SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 10 de septiembre de 2009 *

En el asunto C-269/07,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 CE, el 6 de junio de 2007,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por los Sres. R. Lyal y W. Mölls, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

República Federal de Alemania, representada por los Sres. C. Blaschke y M. Lumma, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. D. Wellisch, Rechtsanwalt, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandada,

* Lengua de procedimiento: alemán.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. C.W.A. Timmermans, Presidente de Sala, y los Sres. K. Schiemann, J. Makarczyk, y L. Bay Larsen (Ponente) y la Sra. C. Toader, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Mazák;
Secretario: Sra. R. Şereş, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 17 de diciembre de 2008;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 31 de marzo de 2009;

dicta la siguiente

Sentencia

1 En su recurso, la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 39 CE, del 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 (DO L 257, p. 2) así como del artículo 12 CE y del artículo 18 CE, al establecer y mantener las disposiciones relativas a las pensiones

complementarias en los artículos 79 a 99 de la Ley federal sobre el impuesto de la renta (Einkommensteuergesetz, en lo sucesivo la «EStG»), en la medida en que dichas disposiciones:

— deniegan a los trabajadores fronterizos (y a sus cónyuges) el derecho a una ayuda, si no son sujetos pasivos del impuesto por obligación personal en este Estado miembro;

— no permiten que el capital acumulado se invierta en una vivienda en propiedad para uso personal del beneficiario si el inmueble no está situado en Alemania, y

— exigen la devolución de la ayuda si cesa la sujeción al impuesto por obligación personal.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

2 El artículo 7, apartados 1 y 2, del 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 de 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.»

Normativa nacional

3 El artículo 1 de la EStG es del siguiente tenor:

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

[…]

3) Si así lo solicitan, las personas físicas que no posean ni domicilio ni residencia habitual en Alemania podrán también ser sujetos pasivos del impuesto sobre la renta por obligación personal en la medida en que perciban ingresos nacionales […]. Esta opción sólo se aplicará si al menos el 90 % de sus ingresos durante el año natural están sujetos al impuesto alemán sobre la renta o si sus ingresos no sujetos al impuesto alemán no superan los 6.136 euros por año natural. […]»

4 El artículo 10, letra a), punto 1, de la EStG dispone que las personas aseguradas en virtud del sistema nacional de pensiones de la seguridad social podrán deducir anualmente en concepto de gastos excepcionales, hasta una cantidad máxima, los pagos satisfechos en concepto de ahorro-pensión así como la ayuda para ahorro-pensión concedida

conforme a los artículos 79 y siguientes. Según dicha disposición, además de las personas aseguradas en virtud del régimen obligatorio de pensiones, otras categorías de personas se benefician de dichas modalidades de deducción. El artículo 10, letra a), punto 2, de la EstG regula la relación entre la deducción de los pagos de ahorro-pensión en concepto de gastos excepcionales y la concesión de la ayuda contemplada en el artículo 79 de la EstG, y dispone que será aplicado el sistema más ventajoso para el contribuyente.

5 El artículo 79 de la EStG, titulado «Beneficiarios de la ayuda», prevé:

«Los contribuyentes que sean sujetos pasivos del impuesto sobre la renta por obligación personal y beneficiarios en virtud de lo dispuesto en el artículo 10, letra a), punto 1, tendrán derecho a una ayuda para ahorro-pensión (ayuda). En el caso de parejas casadas que cumplan los requisitos previstos por el artículo 26, apartado 1, y cuando sólo un cónyuge sea beneficiario conforme al primer guión, el otro cónyuge también podrá obtener la ayuda si existe un contrato de ahorro-pensión a nombre de ambos.»

6 El artículo 83 de la EStG, titulado «Ayuda para ahorro-pensión», dispone que se concede una ayuda con arreglo a los pagos satisfechos en concepto de ahorro-pensión, consistente en una ayuda básica y un complemento por hijos.

