



## Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima)

de 22 de junio de 2017\*

«Procedimiento prejudicial — Libre circulación de los trabajadores — Ingresos obtenidos en un Estado miembro distinto del Estado miembro de residencia — Método de exención con reserva de progresividad en el Estado miembro de residencia — Cotizaciones de jubilación y enfermedad recaudadas sobre los ingresos obtenidos en un Estado miembro distinto del Estado miembro de residencia — Deducción de estas cotizaciones — Requisito relativo a la falta de relación directa con los ingresos exentos»

En el asunto C-20/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario, Alemania), mediante resolución de 16 de septiembre de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 15 de enero de 2016, en el procedimiento entre

**Wolfram Bechtel,**

**Marie-Laure Bechtel**

y

**Finanzamt Offenburg,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por la Sra. M. Berger, Presidente de Sala, y los Sres. E. Levits (Ponente) y F. Biltgen, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Campos Sánchez-Bordona,

Secretario: Sr. K. Malacek, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 1 de febrero de 2017;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Sr. y la Sra. Bechtel, por el Sr. J. Garde, Rechtsanwalt,
- en nombre del Finanzamt Offenburg, por la Sra. E. Lehmann, en calidad de agente,
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. T. Henze, R. Kanitz y D. Klebs, en calidad de agentes,

\* Lengua de procedimiento: alemán.

— en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. W. Roels y M. Wasmeier, en calidad de agentes, vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

### Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación del artículo 45 TFUE.
- 2 Esta petición se ha presentado en un litigio entre el Sr. Wolfram Bechtel y la Sra. Marie Laure Bechtel, por una parte, y el Finanzamt Offenburg (Administración tributaria de Offenburg, Alemania), por otra parte, en relación con la toma en consideración de las cotizaciones por jubilación y enfermedad ingresadas por la Sra. Bechtel en Francia, a efectos de determinar su renta imponible y el tipo de gravamen especial aplicable a esa renta imponible por los años 2005 y 2006.

### Marco jurídico

#### *Derecho alemán*

- 3 De conformidad con el artículo 1 de la Einkommensteuergesetz (Ley del impuesto sobre la renta) del año 2002, en su versión aplicable en el litigio principal (en lo sucesivo, «EStG de 2002»), las personas físicas que tienen su domicilio o residencia habitual en territorio nacional quedan plenamente sujetas al impuesto sobre la renta.
- 4 El artículo 2 de dicha Ley, que trata del ámbito de la tributación y de las definiciones, dispone lo siguiente:

«(1) Estarán sujetos al impuesto sobre la renta:

[...]

4. Los ingresos (*Einkünfte*) procedentes del trabajo asalariado.

[...]

(2) Las rentas (*Einkünfte*) son:

[...]

2. el exceso de los ingresos sobre los gastos profesionales en el caso de las demás categorías de rendimientos (artículos 8 a 9a).

(3) La suma de los rendimientos (*Summe der Einkünfte*), tras la deducción de la reducción proporcional respecto a personas de edad avanzada en situación de jubilación (*Altersentlastungsbetrag*), del importe de la exención fiscal respecto a cabezas de familias monoparentales y de la deducción prevista en el artículo 13, apartado 3, constituirá el total de los rendimientos (*Gesamtbetrag der Einkünfte*).

(4) Tendrá la consideración de renta (*Einkommen*) el total de los rendimientos, previa deducción de los gastos especiales y de las cargas extraordinarias.

(5) El importe de la renta (*Einkommen*), previa deducción de las correcciones a tanto alzado previstas en el artículo 32, apartado 6, y de las demás cantidades que deben deducirse de la renta, constituirá la renta imponible (*versteuernde Einkommen*); ésta servirá de base para el impuesto sobre la renta según la escala. [...]»

5 El artículo 9 de la EStG de 2002, rubricado «Gastos profesionales», establece:

«(1) Los gastos profesionales son los gastos realizados para la adquisición, custodia y conservación de los ingresos. Deberán deducirse de la categoría de rentas en que se produzcan. También constituirán gastos profesionales:

[...]

(3) Las cotizaciones a los colegios profesionales y otras asociaciones profesionales cuyo objeto no sea la dirección de establecimientos mercantiles.

[...]»

6 El artículo 10 de la EStG de 2002, rubricado «Gastos especiales», establece en su apartado 1, punto 1, que son gastos especiales las cargas enumeradas en este precepto cuando no sean gastos de explotación ni gastos profesionales. El artículo 10, apartado 1, puntos 2 y 3, de la EStG de 2002 enumera las cargas que son gastos especiales y es del siguiente tenor:

«2. a) Las cotizaciones a los regímenes legales de jubilación o de jubilación agraria y a los regímenes de jubilación profesionales que proporcionan prestaciones equiparables a las de los regímenes legales de jubilación.

b) Las cotizaciones del obligado para constituir un régimen de jubilación mediante capitalización cuando el contrato sólo establezca el pago, a partir de los 60 años de edad, de una renta vitalicia mensual durante la vida del obligado, o el seguro complementario por incapacidad laboral (pensión de invalidez), por disminución de la capacidad de trabajo (pensión de invalidez parcial), o a los herederos supervivientes (pensión de supervivencia); [...] Los citados derechos no son transmisibles por sucesión, ni transferibles, y no pueden ser objeto de garantía, venta o capitalización, no pudiendo tampoco conferir derecho a indemnización alguna.

A las cotizaciones mencionadas en las letras a) y b) debe añadirse la cuota del empresario al régimen legal de jubilación exenta de tributación y un subsidio del empresario exento de tributación que se le asimila.

3. a) Las cotizaciones por desempleo, por incapacidad de obtener ingresos y laboral que no se rigen por lo dispuesto en el punto 2, primera frase, letra b), por enfermedad, tratamiento médico, accidente y responsabilidad civil, así como por riesgos que sólo establecen una prestación en caso de fallecimiento.

[...]»

7 El artículo 10, apartado 2, de la EStG de 2002 dispone lo siguiente:

«Para la deducción de los importes mencionados en el apartado 1, puntos 2 y 3 (gastos de previsión), es necesario que éstos:

1. No guarden una relación económica directa con rentas exentas.

[...]»

