CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

presentadas el 20 de noviembre de 1997 *

1. El tribunal administratif de Strasbourg ha planteado, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, varias cuestiones prejudiciales en las que pide la interpretación de los artículos 6, 48 y 220 del Tratado CE para resolver los recursos planteados por el Sr. y la Sra. Gilly contra las resoluciones por las que el directeur des services fiscaux du Bas-Rhin les impuso el pago de cuotas suplementarias en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (en lo sucesivo, «IRPF») correspondiente a los años 1986, 1988, 1990, 1991, 1992 y 1993.

2. Según expone el tribunal administratif en el auto de remisión, el Sr. Gilly tiene nacionalidad francesa y trabaja como profesor en un centro público de enseñanza en Francia. Su esposa, alemana de origen y que ha adquirido la nacionalidad francesa por matrimonio, trabaja como maestra en un centro público de enseñanza en Alemania. El matrimonio reside en Francia.

3. La tributación de la Sra. Gilly en concepto del IRPF se rige por las disposiciones del Convenio de 21 de julio de 1959 entre la República Francesa y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición [1] (en lo sucesivo, «Convenio franco-alemán»), por los Protocolos adicionales a dicho Convenio, de 9 de junio de 1969 y de 28 de septiembre de 1989, así como por las disposiciones de la Instrucción 14-B-2-93 de la administración tributaria francesa, que contiene las modalidades de aplicación.

4. En el caso de autos, los rendimientos del trabajo asalariado percibidos por la Sra. Gilly, abonados por el Land de Baden-Württemberg, fueron sometidos a imposición en Alemania conforme a lo previsto en la primera frase del apartado 1 del artículo 14 del Convenio franco-alemán, por tratarse de remuneraciones públicas y tener la perceptora nacionalidad alemana.

5. Con el fin de evitar la doble imposición, mientras estuvo en vigor la redacción dada a la letra a) del artículo 20 por el Protocolo adicional de 1969, Francia no computaba los rendimientos de la Sra. Gilly en la base imponible de la pareja, si bien los tenía en cuenta para calcular el tipo aplicable a los rendimientos obtenidos en Francia. Una vez modificada la redacción de esta disposición por el Protocolo de 1989, esos rendimientos se vieron también sometidos a imposición en Francia, si bien con derecho a una deducción

1 — Convenio firmado en París el 21 de julio de 1959 entre la República Francesa y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y que establece 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.

* Lengua original: español.

por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero, consistente en el importe del impuesto francés que corresponde a esos rendimientos.

6. En sus recursos, los esposos Gilly aducen que la aplicación de las disposiciones del Convenio franco-alemán conlleva, en su caso, una tributación excesiva, injustificada y discriminatoria, incompatible con la letra c) del artículo 3 y los artículos 6, 48, 73 D y 220 del Tratado. Solicitan la nulidad de las cuotas suplementarias que les exige la administración tributaria francesa y el reconocimiento en favor de la Sra. Gilly del estatuto fiscal de trabajador fronterizo. Subsidiariamente, piden que se declare que la deducción en Francia por compensación de impuestos pagados en el extranjero debe ser igual al importe efectivo del impuesto satisfecho en Alemania y, en caso contrario, que los ingresos percibidos por la Sra. Gilly en ese país no se computen para calcular el impuesto que debe pagar el matrimonio en Francia. Reclaman, además, la devolución del impuesto indebidamente percibido.

Las cuestiones prejudiciales

7. Al considerar que la resolución de esos recursos depende de la interpretación que haya que dar a los artículos 6, 48 y 220 del Tratado, el tribunal administratif de Strasbourg suspendió el procedimiento y planteó a este Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones, a título prejudicial:

«1) [...] procede preguntar al Tribunal de Justicia si el principio de la libre circulación de los trabajadores, en la forma en que se consagra en el Tratado de Roma y en las disposiciones que lo desarrollan es conculcado por un régimen tributario, aplicable a los trabajadores fronterizos, como el establecido por el Convenio franco-alemán para evitar la doble imposición, en la medida en que éste prevé modalidades de imposición distintas para las personas retribuidas por una entidad pública y para las personas retribuidas por entidades privadas, por lo cual puede influir en el acceso a los empleos públicos o privados en función del lugar de residencia en uno u otro Estado [...]

2) [...] procede preguntar al Tribunal de Justicia, habida cuenta de la interpretación que éste haga del Tratado, acerca de la compatibilidad con el principio de libre circulación y abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad, de una norma según la cual un trabajador fronterizo que cobre una retribución de un Estado o de una persona de derecho público de dicho Estado está sujeto a imposición en dicho Estado, si bien, en el supuesto de que el trabajador fronterizo posea la nacionalidad del otro Estado sin ser al propio tiempo nacional del primer Estado, la retribución está sujeta a imposición en el Estado en el que reside el trabajador fronterizo.

3) [...] procede asimismo preguntar al Tribunal de Justicia acerca de la compatibi-

lidad con el artículo 7 del Tratado [que ha pasado a ser el artículo 6] [2] de una disposición de derecho fiscal que establece para los trabajadores fronterizos, que prestan sus servicios a personas jurídicas de derecho público y que residen en uno de los Estados miembros, un régimen tributario distinto según que sean únicamente nacionales de este Estado o que posean las dos nacionalidades.

4) [...] procede preguntar al Tribunal de Justicia si el principio de la libre circulación de los trabajadores, en la forma que resulta del Tratado, es violado por unas disposiciones fiscales que pueden influir en la elección del personal docente de los Estados firmantes de ejercer con carácter más o menos duradero su actividad en otro Estado, a la vista de las diferencias entre los regímenes fiscales de los referidos Estados en función de la duración de su actividad.

5) [...] procede preguntar al Tribunal de Justicia, por una parte, si debe considerarse que la finalidad de la eliminación de la doble imposición, a que se refiere el artículo 220 del Tratado, habida cuenta de los plazos de que disponen los Estados miembros para ponerla en vigor, tiene el carácter de una norma directamente aplicable en virtud de la cual ya no debe producirse la doble imposición, y, por otra, si el objetivo de eliminar la doble imposición, encomendado a los Estados miembros por el artículo 220, es incumplido por un convenio fiscal conforme al cual el régimen tributario aplicable a los trabajadores fronterizos de los Estados firmantes del Convenio es distinto en función de su nacionalidad y del carácter público o privado del puesto de trabajo que ocupan y si un régimen tributario que establezca una deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero, aplicable a un matrimonio residente en un Estado, que no tenga en cuenta el importe exacto del impuesto pagado en otro Estado sino tan sólo una deducción que puede ser de un importe inferior, cumple el objetivo de evitar la doble imposición encomendado a los Estados miembros.

6) [...] procede preguntar al Tribunal de Justicia si el artículo 48 debe interpretarse en el sentido de que se opone a que los nacionales de un Estado miembro, trabajadores fronterizos en otro Estado miembro, soporten mayor presión fiscal que las personas que desarrollan su actividad profesional en el Estado en el que residen, debido a un mecanismo de deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero como el previsto en el Convenio fiscal franco-alemán.»

Las disposiciones controvertidas del Convenio franco-alemán

8. El apartado 1 del artículo 13 establece, como regla general, que los rendimientos del trabajo asalariado sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se ejerce la actividad personal que genera los ingresos. Se excluyen de esta norma las denominadas retribuciones públicas.

2 — Modificado por el punto 8 del artículo G del Tratado de la Unión Europea.

9. La letra a) del apartado 5 del artículo 13, instituye una excepción a la regla anterior, al disponer que los rendimientos del trabajo asalariado de las personas que trabajan en la zona fronteriza de uno de los Estados contratantes y que tienen su domicilio permanente en la zona fronteriza del otro Estado, al que regresan normalmente cada día, sólo pueden someterse a imposición en este último.

10. El apartado 1 del artículo 14 precisa los criterios que rigen la sujeción a imposición de las retribuciones públicas. La regla general, que figura en su primera frase, consiste en que las retribuciones abonadas por uno de los Estados contratantes, por un Land o por una persona jurídica de derecho público de ese Estado a personas físicas residentes en el otro Estado, en contraprestación de servicios administrativos o militares, sólo quedarán sometidas a imposición en el primer Estado.

Esta regla contiene también su excepción, recogida en la segunda frase de ese apartado, de acuerdo con la cual, si las retribuciones se abonan a personas que poseen la nacionalidad del otro Estado sin ser a la vez ciudadanos del primer Estado, las retribuciones sólo pueden someterse a imposición en el Estado en el que residen.

