SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 15 de septiembre de 2011 *

En el asunto C-240/10,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Finanzgericht Baden-Württemberg (Alemania), mediante resolución de 21 de diciembre de 2009, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de mayo de 2010, en el procedimiento entre

**Cathy Schulz-Delzers,**

**Pascal Schulz**

y

**Finanzamt Stuttgart III,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. J.-C. Bonichot, Presidente de Sala, y el Sr. K. Schiemann (Ponente), las Sras. C. Toader y A. Prechal y el Sr. E. Jarašiūnas, Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;
Secretario: Sr. B. Fülöp, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 24 de marzo de 2011;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de la Sra. Schulz-Delzers y del Sr. Schulz, por el Sr. S. Hoffmann, Rechtsanwalt;

— en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. T. Henze y C. Blaschke, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno español, por el Sr. M. Muñoz Pérez, en calidad de agente;

— en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Lyal y W. Mölls, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 26 de mayo de 2011;

dicta la siguiente

## Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 12 CE, 18 CE y 39 CE.

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre la Sra. Schulz-Delzers y el Sr. Schulz (en lo sucesivo, conjuntamente, «esposos Schulz») y el Finanzamt Stuttgart III (en lo sucesivo, «Finanzamt»), en relación con determinadas liquidaciones del impuesto sobre la renta llevadas a cabo por el Finanzamt en 2005 y 2006.

### Marco jurídico

*Tributación de los rendimientos en Alemania*

3 En Alemania, la tributación de los rendimientos estaba regulada en 2005 y 2006 por la Einkommensteuergesetz (Ley del impuesto sobre la renta; en lo sucesivo, «EStG»), en su versión aplicable durante dichos años.

4 Con arreglo al artículo 1 de la EStG, estarán sujetas al impuesto sobre la renta por obligación personal, en particular, las personas físicas que tengan su domicilio o su residencia habitual en Alemania.

5 El tipo del impuesto sobre la renta se fija conforme a una escala progresiva, según la cual las rentas más elevadas están sujetas a un tipo impositivo más alto. Dicha escala refleja la apreciación de la capacidad contributiva del sujeto pasivo efectuada por el legislador sobre la base de las condiciones de vida en Alemania.

6 Ciertas categorías de rendimientos están exentas del impuesto sobre la renta. A este respecto se establece una distinción, concretamente entre los rendimientos que, aunque no estén ellos mismos sujetos a gravamen, se tienen en cuenta a fin de calcular el tipo impositivo aplicable a otros ingresos con arreglo a una escala de gravamen progresiva y los que no se tienen en cuenta a tal fin. Los primeros se califican de rendimientos exentos «sin perjuicio de su toma en consideración en lo que se refiere a la progresividad del impuesto» («Progressionsvorbehalt»).

7 El tener en cuenta, en virtud de la progresividad del impuesto, ciertos rendimientos exentos a efectos de la determinación del tipo impositivo aplicable a los demás rendimientos traduce una apreciación de la capacidad contributiva del sujeto pasivo efectuada por el legislador. El sujeto pasivo que percibe rendimientos exentos, pero tenidos en cuenta en virtud de la progresividad del impuesto, dispone, según el legislador, de mayor capacidad contributiva que un sujeto pasivo que carece de dichos rendimientos. Así pues, se tienen en cuenta a este respecto ciertos rendimientos sustitutivos en principio exentos, como, en particular, las prestaciones por desempleo. En efecto, estas prestaciones no están destinadas a compensar ciertas cargas, sino a garantizar de manera general unos medios de subsistencia suficientes a las personas que las perciben.

8 En cambio, cuando el legislador ha previsto una exención que no está acompañada de la toma en consideración del rendimiento de que se trata en virtud de la progresividad del impuesto, parte del principio de que el rendimiento exento no puede considerarse un factor de capacidad contributiva y no debe serlo, aun a los efectos de la tributación del resto de rendimientos.