8 El artículo 10, apartado 3, de la EStG de 2002 establece que los gastos de previsión mencionados en el art. 10, apartado 1, punto 2, segunda frase, de dicha Ley sean tomados en consideración hasta un límite máximo de 20 000 euros, importe que se duplicará en caso de tributación conjunta de ambos cónyuges.

9 El artículo 32a de la EStG de 2002, rubricado «tipo de gravamen», es del siguiente tenor:

«(1) El impuesto sobre la renta de acuerdo con la escala se calculará con arreglo a la renta imponible (*versteuernde Einkommen*). Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 32b, 34, 34b y 34c, dicho impuesto ascenderá respectivamente, en lo que se refiere a la renta imponible:

1. Hasta 7 664 euros (parte exenta de la base imponible): a 0;
2. de 7 665 euros a 12 739 euros: a  $(883,74 \times y + 1\,500) \times y$ ;
3. de 12 740 euros a 52 151 euros: a  $(228,74 \times z + 2\,397) \times z + 989$ .
4. A partir de 52 152 euros a: a  $0,42 \times x - 7\,914$ .

Donde: “y” representa un diezmilésimo de la parte que excede 7 664 euros de la renta imponible redondeada; “z” representa un diezmilésimo de la parte que excede de 12 739 euros de la renta imponible redondeada; “x” representa la renta imponible redondeada. La cuota impositiva resultante debe redondearse al euro más próximo».

10 Con arreglo al artículo 32b de la EStG de 2002, titulado «Reserva de progresividad»:

«(1) Si un sujeto pasivo ilimitado temporalmente o durante el período de imposición, [...] ha obtenido:

[...]

3. Ingresos (*Einkünfte*) exentos de tributación de conformidad con un convenio para evitar la doble imposición o de otro convenio entre Estados, sin perjuicio de su inclusión en la liquidación del impuesto sobre la renta, o ingresos no sujetos al impuesto sobre la renta alemán, durante el período de imposición, con arreglo al artículo 1, apartado 3, o al artículo 1a, o al artículo 50, apartado 5, segunda frase, punto 2, cuando la suma de esos ingresos sea positiva,

se aplicará un tipo de gravamen especial a la renta imponible (*versteuernde Einkommen*), de conformidad con el artículo 32a, apartado 1.

[...]

(2) «El tipo de gravamen especial previsto en el apartado 1 será el tipo que resulte cuando, al liquidar el impuesto sobre la renta, aumente o disminuya la renta imponible (*versteuernde Einkommen*) con arreglo al artículo 32a, apartado 1, en la siguiente medida:

[...]

2. En los supuestos descritos en el apartado 1, puntos 2 y 3, en la cuantía de los ingresos (*Einkünfte*) allí mencionados, si bien una quinta parte de los rendimientos extraordinarios allí incluidos habrá de ser tenida en cuenta.»

[...]»

El Convenio franco-alemán

- 11 El Convenio entre la República Francesa y la República Federal de Alemania, de 21 de julio de 1959, para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa y judicial mutua (BGBl. II 1961, p. 397), en su versión modificada por los acuerdos adicionales de 9 de junio de 1969 (BGBl. II 1970, p. 717), 28 de septiembre de 1989 (BGBl. II 1990, p. 770) y 20 de septiembre de 2001 (BGBl. II 2002, p. 2370) (en lo sucesivo, «Convenio franco-alemán») dispone lo siguiente en su artículo 14, apartado 1:

«Los sueldos, salarios y retribuciones análogas así como las pensiones de jubilación pagadas por uno de los Estados contratantes, por un *Land* o por una persona jurídica de Derecho público de este Estado o *Land* a personas físicas residentes en el otro Estado en contraprestación de servicios administrativos o militares, actuales o anteriores, sólo quedarán sometidas a imposición en el primer Estado. [...]»

- 12 El artículo 20, apartado 1, del Convenio franco-alemán dispone:

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

- a) Sin perjuicio de lo dispuesto en las letras b) y c), se excluyen de la base imponible alemana los ingresos procedentes de Francia y los elementos patrimoniales ubicados en Francia que, en virtud de este Convenio, estén sometidos a tributación en Francia. 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.

[...]»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

- 13 Los demandantes en el litigio principal están casados y, durante los años 2005 y 2006, residían en Alemania, donde tributaban conjuntamente por el impuesto sobre la renta.
- 14 Durante los años 2005 y 2006, el Sr. Bechtel percibía ingresos por un empleo como funcionario en la función pública alemana, mientras que la Sra. Bechtel, de nacionalidad francesa, trabajaba como funcionaria en la Administración tributaria francesa y había percibido por ello salarios brutos por importe, respectivamente, de 22 342 euros en 2005 y de 24 397 euros en 2006.
- 15 De acuerdo con sus nóminas, de las retribuciones brutas de la demandante en el litigio principal se detraían varios conceptos, en concreto, las retenciones en origen, la cotización a un régimen de pensión civil, la cotización por la pensión civil sobre el complemento mensual de dificultad técnica, la cotización a la mutualidad de los agentes de hacienda, las cotizaciones del seguro complementario de invalidez y las pensiones de supervivencia de los funcionarios de la Administración tributaria, la contribución obrera por enfermedad sin límite superior (cotización del asalariado al seguro de enfermedad) y la cotización complementaria a la jubilación de la función pública.
- 16 La Administración tributaria de Offenburg excluyó de la base imponible del impuesto sobre la renta de los demandantes en el litigio principal la retribución bruta de la demandante por los años 2005 y 2006, como ingresos exentos con arreglo al Convenio franco-alemán.
- 17 En cambio, esta retribución bruta, deducidos los conceptos «pensión civil» y «pensión civil sobre el complemento mensual de dificultad técnica», se tuvo en cuenta al calcular la reserva de progresividad contemplada en el artículo 32b, apartado 1, punto 3, de la EStG de 2002, a fin de calcular el tipo de gravamen especial aplicable a la renta imponible de los demandantes en el litigio principal.