11. El artículo 16 contiene una disposición específica aplicable al personal docente que se desplaza de uno a otro Estado para trabajar durante un período de tiempo limitado, en cuyo caso sigue sometido a imposición en el Estado de residencia habitual. A tenor de esta norma, los profesores o maestros que tienen establecida su residencia habitual en uno de los Estados contratantes y que, con motivo de una estancia en el otro Estado de duración limitada a, como máximo, dos años, perciban una retribución por una actividad pedagógica ejercida en una universidad, una escuela superior, una escuela o cualquier otro centro de enseñanza, sólo pueden someterse a imposición por este concepto en el primer Estado.

12. El apartado 2 del artículo 20 regula la forma de evitar la doble imposición para los residentes en Francia; en la redacción que le dio el Protocolo adicional de 9 de junio de 1969, afirmaba:

a) Sin perjuicio de lo dispuesto en las letras b) y c), quedan excluidos de la base imponible francesa los rendimientos generados en la República Federal que, por aplicación del presente Convenio, estén sometidos a imposición en este último Estado. Sin embargo, esta regla no limita el derecho que tiene Francia de tomar en cuenta los rendimientos citados a efectos de calcular el tipo aplicable.

A partir de la entrada en vigor del Protocolo adicional, firmado el 28 de septiembre de 1989, el texto aplicable para evitar la doble imposición de los residentes en Francia es el que sigue:

a) Los beneficios y otros rendimientos positivos obtenidos en la República Federal, sometidos a imposición en ese Estado conforme a las disposiciones del presente Convenio, están igualmente sometidos a imposición en Francia cuando el perceptor reside en Francia. El impuesto alemán no es deducible para el cálculo de la base imponible en Francia. Sin embargo, el beneficiario tiene derecho a una deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero (crédit d'impôt) imputable al impuesto francés en cuya base se incluyan esos rendimientos. Dicha deducción es igual:

(...)

cc) para todos los demás rendimientos, al importe del impuesto francés correspondiente a esos rendimientos. Esta disposición se aplica, en particular, a los rendimientos comprendidos (...), en los apartados 1 y 2 del artículo 13 y en el artículo 14.

13. El apartado 1 del artículo 21 establece la igualdad de trato entre contribuyentes, a tenor del cual, los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto ni obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que los impuestos u obligaciones relativas a los mismos a los que estén o puedan ser sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en igual situación.

La legislación comunitaria

14. Las disposiciones cuya interpretación solicita el juez nacional, pertenecientes todas al Tratado CE, tienen el siguiente tenor:

«Artículo 6

En el ámbito de aplicación del presente Tratado, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en el mismo, se prohibirá toda discriminación por razón de la nacionalidad.

[...]»

«Artículo 48

[...]

2. La libre circulación [de los trabajadores dentro de la Comunidad] supondrá la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo.

[...]»

«Artículo 220

Los Estados miembros entablarán, en tanto sea necesario, negociaciones entre sí, a fin de asegurar en favor de sus nacionales:

[...]

— la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad;

[...]»

15. Por otra parte, el artículo 7 del Reglamento (CEE) nº 1612/68 [3] (en lo sucesivo, «Reglamento nº 1612/68»), dispone:

«1. En el territorio de otros Estados miembros y por razón de la nacionalidad, el trabajador nacional de un Estado miembro no podrá ser tratado de forma diferente que los trabajadores nacionales, en cuanto se refiere a las condiciones en empleo y de trabajo, especialmente en materia de retribución, de despido y de reintegración profesional o de nuevo empleo, si hubiera quedado en situación de desempleo.

2. Se beneficiará de las mismas ventajas sociales y fiscales que los trabajadores nacionales.

[...]»

Las diferentes posiciones sostenidas en el proceso prejudicial

16. Han presentado observaciones escritas, dentro del plazo establecido al efecto por el artículo 20 del Estatuto (CE) del Tribunal de Justicia, los demandantes en el litigio principal, los Gobiernos de Bélgica, de Dinamarca, de Alemania, de Francia, de Italia, de Finlandia, de Suecia y del Reino Unido, y la Comisión. En el acto de la vista comparecieron, además de los demandantes en el litigio principal, los representantes de los Gobiernos de Dinamarca, de Francia, de Italia, de los Países Bajos y del Reino Unido, y la Comisión.

3 — Reglamento (CEE) nº 1612/68 del Consejo, de 15 de octubre de 1968, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad (DO L 257, p. 2; EE 05/01, p. 77).

17. Los demandantes califican la situación fiscal de la Sra. Gilly de discriminatoria por tres motivos: en primer lugar, porque el apartado 1 del artículo 14 del Convenio franco-alemán establece un trato distinto en función de la nacionalidad del sujeto pasivo, en la medida en que de ella depende el que los rendimientos del trabajo asalariado abonados por un ente público estén sujetos a imposición en el Estado que los abona o en el Estado de residencia; en segundo lugar, porque esta misma disposición introduce una diferencia entre los trabajadores fronterizos según que estén empleados en el sector público o en el sector privado; en tercer lugar, porque el artículo 16 del Convenio franco-alemán diferencia entre el personal docente residente en Francia según que se desplace a Alemania para enseñar durante un período inferior o superior a dos años.

Además, afirman que la Sra. Gilly está sometida a doble imposición en la medida en que, por aplicación del Convenio franco-alemán, sus rendimientos del trabajo asalariado están sujetos a tributación tanto en Alemania, Estado en el que es considerada contribuyente soltera y sin hijos —cuando, en realidad, está casada y tiene dos hijos a cargo—, como en Francia, Estado en el que los rendimientos que ha obtenido en Alemania se computan junto a los de su esposo para calcular la renta total de la unidad familiar y someterla a imposición. Añaden, a este respecto, que la deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero, que el Convenio prevé para los rendimientos del trabajo asalariado, lo único que consigue es reducir un poco la doble imposición, sin eliminarla.

18. Todos los Estados miembros que han presentado observaciones coinciden en subrayar que las disposiciones del Convenio franco-alemán que los recurrentes en el litigio principal consideran discriminatorias y contrarias al artículo 48 del Tratado son, en realidad, perfectamente compatibles con él y afirman que el artículo 220 carece de efecto directo.

19. Concretamente, respecto al artículo 48, aseguran que no se opone a que dos Estados miembros apliquen, con el fin de eliminar la doble imposición sobre los rendimientos del trabajo asalariado, en favor de las personas que residen en uno de ellos y ejercen una actividad remunerada en el otro, criterios de sujeción distintos según que los sujetos pasivos estén empleados en el sector público o en el sector privado; ni a que esos Estados apliquen, con la misma finalidad, a los empleados del sector público de uno de ellos, criterios de sujeción distintos según que el sujeto pasivo tenga o no la nacionalidad de ese Estado, o según que el personal docente que reside en uno de ellos se desplace al otro para trabajar por una duración que exceda o no los dos años.

El artículo 48 tampoco se opone a que, en el marco de un convenio entre dos Estados miembros destinado a eliminar entre ellos la doble imposición, el Estado en el que reside el sujeto pasivo grave la totalidad de sus rendimientos, incluso los generados en el otro Estado miembro, concediéndole, por lo que se refiere a estos últimos, una deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero igual al importe del impuesto nacional que corresponde a esos rendimientos.

Varios de esos Estados apuntan que el problema al que se enfrentan los recurrentes en el litigio principal no viene ocasionado por un trato discriminatorio aplicado por la legislación tributaria francesa, sino por la diferencia en los tipos de gravamen del impuesto entre ambos Estados, que en Alemania son más elevados que en Francia. Algunos de ellos ponen sobre aviso al Tribunal de Justicia sobre las repercusiones que tendría una sentencia que interpretara que el artículo 48 se opone a las disposiciones controvertidas del Convenio franco-alemán, ya que todas ellas siguen el modelo de convenio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (en lo sucesivo, «OCDE») para evitar la doble imposición, en el que se basa la mayor parte de los convenios bilaterales firmados por los Estados miembros entre sí.

Por lo que se refiere al artículo 220, opinan que se trata de una norma que carece de efecto directo, ya que no es suficientemente clara e incondicional y no concede a los particulares el derecho a que se suprima cualquier doble imposición en el seno de la Comunidad.

20. La Comisión efectúa, en primer lugar, un examen detallado de las consecuencias que produce, en la situación fiscal de los esposos Gilly, la aplicación del Convenio franco-alemán:

En Francia, país en el que residen, la totalidad de la renta de la pareja como unidad familiar es sometida al IRPF, independientemente del lugar en que se haya generado, con aplicación de la escala de tipos de gravamen y de la progresividad del impuesto francés, sin que los cónyuges puedan optar por tributar de forma individual. A la hora de reconocer desgravaciones y deducciones familiares, se toma en consideración la base imponible en Francia, es decir, la totalidad de la renta obtenida por la pareja. En el caso concreto, dado que la renta generada en Francia es inferior a la mitad de la renta total —los rendimientos obtenidos por el Sr. Gilly representan un 45 %—, éste acaba pagando en concepto de IRPF más que si tributara individualmente.

