

## Sentencia del TJUE de la UE (Sala Décima) de 22 de junio de 2017

### Asunto: C-20/16

**Partes:** *Wolfram Bechtel, Marie-Laure Bechtel y Finanzamt Offenburg*

### Síntesis:

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 — Deducción de Cotizaciones de jubilación y enfermedad recaudadas sobre los ingresos obtenidos en un Estado miembro distinto del Estado miembro de residencia — Requisito relativo a la falta de relación directa con los ingresos exentos—Aplicación de la “jurisprudencia Schumacker” en el marco de CDIs con método de exención con progresividad—Regla de Simetría Fiscal Ingresos-Gastos y Reparto de poder Tributario a través de un CDI entre Estados miembros—Justificación basada en Reparto poder tributario y coherencia fiscal

### 1. Antecedentes y cuestión prejudicial planteada

Esta sentencia del TJUE se refiere a una cuestión prejudicial en la que se aborda la interpretación del artículo 45 TFUE. Tal cuestión prejudicial se presentó en el marco de 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.

Los contribuyentes demandantes están casados y, durante los años 2005 y 2006, residían en Alemania, donde tributaban conjuntamente por el impuesto sobre la renta. 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.

De acuerdo con sus nóminas, de las retribuciones brutas de la Sra. Bechtel 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.

La Administración tributaria de Offenburg excluyó de la base imponible del impuesto sobre la renta de los referidos contribuyentes (el matrimonio Bechtel) la retribución bruta de la demandante por los años 2005 y 2006, como ingresos exentos con arreglo al Convenio franco-alemán. 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 ley alemana del IRPF de 2002 (EStG), a fin de calcular el tipo de gravamen especial aplicable a la renta imponible de los referidos contribuyentes.

Tal decisión fue impugnada por los contribuyentes que consideraban que las cotizaciones recaudadas sobre el salario de la Sra. Bechtel debían deducirse del importe del salario computable en relación con la reserva de progresividad,

y en tal sentido 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, BFH).

El BFH, en su cuestión prejudicial 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 referidos contribuyentes. Así, según el BFH, 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. 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. No obstante, 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 Sra. Bechtel 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 referida contribuyente, lo cual no se indica en las resoluciones impugnadas. 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 contribuyentes, 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.

Así las cosas, el BFH considero que concurrían 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. En estas circunstancias, el *Bundesfinanzhof* 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?»*

## 2. Comentario

Básicamente, el TJUE en este caso se enfrenta a la cuestión de si el artículo 45 TFUE debía interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro, como la expuesta más arriba, en virtud de la cual un contribuyente que reside en ese Estado miembro (Alemania) y trabaja para la Administración Pública de otro Estado miembro no puede deducir de la base imponible del IRPF 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.

Antes de entrar en el fondo del asunto, el TJUE se refirió a la libertad fundamental del TFUE que resultaba aplicable al caso. En particular, examinó si el artículo 45 TFUE podía invocarse en una situación como la planteada en la cuestión prejudicial remitida por el BFH, 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. A este respecto se planteaba la duda sobre la aplicación al caso del art.18 TFUE.

El TJUE se posicionó a favor de la aplicación de la libre circulación de trabajadores prevista en el TFUE, argumentando que, con arreglo a 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 Öberg, C-185/04, EU:C:2006:107, apartado 11). El Tribunal de Justicia, a su vez, puntualizó que una persona (como la Sra.Bechtél) 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, toda vez que la naturaleza jurídica de la relación de servicio no es determinante para la aplicación de tal precepto, 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).

Una vez reconocida la aplicación al caso de la libre circulación de trabajadores, el TJUE examinó si la legislación tributaria alemana tenía por efectos generar una restricción al ejercicio efectivo de tal libertad fundamental, dado que ésta 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).

El TJUE señaló que 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 del TJUE 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).

