

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. PAOLO MENGOZZI

presentadas el 26 de mayo de 2011¹

I. Introducción

1. En el presente asunto, el Finanzgericht Baden-Württemberg (Alemania) pregunta al Tribunal de Justicia si el artículo 45 TFUE debe ser interpretado en el sentido de que se opone a una norma nacional que permite eximir de impuestos determinados ingresos complementarios percibidos, en particular, por trabajadores al servicio de una persona jurídica de Derecho público alemán por una actividad ejercida fuera del territorio alemán (en lo sucesivo, «complementos salariales por residencia»).

2. Esta cuestión se suscita cuando un nacional francés al servicio de una persona jurídica de Derecho público francés no disfruta de dicha exención de sus complementos salariales por residencia percibidos por su actividad en Alemania.

1 — Lengua original: francés.

II. Marco jurídico

A. Derecho convencional

3. El artículo 14, apartado 1, del Convenio entre la República Federal de Alemania y la República Francesa para evitar la doble imposición² (en lo sucesivo, «Convenio fiscal bilateral») establece el «principio del Estado pagador», según el cual los sueldos, salarios y retribuciones análogas abonados por una persona jurídica de Derecho público de un Estado contratante a personas físicas residentes en el otro Estado como contraprestación de servicios administrativos prestados sólo quedarán sometidas a imposición en el primer Estado.

4. El artículo 20 del Convenio fiscal bilateral concreta las disposiciones que permiten evitar la doble imposición de los residentes en la República Federal Alemania y de los residentes en la República Francesa.

2 — Convenio entre la República Federal de Alemania y la República Francesa para evitar la doble imposición por el que se establecen normas sobre el auxilio administrativo y jurídico recíproco en materia del impuesto sobre la renta de las personas físicas y sobre el patrimonio, así como en materia del impuesto sobre actividades económicas y de impuestos sobre bienes inmuebles, en su versión modificada por el Protocolo de 9 de junio de 1969, por el Protocolo de 28 de septiembre de 1989 y por el Protocolo de 20 de diciembre de 2001.

5. Dicho artículo 20 está formulado en los siguientes términos:

satisfechos en el extranjero] imputable al impuesto francés en cuya base se incluyan esos rendimientos. Dicha deducción será igual:

«(1) En el caso de los residentes en la República Federal [de Alemania], la doble imposición se evitará del siguiente modo:

[...]

a. [...] no se incluirán en la base imponible del impuesto alemán los rendimientos procedentes de Francia [...] que puedan tributar en Francia con arreglo al presente Convenio. Esta disposición no limitará el derecho de la República Federal [de Alemania] a tener en cuenta, al determinar su tipo impositivo, los rendimientos y elementos patrimoniales así excluidos.

cc. para todos los demás rendimientos, al importe del impuesto francés correspondiente a esos rendimientos. Esta disposición se aplicará, en particular, a los rendimientos comprendidos en los artículos [...] 14

[...].»

[...]

B. Normativa nacional

(2) En el caso de los residentes en Francia, la doble imposición se evitará del siguiente modo:

6. El artículo 1, apartado 1, de la Einkommensteuergesetz (Ley federal alemana del impuesto sobre la renta; en lo sucesivo, «EStG») tiene el siguiente tenor:

a. Los beneficios y otros rendimientos positivos procedentes de la República Federal [de Alemania], sometidos a imposición en ese Estado conforme a las disposiciones del presente Convenio, estarán igualmente sometidos a imposición en Francia cuando el perceptor resida en Francia. El impuesto alemán no será deducible para el cálculo de la base imponible en Francia. Sin embargo, el beneficiario tendrá derecho a un crédit d'impôt [deducción por compensación de impuestos

«(1) Las personas físicas que tengan su domicilio o su residencia habitual en Alemania estarán sujetas al impuesto sobre la renta por obligación personal.

(2) Estarán también sujetas al impuesto sobre la renta por obligación personal los nacionales alemanes que:

1. no tengan ni domicilio ni residencia habitual en Alemania y el artículo 32a, apartado 1, un tipo impositivo especial.»

2. tengan un contrato de trabajo que les vincule a una persona jurídica de Derecho público nacional y perciban, en consecuencia, un salario procedente de los presupuestos públicos nacionales».

9. El artículo 32b, apartado 2, añade lo siguiente:

7. El artículo 3, número 64, de la EStG establece:

«En el caso de los trabajadores que tengan un contrato de trabajo que los vincule a una persona jurídica de Derecho público nacional y perciban, en consecuencia, un salario procedente de los presupuestos públicos nacionales, estarán exentas del impuesto las retribuciones percibidas por una actividad desempeñada en el extranjero en la medida en que excedan del salario que le correspondería al trabajador por una actividad equivalente desempeñada en el lugar donde tenga su sede la entidad presupuestaria pública pagadora. [...]»

«El tipo impositivo especial previsto en el apartado 1 será el tipo impositivo que resulte cuando, al calcular el impuesto, aumente o disminuya la renta imponible con arreglo al artículo 32a, apartado 1:

[...]

2. en el supuesto del apartado 1, puntos 2 y 3, en la cuantía de los ingresos allí mencionados, si bien una quinta parte de los ingresos allí incluidos habrá de ser tenida en cuenta.»

8. El artículo 32b, apartado 1, de la EStG dispone:

«Si un sujeto pasivo por obligación personal, durante la totalidad o una parte del período impositivo

[...]

3. ha percibido rendimientos que, con arreglo a un Convenio para evitar la doble imposición o a otro tratado entre Estados, estén exentos del impuesto, sin perjuicio de su inclusión al calcular el impuesto sobre la renta [...], se aplicará a los rendimientos imposables según

III. Litigio principal y cuestiones prejudiciales

10. La Sra. Schulz-Delzers y el Sr. Schulz (en lo sucesivo, «demandantes») están establecidos en Alemania. Están sujetos al impuesto sobre la renta por obligación personal, en el sentido del artículo 1, apartado 1, de la EStG.

11. Como matrimonio, los demandantes están sometidos al régimen de tributación conjunta. En efecto, con objeto de atenuar la progresividad del baremo del impuesto sobre la renta³ en el caso de cónyuges que perciban rentas distintas, el legislador alemán ha establecido, a favor de los contribuyentes sujetos por obligación personal, casados y no separados definitivamente, un régimen de tributación conjunta, que supone la fijación de una base imponible común así como la aplicación del procedimiento denominado «de fraccionamiento» («splitting»). A estos efectos, según el artículo 26b de la EStG, los rendimientos percibidos por los cónyuges se suman y se les imputan conjuntamente. Así pues, los cónyuges son tratados como un único contribuyente, ya que los rendimientos tributan como si cada uno de los esposos percibiera la mitad de los mismos.

12. El Sr. Schulz es un nacional alemán que trabaja como abogado por cuenta ajena y percibió por ello un salario de 75.400 euros en 2005 y de 77.133 euros en 2006.

13. La Sra. Schulz-Delzers, de nacionalidad francesa, es empleada pública del Estado francés. En su condición de tal, es maestra en una escuela primaria franco-alemana de Alemania. En los años 2005 y 2006, ejerció su actividad en Alemania en virtud de contratos de duración determinada. Percibió del Estado

francés rendimientos que ascendieron respectivamente a 29.279 euros y 30.390 euros.

14. Entre sus ingresos, además del salario normal de empleada pública, figuran los complementos salariales por residencia. Se trata de dos complementos salariales, a saber, un complemento salarial «ISVL» (complemento salarial específico vinculado a las condiciones de vida locales), por un importe mensual de aproximadamente 440 euros, que tiene por objeto compensar la pérdida de poder adquisitivo; y un complemento salarial de «complementos familiares», concedida por los hijos a cargo de empleados públicos franceses, complemento mensual ligeramente superior a 130 euros relacionado con los gastos suplementarios generados por los hijos a cargo.