En Alemania, la Sra. Gilly, cuyos rendimientos representan aproximadamente el 55 % de la renta total de la pareja, no tiene derecho a beneficiarse del baremo preferente para las parejas casadas, denominado «Splittingtarif», [4] y se la considera, de oficio, como soltera, dado que su esposo no reside en Alemania. En su caso, la aplicación del baremo preferente hubiera supuesto una disminución de su obligación tributaria en ese Estado, al representar sus rendimientos más de la mitad de la renta total de la pareja.

Sobre la base de este examen, la Comisión considera que, en Alemania, la tributación de la Sra. Gilly debería efectuarse teniendo en

4 — El «splitting» consiste en sumar la renta global de los cónyuges para imputarla ficticiamente a cada uno de ellos al 50 %. Si los rendimientos de uno de los cónyuges son más elevados que los del otro, este sistema nivela la base imponible y atenúa la progresividad del baremo del impuesto.

cuenta su estado civil, lo que implicaría que se computaran los ingresos que su esposo obtiene en Francia. De esta forma, sí existiría coherencia en cada uno de los Estados en lo que se refiere a la aplicación de la escala de progresividad de su impuesto.

21. A continuación, la Comisión analiza la disposición contenida en el inciso cc) de la letra a) del apartado 2 del artículo 20 del Convenio franco-alemán en relación con el artículo 220 del Tratado. A este respecto, afirma que el artículo 220 impone a los Estados miembros una obligación de comportamiento y no de resultado, que se refiere al deber de iniciar negociaciones, cuando sea necesario, y que los convenios fiscales bilaterales concluidos con el propósito de eliminar la doble imposición responden al objetivo que persigue dicho artículo. Apunta que, en su opinión, el mecanismo establecido por el Convenio franco-alemán evita que haya doble imposición y que el derecho comunitario no se opone a que los esposos Gilly se vean sometidos a una presión fiscal más elevada, en la medida en que se deba al tipo de gravamen más elevado del impuesto en Alemania.

22. Termina su razonamiento afirmando que la aplicación de la ley francesa a la totalidad de la renta de la pareja, por una parte, y la aplicación de la ley alemana a los rendimientos de la Sra. Gilly en Alemania, por otra parte, por las consecuencias que se derivan respecto a la toma en consideración de su situación familiar, constituyen un obstáculo incompatible con los principios que rigen la libre circulación de los trabajadores.

Observaciones preliminares

23. Antes de iniciar el análisis de las cuestiones prejudiciales planteadas por el tribunal administratif de Strasbourg, estimo necesario tomar posición, con carácter previo, acerca de:

a) La competencia de este Tribunal, en el marco del procedimiento establecido por el artículo 177, para pronunciarse sobre la compatibilidad del Convenio franco-alemán con el derecho comunitario.

b) La admisibilidad de la cuarta cuestión prejudicial, por la que el órgano jurisdiccional de remisión pregunta si el principio de libre circulación de los trabajadores, en la forma que resulta del Tratado, es violado por unas disposiciones fiscales que pueden influir en la elección, por parte del personal docente de los Estados firmantes, de ejercer, con carácter más o menos duradero, su actividad en otro Estado.

c) Las disposiciones comunitarias aplicables al litigio principal relativas a la prohibición de discriminación por razón de la nacionalidad en el ámbito de la libre circulación de los trabajadores.

24. Procederé en este mismo orden.

A — *La competencia del Tribunal de Justicia para pronunciarse, en el marco del procedimiento del artículo 177 del Tratado, sobre la compatibilidad del Convenio franco-alemán con el derecho comunitario*

25. A este respecto, opino que, de la misma manera que no le corresponde al Tribunal de Justicia, en el marco de ese procedimiento, pronunciarse sobre la compatibilidad de normas de derecho interno con disposiciones de derecho comunitario, [5] tampoco le corresponderá pronunciarse sobre la compatibilidad con el derecho comunitario de normas contenidas en un tratado internacional concluido entre dos Estados miembros para evitar la doble imposición.

Además, tratándose de un convenio bilateral concluido en una materia como es la fiscalidad directa, substraída a la competencia de la Comunidad, cuya regulación corresponde en exclusiva a los Estados miembros, no podría, ni siquiera, entrar a interpretarlo.

Ahora bien, la normativa que rige el derecho de libre circulación de los trabajadores está comprendida dentro del ámbito del derecho comunitario, y el litigio principal enfrenta a la administración tributaria de uno de los Estados miembros y a un nacional comunitario, que ha ejercido su derecho de libre circulación y que se considera discriminado por la aplicación de las normas de un convenio bilateral para evitar la doble imposición. En estas circunstancias, sí puede el Tribunal de Justicia proporcionar al órgano jurisdiccional nacional todos los elementos de interpretación pertenecientes al ámbito del derecho comunitario que le permitan resolver el litigio principal. [6]

Esta es la razón que me induce a proponer al Tribunal una reformulación de las cuestiones prejudiciales.

B — *La admisibilidad de la cuarta cuestión prejudicial, por la que el juez pregunta si el artículo 48 se opone a una norma como la contenida en el artículo 16 del Convenio franco-alemán*

26. A tenor de esta disposición, los profesores o maestros que tienen establecida su residencia habitual en uno de los Estados contratantes y que, con motivo de una estancia de duración limitada a, como máximo, dos años en el otro Estado, perciban una retribución por una actividad pedagógica ejercida en una universidad, una escuela superior, una escuela o cualquier otro centro de enseñanza están sometidos a imposición por este concepto, únicamente en el primer Estado.

5 — Sentencia de 16 de enero de 1997, USSL nº 47 di Biella (C-134/95, Rec. p. I-195), apartado 17.

6 — Sentencia de 27 de septiembre de 1988, Matteucci (238/87, Rec. p. 5589), apartado 14

Los esposos Gilly consideran que esta norma establece una discriminación en materia fiscal entre profesionales de la enseñanza, contraria a la libre circulación entre Francia y Alemania, ya que el personal docente residente en uno de los Estados, que enseña en el otro por un período de tiempo limitado, al disfrutar del estatuto de trabajador fronterizo sin hallarse sometido a la obligación de residencia ni de actividad en la zona fronteriza, soporta una presión fiscal menos elevada que la que recae sobre el personal docente que, como la Sra. Gilly, reside en Francia y ha decidido ejercer su profesión durante más de dos años en Alemania.

27. En mi opinión, lo que pretenden los demandantes en el litigio principal al avanzar este argumento, del que se hace eco el juez nacional en el auto de remisión, indicando que esa disposición fiscal puede influir en la elección, por parte del personal docente de los Estados contratantes, de ejercer con carácter más o menos duradero su actividad en otro Estado, es no tanto apoyar una u otra interpretación del principio de libre circulación de los trabajadores en la Comunidad, como conseguir una condena del artículo 16 del Convenio franco-alemán por parte de este Tribunal de Justicia, que a ellos no se les ha aplicado.

28. En efecto, no se desprende del auto de remisión que los esposos Gilly se hayan encontrado en la situación regulada en ese artículo: según indica el juez nacional, el Sr. Gilly es profesor de un centro público de enseñanza en Francia y no consta que haya enseñado en Alemania por un período inferior ni superior a dos años. Su esposa es maestra en un centro público de enseñanza en Alemania, empleo que ha ejercido de forma continuada durante más de dos años y tampoco consta que, con anterioridad, hubiera enseñado en Francia por un período inferior a dos años, siendo residente en Alemania. En el acto de la vista, y en respuesta a mi pregunta, los demandantes en el litigio principal confirmaron estos extremos.

29. Existe una jurisprudencia bien consolidada respecto al papel que tienen atribuido, respectivamente, los jueces nacionales y el Tribunal de Justicia en el marco del procedimiento de cooperación previsto en el artículo 177 del Tratado. De acuerdo con esta jurisprudencia, el juez nacional, que es el único en tener un conocimiento directo de los hechos del asunto, es el mejor situado para, a la vista de las particularidades del caso concreto, apreciar tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder emitir su fallo, como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia, [7] mientras que a éste le corresponde, con el fin de verificar su propia competencia, examinar las condiciones en las que el juez nacional le plantea la cuestión prejudicial. El espíritu de colaboración que debe presidir el funcionamiento del mecanismo prejudicial implica, asimismo, que, por su parte, el juez nacional guarde consideración para la función confiada al Tribunal, que es la de contribuir a la administración de la justicia en los Estados miembros y no la de formular opiniones consultivas sobre cuestiones generales o hipotéticas. [8]

7 — Sentencias de 29 de noviembre de 1978, Pigs Marketing Board (83/78, Rec. p. 2347), apartado 25; de 28 de noviembre de 1991, Durighello (C-186/90, Rec. p. I-5773), apartado 8, y de 16 de julio de 1992, Lourenço Dias (C-343/90, Rec. p. I-4673), apartado 15.