- 18 Puesto que consideraban que las cotizaciones recaudadas sobre el salario de la Sra. Bechtel deberían deducirse del importe del salario computable en relación con la reserva de progresividad, los demandantes del litigio principal interpusieron un recurso ante el Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal Tributario de Baden-Wurtemberg, Alemania). Desestimado dicho recurso mediante sentencia de 31 de julio de 2013, interpusieron recurso de casación ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario, Alemania).
- 19 El citado órgano jurisdiccional precisa que, de conformidad con el artículo 14, apartado 1, y el artículo 20, apartado 1, letra a), del Convenio franco-alemán, los ingresos que la Sra. Bechtel obtiene de su actividad en Francia deben quedar excluidos de la base imponible del impuesto sobre la renta alemán de los demandantes en el procedimiento principal. No obstante, señala que las partes en el procedimiento principal admiten que, de conformidad con el artículo 32b, apartado 1, punto 3, de la EStG de 2002, dichos ingresos deben incluirse en el cálculo de un tipo de gravamen especial, aplicable a la renta imponible de los demandantes en el litigio principal.
- 20 Según el tribunal remitente, de conformidad con la legislación alemana aplicable, los gastos de previsión incluidos en la retribución bruta de la demandante en el litigio principal no se incluyen sustancialmente en el concepto de «gastos profesionales», a efectos del artículo 9 de la EStG de 2002.
- 21 En cambio, las cotizaciones relativas a la mutua de los agentes de Hacienda, al seguro complementario de invalidez y de las pensiones de supervivencia de los funcionarios de la Administración tributaria, a la jubilación complementaria de la función pública y a la contribución obrera por enfermedad sin límite superior pueden, a su entender, incluirse en el concepto de gastos especiales, pues tales gastos de previsión corresponden a los casos mencionados en el artículo 10, apartado 1, punto 2, letra a), o al mismo artículo 10, apartado 1, punto 3, letra a), de la EStG de 2002.
- 22 Sin embargo, el artículo 10, apartado 2, punto 1, de la EStG de 2002 supedita la deducción de los gastos especiales al requisito de que no tengan una relación económica directa con los ingresos exentos. Ahora bien, puesto que las retribuciones de la demandante en el litigio principal estaban exentas de tributación en Alemania, se puso de manifiesto esa relación económica directa y la deducción de los gastos de previsión como gastos especiales no resultaba posible, en su opinión, y ello con independencia de si, respecto a los años 2005 y 2006, se había alcanzado el límite superior de deducción de los gastos especiales señalado en el artículo 10, apartado 3, de la EStG de 2002, sin los gastos de previsión de la demandante en el litigio principal, lo cual no se indica en las resoluciones impugnadas.
- 23 Las cotizaciones de previsión de la demandante en el litigio principal tampoco pueden deducirse al determinar el tipo de gravamen especial aplicable a la renta imponible de los demandantes, de conformidad con el artículo 32b de la EStG de 2002. El artículo 32b, apartado 2, punto 2, de la EStG de 2002 prevé, al parecer, la toma en consideración de los ingresos (*Einkünfte*). Sin embargo, en la fase de determinación de los ingresos (*Einkünfte*), no pueden deducirse los gastos especiales.
- 24 El tribunal remitente tiene dudas sobre la compatibilidad con el Derecho de la Unión de la prohibición de deducir los gastos de previsión como gastos especiales. Según dicho tribunal, el hecho de denegar al contribuyente residente el derecho a deducir el importe de las cotizaciones de seguridad social pagadas en otro Estado miembro de la base imponible del impuesto en Alemania o el derecho a reducir el impuesto devengado en Alemania por el importe de las cotizaciones de seguridad social pagadas en otro Estado miembro podría disuadirle de ejercitar el derecho a la libre circulación de trabajadores y suponer una restricción injustificada de esa libertad fundamental.



25 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Tributario Federal) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Se opone el artículo 39 CE (actualmente, artículo 45 TFUE) a una disposición del Derecho alemán con arreglo a la cual las cotizaciones al seguro francés de pensiones y enfermedad de un trabajador que reside en Alemania y que trabaja para la Administración del Estado francés (a diferencia de las cotizaciones similares a la seguridad social alemana de un trabajador que trabaje en Alemania) no se deducen de la base imponible del impuesto sobre la renta cuando, conforme al Convenio para evitar la doble imposición entre Alemania y Francia, el salario no puede tributar en Alemania y sólo incrementa el tipo de gravamen aplicable a los demás ingresos?
- 2) ¿Se ha de responder afirmativamente a la primera cuestión también cuando las cotizaciones controvertidas, respecto a la imposición del salario por parte del Estado francés (de forma individualizada o generalizada):
- a) se han tenido en cuenta a efectos de reducción del impuesto, o
  - b) aunque se pueden tener en cuenta a efectos de reducción del impuesto no han sido alegadas en este sentido y, por lo tanto, no se han tenido en cuenta?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

- 26 Mediante sus cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 45 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual un contribuyente que reside en ese Estado miembro y trabaja para la Administración Pública de otro Estado miembro no puede deducir de la base imponible del impuesto sobre la renta en su Estado miembro de residencia las cotizaciones de jubilación y enfermedad recaudadas sobre su salario en el Estado miembro de empleo, a diferencia de las cotizaciones comparables pagadas a la seguridad social de su Estado miembro de residencia, cuando, de acuerdo con el Convenio para evitar la doble imposición entre los dos Estados miembros, el salario no debe ser objeto de tributación en el Estado miembro de residencia del trabajador y simplemente aumenta el tipo de gravamen aplicable a los demás ingresos.
- 27 El Tribunal remitente se pregunta asimismo qué importancia debe darse al hecho de que, cuando el Estado miembro de empleo grava el salario, las cotizaciones de previsión de que se trata han sido deducidas fiscalmente, de manera precisa y a tanto alzado, o podrían haberlo sido, pero no lo fueron al no existir una solicitud en este sentido.