15. Los ingresos de la Sra. Schulz-Delzers han sido tratados fiscalmente con arreglo a los artículos 14 y 20, apartado 1, letra a, del Convenio fiscal bilateral.

16. En Francia, los salarios normales de la Sra. Schulz-Delzers como empleada pública tributaron en los dos ejercicios controvertidos, pero no los complementos salariales por residencia. Los importes de dichos complementos salariales ascendieron respectivamente a 6.859,32 euros (en 2005) y 6.965,88 euros (en 2006).

17. En Alemania, el Finanzamt Stuttgart III (en lo sucesivo, «Finanzamt») eximió de impuestos estos complementos salariales por residencia, pero los sometió —al igual que el resto de la retribución, tras deducir una

3 — El tipo del impuesto sobre la renta se fija en Alemania conforme a un baremo progresivo, según el cual las rentas más elevadas están sujetas a un tipo impositivo más alto. Dicho baremo refleja la apreciación de la capacidad contributiva del sujeto pasivo efectuada por el legislador alemán.

cantidad a tanto alzado de 920 euros en concepto de gastos profesionales— a la reserva de progresividad.⁴ Al tomar en consideración estos complementos salariales por residencia, el impuesto sobre la renta de los demandantes se incrementó en 654 euros en 2005 y en 664 euros en 2006.

18. Las reclamaciones presentadas contra el tratamiento fiscal aplicado fueron desestimadas por el Finanzamt el 30 de abril de 2009.

19. Los demandantes interpusieron entonces un recurso el 18 de mayo de 2009. Impugnan la inclusión de los complementos salariales por residencia en la reserva de progresividad. Estiman que procede aplicar el artículo 3, número 64, de la EStG para excluir cualquier discriminación frente a los sujetos pasivos nacionales que quedan amparados por esa disposición.

20. La aplicación de dicha disposición requiere que el trabajador esté al servicio de una persona jurídica de Derecho público alemán y que los rendimientos que perciba por ese concepto sean abonados por una autoridad presupuestaria pública alemana por una actividad ejercida fuera del territorio alemán.

4 — El legislador alemán toma en consideración, en virtud de una reserva de progresividad, ciertos ingresos exentos a efectos de la determinación del tipo impositivo aplicable a los demás ingresos. El sujeto pasivo que percibe rentas exentas sujetas a una reserva de progresividad dispone, según el legislador alemán, de mayor capacidad contributiva que un sujeto pasivo que carece de dichas rentas. Así pues, la reserva de progresividad se aplica en particular a ciertos ingresos alternativos en principio exentos, como las prestaciones por desempleo, que no están destinadas a compensar ciertas cargas, sino a garantizar de forma general unos medios de subsistencia suficientes, véase el punto II.2.a), de los fundamentos de Derecho de la sentencia del Bundesfinanzhof de 9 de agosto de 2001 (III R 50/00, Bundessteuerblatt 2001, parte II, p. 778).

En el caso de autos, la Sra. Schulz-Delzers trabaja para una persona jurídica de Derecho público francés y percibe por ello rendimientos de una autoridad presupuestaria pública francesa como contrapartida por una actividad ejercida en el territorio alemán.

21. El Finanzgericht Baden-Württemberg tiene dudas sobre la compatibilidad del artículo 3, número 64, de la EStG con el Derecho de la Unión.

22. En estas circunstancias, el Finanzgericht Baden-Württemberg acordó suspender el procedimiento y solicitó al Tribunal de Justicia, mediante resolución de 21 de diciembre de 2009, que respondiera a las cuestiones prejudiciales siguientes:

- «1) a) ¿Es compatible el artículo 3, número 64, de la Einkommensteuergesetz (Ley del impuesto sobre la renta) con la libre circulación de los trabajadores del artículo 45 TFUE (antiguo artículo 39 CE)?
- b) ¿Contiene el artículo 3, número 64, de la Einkommensteuergesetz 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 Einkommensteuergesetz con la libre circulación de los ciudadanos de la Unión del artículo 21 TFUE (antiguo artículo 18 CE)?»

IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

23. Los demandantes, los gobiernos alemán y español y la Comisión Europea han presentado observaciones. Estas partes fueron igualmente oídas en la vista celebrada el 24 de marzo de 2011.

24. Las partes se han pronunciado sobre la compatibilidad del artículo 3, número 64, de la EstG con el artículo 45 TFUE. Los demandantes y la Comisión, a diferencia de los gobiernos alemán y español, consideran que esa disposición nacional no es compatible con la libre circulación de los trabajadores.

26. Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente estima que si la primera cuestión recibe una respuesta negativa, el Tribunal de Justicia ha de examinar la compatibilidad de tal disposición con el artículo 21 TFUE.

27. Para responder a las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente, conviene aclarar en primer lugar las disposiciones pertinentes aplicables a la situación del litigio principal (A). A continuación habrá que determinar, con carácter principal, si la Sra. Schulz-Delzers sufrió una discriminación por razón de la nacionalidad o si sufrió una restricción de su libertad de circulación (B). Como se mostrará en la exposición que figura a continuación, estimo que no es así, en particular, por lo que se refiere a la discriminación, porque las situaciones controvertidas no son comparables. En el supuesto de que el Tribunal de Justicia no compartiera esta opinión, compararé con carácter subsidiario las situaciones controvertidas en el litigio principal (C).

V. Análisis

25. El órgano jurisdiccional remitente divide su primera cuestión en dos partes, la primera relativa a la compatibilidad de la disposición nacional con el artículo 45 TFUE⁵ y la segunda sobre su compatibilidad con el artículo 18 TFUE.

5 — Dado que los hechos que dieron lugar al litigio principal tuvieron lugar antes del 1 de diciembre de 2009, es decir, en una fecha anterior a la de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, la interpretación solicitada por el órgano jurisdiccional remitente se refiere en realidad a los artículos 12 CE, 18 CE y 39 CE. Tal como ha indicado la Comisión en sus observaciones escritas, esta circunstancia carece en todo caso de incidencia sobre los criterios pertinentes en el caso de autos, ya que el tenor de dichos artículos no ha sido modificado por la entrada en vigor del Tratado FUE. Como la petición del órgano jurisdiccional remitente fue efectuada en una fecha posterior a la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, los preceptos pertinentes del Tratado serán citados en su versión vigente después del 1 de diciembre de 2009.

A. Sobre las disposiciones pertinentes aplicables

28. Para responder a las cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano jurisdiccional remitente es preciso aclarar previamente las disposiciones del Derecho de la Unión aplicables al litigio principal.

29. En el presente asunto, la determinación de las disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión requiere cerciorarse en primer

lugar de que la situación controvertida en el litigio principal está comprendida en el ámbito de aplicación de las normas relativas a la libre circulación (1) y determinar, en su caso, con qué libertad de circulación en particular está relacionada dicha situación (2). Por último, habrá que examinar si el Convenio fiscal bilateral es pertinente para la solución del litigio (3).

1. Sobre la aplicación de las normas relativas a la libre circulación

30. El Gobierno alemán observa que, en todo caso, la Sra. Schulz-Delzers aceptó manifiestamente el puesto de maestra en una escuela franco-alemana sólo porque la residencia familiar se encontraba en ese país. No se instaló en Alemania para ejercer ese trabajo.

31. Procede precisar que, en Derecho francés, los complementos salariales controvertidos son, pues, complementos salariales por residencia, vinculados al hecho de que la Sra. Schulz-Delzers no tuvo necesidad de expatriarse para ejercer su actividad. Los maestros contratados en Francia para ejercer una actividad fuera del territorio francés perciben complementos salariales distintos, que se denominan complementos salariales de expatriación.