8 — Sentencias de 3 de febrero de 1983, Robards (149/82, Rec. p. 171), apartado 19, y Lourenço Dias, citada en la nota 7 *supra*, apartado 17.

30. En consideración a esta función, el Tribunal de Justicia ha estimado que no podía pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional, cuando la interpretación o el examen de la validez de una norma comunitaria solicitados no tengan relación alguna con la realidad o el objeto del litigio principal, [9] o cuando se le ha pedido que resolviera sobre un problema de naturaleza hipotética sin disponer de los elementos de hecho o de derecho necesarios para responder de manera útil. [10]

El Tribunal ha interpretado que «[...] no es competente para responder a cuestiones de interpretación que se le planteen en el marco de artificios procesales utilizados por las partes con el objeto de que [...] se pronuncie sobre ciertos problemas de derecho comunitario que no obedecen a una necesidad objetiva inherente a la solución de un litigio [...]». [11]

A este respecto, ha añadido que es indispensable que el órgano jurisdiccional nacional explique las razones por las que considera que una respuesta a sus cuestiones resulta necesaria para resolver el litigio, a fin de poder verificar si la interpretación del derecho comunitario que se le pide guarda relación con la realidad y el objeto del litigio principal. Si resulta que la cuestión planteada no es pertinente para resolver dicho litigio, el Tribunal de Justicia deberá declarar el sobreseimiento. [12]

31. A la luz de esta jurisprudencia, y, dado que no consta que alguno de los demandantes en el litigio pendiente ante el órgano jurisdiccional nacional se haya encontrado en la situación regulada por el artículo 16 del Convenio franco-alemán —ya que ni uno ni otro han trabajado por un período inferior a dos años en el Estado contratante distinto a aquel en el que residen—, entiendo que una respuesta del Tribunal interpretando el derecho comunitario aplicable a la libre circulación de los trabajadores en la Comunidad no resultaría de utilidad al juez nacional para resolver el litigio del que conoce. Por esta razón, propongo al Tribunal de Justicia que declare la inadmisibilidad de la cuarta cuestión prejudicial.

C — *La prohibición de discriminación por razón de la nacionalidad en el ámbito de la libre circulación de los trabajadores*

32. El órgano jurisdiccional nacional pide la interpretación del artículo 6 del Tratado, que prohíbe toda discriminación por razón de la nacionalidad. Debo recordar, a este respecto, que existe una jurisprudencia consolidada del Tribunal, con arreglo a la cual este precepto está destinado a aplicarse de manera independiente sólo en situaciones reguladas por el derecho comunitario para las que el Tratado

9 — Sentencias de 16 de junio de 1981, Salonia (126/80, Rec. p. 1563), apartado 6; Durighello, citada en la nota 7 *supra*, apartado 9; de 28 de marzo de 1996, Ruiz Bernáldez (C-129/94, Rec. p. I-1829), apartado 7, y de 12 de diciembre de 1996, Kontogeorgas (C-104/95, Rec. p. I-6643), apartado 11.

10 — Sentencia de 16 de julio de 1992, Meilicke (C-83/91, Rec. p. I-4871), apartados 32 y 33.

11 — Sentencia de 16 de diciembre de 1981, Foglia (244/80, Rec. p. 3045), apartado 18.

12 — Sentencia Lourenço Dias, citada en la nota 7 *supra*, apartados 19 y 20.

no prevea normas específicas contra la discriminación. [13]

Ahora bien, en el ámbito de la libre circulación de los trabajadores, el principio de igualdad de trato ha sido aplicado y concretado por el apartado 2 del artículo 48 del Tratado, que establece la abolición de toda discriminación con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo. Además, el artículo 7 del Reglamento nº 1612/68, que dispone que en el territorio de otros Estados miembros el trabajador nacional de un Estado miembro se beneficiará de las mismas ventajas sociales y fiscales que los trabajadores nacionales, constituye la expresión concreta del principio general de no discriminación de los trabajadores por medido de medidas fiscales.

Resulta, por lo tanto, innecesario, en este caso, acudir al artículo 6 del Tratado para dar respuesta a las cuestiones prejudiciales planteadas por el tribunal administratif de Strasbourg.

Reformulación y análisis de las cuestiones prejudiciales planteadas

33. En lo que a las restantes cuestiones planteadas se refiere, deduzco de la exposición que lleva a cabo el juez nacional en el auto de remisión que, al acudir al Tribunal de Justicia con arreglo al artículo 177, pretende que se le aclare:

1) En primer lugar, si el artículo 220 del Tratado es directamente aplicable.

2) En segundo lugar, si el artículo 48 del Tratado y el apartado 2 del artículo 7 del Reglamento nº 1612/68, se oponen a lo dispuesto en los apartados 1 y 5 del artículo 13 y en el artículo 14 del Convenio franco-alemán, en la medida en que fijan criterios de sujeción a imposición de los rendimientos del trabajo asalariado en uno u otro de los Estados:

— en función del lugar en que se ejerza la actividad;

— en función de que el trabajador cumpla las condiciones para ser considerado fronterizo a los efectos del Convenio;

— en función de que el trabajador perciba retribuciones públicas y, en este último caso, dependiendo de que el trabajador tenga la nacionalidad del Estado distinto al que abona el salario, sin tener a la vez la nacionalidad de éste.

13 — Sentencias de 23 de febrero de 1994, Scholz (C-419/92, Rec. p. I-505), apartado 6, y de 29 de febrero de 1996, Skanavi y Chryssanthakopoulos (C-193/94, Rec. p. I-929), apartado 20.

3) En tercer lugar, si los artículos 48 y 220 del Tratado y el apartado 2 del artículo 7 del Reglamento nº 1612/68 se oponen a lo dispuesto en el inciso cc) de la letra a) del apartado 2 del artículo 20 del Convenio franco-alemán en la medida en que esta norma establece, a los efectos de evitar que los residentes en uno de los Estados contratantes se vean sometidos a doble imposición por los rendimientos del trabajo asalariado gravados en el otro Estado, un mecanismo consistente en conceder una deducción por el importe del impuesto nacional que corresponda a esos rendimientos, independientemente del importe del impuesto pagado en el otro Estado, que, en determinadas circunstancias, puede dar lugar a que el sujeto pasivo satisfaga una cantidad más elevada en concepto de IRPF que la que habría debido pagar si dichos rendimientos se hubieran generado en el Estado de residencia, o más elevada que la que habría debido pagar si, habiéndose generado esos rendimientos en el otro Estado contratante, hubieran quedado sometidos a imposición únicamente en el Estado de residencia.

La primera cuestión: el posible efecto directo de la disposición contenida en el segundo guión del artículo 220 del Tratado

34. Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional nacional se interesa por la aplicabilidad directa de esta disposición, que establece que los Estados miembros entablarán, en tanto sea necesario, negociaciones entre sí, a fin de asegurar en favor de sus nacionales, la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad.

Creo que de la misma redacción de esta norma ya se desprende que no es lo suficientemente precisa e incondicional como para que se pueda predicar su efecto directo y que, por esa razón, no puede engendrar en favor de los particulares derechos que los órganos jurisdiccionales nacionales deban salvaguardar. Estoy de acuerdo con la Comisión cuando afirma que el segundo guión del artículo 220 del Tratado impone a los Estados miembros una obligación de comportamiento y no de resultado, que se refiere a la obligación de iniciar negociaciones en la medida necesaria.

35. Considero aplicable al segundo guión del artículo 220, la jurisprudencia sentada por el Tribunal respecto al primer guión, que impone a los Estados miembros la obligación de entablar, en tanto sea necesario, negociaciones entre sí, a fin de asegurar en favor de sus nacionales, la protección de las personas, así como el disfrute y la tutela de los derechos, en las condiciones reconocidas por cada Estado a sus propios nacionales. A este respecto, el Tribunal ha afirmado que el artículo 220 no tiene como finalidad establecer una norma jurídica operativa como tal, sino que se limita a trazar el marco de una negociación que los Estados miembros iniciarán entre ellos, en la medida necesaria. [14]

Además, tal y como está formulada la disposición, no se trata de una obligación absoluta, sino que deja a los Estados miembros un amplio margen de apreciación a la hora de decidir si resulta necesario entablar negociaciones. En uso de ese margen de apreciación,

14 — Sentencia de 11 de julio de 1985, Mutsch (137/84, Rec. p. 2681), apartado 11.

