM netos, estaría sujeto a un impuesto de la renta definitivo de 25.000 DEM, sin contar el recargo de solidaridad proporcional. Según el órgano jurisdiccional remitente, tales rendimientos netos obtenidos en Alemania se gravarían con un tipo impositivo medio del 49,99 %, que por lo general sólo se aplica a personas de rendimientos muy elevados (el tipo impositivo máximo se elevaba en 1996 al 53 % para los trabajadores por cuenta ajena no casados cuya renta imponible fuera superior a 120.042 DEM).

19 Si el domicilio del sujeto pasivo estuviera en Alemania y hubiera obtenido una renta mundial neta de 62.002 DEM, sólo habría tenido que pagar un impuesto sobre la renta de 15.123 DEM con arreglo a la escala de gravamen básica. En este caso, el tipo impositivo medio habría sido tan sólo del 24,4 %, es decir, la mitad del tipo mencionado en el apartado anterior.

20 El órgano jurisdiccional remitente reconoce, no obstante, que en un gran número de casos, en especial cuando los rendimientos nacionales son muy elevados y los gastos profesionales

escasos, las disposiciones controvertidas en el asunto principal conducen, en lo que atañe al tipo impositivo aplicable, a un trato más favorable del sujeto pasivo por obligación real a quien se retiene el impuesto en la fuente en relación con el sujeto pasivo establecido en Alemania o al sujeto pasivo por obligación real que es objeto de un procedimiento de liquidación con arreglo al artículo 50 de la EStG 1996. Ahora bien, dicho órgano jurisdiccional considera que el Sr. Gerritse no forma parte de las personas favorecidas, ya que el impuesto que habría debido pagar previa liquidación por los rendimientos obtenidos en el territorio alemán hubiera sido igual a cero en el supuesto de tributación por obligación personal.

21 El órgano jurisdiccional remitente añade que el litigio principal podría resolverse reconociendo al Sr. Gerritse la posibilidad de utilizar un procedimiento de liquidación del impuesto sobre la renta aplicando la escala de gravamen básica, pero sin tener en cuenta el mínimo exento, lo que supondría un impuesto sobre la renta ligeramente inferior al exigido. En este caso, según dicho órgano jurisdiccional, se plantearía la cuestión de si el ejercicio de una actividad económica en otro Estado miembro se vería obstaculizado por pequeñas diferencias en materia de tributación.

22 En estas circunstancias, el Finanzgericht Berlin decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe considerarse contrario al artículo 52 del Tratado CE [...] que, con arreglo al artículo 50a, apartado 4, primera frase, punto 1, y segunda frase, de la [EStG 1996], un nacional neerlandés que haya obtenido en Alemania durante el año natural unos rendimientos netos gravados con el impuesto, derivados de una actividad por cuenta propia, por importe próximo a 5.000 DEM, esté sujeto a una retención fiscal del 25 %, más el recargo de solidaridad, sobre los rendimientos (brutos) próximos a 6.000 DEM, practicada por el deudor de la remuneración, y no tenga la posibilidad de obtener la devolución total o parcial del impuesto pagado, mediante una solicitud de devolución o de liquidación?»

Sobre la cuestión prejudicial

23 Con carácter previo, debe señalarse que el Sr. Gerritse, que reside en los Países Bajos, realizó en Alemania una prestación temporal, por la que obtuvo rendimientos cuya tributación es objeto de litigio ante el órgano jurisdiccional remitente. En estas circunstancias, como han indicado el Sr. Gerritse y la Comisión, debe entenderse que la cuestión se refiere a la libre prestación de servicios y no a la libertad de establecimiento.

24 Por consiguiente, debe considerarse que el órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide fundamentalmente si los artículos 59 del Tratado CE (actualmente artículo 49 CE, tras su modificación) y 60 del Tratado CE (actualmente artículo 50 CE) se oponen a una legislación nacional, como la controvertida en el asunto principal, que por lo general, por una parte, toma en cuenta los rendimientos brutos de los no residentes sin deducir los gastos profesionales, mientras que los residentes tributan por los rendimientos netos previa deducción de los gastos profesionales y, por otra parte, aplica a los rendimientos de los no residentes un impuesto definitivo a un tipo uniforme del 25 %, retenido en la fuente, mientras que aplica una escala de gravamen progresiva con un mínimo exento a los rendimientos de los residentes.