9 Con objeto de atenuar la progresividad de la escala del impuesto sobre la renta en el caso de cónyuges que tengan rentas por cuantías diferentes, el legislador alemán ha establecido, en favor de los contribuyentes sujetos por obligación personal, casados y no separados definitivamente, un régimen de tributación conjunta, que supone la fijación de una base imponible común y la aplicación del régimen denominado «de fraccionamiento» («splitting»). A estos efectos, los rendimientos percibidos por los cónyuges se suman y se les imputan conjuntamente. El impuesto sobre la renta de los cónyuges que tributan de manera conjunta se eleva al doble del que grava la mitad de su renta imponible común.

*La tributación en Alemania de rendimientos procedentes de una administración pública francesa*

10 El artículo 14, apartado 1, primera frase, del Convenio entre la República Francesa y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y establecer normas sobre la asistencia administrativa y jurídica recíproca en materia del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre el patrimonio, así como en materia del impuesto sobre actividades económicas y del impuesto sobre bienes inmuebles, firmado en París el 21 de julio de 1959 *(Bundesgesetzblatt* 1961 II, p. 397), en su versión modificada por la cláusula adicional suscrita en París el 20 de diciembre de 2001 *(Bundesgesetzblatt* 2002 II, p. 2370) (en lo sucesivo, «Convenio fiscal bilateral franco-alemán»), establece el «principio del Estado pagador», según el cual los sueldos, salarios y retribuciones análogas abonados por una persona jurídica de Derecho público de un Estado contratante a personas físicas residentes en el otro Estado como contraprestación de servicios administrativos prestados sólo quedarán sometidos a imposición en el primer Estado.

11 El artículo 20, apartado 1, del Convenio fiscal bilateral franco-alemán dispone que, para evitar la doble imposición, los rendimientos procedentes de Francia que sean imponibles en Francia con arreglo a dicho Convenio no se incluirán en la base imponible alemana de los residentes en la República Federal de Alemania. Se precisa que esta disposición no limita el derecho de la República Federal de Alemania a tener en cuenta, al determinar su tipo impositivo, los rendimientos así excluidos.

12 Estas disposiciones se aplican tanto a los salarios de base de los funcionarios franceses residentes en Alemania cuanto a los complementos salariales adicionales que perciben por su expatriación en Alemania.

13 El artículo 32b, apartado 1, punto 3, de la EStG dispone:

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

[...]

3. ha percibido rendimientos que, con arreglo a un Convenio para evitar la doble imposición o a otro tratado entre Estados, estén exentos del impuesto, sin perjuicio de su inclusión al calcular el impuesto sobre la renta […], se aplicará a los rendimientos imponibles un tipo impositivo especial, en virtud del artículo 32a, apartado 1.»

14 El artículo 32b, apartado 2, punto 2, de la EStG establece:

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

[...]

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

*La tributación en Alemania de complementos salariales por expatriación concedidos a contribuyentes alemanes residentes en el extranjero*

15 Aunque los rendimientos de los contribuyentes que tienen la condición de funcionarios y prestan servicios en el extranjero están íntegramente sujetos al impuesto sobre la renta en Alemania, los complementos salariales que en su caso perciben por su expatriación están exentos en Alemania del impuesto sobre la renta y no se tienen en cuenta en virtud de la progresividad de dicho impuesto.