Francia y Alemania firmaron, ya en 1959, este Convenio para evitar la doble imposición, que derogó el de 1934 que tenía la misma finalidad, y lo han ido modificando mediante protocolos adicionales sucesivos en 1969 y en 1989. Al firmar este Convenio de doble imposición, Francia y Alemania se han distribuido la potestad tributaria para gravar las rentas obtenidas por sus residentes respectivos, generadas en, o satisfechas por, el otro Estado contratante.

La segunda cuestión: la igualdad de trato de los trabajadores en materia fiscal y las disposiciones del Convenio franco-alemán que establecen los criterios de sujeción al impuesto de los rendimientos del trabajo asalariado

36. Para dar respuesta a esta cuestión, debo examinar con cierto detalle los apartados 1 y 5 del artículo 13 y el artículo 14 del Convenio franco-alemán, que establecen los criterios de sujeción al impuesto de los rendimientos del trabajo asalariado, susceptibles de afectar, directa o indirectamente, la situación fiscal de la Sra. Gilly y, por extensión, la de los integrantes de su unidad familiar en la medida en que, al residir en Francia, por aplicación del derecho fiscal francés, se les computan globalmente todos sus rendimientos, sin posibilidad de tributar de forma separada.

37. El juez *a quo*, al plantear las cuestiones prejudiciales, parece dar por sentado que hay que reconocer a la Sra. Gilly el estatuto de trabajador fronterizo, debido a que su domicilio se encuentra situado en la zona fronteriza francesa y su lugar de trabajo en la zona fronteriza alemana.

El concepto de trabajador fronterizo viene definido en la letra a) del apartado 5 del artículo 13, como la persona que trabaja en la zona fronteriza de uno de los Estados contratantes y que reside en la zona fronteriza del otro Estado contratante al que regresa, normalmente, cada día. El concepto de zona fronteriza se encuentra en las letras b) y c) del mismo apartado.

En virtud de lo dispuesto en la citada letra a), la retribución que el trabajador fronterizo obtiene en el Estado de empleo sólo está sometida a imposición en el Estado en el que reside. La Sra. Gilly solicita el reconocimiento del estatuto fiscal de trabajador fronterizo; de esta forma, su salario no se vería sometido a imposición en Alemania, sino en Francia, país en el que los tipos de gravamen son menos elevados.

38. Ahora bien, al efectuar una interpretación sistemática de las normas controvertidas del Convenio, observo que existe, por una parte, la regla general del apartado 1 del artículo 13, aplicable a los rendimientos del trabajo asalariado, sujetos a imposición en el Estado en el que se ejerce la actividad, y que el sometimiento a imposición del salario de los trabajadores fronterizos únicamente en el

Estado en el que residen constituye una excepción a esa regla general.

Por otra parte, el apartado 1 del artículo 14 del Convenio establece una *lex specialis,* aplicable a las denominadas retribuciones públicas, que son las abonadas por un Estado, una de sus administraciones territoriales o una entidad pública. Esta *lex specialis,* consta, a su vez, de una regla general y de una excepción. La regla general se enuncia en la primera frase de dicho apartado y consiste en que, si el empleador es una persona de derecho público y el trabajador reside en el otro Estado, las retribuciones y las pensiones de jubilación abonadas en contraprestación de servicios administrativos o militares quedan sujetas a imposición en el Estado que las abona. La excepción se encuentra en la segunda frase, que dispone que la regla anterior no se aplica si las retribuciones se abonan a personas que poseen la nacionalidad del otro Estado, sin tener a la vez la nacionalidad del primero, en cuyo caso esas retribuciones sólo son sometidas a imposición en el Estado en el que residen.

A título de ejemplo, la retribución abonada por el Estado alemán a un residente en Francia, está sometida a imposición en Alemania. Si, en este mismo supuesto, el beneficiario tiene la nacionalidad francesa, la retribución estará sometida a imposición en Francia. Si, como es el caso de la Sra. Gilly, posee ambas, prevalece la potestad del Estado que abona la retribución para someterla a imposición.

39. El reconocimiento de un criterio de sujeción al impuesto de los rendimientos del trabajo asalariado de los trabajadores fronterizos, distinto del que se aplica al resto de los trabajadores asalariados y a los empleados del Estado y asimilados no es una obligación que el derecho comunitario imponga a los Estados miembros ni se trata, tampoco, de una costumbre generalizada entre ellos a la hora de concluir convenios bilaterales para evitar la doble imposición. [15] Además, un estudio comparativo reciente de los convenios fiscales bilaterales concluidos por Francia muestra que, cuando existen cláusulas que establecen un régimen de sujeción específico para los trabajadores fronterizos, la sujeción de la retribución al impuesto no se resuelve en favor del Estado de residencia del trabajador en todos los casos. [16]

40. El derecho comunitario tampoco prohíbe a los Estados miembros establecer normas aplicables a los trabajadores fronterizos distintas de las que se aplican tanto a los

15 — De acuerdo con los datos que figuran en el informe presentado a la Asamblea Nacional francesa por el diputado Sr. D. Jacquat, en nombre de la Comisión de asuntos culturales, de familia y sociales, sobre los trabajadores fronterizos, el 22 de enero de 1997 (*Rapport d'information n°* 3307), con la excepción de Grecia, que no tiene fronteras comunes con otros Estados miembros, y Francia, únicamente seis, de los convenios concluidos entre el resto de los Estados miembros, contienen cláusulas relativas a las retribuciones de los trabajadores fronterizos. Se trata de los convenios entre Alemania y Bélgica, de 11 de abril de 1967; Alemania y Austria, de 4 de octubre de 1954; Austria e Italia, de 29 de junio de 1981; España y Portugal, de 26 de octubre de 1993; Suecia y Dinamarca, de 16 de noviembre de 1973; y, Suecia y Finlandia, de 27 de junio de 1993.

16 — *Ibidem,* p. 31. De los convenios fiscales bilaterales concluidos por Francia, únicamente cinco contienen cláusulas especiales aplicables a los trabajadores fronterizos. Se trata de los convenios concluidos con Alemania, Bélgica, España, Italia y Suiza. En los cuatro primeros se prevé que el salario queda sometido a imposición en el Estado de residencia, mientras que, en el caso de Suiza, para el Cantón de Ginebra, con el que no hay definida zona fronteriza, los salarios se someten a imposición en el lugar en el que se ejerce la actividad y, para el resto de los Cantones, en el lugar de residencia.

trabajadores en general, como a los empleados de una administración pública y asimilados, siempre que ello no suponga una discriminación de los trabajadores nacionales de los otros Estados miembros respecto de los nacionales. Además, el propio derecho comunitario no es extraño a esta práctica.

Por ejemplo, en el Reglamento (CEE) nº 1408/71, [17] adoptado por el Consejo para dar cumplimiento a la obligación que le impone el artículo 51 del Tratado, los trabajadores en general están, salvo algunas excepciones, sometidos a la legislación de seguridad social del Estado en el que ejercen su actividad, mientras que los funcionarios y el personal asimilado están sometidos a la legislación de seguridad social del Estado del que dependa la administración que les ocupa. Para los trabajadores fronterizos se ha previsto todo un elenco de disposiciones específicas en capítulos tales como el seguro de enfermedad, accidentes de trabajo y enfermedades profesionales, desempleo y prestaciones familiares.

41. El reconocimiento de un criterio especial de sujeción a imposición, aplicable a las retribuciones públicas, figura en el artículo 19 del Modelo de Convenio Fiscal relativo a la Renta y al Patrimonio, preparado por la OCDE, en su versión de 1992 (en lo sucesivo, «Modelo»), en el que se inspiran los convenios bilaterales para evitar la doble imposición, concluidos entre Estados miembros. [18]

Los Estados miembros que han presentado observaciones escritas en este procedimiento afirman que se trata de una disposición que se basa en las reglas de la cortesía internacional y del respeto mutuo de la soberanía de cada Estado. En los comentarios al artículo 19 del Modelo, se indica que el principio según el cual se concede, al Estado que abona las retribuciones, un derecho exclusivo de someterlas a imposición figura en un número tan elevado de convenios en vigor entre Estados miembros de la OCDE, que se ha convertido en un principio aceptado internacionalmente. Respecto a la excepción, añaden estos comentarios que tiene su origen en el Convenio de Viena sobre relaciones diplomáticas, de 18 de abril de 1961 y en el Convenio de Viena sobre relaciones consulares, de 24 de abril de 1961, en virtud de los cuales, el Estado anfitrión está autorizado a someter a imposición las retribuciones abonadas a cierta categoría de personal de las representaciones diplomáticas y consulares extranjeras que tiene su residencia permanente en ese Estado o que ostenta su nacionalidad.