### ***Sobre las libertades de circulación aplicables***

- 28 De forma preliminar, procede examinar si el artículo 45 TFUE, cuya interpretación solicita el tribunal remitente, puede invocarse en una situación como la que es objeto del litigio principal, referida al trato fiscal, por parte de un Estado miembro, de los ingresos obtenidos por un residente de ese Estado miembro por su condición de empleado de la Administración Pública de otro Estado miembro y, en particular, de las cotizaciones de jubilación y enfermedad retenidas en el Estado miembro de empleo sobre dichos ingresos.
- 29 En efecto, los demandantes en el litigio principal alegan que, en la medida en que no son asalariados ni trabajadores autónomos, la situación de que se trata en ese litigio debería apreciarse atendiendo al artículo 18 TFUE, párrafo primero.

- 30 A este respecto, debe recordarse ante todo que, según reiterada jurisprudencia, el artículo 18 TFUE, que consagra el principio general que prohíbe toda discriminación por razón de la nacionalidad, sólo ha de aplicarse de manera independiente en situaciones regidas por el Derecho de la Unión para las cuales el Tratado FUE no prevea normas específicas que prohíban la discriminación (véanse, en particular, las sentencias de 12 de mayo de 1998, *Gilly*, C-336/96, EU:C:1998:221, apartado 37; de 26 de noviembre de 2002, *Oteiza Olazabal*, C-100/01, EU:C:2002:712, apartado 25; de 15 de septiembre de 2011, *Schulz-Delzers y Schulz*, C-240/10, EU:C:2011:591, apartado 29, y de 25 de octubre de 2012, *Prete*, C-367/11, EU:C:2012:668, apartado 18).
- 31 Pues bien, el principio de no discriminación ha sido aplicado, en el ámbito de la libre circulación de los trabajadores, por el artículo 45 TFUE (véanse, en particular, las sentencias de 12 de mayo de 1998, *Gilly*, C-336/96, EU:C:1998:221, apartado 38; de 10 de septiembre de 2009, *Comisión/Alemania*, C-269/07, EU:C:2009:527, apartados 98 y 99; de 15 de septiembre de 2011, *Schulz-Delzers y Schulz*, C-240/10, EU:C:2011:591, apartado 29, y de 25 de octubre de 2012, *Prete*, C-367/11, EU:C:2012:668, apartado 19).
- 32 De acuerdo con reiterada jurisprudencia, todo nacional de la Unión Europea que haya hecho uso del derecho a la libre circulación de trabajadores y que haya ejercido una actividad profesional en un Estado miembro distinto de su Estado de residencia está comprendido, independientemente de su lugar de residencia y de su nacionalidad, en el ámbito de aplicación del artículo 45 TFUE (sentencias de 12 de diciembre de 2002, de *Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, apartado 76; de 2 de octubre de 2003, *van Lent*, C-232/01, EU:C:2003:535, apartado 14; de 13 de noviembre de 2003, *Schilling y Fleck-Schilling*, C-209/01, EU:C:2003:610, apartado 23, y de 16 de febrero de 2006, *Öberg*, C-185/04, EU:C:2006:107, apartado 11).
- 33 Respecto a la cuestión de si la demandante en el litigio principal, que sirve en la Administración Pública de un Estado miembro, al tiempo que reside en otro Estado miembro, está incluida en el concepto de «trabajador», a efectos del artículo 45 TFUE, debe recordarse que la naturaleza jurídica de la relación de servicio no es determinante para la aplicación del artículo 45 TFUE, y que el hecho de que el trabajador lo sea en condición de funcionario o, incluso, de que su relación de servicio esté regulada por el Derecho público y no por el Derecho privado carece de interés a este respecto (véase la sentencia de 26 de abril de 2007, *Alevizos*, C-392/05, EU:C:2007:251, apartado 68 y jurisprudencia citada).
- 34 Ciertamente, el artículo 45 TFUE, apartado 4, establece que lo dispuesto en sus apartados 1 a 3, que consagran el principio fundamental de la libre circulación de los trabajadores y la abolición de cualquier discriminación, basada en la nacionalidad, entre los trabajadores de los Estados miembros, no son aplicables a los empleos en la Administración Pública. No obstante, habida cuenta del carácter fundamental, en el sistema del Tratado, del principio de libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión, las excepciones admitidas por este precepto no pueden tener un alcance que sobrepase la finalidad que haya justificado la introducción de la norma de excepción, (sentencias de 12 de febrero de 1974, *Sotgiu*, 152/73, EU:C:1974:13, apartado 4, y de 26 de abril de 2007, *Alevizos*, C-392/05, EU:C:2007:251, apartado 69).
- 35 Esta finalidad es que los Estados miembros puedan tener la posibilidad de limitar la admisión de ciudadanos extranjeros a determinados puestos de la Administración Pública (sentencia de 12 de febrero de 1974, *Sotgiu*, 152/73, EU:C:1974:13, apartado 4), que presuponen, por parte de sus titulares, la existencia de una relación particular de solidaridad con el Estado, así como la reciprocidad de derechos y deberes que son el fundamento del vínculo de nacionalidad (véase la sentencia de 17 de diciembre de 1980, *Comisión/Bélgica*, 149/79, EU:C:1980:297, apartado 10). El artículo 45 TFUE, apartado 4, en cambio, no puede producir el efecto de privar a un trabajador, una vez admitido al servicio de la Administración Pública de un Estado miembro, de la aplicación de lo dispuesto en dicho artículo 45 TFUE, apartados 1 a 3 (sentencia de 26 de abril de 2007, *Alevizos*, C-392/05, EU:C:2007:251, apartado 70 y jurisprudencia citada).



- 36 Por consiguiente, la demandante en el litigio principal está incluida en el concepto de «trabajador» a efectos del artículo 45 TFUE y su empleo en la Administración Pública de un Estado miembro no supone que se le deniegue el disfrute de los derechos y de la protección que le otorga dicho precepto.