Sobre la deducibilidad de los gastos profesionales

25 El Sr. Gerritse y la Comisión alegan que, en el caso de trabajadores por cuenta propia que tributan por obligación personal, el impuesto sobre la renta sólo grava el «beneficio», dado que los gastos profesionales no suelen incluirse en la base imponible, mientras que en el supuesto de sujetos pasivos por obligación real se recauda el impuesto del 25 % sobre los «ingresos», ya que los gastos profesionales no son deducibles (a no ser que sean superiores a la mitad de los ingresos, en cuyo caso, se devuelve el impuesto en la medida en que supere el 50 % de la diferencia entre los ingresos y los gastos profesionales).

26 El Sr. Gerritse aduce, en especial, la gravedad de las consecuencias para los artistas no residentes que realizan giras en Alemania, cuyos gastos profesionales son por regla general muy elevados.

27 Con carácter previo, debe señalarse que los gastos profesionales controvertidos están relacionados directamente con la actividad que generó los rendimientos imposables en Alemania, de modo que los residentes y los no residentes se encuentran en una situación comparable en este punto.

28 En estas circunstancias, una normativa nacional que en materia tributaria niega a los no residentes la deducción de los gastos profesionales, aplicable en cambio a los residentes, puede ir en detrimento de los nacionales de otros Estados miembros y, por tanto, representa una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad, contraria en principio a los artículos 59 y 60 del Tratado.

29 Al no haberse formulado ante el Tribunal de Justicia ninguna alegación específica para justificar tal diferencia de trato, debe considerarse que los artículos 59 y 60 del Tratado se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el asunto principal, en la medida en que no reconoce a los sujetos pasivos por obligación real la facultad de deducir los gastos profesionales de su renta imponible, mientras que sí se reconoce dicha facultad a los sujetos pasivos por obligación personal.

Sobre la retención en la fuente del 25 %

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

30 Según el Sr. Gerritse, el efecto liberatorio del impuesto sobre la renta satisfecho mediante retención en la fuente y el hecho de que, por esta circunstancia, los no residentes queden excluidos de cualquier tipo de devolución de las cantidades recaudadas en exceso son incompatibles con el artículo 60, párrafo tercero, del Tratado. En especial, considera que la no aplicación de la escala de gravamen básica conduce a una discriminación contraria al Derecho comunitario, ya que impone un tipo impositivo mínimo, lo que, en su opinión, condenó el Tribunal de Justicia en su sentencia de 27 de junio de 1996, Asscher (C-107/94, Rec. p. I-3089), apartado 49.

31 El Sr. Gerritse afirma que ninguna razón objetiva puede justificar esta diferencia de trato en relación con los residentes. En particular, estima que el argumento de la coherencia fiscal no puede invocarse válidamente dado que no existe una ventaja que compense la desventaja fiscal, como exige la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en la materia.

32 El Finanzamt y el Gobierno finlandés sostienen, en cambio, que el régimen fiscal controvertido en el asunto principal es conforme con el Derecho comunitario.

33 En primer lugar, según el Finanzamt, la retención en la fuente constituye un medio legítimo y apropiado de tratar en el ámbito tributario a un sujeto pasivo por obligación real que está establecido en el extranjero.

34 En segundo lugar, en el supuesto de la aplicación sin restricciones de la escala de gravamen básica, que en el presente caso llevaría a no recaudar ninguna cuota del impuesto sobre la renta alemán, el Sr. Gerritse escaparía a la progresividad de tipos de dicho impuesto, aun cuando el nivel de sus rendimientos, teniendo en cuenta su renta mundial, exigiría la aplicación de un tipo más elevado. De este modo, el contribuyente por obligación real resultaría favorecido en relación con los sujetos pasivos por obligación personal, cuya renta mundial es tomada en cuenta para determinar su tipo impositivo.

35 El Finanzamt y el Gobierno finlandés añaden que según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225, apartados 31 a 33; de 14 de septiembre de 1999, Gschwind, C-391/97, Rec. p. I-5451, apartado 22, y Asscher, antes citada, apartado 44), la obligación de tener en cuenta la situación personal de un sujeto pasivo es competencia, en principio, del Estado de residencia, y no del Estado de origen de los rendimientos, a menos que, a falta de rendimientos suficientes para la tributación en el primer Estado, éste no pueda cumplir dicha obligación, de modo que, desde el punto de vista económico, ninguno de los dos Estados considerados tendría en cuenta a la postre la situación personal del sujeto pasivo para la liquidación del impuesto.

36 Añaden que la aplicación de un mínimo exento persigue un objetivo de protección de un mínimo vital para los sujetos pasivos de renta reducida, lo que es responsabilidad, en principio, del Estado de residencia donde, por lo general, el contribuyente obtiene la mayor parte de su renta. Así, las autoridades tributarias alemanas tienen en cuenta el mínimo vital de los sujetos pasivos por obligación real, ya que éstos pueden acogerse al procedimiento de liquidación ordinario cuando la renta obtenida en el extranjero es inferior a 12.000 DEM.