16 El artículo 3, número 64, de la EStG establece:

«En el caso de los trabajadores que prestan servicios para una persona jurídica de Derecho público nacional y perciban, en consecuencia, un salario procedente de los presupuestos públicos nacionales, estarán exentas del impuesto las retribuciones

percibidas por una actividad desempeñada en el extranjero en la medida en que excedan del salario que le correspondería al trabajador por una actividad equivalente desempeñada en el lugar donde tenga su sede la entidad presupuestaria pública pagadora. Lo dispuesto en la primera frase será asimismo de aplicación cuando el trabajador ha sido contratado por otra persona que determina el salario con arreglo a las disposiciones aplicables en el sentido de la primera frase, el salario lo abona una entidad presupuestaria pública y dicho salario se abona íntegramente o en esencia mediante fondos públicos. En el caso de otros trabajadores desplazados durante un período limitado al extranjero, que tengan allí un domicilio o residencia habitual, estará exento del impuesto el importe compensatorio del poder adquisitivo que les abone un empresario nacional, en la medida en que dicho importe no supere la cantidad admitida para las retribuciones extranjeras comparables conforme al artículo 54 de la Bundesbesoldungsgesetz [Ley federal relativa a las retribuciones de los funcionarios].»

**Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

17 Los esposos Schulz residen en Alemania y tienen dos hijos a cargo. Decidieron tributar conjuntamente el impuesto sobre la totalidad de sus rendimientos, en el sentido del artículo 1 de la EStG, para poder tener derecho a una base imponible común más ventajosa.

18 El Sr. Schulz, nacional alemán, ejerce la profesión de abogado y percibió rendimientos en este concepto en 2005 y 2006.

19 La Sra. Schulz-Delzers, nacional francesa, es una funcionaria del Estado francés que presta servicios como maestra en una escuela primaria franco-alemana en Alemania. En 2005 y 2006, el Estado francés abonó a la interesada, además de su salario, dos tipos de complementos salariales que, según las disposiciones del artículo 14, en relación con el artículo 20, apartado 1, del Convenio fiscal franco-alemán, están, al igual

que su salario, exentos en Alemania, sin perjuicio de que sean tenidos en cuenta en virtud de la progresividad del impuesto.

20 Los dos complementos salariales de que se trata son:

— un complemento salarial vinculado a las condiciones de vida locales, concedido a los empleados públicos del Estado francés que prestan servicios en el extranjero sobre la base del artículo 4B, letra d), del Decreto nº 2002-22, de 4 de enero de 2002, relativo a la situación administrativa y económica del personal de las instituciones de enseñanza francesas en el extranjero (JORF de 6 de enero de 2002, p. 387), que tiene por objeto compensar la pérdida de poder adquisitivo y cuyo importe mensual ascendía a 437,41 euros y a 444,08 euros en 2005 y en 2006, respectivamente;

— un «complemento familiar» concedido por los hijos menores a cargo de los empleados públicos del Estado francés que prestan servicios en el extranjero sobre la base del artículo 4B, letra e), de dicho Decreto nº 2002-22, cuyo importe mensual ascendía a 134,20 euros y a 136,41 euros durante esos dos mismos años, respectivamente.

21 El salario percibido por la Sra. Schulz-Delzers en los dos años controvertidos en el litigio principal estuvo sujeto al impuesto sobre la renta en Francia. En cambio, los dos complementos salariales litigiosos a los que se refiere el apartado anterior de la presente sentencia no fueron gravados en Francia, al ser rendimientos exentos en virtud de la normativa francesa.

22 En las liquidaciones del impuesto sobre la renta de los años 2005 y 2006, el Finanzamt tuvo en cuenta la exención de ambos complementos salariales, pero los tomó en consideración, como el resto de elementos de la retribución de la Sra. Schulz-Delzers, tras haber deducido un importe a tanto alzado en concepto de gastos profesionales de

920 euros por cada uno de estos dos años, en virtud de la progresividad del impuesto, con arreglo al artículo 32b, apartados 1, punto 3, y 2, punto 2, de la EStG. Esta toma en consideración de dichos complementos salariales tuvo por efecto el incremento de la cuota del impuesto sobre la renta de los esposos Schulz en 654 euros y en 664 euros por lo que se refiere a los años 2005 y 2006, respectivamente.

23 Los esposos Schulz interpusieron recursos administrativos contra estas liquidaciones tributarias, los cuales fueron desestimados por infundados por el Finanzamt mediante resoluciones de 30 de abril de 2009.