### *Sobre la existencia de una restricción al artículo 45 TFUE*

- 37 Según reiterada jurisprudencia, el conjunto de las disposiciones del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea relativas a la libre circulación de personas tiene por objeto facilitar a los ciudadanos de la Unión el ejercicio de cualquier tipo de actividad profesional en el territorio de la Unión y se opone a las medidas que pudieran colocar a estos ciudadanos en una situación desfavorable en el supuesto de que desearan ejercer una actividad económica en el territorio de otro Estado miembro (véanse, en particular, las sentencias de 13 de noviembre de 2003, Schilling y Fleck-Schilling, C-209/01, EU:C:2003:610, apartado 24; de 21 de febrero de 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, EU:C:2006:123, apartado 33; de 18 de julio de 2007, Lakebrink y Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, apartado 17, y de 16 de octubre de 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, apartado 43).
- 38 La doctrina expuesta en el apartado anterior de la presente sentencia se refiere a medidas que podrían poner en una situación desfavorable a los ciudadanos de la Unión que ejercen una actividad profesional en un Estado miembro distinto del de su residencia, lo cual comprende, en particular, a los ciudadanos de la Unión que pretenden continuar el ejercicio de una actividad económica en un Estado miembro determinado después de haber trasladado su domicilio a otro Estado miembro (sentencia de 16 de octubre de 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, apartado 44).
- 39 El artículo 45 TFUE se opone, en particular, a las medidas que, pese a ser indistintamente aplicables en función de la nacionalidad, por su propia naturaleza pueden afectar más a los trabajadores migrantes que a los trabajadores nacionales e implican, por consiguiente, el riesgo de perjudicar, en particular, a los primeros (véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de diciembre de 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, apartado 26 y jurisprudencia citada, y de 2 de marzo de 2017, Eschenbrenner, C-496/15, EU:C:2017:152, apartado 36).
- 40 En el litigio principal, se desprende de la resolución de remisión que los demandantes fueron objeto de tributación conjunta por el impuesto sobre la renta en Alemania, donde residían. El salario percibido por la demandante en virtud de su empleo en la Administración Pública francesa no fue incluido en la base imponible del impuesto de los demandantes, con arreglo al artículo 14, apartado 1, y al artículo 20, apartado 1, del Convenio franco-alemán. Dicho salario, sin embargo, fue tenido en cuenta, de acuerdo con el artículo 20, apartado 1, de dicho Convenio, para determinar el tipo de gravamen especial aplicable a la renta imponible de los demandantes del litigio principal, calculado de conformidad con el artículo 32b de la EStG de 2002.
- 41 Se desprende asimismo de la resolución de remisión que en Francia se practicaron determinadas retenciones por cotizaciones de jubilación y enfermedad complementarias sobre el salario abonado a la demandante en el litigio principal. Dichas cotizaciones no pudieron deducirse del importe total de los ingresos de los demandantes en dicho litigio en concepto de gastos especiales. En efecto, si, como indica el tribunal remitente, dichas cotizaciones corresponden sustancialmente a los supuestos contemplados en el artículo 10, apartado 1, puntos 2 y 3, de la EStG de 2002, no podían deducirse al calcular la renta imponible de dichos demandantes, ya que tenían una relación económica directa con los ingresos exentos, pues el salario de la demandante en el litigio principal no tributaba en Alemania.
- 42 Al determinar el tipo de gravamen especial aplicable a la renta imponible de las demandantes en el litigio principal, de conformidad con el artículo 32b de la EStG de 2002, se tuvo en cuenta el salario de la demandante, sin que fuera posible deducir las cotizaciones de jubilación y enfermedad complementarias. En efecto, de conformidad con el artículo 32b, apartado 2, de la EStG 2002, procede

calcular el tipo de gravamen especial cuando aumenta la renta imponible (*versteuernde Einkommen*) mediante los ingresos (*Einkünfte*) exentos. Pues bien, por una parte, las cotizaciones de jubilación y enfermedad complementarias no pudieron deducirse al calcular la renta imponible de los demandantes, ya que esas cotizaciones no cumplían el requisito establecido en el artículo 10, apartado 2, de la EStG de 2002 y, por otra parte, la deducción de dichas cotizaciones no era posible en la fase del cálculo de los ingresos (*Einkünfte*) que se definen, de conformidad con el artículo 2, apartado 2, de la EStG de 2002, como el exceso de los ingresos sobre los gastos profesionales.

- 43 La posibilidad de practicar una deducción de las cotizaciones por jubilación y enfermedad complementarias como gastos especiales, al calcular la renta imponible del contribuyente, es un beneficio fiscal, ya que permite disminuir esa renta imponible y el tipo aplicable a dicha renta.
- 44 El requisito establecido en el artículo 10, apartado 2, de la EStG de 2002, con arreglo al cual los gastos de previsión no deben tener una relación económica directa con los ingresos exentos, conduce a denegar este beneficio en situaciones como la debatida en el litigio principal, en la que un contribuyente residente percibe un salario en un Estado miembro distinto del de su residencia y en la que este salario queda exento de tributación en su Estado miembro de residencia, aun cuando se tiene en cuenta al determinar el tipo de gravamen aplicable a los otros ingresos de dicho contribuyente.
- 45 Es cierto que, como señala el Gobierno alemán, el requisito de falta de vínculo económico directo con los ingresos exentos puede aplicarse no sólo en situaciones transfronterizas, sino también en situaciones puramente internas.
- 46 Sin embargo, instado a dar ejemplos de ingresos y gastos nacionales regulados por el artículo 10, apartado 2, de la EStG de 2002, el Gobierno alemán ha citado las cotizaciones de jubilación adeudadas por el cobro de indemnizaciones por enfermedad, invalidez y ayuda a domicilio, las cotizaciones de jubilación y de enfermedad adeudadas por los complementos salariales satisfechos en concepto de trabajo dominical, en días festivos o nocturno, o las cotizaciones de jubilación y enfermedad adeudadas por la percepción de prestaciones en capital procedentes de un empresario, exentas del impuesto en Alemania.
- 47 Sin embargo, estos tipos de indemnizaciones, complementos salariales o prestaciones no son equiparables a los salarios y sueldos abonados en contraprestación del trabajo realizado a los trabajadores asalariados del sector privado o a los agentes contractuales del sector público que, a diferencia de los funcionarios alemanes, deben soportar cargas sociales. Se desprende del expediente administrativo y del procedimiento ante el Tribunal de Justicia que los trabajadores asalariados del sector privado y los agentes contractuales del sector público residentes, al percibir salarios y sueldos procedentes de Alemania, sobre los cuales se retienen cotizaciones de previsión comparables a las examinadas en el litigio principal, pueden deducir esas cotizaciones de su renta imponible.
- 48 Por lo tanto, debe declararse que, aun cuando es indistintamente aplicable, el requisito de falta de relación económica directa con los ingresos exentos puede afectar en mayor medida a los contribuyentes residentes que perciben salarios en un Estado miembro distinto de aquel en que residen y están exentos en su Estado de residencia.
- 49 Ahora bien, denegar la deducción de las cotizaciones por jubilación y por enfermedad complementarias recaudadas en Francia, como las debatidas en el litigio principal, conduce a que, por una parte, aumente la renta imponible de los contribuyentes, como los demandantes del litigio principal y a que, por otra parte, el tipo de gravamen especial se calcule basándose en esa renta imponible incrementada, sin que se corrija el tipo de gravamen descontando esas cotizaciones de alguna otra manera, lo cual no habría ocurrido si la demandante en el litigio principal hubiera percibido su salario en Alemania y no en Francia.