32. En una sentencia de 26 de enero de 1993,⁶ el Tribunal de Justicia examinó una situación en la que un nacional alemán había obtenido en Alemania sus títulos y capacitación profesional, y siempre había ejercido su actividad profesional en ese país, pero residía con su esposa en los Países Bajos desde 1961. El Tribunal de Justicia no le concedió el beneficio de la libertad de establecimiento y admitió que se le impusiera una carga fiscal más gravosa que a los nacionales alemanes residentes en Alemania, ya que su residencia en los Países Bajos era «el único elemento que sale del marco meramente nacional».⁷

33. La Sra. Schulz-Delzers, de nacionalidad francesa, ejerce una actividad en Alemania por cuenta del Estado francés, el cual le abona sus ingresos, integrados, entre otros elementos, por dichos complementos salariales por residencia. En la situación del litigio principal hay varios elementos que salen del marco meramente nacional.

34. Además, en el asunto que dio lugar a la sentencia Werner, antes citada, el Abogado General había indicado que «al no haber hecho uso de las libertades inscritas en los artículos 48, 52 y 59 del Tratado [CEE], [el Sr. Werner] no puede invocar en su país de origen, en el que se ha establecido, derechos reconocidos por el Derecho comunitario»,⁸ precisando que «el demandante en el procedimiento principal ejerció su libertad de circulación [...] *independientemente de toda*

6 — Sentencia Werner (C-112/91, Rec. p. I-429).

7 — *Ibidem*, apartado 16.

8 — Punto 44 de las Conclusiones del Abogado General Darmon presentadas en dicho asunto.

actividad económica». ⁹ Por tanto, la libre circulación de las personas podía estar vinculada únicamente al ejercicio de una actividad económica.

35. Ahora la libre circulación de las personas ya no está vinculada a la condición de trabajador en el Estado miembro de acogida, ¹⁰ puesto que el nacional de otro Estado miembro puede ejercer el derecho de libre circulación y residencia como ciudadano, independientemente del ejercicio de un trabajo por cuenta ajena o por cuenta propia. ¹¹ Además, puede gozar del derecho de libre circulación y de residencia como ciudadano después de haber ejercido dicho derecho en calidad de trabajador, y a la inversa. ¹² En consecuencia, está justificado que pueda invocar la libre circulación de los trabajadores aun cuando anteriormente estuviera amparado por las normas relativas a la libre circulación como mero ciudadano.

36. Asimismo, el Tribunal de Justicia, en su definición de obstáculo, ha reiterado en varias ocasiones que «el conjunto de disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de personas tienen por objeto facilitar a los nacionales de los Estados miembros de la Comunidad el ejercicio de cualquier tipo de actividad profesional en el territorio comunitario,

y se oponen a las medidas nacionales que pudieran colocar a estos nacionales en una situación desfavorable en el supuesto de que desearan ejercer una actividad económica en el territorio de otro Estado miembro». ¹³ Esta afirmación no vincula el desplazamiento de un nacional de un Estado miembro con el ejercicio de una actividad en otro Estado miembro. Por tanto, dicho desplazamiento pudo haberse producido antes del ejercicio de la actividad.

37. En el caso de autos, la Sra. Schulz-De-lzers no ha residido siempre en Alemania. Anteriormente estaba domiciliada en Francia desde donde se desplazó para establecer su residencia en Alemania. En consecuencia, ejerció su derecho de libre circulación. Su situación está comprendida en el ámbito de aplicación de las libertades de circulación del Derecho de la Unión.

2. Sobre la aplicación exclusiva de la libre circulación de los trabajadores

38. En sus observaciones escritas, la Comisión considera que el artículo 18 TFUE no es aplicable, puesto que el artículo 3, número 64, de la EstG se refiere a la situación particular de los trabajadores por cuenta ajena. Del mismo

⁹ — *Ibidem*, punto 45.

¹⁰ — Directiva 2004/38/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, relativa al derecho de los ciudadanos de la Unión y de los miembros de sus familias a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros por la que se modifica el Reglamento (CEE) n.º 1612/68 y se derogan las Directivas 64/221/CEE, 68/360/CEE, 72/194/CEE, 73/148/CEE, 75/34/CEE, 75/35/CEE, 90/364/CEE, 90/365/CEE y 93/96/CEE (DO L 158, p. 77).

¹¹ — Artículo 7, apartado 1, de la Directiva 2004/38.

¹² — Artículo 14 de dicha Directiva.

¹³ — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 15 diciembre de 1995, Bosman (C-415/93, Rec. p. I-4921), apartado 94; de 29 de abril de 2004, Weigel (C-387/01, Rec. p. I-4981), apartado 52, y de 15 de septiembre de 2005, Comisión/Dinamarca (C-464/02, Rec. p. I-7929), apartado 34.

modo, según el Gobierno alemán no es posible efectuar una apreciación según el criterio del principio general de no discriminación, ya que esta disposición sólo debe apreciarse con carácter secundario cuando no sea aplicable ninguna otra libertad fundamental.

39. En efecto, el artículo 18 TFUE está destinado a aplicarse de manera independiente sólo en situaciones reguladas por el Derecho de la Unión para las que el Tratado no prevea normas específicas contra la discriminación. Pues bien, el artículo 45 TFUE establece una prohibición específica.¹⁴

40. De forma similar, el artículo 21 TFUE, que enuncia de manera general el derecho de todo ciudadano de la Unión a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, tiene una expresión específica en las disposiciones que garantizan la libre circulación de los trabajadores. Por tanto, si el asunto principal está comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 45 TFUE, no será necesario que el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre la interpretación del artículo 21 TFUE.¹⁵

14 — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 26 de noviembre de 2002, Oteiza Olazabal (C-100/01, Rec. p. I-10981), apartados 24 y 25, y de 10 de septiembre de 2009, Comisión/Alemania (C-269/07, Rec. p. I-7811), apartados 98 a 100.

15 — Véanse, sobre la libertad de establecimiento y la libre circulación de los trabajadores, las sentencias de 26 de octubre de 2006, Comisión/Portugal (C-345/05, Rec. p. I-10633), apartado 13, y de 18 de enero de 2007, Comisión/Suecia (C-104/06, Rec. p. I-671), apartado 15; véanse por analogía, en el ámbito de la libre prestación de servicios, las sentencias de 6 de febrero de 2003, Stylianakis (C-92/01, Rec. p. I-1291), apartado 18, y de 20 de mayo de 2010, Zanotti (C-56/09, Rec. p. I-4517), apartado 24.

41. Ninguna de las partes cuestiona la condición de trabajadora de la Sra. Schulz-Delzers, en el sentido del artículo 45 TFUE.

42. El órgano jurisdiccional remitente y la Comisión recuerdan acertadamente la interpretación estricta que debe darse a la excepción prevista en el artículo 45 TFUE, apartado 4, que no se aplica a los empleos que, a pesar de depender del Estado, no implican ninguna participación en las actividades que competen a la Administración Pública.¹⁶

43. En consecuencia, no es necesario examinar la legislación nacional a la luz de los artículos 18 TFUE y 21 TFUE. Sólo se requiere la interpretación del artículo 45 TFUE en relación con la legislación nacional controvertida.

44. Los demandantes consideran que el artículo 45 TFUE debe ser interpretado en el sentido de que se opone al artículo 3, número 64, de la EStG. Antes de examinar esta cuestión, conviene explicar las razones por las que las disposiciones del Convenio fiscal bilateral no se discuten en el asunto principal.