24 Mediante un recurso contencioso-administrativo interpuesto el 18 de mayo de 2009 ante el tribunal remitente, los esposos Schulz impugnaron la toma en consideración de los dos complementos salariales controvertidos en el litigio principal para calcular el tipo impositivo aplicable a otros rendimientos con arreglo a la escala de gravamen progresiva. Solicitan que los complementos salariales percibidos por la Sra. Schulz-Delzers no sean tenidos en cuenta en virtud de la progresividad del impuesto. Sostienen que la toma en consideración de dichos complementos salariales a este respecto constituye una infracción del artículo 39 CE, dado que complementos salariales equivalentes, percibidos en las condiciones fijadas por el artículo 3, número 64, de la EStG, no son objeto de tal toma en consideración.

25 Según el tribunal remitente, el artículo 3, número 64, de la EStG puede disuadir a un funcionario francés de hallarse en situación administrativa de comisión de servicios en Alemania, ya que los complementos controvertidos en el litigio principal se incluyen en el cálculo del tipo impositivo especial, mientras que un trabajador alemán que preste servicios fuera del territorio alemán percibe complementos equivalentes sin que se tengan en cuenta en virtud de la progresividad del impuesto.

26 Con independencia de la existencia de una infracción del artículo 39 CE, apartados 1 a 3, según el órgano jurisdiccional remitente el artículo 3, número 64, de la EStG constituye también una discriminación encubierta basada en la nacionalidad ya que,

en general, los nacionales alemanes están empleados por una persona jurídica de Derecho público alemán y, por ende, serán sobre todo los nacionales alemanes quienes disfruten del beneficio del artículo 3, número 64, de la EStG.

27 En estas circunstancias, el Finanzgericht Baden-Württemberg acordó suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) a) ¿Es compatible el artículo 3, número 64, de la [EStG] con la libre circulación de los trabajadores del artículo 45 TFUE (antiguo artículo 39 CE)?

b) ¿Contiene el artículo 3, número 64, de la [EStG] una discriminación encubierta por razón de la nacionalidad, prohibida por el artículo 18 TFUE (antiguo artículo 12 CE)?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿es compatible el artículo 3, número 64, de la [EStG] con la libre circulación de los ciudadanos de la Unión del artículo 21 TFUE (antiguo artículo 18 CE)?»

**Sobre las cuestiones prejudiciales**

28 Con carácter previo, es preciso señalar, como ha puesto de manifiesto el Abogado General en los puntos 39 a 43 de sus conclusiones, que, de los artículos del tratado CE invocados por el tribunal remitente en sus cuestiones, únicamente el artículo 39 CE puede aplicarse al litigio principal.

29 En efecto, en primer lugar el artículo 12 CE, que consagra el principio general que prohíbe cualquier discriminación por razón de la nacionalidad, está destinado a aplicarse de manera independiente sólo en situaciones regidas por el Derecho de la Unión para las cuales el Tratado no prevea normas específicas que prohíban la discriminación. Pues bien, el principio de no discriminación fue desarrollado, en el ámbito de la libre circulación de los trabajadores, por el artículo 39 CE (véase, en particular, la sentencia de 10 de septiembre de 2009, Comisión/Alemania, C-269/07, Rec. p. I-7811, apartados 98 y 99 y jurisprudencia citada).

30 En segundo lugar, el artículo 18 CE, que enuncia de manera general el derecho de todo ciudadano de la Unión a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, tiene una expresión específica en el artículo 39 CE por lo que respecta a la libre circulación de los trabajadores (véase la sentencia de 1 de octubre de 2009, Leyman, C-3/08, Rec. p. I-9085, apartado 20 y jurisprudencia citada).