37 Por último, el tipo del 25 % suele corresponder, según el Gobierno finlandés, al tipo impositivo efectivo al que está sujeta la persona en su Estado de residencia, de modo que la retención en la fuente controvertida no constituye un obstáculo imprevisible a la libre circulación de las personas.

38 La Comisión mantiene una postura análoga. Considera que, habida cuenta de las circunstancias del asunto principal, no procede tener en cuenta el mínimo exento, es decir, debe aplicarse el tipo impositivo del tramo siguiente a dicho mínimo.

39 De este modo, propone que se añadan los rendimientos netos [A]) al mínimo exento [B]) para obtener un total [C]). Estima que la cuota del impuesto [D]) prevista por la escala de gravamen aplicable a dicho total [C]) podría considerarse un impuesto equitativo sobre los rendimientos netos [A]). El tipo impositivo medio, que podría servir de referencia para un trato no discriminatorio se derivaría en ese caso de la relación entre la cuota del impuesto [D]) según la escala de gravamen y los rendimientos netos [A]).

40 Según la Comisión, éste sería el cálculo en el caso del Sr. Gerritse: el total [C]) se compondría de los rendimientos netos [A]) de 5.039,55 DEM y del mínimo exento [B]) de 12.095 DEM y ascendería, por tanto, a 17.134,55 DEM. Para estos rendimientos, la escala de gravamen daría una cuota [D]) de 1.337 DEM. Habida cuenta de los rendimientos netos [A]), esta suma corresponde a un tipo impositivo medio de 26,5 %, cercano al tipo de 25 % que se aplicó al Sr. Gerritse.

41 La Comisión alega que no existe discriminación si no se aplica un tipo superior al referido anteriormente. Por tanto, estima que en el presente caso no cabe impugnar la aplicación del tipo uniforme del 25 % por las autoridades alemanas a los sujetos pasivos por obligación real.

42 También comparte la opinión del Finanzamt y del Gobierno finlandés sobre la aplicación del mínimo exento. Considera que, en principio, corresponde al Estado de residencia, que grava de modo global al interesado según su renta mundial neta, tener en cuenta en su régimen de progresividad del impuesto las consideraciones de naturaleza social que puedan justificar la existencia de dicho tramo.

Respuesta del Tribunal de Justicia

43 Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, 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 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, en general, con su residencia habitual (sentencias, antes citadas, Schumacker, apartados 31 y 32; Gschwind, apartado 22, y de 16 de mayo de 2000, Zurstrassen, C-87/99, Rec. p. I-3337, apartado 21).

44 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 personal o de la situación personal y familiar (sentencias, antes citadas, Schumacker, apartado 34, y Gschwind, apartado 23).

45 Por otra parte, la residencia constituye el factor de conexión con el impuesto en el que se basa, por regla general, el Derecho fiscal internacional actual y, concretamente, el modelo de convenio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) (modelo de convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, 1977, versión de 29 de abril de 2000), a efectos del reparto de la competencia fiscal entre los Estados, frente a situaciones que contienen elementos de extranjería.

46 En el presente caso, de los autos se desprende que el Sr. Gerritse, que reside en los Países Bajos, sólo ha obtenido en territorio alemán una parte mínima de su renta global.

47 Por consiguiente, se plantea la cuestión de si la diferencia de situación objetiva entre un no residente de estas características y un residente permite eliminar el carácter discriminatorio de una normativa nacional, como la controvertida en el asunto principal, que aplica a los rendimientos de los no residentes un impuesto definitivo a un tipo uniforme del 25 %, retenido en la fuente, mientras que aplica una escala de gravamen progresiva con un mínimo exento a los rendimientos de los residentes.

48 Por lo que se refiere, por una parte, al mínimo exento, dado que, como han destacado el Finanzamt Berlin, el Gobierno finlandés y la Comisión, con él se persigue una finalidad social, al permitir garantizar al contribuyente un mínimo vital exento de todo gravamen sobre la renta, es legítimo reservar la concesión de tal ventaja a las personas que hayan percibido la parte esencial de sus recursos imponibles en el Estado de imposición, es decir, por regla general, a los residentes.

49 Debe señalarse que precisamente cuando consta que un sujeto pasivo por obligación real ha obtenido, no obstante, la parte esencial de su renta en Alemania, reuniendo uno de los dos requisitos mencionados en el apartado 7 de la presente sentencia, la normativa nacional controvertida en el asunto principal equipara su tributación a la de los sujetos pasivos por obligación personal, aplicando a los rendimientos de tal contribuyente una escala de gravamen progresiva que comprende un mínimo exento.