42. Es un hecho no controvertido que, en su estado actual, el derecho comunitario no

17 — Reglamento (CEE) nº 1408/71 del Consejo, de 14 de junio de 1971, relativo a la aplicación de los regímenes de seguridad social a los trabajadores por cuenta ajena, a los trabajadores por cuenta propia y a los miembros de sus familias que se desplazan dentro de la Comunidad, en la versión modificada y actualizada por el Reglamento (CEE) nº 2001/83 del Consejo, de 2 de junio de 1983 (DO L 230, p. 6; EE 05/03, p. 53).

18 — Como ejemplo reciente puedo citar que el artículo 19 del Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995, (BOE nº 140, de 12 de junio de 1997) contiene el mismo criterio de sujeción de las retribuciones públicas que figura en el artículo 14 del Convenio franco-alemán que estoy examinando.

regula la fiscalidad directa. Las disposiciones fiscales que contiene el Tratado CE, que figuran en los artículos 95 a 99, se ocupan exclusivamente de la fiscalidad indirecta. En el derecho derivado, pocas son las medidas legislativas comunitarias en materia de fiscalidad directa, aplicables a las personas físicas, que han visto hasta ahora la luz. De ellas, la única que tiene carácter obligatorio es la Directiva 77/799/CEE. [19] Las otras se limitan a una propuesta de directiva presentada por la Comisión al Consejo el 21 de diciembre de 1979 [20] y a la Recomendación 94/79/CE. [21]

43. La fiscalidad directa sigue siendo, por tanto, una competencia reservada a los Estados miembros, y así lo ha venido reconociendo el Tribunal de Justicia en las sentencias dictadas hasta la fecha en esta materia. Sin embargo, esa competencia deben ejercerla respetando el derecho comunitario, absteniéndose de toda discriminación manifiesta o encubierta basada en la nacionalidad. [22] En el asunto que estoy examinando, se trata de averiguar si, al concluir el Convenio, los Estados miembros han ejercido esa competencia respetando el derecho comunitario y, concretamente, las disposiciones que rigen la libre circulación de los trabajadores en la Comunidad.

44. Mediante la firma de un convenio bilateral para evitar la doble imposición, los dos Estados implicados se ponen de acuerdo para limitar su soberanía fiscal, renunciando a una parte de ella. No es extraño que, al repartirse la potestad para someter a tributación los rendimientos que sus residentes respectivos obtienen mediante el ejercicio de una actividad por cuenta ajena en el territorio del otro Estado, acudan a criterios como los que figuran en los apartados 1 y 5 del artículo 13 y en el artículo 14 del Convenio franco-alemán, a saber, el lugar de ejercicio de la actividad, el cumplimiento de las condiciones necesarias para ser considerado trabajador fronterizo, la naturaleza pública del empleador y, en este último caso, la posesión de la nacionalidad de uno u otro de los Estados. Tampoco hay tantas posibilidades de acudir a otros.

Estos criterios, cuya única finalidad reside en fijar la potestad tributaria para gravar ciertas rentas, resultan, desde mi punto de vista, neutros en lo que a la libre circulación de trabajadores se refiere, ya que no establecen, en esos dos Estados miembros, un trato menos favorable, ni diferenciado de los trabajadores de los otros Estados miembros respecto del dispensado, en materia tributaria, a sus propios nacionales que se hallen en la misma situación.

19 — Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1997, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94).

20 — Propuesta de directiva del Consejo relativa a la armonización de las disposiciones que regulan el impuesto sobre la renta en relación con la circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad (DO 1980, C 21, p. 6).

21 — Recomendación 94/79/CE de la Comisión, de 21 de diciembre de 1993, relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto de aquel en el que residen (DO 1994, L 39, p. 22).

22 — Sentencias de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia (270/83, Rec. p. 273), apartado 24; de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), apartado 21; de 11 de agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, Rec. p. I-2493), apartado 16; de 27 de junio de 1996, Asscher (C-107/94, Rec. p. I-3089), apartado 36; y, de 15 de mayo de 1997, Futura Participations y Singer (C-250/95, Rec. p. I-2471), apartado 19.

45. En efecto, no puede tacharse de discriminatorio establecer que la retribución de un trabajador asalariado quedará sujeta a imposición en el Estado en el que ejerce la actividad ni en el Estado en el que reside, ni por el Estado que le paga una retribución, ni siquiera cuando, a la hora de dirimir, tratándose de una retribución pública, cuál de los dos Estados va a someterla a imposición, se recurre, en último termino, al criterio de la nacionalidad del beneficiario ya que, a estos efectos, resulta tan neutro como los anteriores. En el estadio en el que se aplican los criterios de sujeción, no se trata más que de decidir, en cada caso, cuál de los dos Estados va a gravar los rendimientos. A continuación, el Estado en el que resida el sujeto pasivo, al que corresponderá gravar sus rendimientos globales aplicará el mecanismo jurídico pactado con el otro para evitar que, al calcular la deuda tributaria de acuerdo con su ley fiscal propia, los rendimientos del trabajo asalariado que ya han tributado en el otro Estado sean objeto de nueva imposición. Me ocuparé con mayor detenimiento del mecanismo jurídico que aplica Francia al examinar la tercera cuestión.

46. Es cierto que, una vez determinado el Estado que va a someter a imposición los rendimientos del trabajo asalariado, la deuda tributaria del sujeto pasivo variará según se trate de uno u otro Estado. En el caso de la Sra. Gilly, el impuesto que satisface en Alemania sobre los rendimientos del trabajo asalariado es superior al que satisfaría si esos ingresos los obtuviera en Francia o si, obteniéndolos en Alemania, quedaran sometidos a imposición en Francia.

47. Ahora bien, esa diferencia no viene ocasionada por los criterios de sujeción al impuesto que figuran en el Convenio franco-alemán, sino por la aplicación de la ley fiscal alemana, la cual establece un tipo de gravamen sobre esos rendimientos superior al que se aplica en Francia, siendo además los sistemas fiscales y la progresividad del impuesto muy distintos en esos dos Estados.

Estas divergencias continuarán, mientras el Consejo no adopte directivas de armonización de las disposiciones fiscales aplicables a la imposición directa. Dado que el apartado 2 del artículo 100 A del Tratado dispone que el apartado 1, que regula la adopción de actos por mayoría cualificada, no se aplica, entre otras, a las disposiciones fiscales, es poco probable que eso ocurra a corto o medio plazo.

La tercera cuestión: si los artículos 48 y 220 del Tratado y el apartado 2 del artículo 7 del Reglamento nº 1612/68 se oponen a lo dispuesto en el inciso cc) de la letra a) del apartado 2 del artículo 20 del Convenio franco-alemán

48. Esta cuestión se refiere al mecanismo previsto en el Convenio, mediante el que Francia evita que tributen de nuevo los salarios de procedencia alemana que han percibido sus residentes y que ya han sido sometidos a imposición en Alemania. Este mecanismo se aplica, entre otros, a las retribuciones que siguen la norma general de sujeción al impuesto en el Estado en el que se ejerce la actividad, de acuerdo con el apartado 1 del artículo 13 y a las retribuciones

públicas en el sentido del artículo 14. Consiste, de acuerdo con el inciso cc) de la letra a) del apartado 2 del artículo 20, en un primer momento, en computar los rendimientos del trabajo generados en Alemania en la base imponible calculada de acuerdo con la legislación fiscal francesa para, a continuación, conceder una deducción, por razón de impuestos satisfechos en el extranjero, igual al importe del impuesto francés que corresponda a esos rendimientos.

49. La Sra. Gilly alega que la aplicación de esta norma a las circunstancias que concurren en su caso particular da lugar a una discriminación por razón de la nacionalidad, contraria al artículo 48 del Tratado y al apartado 2 del artículo 7 del Reglamento nº 1612/68, porque la cantidad que debe satisfacer en concepto de IRPF en Francia, país en el que quedan sometidos a imposición la totalidad de los rendimientos de su unidad familiar, resulta más elevada que la que habría debido pagar si, habiendo obtenido los rendimientos en Alemania, le hubiera correspondido a Francia someterlos a imposición.

Sería este el caso si, por ejemplo, se le concediera el estatuto de trabajador fronterizo o si tuviera únicamente la nacionalidad francesa en lugar de tener la doble nacionalidad. Considera que esas normas se oponen a que un trabajador, que ha hecho uso de su derecho de libertad de circulación, se vea penalizado con una mayor presión fiscal que si no hubiera hecho uso de ese derecho.