En relación con la aplicación al caso de esta jurisprudencia, el TJUE tuvo en cuenta dos elementos a efectos de fijar su posición; por un lado, destacó cómo de la resolución de remisión resultaba que los contribuyentes demandantes aplicaban el régimen de tributación conjunta por el impuesto sobre la renta en Alemania, donde residían, de manera que el salario percibido por la Sra. Bechtel en virtud de su empleo en la Administración Pública francesa no fue incluido en la base imponible del impuesto de los contribuyentes, con arreglo al artículo 14, apartado 1, y al artículo 20, apartado 1, del Convenio franco-alemán; no obstante, dicho salario, sin embargo, fue tenido en cuenta, de acuerdo con el artículo 20, apartado 1, de dicho Convenio (método de exención con progresividad), para determinar el tipo de gravamen especial aplicable a la renta imponible de los contribuyentes, calculado de conformidad con el artículo 32b de la EStG de 2002.

El segundo elemento de la legislación fiscal controvertida al que el TJUE prestó atención se refería a la tributación en Francia del salario de la Sra. Bechtel, dado que en tal Estado miembro (fuente) se practicaron determinadas retenciones por cotizaciones de jubilación y enfermedad complementarias sobre el salario abonado a la misma. Dichas cotizaciones no pudieron deducirse del importe total de los ingresos de los contribuyentes demandantes en su IRPF en concepto de gastos especiales, ya que tenían una relación económica directa con los ingresos exentos, pues el salario de la Sra. Bechtel no tributaba en Alemania con arreglo al CDI entre los dos Estados miembros implicados en la situación transfronteriza. Por tanto, al determinar el tipo de gravamen especial aplicable a la renta imponible de las contribuyentes se tuvo en cuenta el salario de la Sra. Bechtel, sin que fuera posible deducir las cotizaciones de jubilación y enfermedad complementarias. Así, por una parte, las cotizaciones de jubilación y enfermedad complementarias no pudieron deducirse al calcular la renta imponible de los contribuyentes y, por otra parte, la deducción de dichas cotizaciones no era posible en la fase del cálculo de los ingresos (*Einkünfte*). A este respecto, se destacó que la posibilidad de practicar una deducción de las cotizaciones por jubilación y enfermedad complementarias como gastos especiales, al calcular la renta imponible del contribuyente, constituía un beneficio fiscal, ya que permite disminuir esa renta imponible y el tipo aplicable a dicha renta, que la legislación fiscal excluía cuando tenían una relación económica directa con ingresos exentos, tal y como acontecía en el caso de autos, aun cuando la renta exenta se tiene en cuenta al determinar el tipo de gravamen aplicable a los otros ingresos de dicho contribuyente.

A este respecto, el TJUE reconoció que, aunque resultaba cierto que 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, lo cierto es que en la práctica tal situación concurre principalmente en casos transfronterizos. Ello le condujo a declarar 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. Es decir, el TJUE puso de relieve cómo la normativa fiscal alemana tenía como efecto generar un obstáculo o restricción a la libertad de trabajadores a través de una discriminación indirecta. En efecto, denegar la deducción de las cotizaciones por jubilación y por enfermedad complementarias recaudadas en Francia, como las debatidas en el caso del matrimonio Bechtel, conduce a que, por una parte, aumente la renta imponible de los contribuyentes 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 Sra. Bechtel hubiera percibido su salario en Alemania y no en Francia.

Así las cosas, el TJUE dictaminó que tal 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, y que la legislación fiscal alemana controvertida, 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 matrimonio Bechtel, una restricción a la libre circulación de los trabajadores prohibida, en principio, por el artículo 45 TFUE.

Una vez determinada la existencia de una restricción al ejercicio de la libre circulación de trabajadores, el TJUE entró a analizar si concurría una justificación que la amparase, de suerte que ello 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).

En primer lugar, respecto a la comparabilidad entre situaciones internas y transfronterizas, el TJUE recordó 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). En el caso de autos, el Gobierno alemán alegó 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 caso de autos ya que Alemania no tiene facultad alguna para establecer tributos sobre el salario en cuestión de la Sra. Bechtel con arreglo al Convenio franco-alemán, aun cuando ésta sea un sujeto pasivo residente a efectos fiscales en ese Estado miembro. A este respecto, el TJUE trajo a colación su "jurisprudencia *Schumacker*", con arreglo a la cual, le incumbe, en principio, al Estado miembro de residencia conceder al contribuyente la totalidad de las ventajas fiscales (subjettivas) 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). 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 cuasi totalidad 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). 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.