- 50 Ese trato desfavorable puede disuadir a los trabajadores residentes de buscar, aceptar o continuar ocupando un puesto de trabajo en un Estado miembro distinto de su Estado de residencia.
- 51 La legislación nacional, como la debatida en el litigio principal, que supedita la deducción de los gastos de previsión al requisito de que no tengan una relación económica directa con los ingresos exentos implica, por lo tanto, en una situación como la del litigio principal, una restricción a la libre circulación de los trabajadores prohibida, en principio, por el artículo 45 TFUE.

### *Sobre la existencia de una justificación*

- 52 La mencionada restricción sólo puede admitirse si afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o si está justificada por una razón imperiosa de interés general (véanse, en especial, las sentencias de 17 de diciembre de 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, apartado 26, y de 26 de mayo de 2016, *Kohll y Kohll-Schlesser*, C-300/15, EU:C:2016:361, apartado 45).
- 53 Respecto a si las situaciones de que se trata son objetivamente comparables, cabe recordar que la posibilidad de comparar una situación transfronteriza con una situación interna debe examinarse teniendo en cuenta el objetivo perseguido por la normativa nacional controvertida (véanse, en este sentido, las sentencias de 25 de febrero de 2010, *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, apartado 22; de 6 de septiembre de 2012, *Philips Electronics UK*, C-18/11, EU:C:2012:532, apartado 17, y de 26 de mayo de 2016, *Kohll y Kohll-Schlesser*, C-300/15, EU:C:2016:361, apartado 46).
- 54 En el caso de autos, el Gobierno alemán alega que una situación meramente nacional, en la que el salario de un contribuyente está sujeto a la potestad tributaria alemana, no es comparable objetivamente con una situación transfronteriza como la examinada en el litigio principal, en la que la República Federal alemana no tiene facultad alguna para establecer tributos sobre el salario en cuestión con arreglo al Convenio franco-alemán, aun cuando la demandante en dicho litigio sea un sujeto pasivo con carácter pleno en ese Estado miembro.
- 55 A este respecto, hay que recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia incumbe, en principio, al Estado miembro de residencia conceder al contribuyente la totalidad de las ventajas fiscales relacionadas con su situación personal y familiar, ya que, salvo excepción, dicho Estado es el que mejor puede apreciar la capacidad contributiva personal del contribuyente en la medida en que éste tiene en él el centro de sus intereses personales y patrimoniales (véanse, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, apartado 32; de 16 de mayo de 2000, *Zurstrassen*, C-87/99, EU:C:2000:251, apartado 21; de 28 de febrero de 2013, *Beker y Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, apartado 43, y de 12 de diciembre de 2013, *Imfeld y Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, apartado 43).
- 56 La obligación de tener en cuenta la situación personal y familiar sólo recae en el Estado miembro de empleo cuando el contribuyente obtiene de una actividad ejercida en éste la cuasitotalidad o la totalidad de sus recursos imposables y no percibe ingresos significativos en su Estado de residencia, de modo que éste no puede concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar (véanse, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, apartado 36; de 14 de septiembre de 1999, *Gschwind*, C-391/97, EU:C:1999:409, apartado 27; de 16 de mayo de 2000, *Zurstrassen*, C-87/99, EU:C:2000:251, apartados 21 a 23; de 12 de diciembre de 2002, *Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, apartado 89, y de 12 de diciembre de 2013, *Imfeld y Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, apartado 44).
- 57 En efecto, en el caso de beneficios fiscales que resultan de la toma en consideración de su situación personal o familiar, un contribuyente residente que obtiene ingresos en un Estado miembro distinto de aquel en que reside no se encuentra en una situación comparable a la de un contribuyente

residente que obtiene ingresos en su Estado miembro de residencia, en particular, cuando el Estado miembro de residencia del primer contribuyente no puede concederle esos beneficios debido a la falta de rentas significativas en dicho Estado miembro.