31 Ahora bien, por un lado, es pacífico que la Sra. Schulz-Delzers abandonó Francia para establecer su residencia en Alemania, y, por otro, que no se discute su condición de trabajadora, en el sentido del artículo 39 CE. Por consiguiente, las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente deben examinarse únicamente a la luz de esta disposición (véase, en este sentido, en particular, la sentencia Leyman, antes citada, apartados 18 a 20 y jurisprudencia citada).

32 Por otra parte, es necesario subrayar que la cuestión de la compatibilidad del artículo 3, número 64, de la EStG con el artículo 39 CE se formula en el litigio principal sólo en la medida en que dicho artículo 3, número 64, se aplica a los complementos salariales percibidos por funcionarios alemanes que trabajan en el extranjero, mientras que no se aplica a los complementos salariales percibidos por funcionarios de otro Estado miembro que trabajan en territorio alemán. En cambio, no se discute el hecho de que dicha disposición del Derecho alemán no es de aplicación, en particular, a los

complementos salariales percibidos por funcionarios de otro Estado miembro sujetos pasivos del impuesto en Alemania y que trabajan en un tercer Estado miembro.

33 En estas circunstancias, las cuestiones planteadas, que han de examinarse conjuntamente, deben entenderse en el sentido de que versan, en esencia, sobre si el artículo 39 CE ha de interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición, como el artículo 3, número 64, de la EStG, en virtud de la cual complementos salariales como los controvertidos en el litigio principal, abonados a un funcionario de un Estado miembro que presta servicios en otro Estado miembro para compensar una pérdida de su poder adquisitivo en el lugar de destino, no se tengan en cuenta para determinar el tipo impositivo aplicable en el primer Estado miembro al resto de rendimientos del contribuyente o de su cónyuge, mientras que complementos salariales equivalentes abonados a un funcionario de ese otro Estado miembro que presta servicios en territorio del primer Estado miembro sí se tienen en cuenta para determinar dicho tipo impositivo.

34 A este respecto, se desprende de reiterada jurisprudencia, por un lado, que el artículo 39 CE no sólo se opone a las discriminaciones manifiestas basadas en la nacionalidad, sino también a cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca de hecho al mismo resultado (sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225, apartado 26), y, por otro, que dicho artículo prohíbe cualquier disposición que impida o disuada a un nacional de un Estado miembro de abandonar su país de origen para ejercer su derecho a la libre circulación, aun cuando se aplique indistintamente (sentencia de 12 de diciembre de 2002, De Groot, C-385/00, Rec. p. I-11819, apartado 78).

35 En el litigio principal, consta que la Sra. Schulz-Delzers, que ha ejercido su libertad de circulación, no ha sido tratada en el Estado de acogida de manera menos favorable que un nacional de dicho Estado en una situación puramente interna. En efecto, el artículo 3, número 64, de la EStG, por su propia naturaleza, no puede aplicarse a los contribuyentes que trabajan en territorio alemán y confiere una ventaja exclusivamente a los contribuyentes que no trabajan en su territorio.

36 De ello se deriva que el artículo 39 CE sólo podría ser invocado útilmente en el litigio principal si la negativa a conceder una ventaja a un contribuyente que se encontrara en la situación de la Sra. Schulz-Delzers pudiera calificarse de discriminatoria por otros motivos, lo cual presupone que la situación de la Sra. Schulz-Delzers sea comparable a la de los beneficiarios de dicha ventaja.

37 Pues bien, ha lugar a señalar que no existe tal carácter comparable, a la luz del objetivo perseguido por la aplicación de una escala de gravamen progresiva que se basa necesariamente, como se señala en los apartados 5 a 8 de la presente sentencia, en una apreciación de la capacidad contributiva del sujeto pasivo efectuada sobre la base de las condiciones de vida en el territorio del Estado miembro de que se trata.