16 — Véanse las sentencias de 17 de diciembre de 1980, Comisión/Bélgica (149/79, Rec. p. 3881), apartado 11, y de 2 de julio de 1996, Comisión/Grecia (C-290/94, Rec. p. I-3285), apartado 2; sobre la interpretación estricta de esta excepción, véase, en particular, la sentencia de 26 de abril de 2007, Alevizos (C-392/05, Rec. p. I-3505), apartado 69; sobre la negativa a incluir en dicha excepción las actividades civiles docentes en la universidad, véase la sentencia de 18 de diciembre de 2007, Jundt (C-281/06, Rec. p. I-12231), apartados 37 y 38.

3. Sobre la falta de pertinencia de las disposiciones del Convenio fiscal bilateral no se trata de apreciar aquí la disposición de un Convenio fiscal bilateral.

45. El tratamiento fiscal de los ingresos de la Sra. Schulz-Delzers en Francia y en Alemania se ha realizado con arreglo a los artículos 14 y 20 del Convenio fiscal bilateral. Ahora bien, las partes contratantes de un Convenio fiscal bilateral son libres para fijar los criterios de sujeción a efectos del reparto de la competencia fiscal, y dicha libertad ha sido reconocida por el Tribunal de Justicia.¹⁷

46. En el litigio principal, los demandantes no critican al Finanzamt por haber aplicado el artículo 20 del Convenio fiscal bilateral, que le faculta para tener en cuenta, al determinar el tipo impositivo de una persona comprendida en el ámbito de aplicación de dicho convenio, los rendimientos excluidos de la base impositiva alemana.

47. En cambio, los demandantes se oponen a que se tomen en consideración a este respecto los complementos salariales por residencia, puesto que, en virtud de la legislación alemana, dichos complementos salariales no se tienen en cuenta cuando se abonan a nacionales alemanes que residen fuera de la República Federal de Alemania. En consecuencia,

48. En el presente asunto se discute únicamente la legislación nacional, en particular el artículo 3, número 64, de la EStG, según el cual los complementos salariales por residencia abonados a un trabajador que está empleado en el extranjero al servicio de una persona jurídica de Derecho público alemán no están sujetos a la reserva de progresividad. Dicho artículo es cuestionado ya que, aun cuando la regulación de los impuestos directos está comprendida dentro del ámbito de competencia de los Estados miembros, éstos deben ejercer dicha competencia respetando el Derecho de la Unión.¹⁸

49. En particular, se plantea la cuestión de determinar si el artículo 45 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a que, en el ordenamiento jurídico alemán, el artículo 3, número 64, de la EStG se aplique a un trabajador que está empleado en el extranjero al servicio de una persona jurídica de Derecho público alemán, mientras que, en ese mismo ordenamiento jurídico, ese mismo tratamiento previsto se deniegue a un trabajador empleado en Alemania por una persona jurídica de Derecho público de otro Estado miembro. Por tanto, es preciso examinar si la aplicación de dicho artículo entraña una discriminación contra la Sra. Schulz-Delzers y si, en caso de respuesta negativa, constituye una restricción de su libertad de circulación.

17 — Sentencia de 16 de octubre de 2008, Renneberg (C-527/06, Rec. p. I-7735), apartado 48 y jurisprudencia citada.

18 — Véase una aplicación reciente en la sentencia de 18 de marzo de 2010, Gielen (C-440/08, Rec. p. I-2323), apartado 36.

B. *Con carácter principal, sobre la falta de discriminación por razón de la nacionalidad y la falta de restricción de la libre circulación*

Así pues, serán sobre todo los nacionales alemanes quienes disfruten del beneficio del artículo 3, número 64, de la EstG.²⁰

50. Con carácter principal, examinaré la cuestión de si la Sra. Schulz-Delzers sufre una discriminación por razón de la nacionalidad (1) y me cercioraré de que no existe una restricción de su libertad de circulación (2).

53. No obstante, la consideración de una medida nacional como discriminatoria sobre la base de la nacionalidad requiere previamente determinar las situaciones de que se trata. En efecto, una discriminación sólo puede consistir en la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes.²¹

1. Sobre la falta de discriminación por razón de la nacionalidad

51. Procede recordar que las normas sobre igualdad de trato no sólo prohíben las discriminaciones manifiestas basadas en la nacionalidad, sino también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca de hecho al mismo resultado.¹⁹

54. En el asunto principal, los ingresos de la Sra. Schulz-Delzers, de los que forman parte los complementos salariales por residencia, le son abonados exclusivamente por el Estado francés. Por lo tanto, no tributan en Alemania. Sin embargo, al haber optado por acogerse a un régimen de tributación conjunta con su esposo, que es posible gracias a su residencia común en Alemania, el legislador alemán toma en consideración sus ingresos, en el marco de la reserva de progresividad, para determinar el tipo impositivo aplicable a su cónyuge y a ella misma. La Sra. Schulz-Delzers se considera discriminada porque

52. Según el órgano jurisdiccional remitente, el artículo 3, número 64, de la EstG constituye una discriminación encubierta basada en la nacionalidad ya que, en general, los nacionales alemanes están empleados por una persona jurídica de Derecho público alemán.

20 — Como indica acertadamente el Gobierno alemán, el artículo 3, número 64, de la EstG se refiere también a los trabajadores que son desplazados durante un período limitado al extranjero por un empresario privado alemán y que disponen allí de un domicilio a estos efectos: «en el caso de otros trabajadores desplazados durante un período limitado al extranjero, que tengan allí un domicilio o residencia habitual, estará exento del impuesto el importe compensatorio del poder adquisitivo que les abone un empresario nacional, en la medida en que dicho importe no supere la cantidad admitida para las retribuciones extranjeras comparables conforme al artículo 54 de la Bundesbesoldungsgesetz (Ley federal de retribuciones de los funcionarios)»; esta precisión no es sin embargo pertinente para esta demostración, que se refiere a la comparación de situaciones entre trabajadores que ejercen su actividad para un empleador público.

19 — Sentencia de 12 de febrero de 1974, Sotgiu (152/73, Rec. p. 153), apartado 11; véase una aplicación reciente en la sentencia de 18 de marzo de 2010, Gielen, antes citada, apartado 37, que se remite a la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), apartado 26.

21 — Sentencia Gielen, antes citada, apartado 38 y jurisprudencia citada.

se computan, a estos efectos, como parte de sus ingresos, los complementos salariales por residencia, a diferencia de los complementos salariales por residencia abonados por el Estado alemán.

55. Para responder al órgano jurisdiccional remitente sobre la procedencia de la tesis sostenida por los demandantes en el asunto principal, procede examinar las alegaciones que han presentado ante el Tribunal de Justicia y las formuladas por la Comisión en su apoyo en el presente procedimiento prejudicial. En virtud de dichas alegaciones, los demandantes y la Comisión sostienen que la Sra. Schulz-Delzers se encuentra, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en una situación comparable a la de un nacional alemán que percibe complementos salariales por residencia por el ejercicio, fuera de la República Federal de Alemania, de una actividad al servicio del Estado alemán.

a) Sobre las alegaciones de los demandantes

56. Los demandantes estiman que no hay diferencia objetiva entre esas situaciones, que son, por tanto, comparables, basándose meramente en la sentencia Schumacker.²²

57. En ese asunto se discutía la aplicación en Alemania de una normativa fiscal que preveía una tributación diferente para los trabajadores no residentes y los trabajadores residentes, cuyo Estado de empleo era el mismo, la República federal de Alemania. Los trabajadores no residentes tributaban únicamente por la parte de sus rentas percibidas en Alemania (obligación real). En cambio, los trabajadores residentes tributaban por todos sus ingresos (obligación personal). En el caso de estos últimos, el impuesto se determinaba teniendo en cuenta, entre otros factores, su situación personal y familiar. Para ellos, se tomaban en consideración sus cargas familiares, gastos sanitarios y otros elementos que, por lo general, daban derecho a deducciones y bonificaciones fiscales. Estas deducciones y bonificaciones fiscales no se incluían en el caso de los no residentes.