- 58 Pero no sucede así en el presente asunto. Debido a la tributación conjunta de los demandantes en el litigio principal, aun en el supuesto de que la demandante no obtuviera rentas significativas en su Estado miembro de residencia, dicho Estado miembro puede concederle los beneficios resultantes de la toma en consideración de su situación personal y familiar, como las deducciones de las cotizaciones de que se trata en dicho litigio.
- 59 Por lo tanto, la demandante en el litigio principal se encuentra en una situación equiparable a la de un contribuyente residente que percibe sus rentas en su Estado miembro de residencia.
- 60 Por consiguiente, la justificación de la restricción sólo puede obedecer a razones imperiosas de interés general. En tal supuesto es preciso, además, que sea adecuada para garantizar la realización del objetivo de que se trate y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo (sentencias de 17 de diciembre de *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, apartado 29 y jurisprudencia citada, y de 26 de mayo de 2016, *Kohll y Kohll-Schlessler*, C-300/15, EU:C:2016:361, apartado 49).
- 61 A este respecto, el Gobierno alemán sostiene que la denegación de la deducción por razón de los gastos especiales al tratarse de ingresos exentos se justifica por razones imperiosas de interés general relacionadas con el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre la República Federal de Alemania y la República Francesa, y asimismo con la coherencia del sistema tributario nacional.
- 62 Por una parte, ese Gobierno señala que, de conformidad con el artículo 14, apartado 1, primera frase, del Convenio franco-alemán, la facultad de gravar las rentas pagadas por el Estado francés se atribuye a la República Francesa, y que el reparto de la potestad tributaria así estipulado se pondría en peligro si la República Federal de Alemania se viera obligada a tener en cuenta todas las cotizaciones de seguridad social de la demandante en el litigio principal como gastos especiales sin basarse en el total de la renta mundial.
- 63 Por otra parte, alega que si lo dispuesto en el artículo 10, apartado 2, punto 1, de la EStG de 2002 permitiera tener en cuenta las cotizaciones de seguridad social pagadas en Francia para calcular la renta imponible en Alemania, ello contravendría el principio de coherencia de los regímenes tributarios porque, aun cuando los ingresos exentos pagados en Francia no se computen para calcular la base imponible, la demandante en el litigio principal podría no obstante deducir los gastos de previsión en la tributación conjunta con su esposo. El tipo de gravamen incrementado con arreglo a la reserva de progresividad de los cónyuges se corregiría mediante la deducción de los gastos al calcular la renta imponible. Además, considera que la ventaja resultante de deducir las cotizaciones para asegurar contingencias está directamente relacionada con la tributación de los ingresos correspondientes y que, en este caso, si bien se deniega a la demandante el beneficio teórico de deducir esas cotizaciones obtiene el beneficio de que sus ingresos franceses no tributan en Alemania.
- 64 En primer lugar, cabe señalar que, en efecto, la preservación del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros puede ciertamente constituir una razón imperiosa de interés general que permita justificar una restricción al ejercicio de una libertad de circulación en el seno de la Unión (sentencias de 28 de febrero de 2013, *Beker y Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, apartado 56, y de 12 de diciembre de 2013, *Imfeld y Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, apartado 68).
- 65 Por consiguiente, debe admitirse esta justificación, en particular, cuando el objeto del régimen fiscal controvertido sea evitar comportamientos que puedan comprometer el derecho de un Estado miembro a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades desarrolladas en su territorio (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de marzo de 2007, *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, EU:C:2007:194, apartado 42; de 18 de julio de 2007, *Oy AA*, C-231/05, EU:C:2007:439, apartado 54; de



21 de enero de 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, apartado 60; de 28 de febrero de 2013, Beker y Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, apartado 57, y de 12 de diciembre de 2013, Imfeld y Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, apartado 75).

- 66 Conforme a constante jurisprudencia, aun cuando los Estados miembros tienen la libertad, en el marco de los convenios bilaterales cuyo objeto es evitar la doble imposición, de fijar los criterios de conexión a efectos del reparto de las competencias fiscales, dicho reparto no permite a los Estados miembros aplicar medidas contrarias a las libertades de circulación garantizadas por el Tratado. En efecto, en el ejercicio de la potestad tributaria repartida de este modo en virtud de convenios bilaterales para evitar la doble imposición, los Estados miembros están obligados a ajustarse a las normas de la Unión (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de diciembre de 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, apartados 93 y 94; de 19 de enero de 2006, Bouanich, C-265/04, EU:C:2006:51, apartados 49 y 50, y de 12 de diciembre de 2013, Imfeld y Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, apartados 41 y 42).
- 67 En el caso de autos, el reparto de la potestad tributaria entre la República Francesa y la República Federal de Alemania quedó regulado en el Convenio franco-alemán, con arreglo al cual, en primer lugar, los sueldos, salarios y retribuciones análogas, abonados por uno de los Estados contratantes, un *Land* o una persona jurídica de Derecho Público de dicho Estado o *Land* a personas físicas residentes en el otro Estado por servicios administrativos actuales o anteriores, sólo tributan en el primer Estado. Asimismo, el Convenio dispone que los ingresos procedentes de Francia que, en virtud de dicho Convenio, tributen en dicho Estado miembro y perciban quienes residan en la República Federal de Alemania, están excluidos de la base imponible alemana, sin que esta regla limite las facultades de la República Federal de Alemania de tener en cuenta, al determinar sus tipos impositivos, los ingresos así excluidos. Finalmente, el citado Convenio no establece que el Estado del que proceden los ingresos deba asumir completamente la toma en consideración de la situación personal y familiar de los contribuyentes que ejercen sus actividades económicas en ese Estado miembro y residen en el otro Estado miembro.
- 68 Por lo tanto, la República Federal de Alemania aceptó libremente el reparto de la potestad tributaria tal como se desprende de las propias estipulaciones del Convenio franco-alemán, al renunciar a la facultad de gravar los salarios, como los percibidos por la demandante en el litigio principal, sin quedar liberada convencionalmente de su deber de asumir completamente la toma en consideración de la situación personal y familiar de los contribuyentes que residen en su territorio y ejercen su actividad económica en Francia.
- 69 Este mecanismo de reparto de la potestad tributaria no puede justificar que se denieguen al contribuyente residente los beneficios derivados de la toma en consideración de su situación personal y familiar.
- 70 Por una parte, el hecho de que la República Federal de Alemania permita la deducción de las cotizaciones por enfermedad y jubilación, como las debatidas en el litigio principal, no cuestiona el reparto de la potestad tributaria, tal como se pactó en el Convenio franco-alemán. Al conceder la deducción de esas cotizaciones, la República Federal de Alemania no renuncia a una parte de sus competencias fiscales en favor de otros Estados miembros, y ello no afecta a sus competencias para gravar las actividades ejercidas en su territorio.
- 71 Por otra parte, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el Estado de residencia de un contribuyente no puede invocar que una justificación basada en el reparto equilibrado de la potestad tributaria para eludir la obligación que le incumbe, en principio, de conceder a ese contribuyente las deducciones personales y familiares que le corresponden, excepto si ese Estado está liberado por un Convenio de su obligación de tener en cuenta en su integridad la situación personal y familiar de los contribuyentes que residen en su territorio y ejercen parcialmente su actividad económica en otro Estado miembro, o si comprueba que, aun a falta de un Convenio, uno o varios Estados de empleo

conceden ventajas, en relación con los rendimientos que gravan, ligadas a la situación personal y familiar de los contribuyentes que no residen en el territorio de estos Estados, pero obtienen en él rendimientos imposables (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de diciembre de 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, apartados 99 y 100; de 28 de febrero de 2013, Beker y Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, apartado 56, y de 12 de diciembre de 2013, Imfeld y Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, apartado 69).