Según el TJUE, la situación de la Sra. Bechtel no cae en este segundo supuesto sino en el primero (jurisprudencia *Schumacker*), ya que debido a la tributación conjunta de los contribuyentes, aun en el supuesto de que la Sra. Bechtel 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. Consecuentemente, el TJUE consideró que la situación de la Sra. Bechtel se encontraba

en una situación equiparable a la de un contribuyente residente que percibe sus rentas en su Estado miembro de residencia.

Una vez determinada la existencia de una situación comparable, el TJUE entró a analizar si la restricción derivada de la legislación alemana estaba o no justificada por razones imperiosas de interés general y resultaba proporcional a su objetivo.

A este respecto, el Gobierno alemán argumentó que la denegación de la deducción por razón de los gastos especiales al tratarse de ingresos exentos se justificaba 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. Así, por una parte, se argumentó 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 Sra.Bechtel como gastos especiales sin basarse en el total de la renta mundial. Por otra parte, el Gobierno alemán alegó que si la legislación del IRPF alemana 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 Sra.Bechtel 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. En este mismo orden de cosas, el referido gobierno argumenta 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 al contribuyente demandante el beneficio teórico de deducir esas cotizaciones obtiene el beneficio de que sus ingresos franceses no tributan en Alemania.

El TJUE salió al paso frente a tal defensa de la justificación de la restricción fiscal generada por la normativa alemana en combinación con el CDI con Francia. Así, en primer lugar, el Tribunal de Justicia señaló que aunque 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, tal justificación sólo resulta admisible 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). Tal reparto del poder tributario entre Estados se articula en ocasiones a través de CDIs, lo cual ha sido reconocido por el propio TJUE. Así, conforme a constante jurisprudencia del TJUE, 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 el caso de autos, el reparto de la potestad tributaria está regulado en el CDI franco-alemán, de manera que, por un lado, 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; y por otro lado, 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 Alemania están excluidos de la base imponible alemana, sin que esta regla limite las facultades de tal Estado a la hora de determinar sus tipos impositivos (método de exención con progresividad). Sin embargo, el CDI

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.

El TJUE consideró que con arreglo al CDI Alemania aceptó libremente el reparto de la potestad tributaria tal como y se desprende de las propias estipulaciones del Convenio franco-alemán, al renunciar a la facultad de gravar los salarios, como los percibidos por la Sra. Bechtel, 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. Y, por tanto, 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.

A este respecto, el TJUE enfatizó que, por una parte, el hecho de que Alemania permita la deducción de las cotizaciones por enfermedad y jubilación no cuestiona el reparto de la potestad tributaria, tal como se pactó en el Convenio franco-alemán. Al conceder la deducción de esas cotizaciones 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. Por otra parte, el Tribunal de Justicia recordó su jurisprudencia precedente con arreglo a la cual 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).

Llevada al caso esta jurisprudencia, el TJUE concluyó que 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. Y 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 Sra. Bechtel, concediéndole la deducción fiscal de las cotizaciones de que se trata, también señaló 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. El TJUE destacó, a su vez, que la normativa fiscal controvertida no establecía 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).

Respecto de la segunda causa de justificación esgrimida basada en la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario, el TJUE indicó que, 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 se 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, Kohl y Kohl-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, apartado 60).

A este respecto, el Gobierno alemán alegó, 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.

Frente a tal argumentación el TJUE señaló que no existe relación directa 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).

En la misma línea, el TJUE añadió que, dado que 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 caso de autos, se compensa mediante la exención de tributación de esos ingresos en Alemania. A juicio del TJUE, 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. Por todo ello, el TJUE declaró que 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 en concepto de gastos especiales, no puede justificarse alegando el reparto equilibrado de la potestad tributaria o la preservación de la coherencia fiscal.

### 3. Fallo

Finalmente, y sobre la base de lo anteriormente expuesto, el Tribunal de Justicia declaró 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”.**