58. El demandante en ese asunto, el Sr. Schumacker, se oponía a que se le aplicara este régimen fiscal. En efecto, tenía su residencia habitual en Bélgica, pero percibía la mayor parte de sus ingresos imponibles merced a una actividad ejercida en Alemania y no estaba sujeto a impuestos en Bélgica.²³ El Tribunal de Justicia declaró, a la vista de las características particulares de esta situación, que era comparable a la de un residente en Alemania y que, en consecuencia, el Sr. Schumacker debía recibir el mismo trato fiscal que un residente de ese Estado. En caso contrario, su situación personal y familiar no se tendría en cuenta ni

22 — Antes citada, apartado 24.

23 — Véase el punto 66 de las conclusiones del Abogado General Léger presentadas en dicho asunto.

en el Estado de residencia ni en el Estado de empleo.²⁴

59. Sin embargo, esta equiparación del trato de los no residentes al dispensado a los residentes sólo debe efectuarse en el caso de que el trabajador que ejerce la libre circulación perciba la mayor parte de sus ingresos en el Estado de empleo y no tribute en su Estado de residencia. Ello supone que deben tener en cuenta las particularidades propias en materia fiscal. Una de esas particularidades consiste en que cada uno de los Estados miembros de la Unión Europea, según su propia tradición y sus decisiones políticas, pueda conceder deducciones y bonificaciones fiscales en favor de un contribuyente, en función de su situación personal y familiar. Por tanto, no debe conceder a los trabajadores no residentes, que ejercen su derecho de libre circulación, las deducciones y bonificaciones que otorga a los residentes, cuando dichos trabajadores están sujetos a impuestos en su Estado de residencia. En otro caso, les concedería, con respecto a los residentes, no una igualdad de trato, sino un privilegio, a saber, el privilegio de conseguir estas ventajas en dos ocasiones, una en el Estado de residencia y otra en el Estado en el que ejercen la libertad de circulación.

60. En el asunto principal, la Sra. Schulz-Delzers pretende acogerse, como residente en Alemania, a la misma ventaja fiscal que

se concede a los no residentes en Alemania. Ella percibe sus complementos salariales de la República Francesa, a diferencia de dichos no residentes, que reciben sus complementos salariales de la República Federal de Alemania. Por ello, la situación de la Sra. Schulz-Delzers no es comparable a la existente en el asunto que dio lugar a la sentencia Schumacker, antes citada, puesto que la interesada no solicita, como no residente, ser tratada del mismo modo que un residente. Por tanto, la Sra. Schulz-Delzers no puede pretender el mismo trato que el Tribunal de Justicia consideró que debía dispensarse al Sr. Schumacker. Si bien el principio de no discriminación, aplicado en la sentencia Schumacker, antes citada, persigue asegurar que los no residentes, empleados en un Estado miembro, se beneficien del trato nacional, esto es, del trato otorgado a los residentes, empleados de dicho Estado miembro, la Sra. Schulz-Delzers no puede, basándose en ese precedente, exigir el beneficio del trato que el Estado en el que reside dispensa a sus propios nacionales no residentes.

61. Además, un no residente alemán que se beneficia de la aplicación del artículo 3, número 64, de la EstG percibe sus complementos salariales por residencia de la República Federal de Alemania, mientras que la Sra. Schulz-Delzers recibe los suyos de la República Francesa. Por consiguiente, a diferencia de la situación que dio lugar a la sentencia Schumacker, antes citada, los Estados miembros de empleo del residente y del no residente son distintos.

24 — Sentencia Schumacker, antes citada, apartado 38.

b) Sobre las alegaciones de la Comisión

62. Para estimar que la Sra. Schulz-Delzers ha sufrido un trato discriminatorio, la Comisión, por su parte, invoca en primer lugar una orientación jurisprudencial según la cual el Tribunal de Justicia ha considerado que existe una discriminación cuando, al seleccionar o retribuir a empleados públicos, un Estado miembro tiene en cuenta los períodos de servicios prestados en la función pública nacional y no los realizados en la función pública de otro Estado miembro o, al menos, no los tiene plenamente en cuenta.²⁵ En segundo lugar, la Comisión pretende basarse en la sentencia Jundt.²⁶

63. En lo que respecta al primer punto de la argumentación de la Comisión, ésta no demuestra su pertinencia en la situación del asunto principal. Se limita a afirmar de forma muy general que dicha orientación jurisprudencial refleja una situación análoga a una discriminación basada en la nacionalidad.

64. En cuanto al segundo punto, que se refiere a la sentencia Jundt, antes citada, la Comisión la menciona porque el Tribunal de Justicia, en ese asunto, estimó que constituía una

restricción a la libre prestación de servicios que un abogado residente en Alemania, por una actividad docente realizada en Francia con carácter adicional a su actividad principal de abogado ejercida en Alemania, estuviera sujeto a una imposición más gravosa que un abogado residente en Alemania que desarrollara, de manera paralela a su actividad principal de abogado, una actividad docente accesoria en Alemania.

65. En ese asunto, se daba un trato distinto a dos residentes en Alemania por una actividad docente ejercida en dos Estados miembros diferentes. El trato fiscal más favorable dispensado por el Estado de gravamen a un contribuyente que percibía ingresos por una actividad docente ejercida en dicho Estado estaba relacionado con la organización del sistema educativo del país. Así pues, el Tribunal de Justicia se pronunció en el sentido evocado por la Comisión, precisando que «la competencia y la responsabilidad de que disponen los Estados miembros para la organización de su sistema educativo no pueden tener por efecto sustraer una normativa fiscal como la controvertida en el litigio principal del ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a la libre prestación de servicios».²⁷

66. Por consiguiente, la sentencia Jundt, antes citada, que invoca la Comisión, no constituye un precedente pertinente para resolver la cuestión de si la situación de la Sra. Schulz-Delzers, residente en Alemania,

25 — Sentencias de 23 de febrero de 1994, Scholz (C-419/92, Rec. p. I-505), apartado 11; de 15 de febrero de 1998, Schönig-Kougebetopoulou (C-15/96, Rec. p. I-47), apartado 23 en relación con el apartado 14; de 12 de marzo de 1998, Comisión/Grecia (C-187/96, Rec. p. I-1095), apartados 20 y 21; de 30 de noviembre de 2000, Österreichischer Gewerkschaftsbund (C-195/98, Rec. p. I-10497), apartados 41 a 44, y de 12 de mayo de 2005, Comisión/Italia (C-278/03, Rec. p. I-3747), apartado 14.

26 — Antes citada.

27 — *Ibidem*, apartado 87.

es comparable a la de los alemanes no residentes amparados por el artículo 3, número 64, de la EStG.

67. En el presente asunto, en el marco del ejercicio por parte de la República Federal de Alemania de su competencia tributaria, la Sra. Schulz-Delzers está sujeta al mismo trato que todos los residentes en Alemania. Además, a través de la tributación conjunta con su esposo, que reside también en Alemania, su situación personal y familiar es tomada en consideración, incluso si no percibe ninguna renta imponible en Alemania.

68. En conclusión, no se desprende de la jurisprudencia evocada para resolver la cuestión sobre la que se ha preguntado al Tribunal de Justicia que la situación de la Sra. Schulz-Delzers y la de un nacional alemán cubierto por el artículo 3, número 64, de la EStG sean comparables.

69. Por consiguiente, no concurre la premisa para aplicar el principio de no discriminación, tal como ha sido formulado en el artículo 45 TFUE.

70. Por otra parte, como se explicará más adelante, considero que la normativa controvertida no constituye un obstáculo a la libre circulación de los trabajadores, prohibido por el artículo 45 TFUE.