38 Desde esta perspectiva, complementos salariales como los incluidos en el ámbito de aplicación del artículo 3, número 64, de la EStG, que no tienen por objeto sino permitir al beneficiario mantener las mismas condiciones de vida que disfrutaba en Alemania, a pesar de que el coste de la vida sea superior en el extranjero, no incrementan la capacidad contributiva del sujeto pasivo, y, por tanto, no se tienen en cuenta en virtud de la progresividad del impuesto.

39 En cambio, los complementos salariales que percibe la Sra. Schulz-Delzers en Alemania están destinados precisamente a adaptar la remuneración de la interesada al coste de la vida en Alemania, y, por tanto, incrementan su capacidad contributiva, tal como se aprecia sobre la base de las condiciones de vida en territorio de dicho Estado miembro, y, en consecuencia, se tienen en cuenta en virtud de la progresividad del impuesto.

40 El que, desde el punto de vista del legislador francés, dichos complementos salariales tengan únicamente por objeto permitir a su perceptor mantener las mismas condiciones de vida que tendría en Francia, a pesar de que el coste de la vida en Alemania es

más elevado, carece de pertinencia a este respecto, dado que el carácter comparable de las situaciones sólo puede apreciarse, necesariamente, en el marco de un único sistema fiscal y que, al no existir medidas de unificación o de armonización a escala de la Unión, los Estados miembros siguen siendo competentes para establecer los criterios de imposición de los rendimientos.

41 De este modo, el hecho de que la elección de los esposos Schulz de tributar conjuntamente para tener derecho a una base imponible común, más ventajosa que dos bases imponibles separadas, haya tenido como consecuencia incluir los complementos salariales abonados a la Sra. Schulz-Delzers en el cálculo del tipo impositivo en función de una escala de gravamen progresiva no es consecuencia de un trato discriminatorio, en el sentido del artículo 39 CE, sino de la aplicación de criterios impositivos que corresponde determinar a los Estados miembros.

42 Cabe recordar a este respecto que el Tratado no garantiza a un ciudadano de la Unión que el traslado de sus actividades a un Estado miembro que no sea aquel en el que residía hasta entonces sea neutro en materia de tributación. Habida cuenta de las disparidades de las legislaciones de los Estados miembros en esta materia, tal traslado puede, según los casos, ser más o menos ventajoso o desventajoso para el ciudadano (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de julio de 2004, Lindfors, C-365/02, Rec. p. I-7183, apartado 34, y de 12 de julio de 2005, Schempp, C-403/03, Rec. p. I-6421, apartado 45).

43 Por consiguiente, procede responder a las cuestiones planteadas que el artículo 39 CE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una disposición, como el artículo 3, número 64, de la EStG, en virtud de la cual complementos salariales como los controvertidos en el litigio principal, abonados a un funcionario de un Estado miembro que trabaja en otro Estado miembro para compensar una pérdida de poder adquisitivo en el lugar de destino, no se tienen en cuenta para determinar el tipo impositivo aplicable en el primer Estado miembro al resto de rendimientos del contribuyente o de su cónyuge, mientras que complementos salariales equivalentes, abonados a un

funcionario de ese otro Estado miembro que trabaja en territorio del primer Estado miembro, se toman en consideración para determinar dicho tipo impositivo.

## Costas

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

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

**El artículo 39 CE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una disposición, como el artículo 3, número 64, de la Einkommensteuergesetz (Ley del impuesto sobre la renta), en virtud de la cual complementos salariales como los controvertidos en el litigio principal, abonados a un funcionario de un Estado miembro que trabaja en otro Estado miembro para compensar una pérdida de poder adquisitivo en el lugar de destino, no se tienen en cuenta para determinar el tipo impositivo aplicable en el primer Estado miembro al resto de rendimientos del contribuyente o de su cónyuge, mientras que complementos salariales equivalentes, abonados a un funcionario de ese otro Estado miembro que trabaja en territorio del primer Estado miembro, se toman en consideración para determinar dicho tipo impositivo.**

Firmas