50 No ocurre así con el Sr. Gerritse.

51 A este respecto, el Gobierno neerlandés ha precisado, en respuesta a una cuestión planteada por el Tribunal de Justicia, que, en un caso como el que es objeto del asunto principal, podría aplicarse al contribuyente en los Países Bajos, Estado de residencia, unos rendimientos mínimos exentos, que serían deducidos de su renta global. En otras palabras, se reconocería al Sr. Gerritse en su Estado de residencia, al que corresponde, en principio, tomar en cuenta la situación personal y familiar del interesado, una ventaja comparable a la que reclama en Alemania.

52 Por otra parte, respecto de la aplicación de un tipo impositivo a tanto alzado del 25 % a los no residentes, mientras que los residentes están sujetos a una escala de gravamen progresiva, es necesario precisar que, como ha señalado la Comisión, los Países Bajos, en cuanto Estado de residencia, incluyen en la base imponible, de conformidad con la norma de progresividad, los rendimientos cuya imposición compete a Alemania. No obstante, tienen en cuenta el impuesto recaudado en Alemania, al deducir del impuesto neerlandés una fracción que corresponde a la relación entre los rendimientos gravados en Alemania y la renta mundial.

53 Esto significa que, en lo que atañe a la norma de progresividad, los no residentes y los residentes se encuentran en una situación comparable, de modo que la aplicación a los primeros de un tipo de gravamen del impuesto sobre la renta más elevado que el aplicable a los residentes y asimilados constituye una discriminación indirecta prohibida por el Derecho comunitario, en particular, por el artículo 60 del Tratado (véase, por analogía, la sentencia Asscher, antes citada, apartado 49).

54 Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si, en el presente caso, el tipo impositivo del 25 % aplicado a los rendimientos del Sr. Gerritse es superior al que resultaría de la aplicación de la escala de gravamen progresiva. Para comparar situaciones comparables, es importante, a este respecto, como ha señalado acertadamente la Comisión, añadir a los rendimientos netos obtenidos por el interesado en Alemania una cantidad correspondiente al mínimo exento. Según la Comisión, que ha efectuado dicho cálculo, la aplicación de la escala de gravamen progresiva, en un caso como el que es objeto del asunto principal, llevaría a la aplicación de un tipo impositivo del 26,5 %, que es superior al que realmente se aplicó.

55 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder al Finanzgericht Berlin lo siguiente:

- los artículos 59 y 60 del Tratado se oponen a una legislación nacional como la controvertida en el asunto principal que, por regla general, toma en cuenta los rendimientos brutos de los no residentes sin deducir los gastos profesionales, mientras que los residentes tributan por los

rendimientos netos previa deducción de los gastos profesionales;

- por el contrario, dichos artículos no se oponen a la misma legislación en la medida en que aplica, por regla general, un impuesto definitivo a un tipo uniforme del 25 %, retenido en la fuente, a los rendimientos de los no residentes, mientras que aplica una escala de gravamen progresiva con un mínimo exento a los rendimientos de los residentes, siempre que el tipo del 25 % no sea superior al que sería aplicado efectivamente al interesado, según la escala de gravamen progresiva, a la cantidad resultante de sumar los rendimientos netos y el mínimo exento.

Decisión sobre las costas

Costas

56 Los gastos efectuados por el Gobierno 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.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

(Sala Quinta),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Finanzgericht Berlin mediante resolución de 28 de mayo de 2001, declara:

1) Los artículos 59 del Tratado CE (actualmente artículo 49 CE, tras su modificación) y 60 del Tratado CE (actualmente artículo 50 CE) se oponen a una legislación nacional como la controvertida en el asunto principal que, por regla general, toma en cuenta los rendimientos brutos de los no residentes sin deducir los gastos profesionales, mientras que los residentes tributan por los rendimientos netos previa deducción de los gastos profesionales.

2) Por el contrario, dichos artículos no se oponen a la misma legislación en la medida en que aplica, por regla general, un impuesto definitivo a un tipo uniforme del 25 %, retenido en la fuente, a los rendimientos de los no residentes, mientras que aplica una escala de gravamen progresiva con un mínimo exento a los rendimientos de los residentes, siempre que el tipo del 25 % no sea superior al que sería aplicado efectivamente al interesado, según la escala de gravamen progresiva, a la cantidad resultante de sumar los rendimientos netos y el mínimo exento.