7 El artículo 84 de la EStG señala el importe de la ayuda básica que puede solicitar cada beneficiario.

8 El artículo 85 de la EStG señala el importe complementario que puede solicitar el beneficiario de la ayuda básica por los hijos por los que percibe ayudas familiares.

9 En virtud del artículo 92, letra a) de la EStG, que lleva por título «Utilización para vivienda en propiedad de uso personal»:

«1) El beneficiario de la ayuda para ahorro-pensión podrá destinar al menos 10.000 euros del capital constituido en virtud del contrato de ahorro-pensión y subvencionado en virtud del artículo 10, letra a) o de la presente sección a la compra o la construcción de una vivienda para su propio uso situada en territorio nacional (parte de vivienda del ahorro-pensión). El importe máximo que puede utilizarse en el sentido de la primera frase es 50.000 euros.

[…]»

10 El artículo 93 de la EStG, titulado «Utilización indebida», dispone que en caso de utilización indebida del capital subvencionado de ahorro-pensión el beneficiario deberá devolver la ayuda percibida así como las cantidades deducidas en concepto de gastos excepcionales en virtud del artículo 10, letra a), de la EStG. El artículo 94 de la EStG establece el procedimiento aplicable en caso de utilización indebida.

11 En virtud del artículo 95 de la EStG, que lleva por título «Cese de la sujeción al impuesto sobre la renta por obligación personal del beneficiario de la prima»:

«1) Los artículos 93 y 94 de la EStG se aplicarán *mutatis mutandis* cuando el beneficiario deje de tener su domicilio o residencia habitual en Alemania y por tanto ya no esté sujeto al impuesto por obligación personal en Alemania, o cuando no se haya presentado una solicitud conforme al artículo 1, apartado 3.

2) A instancia del beneficiario podrá aplazarse la devolución de la cantidad en cuestión (artículo 93, apartado 1, primera frase) hasta el comienzo de la fase de percepción de los pagos (artículo 1, apartado 1, punto 2, de la Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz). El aplazamiento podrá prorrogarse siempre que al menos el 15 % de los pagos percibidos conforme al contrato de ahorro-pensión se destinen a la devolución. No se percibirán intereses de demora. […]

3) En los casos previstos en el apartado 1, si se vuelve a cumplir el requisito de la sujeción por obligación personal o si se ha presentado la solicitud prevista en el artículo 1, apartado 3, el organismo central liberará la cantidad que deba devolver que había sido objeto de aplazamiento. […]»

Procedimiento administrativo previo

12 Por considerar que las disposiciones sobre pensión de los artículos 79 a 99 de la EStG no eran conformes con el Derecho comunitario, la Comisión envió, el 16 de diciembre de 2003, un escrito de requerimiento al respecto a la República Federal de Alemania, quien respondió mediante escrito de 19 de febrero de 2004, señalando que no existía a su juicio ninguna infracción del Derecho comunitario.

13 El 19 de diciembre de 2005, la Comisión envió a la República Federal de Alemania un dictamen motivado e instó a dicho Estado miembro a adoptar, en un plazo de dos meses desde la recepción del dictamen, las medidas necesarias para atenerse al mismo. Mediante escrito de 20 de febrero de 2006, el mencionado Estado miembro respondió al dictamen motivado.

14 Al no quedar satisfecha con la respuesta dada por las autoridades alemanas, la Comisión interpuso el presente recurso.

Sobre el recurso

15 El recurso de la Comisión está basado en tres motivos. Mediante su primer motivo, la Comisión considera que la normativa alemana, al excluir de la ayuda a los trabajadores fronterizos que no están sujetos por obligación personal al impuesto alemán, constituye una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad incompatible con los artículos 39 CE y 7, apartado 2, del Reglamento nº 1612/68. Con su segundo motivo, afirma que la prohibición de utilizar el capital acumulado para la adquisición o la construcción de una vivienda en propiedad para uso personal, si ésta no está situada en territorio de la República Federal de Alemania, constituye una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad incompatible con los artículos 39 CE y 7, apartado 2, del Reglamento nº 1612/68. Mediante su tercer motivo, la Comisión alega que la obligación de reembolso en caso de cese de la sujeción tributaria por obligación personal es contraria a los artículos 12 CE, 18 CE y 39 CE así como 7, apartado 2, del Reglamento nº 1612/68.