2. Sobre la inexistencia de una restricción a la libre circulación de los trabajadores

71. El artículo 45 TFUE no sólo prohíbe toda discriminación, directa o indirecta, por razón de la nacionalidad, sino también las normativas nacionales que, aun siendo aplicables con independencia de la nacionalidad de los trabajadores afectados, obstaculizan la libre circulación de éstos.²⁸

72. Es jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que todas las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de personas tienen por objeto facilitar a los ciudadanos europeos el ejercicio de cualquier tipo de actividad profesional en el territorio de la Unión.²⁹

73. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, constituyen obstáculos las «disposiciones que impidan o disuadan a un nacional de un Estado miembro de abandonar su país de origen para ejercer su derecho a la libre circulación».³⁰

74. La Comisión indica, en sus observaciones escritas, que el artículo 3, número 64, de la EStG promueve precisamente la actividad de los empleados públicos alemanes en

28 — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 27 de enero de 2000, Graf (C-190/98, Rec. p. I-493), apartado 18, y de 29 de abril de 2004, Weigel, antes citada, apartado 51.

29 — Sentencia Alevizos, antes citada, apartado 74 y jurisprudencia citada.

30 — Véanse, entre otras, las sentencias Bosman, antes citada, apartado 96, y de 12 de diciembre de 2002, de Groot (C-385/00, Rec. p. I-11819), apartado 78.

el extranjero. Si bien el legislador alemán fomenta la libre circulación de sus nacionales, no está demostrado que obstaculice la libre circulación de los nacionales de otros Estados miembros.

si hubiera sido trasladada a otro país europeo en el que no existiera ninguna norma equivalente a la cláusula de reserva de progresividad, leídas en relación con lo dispuesto en el artículo 3, número 64, de la EStG.

75. Para apreciar la existencia de un obstáculo a la libre circulación de los trabajadores, hay que determinar si el nacional de un Estado miembro recibe un trato menos favorable que aquél del que disfrutaría si no hubiera hecho uso de su libertad de circulación.³¹

78. Al ejercer su libertad de circulación, la Sra. Schulz-Delzers no ha sufrido reducción de ingresos, puesto que los complementos salariales por residencia de las que ha podido disfrutar, sujetas posteriormente a la reserva de progresividad, no se le habrían abonado en Francia.

76. Por consiguiente, el obstáculo se valora a la vista de la situación del nacional de un Estado miembro en su Estado de origen y en su Estado de acogida.

79. Además, el cómputo de estos ingresos en el marco de la reserva de progresividad sólo ha sido posible porque la Sra. Schulz-Delzers tributa conjuntamente con su marido. La tributación conjunta ha sido elegida por los demandantes e implica la fijación de una base imponible común más ventajosa que dos bases independientes.

77. En el caso de autos, los demandantes señalan en sus observaciones que la tributación indirecta de los complementos contraría el objetivo de estos ingresos que consiste en permitir el traslado de empleados públicos a Alemania sin que tengan que sufrir por ello reducciones de sus ingresos, que constituyen un obstáculo a su traslado a Alemania. Añaden que el obstáculo consiste también en que la Sra. Schulz-Delzers sufre un trato más desfavorable que el que le habría correspondido

80. Si los cónyuges tributaran separadamente, la Sra. Schulz-Delzers no habría quedado sujeta a la reserva de progresividad, puesto que sus solos ingresos, que percibe del Estado francés, no son imposables en Alemania, en virtud de los artículos 14 y 20, apartado 1, letra a, del Convenio fiscal bilateral.

81. Por consiguiente, la Sra. Schulz-Delzers no ha demostrado que el ejercicio de su derecho de libre circulación haya dado lugar a

31 — Véanse, entre otras, las sentencias Alevizos, antes citada, apartado 75, y de 23 de abril de 2009, Rüffler (C-544/07, Rec. p. I-3389), apartado 64 y jurisprudencia citada.

consecuencias desfavorables respecto a la situación de los trabajadores franceses que no han ejercido su derecho de libre circulación.

C. Con carácter subsidiario, sobre la comparación entre la situación de la Sra. Schulz-Delzers y la de un nacional alemán amparado por el artículo 3, número 64, de la EStG

82. No corresponde al Tribunal de Justicia pronunciarse sobre una situación hipotética en la que la Sra. Schulz-Delzers hubiera ejercido su derecho de libre circulación en otro Estado miembro.

85. Este examen implica pronunciarse sobre si son comparables los complementos salariales por residencia objeto del litigio (1), estudiar el trato fiscal dispensado a la Sra. Schulz-Delzers en Alemania (2) y analizar la situación de un nacional alemán cubierto por el artículo 3, número 64, de la EStG en Francia (3).

83. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente, a saber, que el artículo 45 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una norma de un Estado miembro, como el artículo 3, número 64, de la EStG, por la que se eximen del impuesto ciertos ingresos complementarios percibidos por los trabajadores al servicio de una persona jurídica de Derecho público nacional por una actividad ejercida fuera del territorio de ese Estado miembro, aun cuando dicha disposición nacional no se aplique a los ingresos complementarios percibidos por los trabajadores al servicio de una persona jurídica de Derecho público de otro Estado miembro, por una actividad ejercida en el territorio del primer Estado miembro.

1. Sobre los complementos salariales por residencia

84. En el supuesto de que el Tribunal de Justicia no compartiera la propuesta que he realizado, compararé con carácter subsidiario la situación de la Sra. Schulz-Delzers y la de un nacional alemán amparado por el artículo 3, número 64, de la EStG.

86. El Tribunal de Justicia ha de examinar en particular los complementos salariales por residencia de la Sra. Schulz-Delzers y los de un nacional alemán amparado por el artículo 3, número 64, de la EStG. En efecto, sólo podría apreciarse en concreto la discriminación invocada por los demandantes en el asunto principal si estos complementos salariales por residencia resultaran comparables.

87. Según los demandantes, estos complementos salariales por residencia son comparables. El órgano jurisdiccional remitente comparte implícitamente la misma tesis. A juicio de la Comisión, como reiteró en la vista, se trata de una cuestión cuyo examen incumbe al órgano jurisdiccional remitente.

88. Sin entrar en el detalle de los complementos salariales por residencia concedidos por cada uno de los Estados miembros, es sin embargo necesario, para dilucidar si el artículo 45 TFUE se opone al artículo 3, número 64, de la EStG, que el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre el propio principio de la posibilidad de comparar complementos salariales cuyo punto en común consiste en ser concedidos por una actividad ejercida fuera del Estado miembro que las otorga, en el Estado miembro en el que reside su beneficiario.

89. En efecto, la Sra. Schulz-Delzers reside en un Estado miembro, la República Federal de Alemania, distinto del Estado en que reside un nacional alemán cubierto por el artículo 3, número 64, de la EStG. Pues bien, no cabe prescindir de este elemento al examinar los complementos salariales por residencia.

90. Los complementos salariales por residencia de la Sra. Schulz-Delzers comprenden un complemento salarial «ISVL», relacionado con las condiciones de vida locales, y un complemento salarial de «complementos familiares», concedido por los hijos a cargo de empleados públicos franceses. Tales complementos salariales, según los demandantes, son complementos destinados a compensar el poder adquisitivo y los gastos suplementarios generados por los hijos en el extranjero.

91. En Francia, el importe de estos complementos salariales es fijado periódicamente por orden conjunta del Ministro de Asuntos Exteriores y del Ministro de Hacienda *para*

cada país extranjero.³² El Gobierno alemán indica en sus observaciones escritas que, para determinar el importe de dichos complementos salariales, el Ministerio de Hacienda alemán publica periódicamente en cooperación con el Ministerio de Asuntos Exteriores listas de países. Por tanto, el importe de tales complementos salariales se establece por tanto en función del Estado en el que se encuentra la residencia del beneficiario de los mismos.