50. Según ha interpretado el Tribunal de Justicia, de acuerdo con los términos del apartado 2 del artículo 48 del Tratado, la libre circulación de los trabajadores supone la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros y, en concreto, con respecto a la retribución. El principio de igualdad de trato en materia de retribución quedaría sin efecto si pudiera ser quebrantado por disposiciones nacionales discriminatorias en materia del impuesto sobre la renta, razón por la que el Consejo estableció, en el artículo 7 del Reglamento nº 1612/68, que los trabajadores nacionales de un Estado miembro deben gozar, en el territorio de otro Estado miembro, de las mismas ventajas fiscales que los trabajadores nacionales. [23]

También es jurisprudencia reiterada que el artículo 48 del Tratado prohíbe no sólo las discriminaciones manifiestas basadas en la nacionalidad, sino también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, produzca, de hecho, el mismo resultado. [24]

51. Para que pueda apreciarse la existencia de una discriminación en el sentido del derecho comunitario en el caso de la Sra. Gilly, habrá que demostrar que Francia, país en el que reside y en el que sus rendimientos globales están sometidos a tributación junto a los de su esposo, al aplicarle la disposición controvertida, le dispensa un trato fiscal

23 — Sentencia de 8 de mayo de 1990, Biehl (C-175/88, Rec. p. I-1779), apartados 11 y 12.

24 — Sentencias de 10 de marzo de 1993, Comisión/Luxemburgo (C-111/91, Rec. p. I-817), apartado 9 y Scholz, citada en la nota 13 *supra*, apartado 7.

menos favorable que el que concede a un trabajador de nacionalidad francesa que se encuentra en su misma situación. A estos efectos, carece de importancia el hecho de que la Sra. Gilly tenga también la nacionalidad del Estado al que imputa el trato discriminatorio ya que, según viene interpretando el Tribunal, todo nacional comunitario que haya hecho uso del derecho a la libre circulación de trabajadores y que haya ejercido una actividad profesional en otro Estado miembro está comprendido, independientemente de su lugar de residencia y de su nacionalidad, dentro del ámbito de aplicación del artículo 48 del Tratado. [25]

52. Hay que tener en cuenta, asimismo, que, de acuerdo con la definición acuñada por el Tribunal, 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. [26]

53. ¿Cuándo hay que entender que un trabajador de nacionalidad francesa se encuentra en una situación comparable, a efectos fiscales, a la de la Sra. Gilly? Todo dependerá de lo que se entienda por «situación comparable». Se puede recurrir, desde luego, al método que consiste en mantener todas las circunstancias constantes y cambiar sólo la nacionalidad del sujeto supuestamente discriminado. Aplicando este procedimiento, el parámetro de comparación para la Sra. Gilly sería un trabajador francés, que no tuviera a la vez la nacionalidad alemana, que percibiera una retribución del Estado alemán por una actividad ejercida en Alemania, residiera en Francia, estuviera casado y ambos cónyuges contribuyeran a la renta familiar en la misma proporción que los esposos Gilly. En la práctica, la retribución pública de este trabajador quedaría sometida a imposición en Francia, no habría razón para aplicarle el mecanismo para evitar la doble imposición y la cantidad que la pareja pagaría en concepto de IRPF en Francia sería inferior a la suma de los impuestos que pagan la Sra. Gilly en Alemania y su unidad familiar en Francia. Este es el procedimiento que utilizan los recurrentes en el litigio principal para demostrar que la Sra. Gilly es víctima de discriminación.

54. Pero existe otro método, que consiste en establecer la comparación con un trabajador de nacionalidad francesa cuya retribución haya sido objeto de gravamen en Alemania, por aplicación del apartado 1 del artículo 13 del Convenio franco-alemán, y resida en Francia, lugar en el que tributa en concepto de IRPF por la totalidad de sus rendimientos. Será, por ejemplo, el caso de un trabajador asalariado, casado, empleado en una empresa privada en Alemania, que resida en Francia, cuyo cónyuge resida y trabaje en Francia, a condición de que ambos cónyuges contribuyan a la renta familiar en la misma proporción que los esposos Gilly. En esa situación, aun después de tributar en Alemania por los rendimientos del trabajo asalariado, éstos se le computarán en la base imponible francesa y, a continuación, se le concederá una deducción por el impuesto ya pagado en Alemania, por el importe del impuesto francés que corresponda a esos rendimientos.

25 — Sentencia Scholz, citada en la nota 13 *supra*, apartado 9.

26 — Sentencia Schumacker, citada en la nota 22 *supra*, apartado 30.

55. En mi opinión, el segundo método es el correcto para apreciar si el artículo 48 del Tratado se opone a una disposición del tenor de la que estoy examinando, por varias razones:

a) En primer lugar, porque antes de aplicar el inciso cc) de la letra a) del apartado 2 del artículo 20 del Convenio, que establece el mecanismo mediante el que Francia, como Estado al que corresponde someter a imposición las rentas globales de sus residentes, evita que se produzca la doble imposición respecto de los rendimientos que ya han tributado en Alemania, hay que proceder, como paso previo ineludible, a determinar, aplicando los criterios de sujeción al impuesto establecidos por el Convenio, cuál de dos Estados ha de gravar los rendimientos del trabajo asalariado. Como ya he indicado al ocuparme de la segunda cuestión prejudicial, esos criterios, que consisten en el lugar de ejercicio de la actividad, el cumplimiento de las condiciones para ser considerado trabajador fronterizo, el carácter público de la retribución que se percibe y, en este último caso, la posesión de una u otra nacionalidad, son neutros desde el punto de vista del derecho comunitario relativo a la libre circulación de los trabajadores.

b) En segundo lugar, porque, una vez han tributado en uno u otro Estado los distintos rendimientos obtenidos por el sujeto pasivo, le corresponde al Estado de residencia aplicar el mecanismo que haya convenido con el otro Estado para evitar someter de nuevo a tributación esos rendimientos. El resultado será más o menos favorable al trabajador, según cuáles sean las leyes fiscales nacionales y las circunstancias personales y familiares de cada sujeto pasivo.

56. Si se utiliza el segundo método se consigue un paralelismo perfecto desde el inicio: percepción, por residente en Francia, de rendimientos del trabajo asalariado en Alemania, sometidos a imposición en ese Estado, con las mismas circunstancias familiares que la Sra. Gilly. De esta forma se comprueba que el trato fiscal que se le da en Francia coincide con el que se da a un francés en las mismas circunstancias.

Por el contrario, cuando se utiliza el primer método, el punto de partida se sitúa en el resultado al que se llega después de aplicar el sistema para evitar la doble imposición, es decir, que la Sra. Gilly paga una cantidad más elevada de impuesto en Francia en concepto de IRPF que si, manteniendo todas las demás circunstancias constantes, tuviera la nacionalidad francesa y, a partir de esa constatación, se remonta hacia el inicio.

57. ¿Es objeto la Sra. Gilly de una discriminación encubierta porque, como afirma la Comisión, su situación familiar no se le tiene en cuenta ni en Alemania, debido a que su esposo es no residente y, por esa razón, no se les puede aplicar el baremo preferencial para las parejas casadas, ni en Francia, debido a

que en este país la toma en consideración de la situación familiar de la pareja sólo afecta a los rendimientos del Sr. Gilly?

58. Opino que hay que descartar una respuesta afirmativa en este caso. En efecto, según viene interpretando este Tribunal, en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y la de los no residentes no son comparables en general, y el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un residente no es, por regla general, discriminatorio, puesto que estas dos categorías de sujetos pasivos no se encuentran en una situación comparable. En estas circunstancias, el artículo 48 del Tratado no se opone, en principio, a la aplicación de una normativa de un Estado miembro que grave los ingresos de un no residente, que desempeña un empleo por cuenta ajena en dicho Estado, con mayor rigor que los de un residente que ocupa el mismo empleo.

Para llegar a esta conclusión, el Tribunal razona que «los ingresos obtenidos en el territorio de un Estado por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia. Por otra parte, el lugar en que más fácilmente puede apreciarse la capacidad contributiva individual de un no residente, resultante de computar el conjunto de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, es el lugar en que se sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales. Este lugar coincide, en general, con la residencia habitual de la persona de que se trate. Así, el derecho fiscal internacional y, concretamente, el modelo de convenio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) en materia de doble imposición admite que, en principio, corresponde al Estado de residencia gravar al sujeto pasivo de manera global, teniendo en cuenta los elementos inherentes a su situación personal y familiar». Añade el Tribunal que «la situación del residente es diferente, en la medida en que normalmente percibe la parte principal de sus ingresos en el Estado de su residencia. Por otra parte, este Estado dispone, generalmente, de toda la información necesaria para apreciar la capacidad contributiva global del sujeto pasivo, teniendo en cuenta su situación personal y familiar». [27]

59. El Tribunal sólo se ha apartado de esta doctrina en supuestos en los que se trataba de trabajadores que, en su Estado de residencia, no obtenían ingresos significativos, razón por la que la carga fiscal en ese país resultaba insuficiente para que se les tomara en cuenta su situación personal y familiar, y que obtenían, en un Estado miembro distinto, la mayor parte de sus ingresos y la casi totalidad de sus ingresos familiares. En esos casos existe discriminación en contra del trabajador, consistente en que su situación personal y familiar no se tiene en cuenta ni en el Estado de residencia ni en el Estado de empleo. [28]

Sin embargo, no puede decirse que este sea el caso de la Sra. Gilly, la cual, si bien obtiene, a título individual, la casi totalidad de sus

27 — Sentencia Schumacker, citada en la nota 22 *supra*, apartados 31 a 35.