- 72 Pues bien, como se ha señalado en los apartados 67 y 68 de esta sentencia, la República Federal de Alemania no se encuentra, en virtud del Convenio franco-alemán, liberada de su obligación de asumir en su integridad la toma en consideración de la situación personal y familiar de los contribuyentes que residen en su territorio.
- 73 En lo que se refiere a la posible toma en consideración unilateral por parte del Estado miembro de empleo de la situación personal y familiar de la demandante en el litigio principal, concediéndole la deducción fiscal de las cotizaciones de que se trata, debe señalarse que no hay en la petición de decisión prejudicial datos que permitan determinar si se ha realizado esa toma en consideración o si en todo caso es posible hacerla.
- 74 En cualquier caso, la normativa fiscal discutida en el litigio principal no establece correlación alguna entre las ventajas fiscales que concede a los residentes del Estado miembro interesado y los beneficios fiscales a que esos residentes pueden acogerse en el Estado miembro donde trabajan (véase, por analogía, la sentencia de 12 de diciembre de 2013, Imfeld y Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, apartado 73).
- 75 En segundo lugar, respecto a la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario, si bien esa razón imperiosa de interés general puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado, para que una alegación basada en tal justificación pueda prosperar, el Tribunal de Justicia exige que exista una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de esa ventaja con un gravamen fiscal determinado, debiendo apreciarse el carácter directo de ese vínculo en relación con el objetivo de la normativa controvertida (véanse, en este sentido, las sentencias de 1 de julio de 2010, Dijkman y Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, apartados 54 y 55, además de la jurisprudencia allí citada, y de 26 de mayo de 2016, Kohll y Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, apartado 60).
- 76 En el caso de autos, la alegación del Gobierno alemán pretende demostrar, por una parte, que la denegación de la deducción de los gastos especiales tiene por objeto garantizar que el tipo de gravamen incrementado con arreglo a la reserva de progresividad de los cónyuges no se corrija mediante la reducción de la renta imponible y, por otra parte, que el beneficio resultante de la deducción de las cotizaciones se compense mediante la tributación de los ingresos que tengan relación directa con esas cotizaciones.
- 77 Pues bien, es preciso señalar que no existe relación directa, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 75 de la presente sentencia, entre, por una parte, el método de exención con reserva de progresividad, en virtud del cual el Estado de residencia renuncia a gravar los ingresos obtenidos en otro Estado miembro, pero los tiene en cuenta para determinar el tipo de gravamen aplicable a las retribuciones no exentas, y, por otra parte, la negativa a tomar en consideración las cotizaciones directamente relacionadas con los ingresos exentos. De hecho, la efectividad de la progresividad del impuesto sobre la renta en el Estado miembro de residencia, que persigue el método de exención con reserva de progresividad, no está supeditada a que la consideración de la situación personal y familiar del contribuyente se limite a los gastos relacionados con los ingresos gravados en ese Estado miembro (véase, por analogía, la sentencia de 12 de diciembre de 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, apartado 109).



- 78 Además, dado que la República Federal de Alemania pactó, en el Convenio franco-alemán, que los ingresos obtenidos en Francia sólo fueran gravados en este Estado miembro, no puede afirmar que el inconveniente que resulta de la denegación de deducción de las cotizaciones, como las del litigio principal, se compensa mediante la exención de tributación de esos ingresos en Alemania. Una alegación como esta equivaldría a poner en entredicho el reparto de la potestad tributaria libremente consentido por la República Federal de Alemania en el Convenio franco-alemán.
- 79 Por lo tanto, la denegación al contribuyente residente de los beneficios derivados de la consideración de su situación personal y familiar en forma de deducciones de las cotizaciones por enfermedad y jubilación complementarias, como las del litigio principal, en concepto de gastos especiales, no puede justificarse alegando el reparto equilibrado de la potestad tributaria o la preservación de la coherencia fiscal.
- 80 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 45 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, con arreglo a la cual un contribuyente que reside en ese Estado miembro, y que trabaja para la Administración Pública de otro Estado miembro, no puede deducir de la base imponible del impuesto sobre la renta en su Estado miembro de residencia las cotizaciones por jubilación y enfermedad retenidas sobre su salario en el Estado miembro de empleo, a diferencia de las cotizaciones similares pagadas a la Seguridad Social de su Estado miembro de residencia, cuando, de acuerdo con el Convenio para evitar la doble imposición entre los dos Estados miembros, el salario no puede tributar en el Estado miembro en que reside el trabajador y sólo incrementa el tipo de gravamen aplicable a los otros ingresos.

### **Costas**

- 81 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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

**El artículo 45 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, con arreglo a la cual un contribuyente que reside en ese Estado miembro, y que trabaja para la Administración Pública de otro Estado miembro, no puede deducir de la base imponible del impuesto sobre la renta en su Estado miembro de residencia las cotizaciones por jubilación y enfermedad retenidas sobre su salario en el Estado miembro de empleo, a diferencia de las cotizaciones similares pagadas a la Seguridad Social de su Estado miembro de residencia, cuando, de acuerdo con el Convenio para evitar la doble imposición entre los dos Estados miembros, el salario no puede tributar en el Estado miembro en que reside el trabajador y sólo incrementa el tipo de gravamen aplicable a los otros ingresos.**

Firmas