92. En realidad, los complementos salariales por residencia, tanto en Francia como en Alemania, persiguen alcanzar un equilibrio entre dos exigencias, a saber, por una parte, tomar en consideración los gastos suplementarios soportados por el ejercicio de una actividad fuera del Estado que abona y grava las rentas derivadas de dicha actividad y, por otra, la voluntad de colocar al beneficiario de dichas complementos salariales en la misma situación que todos los demás residentes en el Estado en el que ejerce su actividad.

32 — Para los años 2005 y 2006, véase el Decreto n° 2002-22, de 4 de enero de 2002, relativo a la situación administrativa y financiera del personal de las instituciones educativas francesas en el extranjero (JORF de 6 de enero de 2001, p. 387), en su versión modificada por el Decreto n° 2003-481, de 3 de junio de 2003 (JORF de 6 de junio de 2003, p. 9636), cuyo artículo 4B, letra d), indica que se abonará: «una asignación específica relacionada con las condiciones de vida locales cuyo importe anual es fijado por país y por grupo mediante orden conjunta del Ministro de Asuntos Exteriores y del Ministro de Hacienda [...]»; el artículo 4B, letra e), de dicho Decreto se remite a las disposiciones relativas a los complementos familiares concedidos al personal expatriado, que prevén de forma similar que: «una orden conjunta del Ministro de Asuntos Exteriores y del Ministro de Hacienda fijará, para cada país extranjero, teniendo en cuenta las distintas situaciones en las que puede encontrarse el personal en Francia o en el extranjero, el coeficiente aplicable por cada hijo a cargo».

93. Así pues, el reconocimiento de los gastos suplementarios soportados justifica que se puedan conceder los complementos salariales por residencia, incluso si el coste de la vida en el Estado en el que se ejerce la actividad es inferior al del Estado que abona las rentas. No obstante, las variaciones de estos complementos salariales por residencia en función del Estado de acogida sólo pueden explicarse porque se tiene en cuenta en cierta medida el coste de la vida local.

94. En lo que respecta al primero de esos complementos salariales, vinculado específicamente a las condiciones de vida locales, el artículo 4B, letra d), de dicho Decreto prevé el ajuste anual de su importe «para tener en cuenta las variaciones de los tipos de cambio y las condiciones locales de vida». Por su parte, el Gobierno alemán señala que, en el caso de un maestro alemán que ejerza en Francia, la compensación del poder adquisitivo se valora teniendo en cuenta un coste de la vida más elevado en Francia con respecto a Alemania. En la vista, añadió que un funcionario alemán destinado a un país en el que el nivel de vida sea menos elevado no recibe tal asignación.

95. En lo que respecta al segundo complemento salarial, relacionado con los hijos a cargo, no se pasan por alto las modalidades y el coste de escolarización de los niños en el Estado de residencia. La normativa francesa vigente en 2005 y 2006 preveía así el cálculo de estos «complementos familiares» en

función del Estado de residencia.³³ Además, el cálculo de esta asignación ha evolucionado y la normativa francesa actual, mediante la Orden de 31 de enero de 2011,³⁴ establece ahora «el subsidio familiar [...] del personal de las instituciones educativas francesas en el extranjero», en función en particular de la zona de residencia: «Alemania (Berlín)», «Alemania (Bonn)», «Alemania (Düsseldorf)», «Alemania (Frankfurt)», etc.

96. Por consiguiente, no cabe alegar que el importe de los complementos salariales por residencia se determina prescindiendo del Estado de residencia en el que se ejerce la actividad de que se trata.

97. La cuantía de los complementos salariales por residencia se fija por cada Estado miembro en el ejercicio de su competencia fiscal. Dichos complementos salariales suplementan las demás retribuciones abonadas por el Estado de empleo por la actividad ejercida, que difieren necesariamente según los Estados miembros.

98. Es cierto que el coste de la vida puede variar dentro de un mismo territorio nacional

33 — Orden de 4 de enero de 2002 por la que se fijan por país los coeficientes para el cálculo de los complementos familiares y el subsidio familiar abonados en el extranjero por hijo a cargo al personal expatriado o residente en instituciones educativas francesas en el extranjero (JORF de 6 de enero de 2002, p. 402, texto n° 13).

34 — Orden de 31 de enero de 2011 por la que se modifica la Orden de 5 de febrero de 2008 adoptada en virtud del Decreto n° 2002-22 de 4 de enero de 2002 relativo a la situación administrativa y financiera del personal de las instituciones educativas francesas en el extranjero (JORF de 15 de febrero de 2011 p. 2833, texto n° 3).

y que, en el caso de autos, el coste de la vida para la Sra. Schulz-Delzers ha podido resultar finalmente más elevado en Stuttgart, en Alemania, de lo que lo fue en Beauvais, en Francia. No obstante, no corresponde al Tribunal de Justicia pronunciarse sobre las modalidades de cálculo por el legislador nacional de los complementos salariales por residencia, en el ejercicio de su competencia fiscal.

99. Los complementos salariales por residencia persiguen establecer una situación de igualdad de trato entre los residentes de un Estado determinado —el Estado en el que el empleado ejerce su actividad— aun cuando un residente perciba sus ingresos de otro Estado miembro. Por tanto, se atiene a dicho principio que este último esté sometido al mismo trato fiscal que todos los residentes. Así sucede con la Sra. Schulz-Delzers en el asunto principal.

2. Sobre el trato fiscal dispensado a la Sra. Schulz-Delzers en Alemania

100. La Sra. Schulz-Delzers disfruta del mismo trato fiscal que los demás residentes alemanes, lo que los demandantes no cuestionan. En cuanto a su propia situación fiscal en Alemania, la Sra. Schulz-Delzers se encuentra incluso en una situación más favorable que la de un funcionario alemán que trabaja fuera del territorio alemán pero que tributa conjuntamente con su cónyuge en Alemania,

tal como demostró el Gobierno alemán en la vista presentando un ejemplo numérico.³⁵

101. En un asunto anterior, el Tribunal de Justicia examinó la situación de una nacional franco-alemana, maestra en una escuela pública en Alemania y residente en Francia con su esposo.³⁶ En virtud de las disposiciones del Convenio fiscal bilateral en esta ocasión en Francia, esta residente en Francia estaba sujeta a una tributación más gravosa que las personas que percibían unos ingresos idénticos pero de origen exclusivamente francés, que impugnaba ante el tribunal francés. El Tribunal de Justicia, al que se le planteó una cuestión prejudicial al respecto, subrayó que la única finalidad del Convenio fiscal bilateral «es evitar que se graven en cada uno de los dos Estados los mismos rendimientos. No es garantizar que el gravamen que se aplique al contribuyente en un Estado no sea superior al que se le someta en el otro».³⁷ El Tribunal de Justicia añadió que los rendimientos salariales en Alemania de esta residente francesa «se [incluían] en la base imponible del impuesto

35 — El Gobierno alemán partió de una hipótesis A de una pareja alemana en la que la mujer trabaja en el extranjero: el marido dispone de una renta imponible de 40.000 euros y la mujer de una renta imponible de 20.000 euros y de 7.000 euros en concepto de complementos salariales por residencia exentas del impuesto; el total de las rentas imponibles es de 60.000 euros aplicando un tipo de un 19,36%; el impuesto adeudado es de 11.614 euros. La hipótesis B es la de una pareja en una situación similar a la de los demandantes: el marido dispone de una renta imponible de 40.000 euros y la mujer de una renta imponible de 27.000 euros exenta del impuesto pero sujeta a la reserva de progresividad; el total de las rentas imponibles es de 40.000 euros aplicándose un tipo del 20,75% (calculado sobre la base de una renta de 67.000 euros); el impuesto adeudado es de 8.300 euros.