Sobre el primer motivo

Alegaciones de las partes

16 La Comisión alega que el requisito establecido por el artículo 79 de la EStG de que una persona esté sujeta al impuesto en Alemania por obligación personal a fin de poder disfrutar de la ayuda para ahorro-pensión constituye una discriminación encubierta por razón de la nacionalidad y es por tanto contrario al artículo 39 CE y al artículo 7, apartado 2, del Reglamento nº 1612/68.

17 La Comisión considera en sustancia que la ayuda para ahorro-pensión constituye, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una ventaja social con arreglo al artículo 7, apartado 2, del Reglamento nº 1612/68. La ayuda para ahorro-pensión se concede «en general» a las personas por su condición objetiva de trabajadores. Los contratos de ahorro-pensión se introdujeron con el fin de completar la jubilación legal de los trabajadores, cuyo nivel se había reducido, por lo que esta ayuda tiene como

objetivo facilitar el pago de las cotizaciones y, por tanto, que los interesados puedan constituirse una pensión complementaria durante toda su vida profesional.

18 En todo caso, el concepto de ventaja social cubre, según la jurisprudencia, las ventajas reconocidas a un beneficiario por su residencia en el territorio del Estado miembro que concede esa ventaja. Éste es el caso en el presente asunto. Este enfoque de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se explica por la finalidad del artículo 7 del Reglamento nº 1612/68 que es facilitar la movilidad en el interior de la Comunidad Europea. La concesión de prestaciones a los habitantes de un Estado miembro puede efectivamente incidir en el poder de atracción que el mercado laboral de ese Estado puede ejercer y, por tanto, puede ser un aliciente para la movilidad. En opinión de la Comisión, los trabajadores fronterizos se encuentran, respecto de las disposiciones que regulan la preparación de la jubilación, en la misma situación que los trabajadores que residen en Alemania y les afecta del mismo modo la reducción del régimen de jubilación legal alemán para el que cotizan. Pues bien, el artículo 79 de la EStG establece una distinción entre esas dos categorías de trabajadores desde el momento en que la concesión de la ayuda para ahorro-pensión depende de la sujeción por obligación personal de su beneficiario al impuesto alemán. Tal requisito de la sujeción por obligación personal equivale, en virtud del artículo 1 de la EStG, a un requisito de residencia en el territorio nacional y, por consiguiente, su aplicación excluye de la ayuda a los trabajadores fronterizos.

19 La Comisión señala que a los trabajadores fronterizos, que, en su mayoría, no tienen la nacionalidad alemana y cuyas rentas son imponibles en su Estado de residencia en virtud de los convenios fiscales bilaterales para evitar la doble imposición celebrados por la República Federal de Alemania, principalmente, con la República Francesa y con la República de Austria, no se les trata como a los contribuyentes que tributan por obligación personal. Por consiguiente, no pueden beneficiarse de la ayuda para ahorro-pensión controvertida y son víctimas de una discriminación encubierta por razón de la nacionalidad. La Comisión subraya, al respecto, que los trabajadores fronterizos no tienen la posibilidad de solicitar que se les trate como a los contribuyentes del impuesto sobre la renta por obligación personal con arreglo al artículo 1, apartado 3, de la EStG, en la medida en que, en virtud de los convenios citados, la tributación de sus rentas percibidas en Alemania se atribuye en exclusiva a otro Estado miembro.

20 Respecto al argumento de la República Federal de Alemania basado en que no existe obligación de suscribir contratos de ahorro-pensión, lo que no permite considerar la ayuda de que se trata como una ventaja social, la Comisión aclara que la clasificación de ésta como ventaja social no depende de si forma parte de un sistema obligatorio o facultativo. La Comisión añade que un sistema voluntario también puede contribuir a completar un sistema de seguro obligatorio, lo que es precisamente el caso en el asunto de que se trata.