28 — El Tribunal ha apreciado discriminaciones de esas características en las sentencias Schumacker, Wielockx y Asscher, citadas en la nota 22 *supra*.

ingresos en Alemania, a través de su salario, ve tomada en cuenta su situación personal y familiar en Francia, donde se computan sus rendimientos salariales a la hora de calcular la base imponible del IRPF de su unidad familiar y donde se le aplican las ventajas fiscales, bonificaciones y desgravaciones que establece la ley fiscal francesa.

60. Me queda por comprobar si el mecanismo jurídico que aplica Francia para evitar la doble imposición, regulado en el inciso cc) de la letra a) del apartado 2 del artículo 20 del Convenio franco-alemán, constituye un obstáculo a la libre circulación de los trabajadores, prohibido por el artículo 48 del Tratado. A tal efecto, habrá que examinar si, a pesar de aplicarse con independencia de la nacionalidad, perjudica de hecho a quienes han hecho uso de la libertad de circulación, tratándoles de modo menos favorable que a los que no han ejercido ese derecho.

El Tribunal ha afirmado, a este respecto, 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». [29]

61. La respuesta debe ser, aquí también, negativa, ya que bastaría con que Alemania disminuyera, en la medida necesaria, el tipo de gravamen del impuesto que aplica a las retribuciones de las actividades asalariadas para que el mecanismo, que ahora es criticado por perjudicar a un trabajador que ha ejercido su derecho de libre circulación, produjera el resultado contrario. En efecto, si el tipo del impuesto alemán fuera inferior al que aplica Francia a los mismos rendimientos, al concedérsele a la Sra. Gilly una deducción por razón de impuestos satisfechos en el extranjero igual al importe del impuesto francés que corresponda a esos rendimientos, la deducción sería superior al impuesto ya satisfecho en Alemania y acabaría tributando menos por esos rendimientos que si los hubiera obtenido en Francia o que si, habiéndolos obtenido en Alemania, hubieran quedado sometidos al impuesto en Francia por aplicación de los criterios de sujeción ya conocidos. Algo parecido podría suceder si Francia decidiera aumentar el tipo de gravamen del impuesto que aplica a esos rendimientos, de forma que pasara a ser superior al que rige en Alemania.

Las consecuencias perjudiciales para los trabajadores de una disposición del tenor de la que estoy examinando dependen, en último término, de los tipos de gravamen que cada uno de los Estados miembros implicados aplique a determinados rendimientos, por lo que estimo que esas consecuencias son demasiado aleatorias e indirectas para que haya que considerar que la disposición es susceptible de disuadir a un trabajador de ejercer su derecho de libre circulación entre esos dos Estados. [30]

29 — Sentencia de 15 de diciembre de 1995, Bosman (C-415/93, Rec. p. I-4921), apartado 94.

30 — Sentencia de 30 de noviembre de 1995, Esso Española (C-134/94, Rec. p. I-4223), apartado 24.

62. Por último, la Sra. Gilly afirma que la disposición contenida en el segundo guión del artículo 220 de Tratado se opone a que se tomen en cuenta en Francia, a la hora de calcular la base imponible del IRPF de su unidad familiar, los rendimientos que ha obtenido en Alemania y que ya han sido sometidos a imposición por ese Estado, ya que la deducción que aplica Francia por impuestos satisfechos en el extranjero no tiene en cuenta el importe exacto del impuesto abonado en Alemania, razón por la que el mecanismo no evita la doble imposición, sino que tan sólo la reduce.

63. El Modelo para evitar la doble imposición contempla, en sus artículos 23 A y 23 B, dos métodos para conseguir ese resultado que creo, en aras de la claridad, que vale la pena explicar con algún detalle.

64. El artículo 23 A regula el llamado método de exención con progresividad, que consiste en que, cuando un residente de un Estado contratante obtiene rentas que, de acuerdo con el convenio, estén sometidas a imposición en el otro Estado, el primero deja exentas estas rentas. Sin embargo, podrá tomarlas en cuenta a los efectos de determinar el tipo aplicable a las rentas obtenidas en el Estado de residencia. En otras palabras, si bien las rentas obtenidas en el Estado de la fuente no pasan a formar parte de la base imponible del impuesto que corresponde pagar en el Estado de residencia, el total del impuesto que hay que satisfacer en ese Estado se incrementa en razón de la progresividad de la tarifa del impuesto en el país de residencia.

El artículo 23 B regula el llamado método de imputación parcial o limitada, el cual, a diferencia del anterior, incluye en la base imponible del Estado de residencia la totalidad de las rentas, domésticas o no, obtenidas por el sujeto pasivo. Concretamente, este método consiste en que, cuando el residente de un Estado obtiene rentas que, de acuerdo con las disposiciones del convenio, estén sometidas a imposición en el otro Estado, el primer Estado deduce del impuesto que perciba sobre las rentas de este residente un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en este otro Estado. Sin embargo, esta deducción no puede exceder de la parte del impuesto sobre la renta calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas que puedan someterse a imposición en ese otro Estado.

65. El mecanismo jurídico que aplica Francia, desde la entrada en vigor del Protocolo adicional de 1989, para evitar que los rendimientos del trabajo asalariado, que ya han tributado en Alemania por aplicación del Convenio, tributen de nuevo en Francia consiste en conceder una deducción por el importe del impuesto que corresponde a esas rentas. El que había aplicado hasta ese momento consistía en dejar exentas las rentas que ya habían sido sometidas a imposición en Alemania, si bien las tomaba en cuenta para determinar el tipo aplicable a las rentas obtenidas en Francia. En el fondo, mediante estos dos métodos, que parecen distintos en apariencia, se consigue el mismo resultado.

66. La finalidad de un convenio bilateral de doble imposición reside en evitar que los rendimientos ya gravados por uno de los Estados lo sean de nuevo en el otro. No es,

desde luego, garantizar que, se obtengan donde se obtengan los rendimientos y sea cual fuere su fuente, el gravamen que se aplique al sujeto pasivo en uno de los Estados no sea superior al que se le someta en el otro. De hecho, los convenios bilaterales de doble imposición, siguiendo el artículo 24 del Modelo, establecen la regla de igualdad de trato con los nacionales de los ciudadanos del otro Estado.

67. En cualquier caso, el derecho de libre circulación de los trabajadores no les concede, desde luego, el derecho a obtener en el Estado de residencia el estatuto fiscal que, en su caso, más les beneficie. Tienen únicamente el derecho al mismo trato fiscal que los nacionales de ese Estado. Y creo, además, que eso es lo que se consigue mediante la aplicación del mecanismo regulado en la norma controvertida.

Conclusión

75. A tenor de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que:

1) Declare la inadmisibilidad de la cuarta cuestión prejudicial planteada por el tribunal administratif de Strasbourg.

2) Responda a las restantes cuestiones de la siguiente forma:

«1) El segundo guión del artículo 220 del Tratado CE carece de efecto directo.

2) Los artículos 48 y 220 del Tratado CE y el artículo 7 del Reglamento (CEE) nº 1612/68 del Consejo, de 15 de octubre de 1968, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad, deben ser interpretados en el sentido de que no se oponen a que un convenio para evitar la doble imposición, concluido entre dos Estados miembros, fije los criterios de sujeción a imposición de los rendimientos del trabajo asalariado en uno u otro de los Estados:

— en función del lugar en que se ejerza la actividad; o

— en función de que el trabajador cumpla las condiciones para ser considerado fronterizo; o

— en función de que las retribuciones que perciba el trabajador tengan carácter público y, en este último caso, dependiendo de que el trabajador tenga la nacionalidad del Estado distinto al que abona el salario, sin tener a la vez la nacionalidad de éste.

3) Los artículos 48 y 220 del Tratado CE y el artículo 7 del Reglamento (CEE) n° 1612/68 deben ser interpretados en el sentido de que no se oponen a que un convenio para evitar la doble imposición, concluido entre dos Estados miembros, establezca que, en uno de ellos, la doble imposición se evite mediante un mecanismo, como el que se contempla en el inciso cc) de la letra a) del apartado 2 del artículo 20 del Convenio franco-alemán, por el que los rendimientos obtenidos en Alemania por un residente en Francia, que ya han sido sometidos a imposición en Alemania, se computan a los efectos de calcular la base imponible del sujeto pasivo en Francia, concediéndole una deducción por impuestos satisfechos en el extranjero igual al importe del impuesto francés que corresponde a esos rendimientos.»