36 — Sentencia de 12 de mayo de 1998, Gilly (C-336/96, Rec. p. I-2793).

37 — *Ibidem*, apartado 46.

sobre la renta de las personas físicas de su domicilio fiscal en Francia, país en el que [disfrutaba], en consecuencia, de las ventajas fiscales, desgravaciones y deducciones previstas por la legislación francesa». ³⁸

102. La Sra. Schulz-Delzers, como sujeto pasivo del Estado francés residente en Alemania, se opone a que se tengan en cuenta en este último Estado miembro sus complementos salariales por residencia. No obstante, disfruta igualmente de las ventajas fiscales, desgravaciones y deducciones previstas por la legislación alemana en el marco de la tributación conjunta con su marido, a diferencia de un matrimonio alemán que se encontrara en otro Estado miembro en una situación análoga a la de los demandantes.

103. Sólo la toma en consideración de la tributación soportada en Francia permitiría evaluar si la Sra. Schulz-Delzers se encuentra efectivamente en una situación menos favorable que la de un nacional alemán, a la que se compara. En tal caso, habría que tener en cuenta también el trato fiscal de dicho nacional en el Estado en el que ejerce su actividad. Así pues, en realidad habría que examinar la aplicación de las legislaciones siguientes:

- la normativa fiscal del Estado de empleo de la Sra. Schulz-Delzers;

- la normativa fiscal del Estado de su residencia, que es también el Estado de empleo del nacional alemán y

- la normativa fiscal del Estado de residencia de dicho nacional alemán.

104. En consecuencia, la disparidad de trato sufrida por la Sra. Schulz-Delzers con respecto a un nacional alemán en una situación análoga se deriva únicamente de la aplicación de normativas fiscales distintas.

105. El Tribunal de Justicia ha declarado, sobre el artículo 12 CE, que «es jurisprudencia reiterada que el artículo 12 CE no comprende las eventuales disparidades de trato que puedan derivarse [...] de las divergencias existentes entre las legislaciones de los Estados miembros, siempre que tales legislaciones se apliquen a todas las personas sometidas a ellas con arreglo a criterios objetivos y no por razón de su nacionalidad». ³⁹ Tal afirmación puede extrapolarse aquí al artículo 45 TFUE. En efecto, si los complementos salariales por residencia de un nacional alemán no se toman en consideración, ello significa que la legislación de su Estado de residencia difiere sobre este punto.

38 — *Ibidem*, apartado 50.

39 — Sentencia de 12 de julio de 2005, Schempp (C-403/03, Rec. p. I-6421), apartado 34.

106. Si el Tribunal de Justicia debiera comparar la situación de un nacional francés residente en Alemania, Estado en el que ejerce su actividad, con la de un nacional alemán que reside y ejerce su actividad en Francia, comprobaría que, en el asunto principal, los demandantes no sufren ninguna desventaja fiscal.

3. Sobre la situación de un nacional alemán cubierto por el artículo 3, número 64, de la EStG en Francia

107. Como recuerdan los demandantes, los complementos salariales por residencia de la Sra. Schulz-Delzers están exentos de impuestos en Francia. También lo están, en el supuesto contrario, cuando un funcionario es trasladado fuera de la República Federal de Alemania. Esa norma no se basa en el Convenio fiscal bilateral sino en una práctica internacional, como indicaron los demandantes en sus observaciones y en la vista.

108. Los demandantes reprochan a la República Federal de Alemania someter a la reserva de progresividad los complementos salariales por residencia percibidos por la Sra. Schulz-Delzers por su actividad en Alemania, pero hay que señalar que el nacional alemán que se encuentra en una situación análoga en Francia está sujeto a esa misma obligación.

109. En realidad, aunque según el Convenio fiscal bilateral, la República Federal de Alemania tiene la opción de tomar en consideración, al determinar el tipo impositivo, los rendimientos excluidos de la base imponible alemana, no existe dicha opción para los nacionales alemanes que residen en Francia.

110. En efecto, el Convenio fiscal bilateral está formulado de forma distinta en lo que respecta al trato fiscal en Francia de los rendimientos que proceden de la República Federal de Alemania. El mecanismo previsto en el artículo 20, apartado 2, letra a), punto cc, de dicho convenio consiste en incluir los rendimientos obtenidos en Alemania en la base imponible calculada conforme a la normativa francesa y, a continuación, en conceder una deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero, por el importe del impuesto satisfecho en Alemania igual, por lo que se refiere en particular a los rendimientos previstos en el artículo 14 del convenio, al importe del impuesto francés correspondiente a dichos rendimientos.⁴⁰

111. En consecuencia, los rendimientos de un nacional alemán en una situación análoga a la de la Sra. Schulz-Delzers en Francia forman parte de la base imponible, calculada conforme a la legislación francesa. Por tanto, se toman en consideración para determinar el impuesto sobre la renta, incluso si el beneficiario tiene derecho a continuación a una desgravación fiscal.

⁴⁰ — Para una descripción más detallada, véase la sentencia Gilly, antes citada, apartado 42.

112. De ello se deduce que los demandantes no pueden sostener que han sufrido un trato fiscal menos favorable que el que recibe un nacional alemán cubierto por la exención del artículo 3, número 64, de la EStG, que ejerce su actividad en Francia.

contratante, el primer Estado deducirá del impuesto sobre la renta de esta persona una cantidad igual al impuesto pagado en ese otro Estado. Sin embargo, esta deducción no puede exceder de la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a dichas rentas recibidas de ese otro Estado.

113. Además, el tenor del Convenio fiscal bilateral está tomado de un convenio modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).⁴¹ En particular, el artículo 23A, apartados 1 a 3, tiene el siguiente tenor:

3. Cuando con arreglo a cualquier disposición del Convenio las rentas obtenidas o el patrimonio poseído por un residente de un Estado contratante están exentos de imposición en este Estado, éste puede, sin embargo, tener en cuenta esas rentas o patrimonio a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o del patrimonio de ese residente.»

«1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, puedan someterse a imposición en el otro Estado contratante, el primer Estado dejará exentas estas rentas o este patrimonio, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 y 3.

114. El Convenio fiscal bilateral, que la República Federal de Alemania aplica de forma estricta tomando en consideración todos los rendimientos de la Sra. Schulz-Delzers, se atiene por tanto exactamente al modelo de convenio establecido por la OCDE.

2. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas que [...] puedan someterse a imposición en el otro Estado

115. En consecuencia, la situación de la Sra. Schulz-Delzers puede darse en todos los Estados miembros que han celebrado convenios fiscales bilaterales, como la República Federal de Alemania y la República Francesa, siguiendo este mismo modelo.

116. Por consiguiente, estimo que la normativa controvertida no coloca a la Sra. Schulz-Delzers en una situación menos favorable que un nacional alemán que se encuentre en una situación análoga.

41 — Modelo de convenio fiscal sobre la renta y el patrimonio establecido por la OCDE, texto de los artículos a 29 de abril de 2000.

VI. Conclusión

117. A la vista de todas estas consideraciones, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones planteadas por el Finanzgericht Baden-Württemberg de la siguiente forma:

«El artículo 45 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una norma de un Estado miembro, como el artículo 3, número 64, de la EStG, por la que se eximen del impuesto ciertos ingresos complementarios percibidos por los trabajadores al servicio de una persona jurídica de Derecho público nacional por una actividad ejercida fuera del territorio de ese Estado miembro, aun cuando dicha disposición nacional no abarque los rendimientos complementarios percibidos por los trabajadores al servicio de una persona jurídica de Derecho público de otro Estado miembro por una actividad ejercida en el territorio del primer Estado miembro.»