21 La Comisión explica que las consideraciones en las que se basa el reproche de discriminación son pertinentes tanto si se califica la ayuda como ventaja «social» o «fiscal», ya que el elemento determinante es en los dos casos que la situación de los trabajadores alemanes, al igual que la de los fronterizos, se caracteriza por su afiliación al régimen legal de jubilación y por la evolución futura de las pensiones que del mismo deriva. Señala que la *ratio* de la jurisprudencia Schumacker (sentencia de 14 de febrero de 1995, C-279/93, Rec. p. I-225) implica la asimilación de los trabajadores fronterizos a los residentes y no su distinción. Al estar afiliados dichos trabajadores obligatoriamente al régimen de jubilación alemán conforme al 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 y a sus familias que se desplazan dentro de la Comunidad (DO L 149, p. 2), es este régimen el que debe considerarse como criterio de conexión y no el estatuto fiscal de los interesados.

22 Refiriéndose a la sentencia de 11 de agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, Rec. p. I-2493), y en concreto al artículo 21, apartado 1, del modelo de convenio para evitar la doble imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, (Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, 1977), la Comisión considera que el argumento de la República Federal de Alemania basado en la coherencia fiscal carece de relevancia. Un Estado miembro no puede invocar tal argumento cuando ha celebrado un convenio para evitar la doble imposición en el sentido de que puede gravar las pensiones percibidas en el extranjero por personas residentes en su territorio nacional, pero no puede someter a tributación las pensiones nacionales percibidas por personas que residen en el extranjero.

23 Además, la Comisión sostiene que, con arreglo al artículo 85 de la EStG, la ayuda por hijos constituye una ventaja social que debe concederse igualmente sin discriminación, de modo que someter la percepción de esta ventaja a la obligación de sujeción tributaria

por obligación personal del contribuyente constituye igualmente una infracción de los artículos 39 CE, apartado 2, y 7, apartado 2, del Reglamento nº 1612/68.

24 Por último, refiriéndose a una jurisprudencia reiterada, y, en particular, a las sentencias de 30 de septiembre de 1975, Cristini (32/75, Rec. p. 1085); de 26 de febrero de 1992, Bernini (C-3/90, Rec. p. I-1071), y de 8 de junio de 1999, Meeusen (C-337/97, Rec. p. I-3289), la Comisión alega que la ayuda para ahorro-pensión derivada concedida al cónyuge de un beneficiario con arreglo al artículo 79 de la EStG es igualmente contraria a los artículos 39 CE, apartado 2, y 7, apartado 2, del Reglamento nº 1612/68. En efecto, el requisito de residencia en territorio nacional exigido al cónyuge implica un obstáculo encubierto por razón de la nacionalidad, ya que, en el caso de los fronterizos, que en general no son nacionales del país en el que ejercen su actividad profesional, los miembros de la familia están domiciliados habitualmente en el Estado de residencia del trabajador.

25 La República Federal de Alemania refuta el que el requisito de sujeción tributaria al impuesto alemán por obligación personal, que establece el artículo 79 de la EStG, constituye una infracción de los artículos 39 CE y 7, apartado 2, del Reglamento nº 1612/68.

26 Este Estado miembro considera que la ayuda para ahorro-pensión no constituye una ventaja social en el sentido del artículo 7, apartado 2, del Reglamento nº 1612/68, sino una ventaja fiscal.

27 En efecto, la concesión de la ayuda de que se trata no está ligada a la condición objetiva de trabajador del beneficiario. Del artículo 10, letra a), apartado 1, de la EStG, al que remite el artículo 79 de la EStG, se desprende, en primer lugar, que el derecho a la ayuda no depende exclusivamente de que la persona interesada sea un trabajador en el sentido del Derecho comunitario; en segundo lugar, que esta ventaja se extiende también a los autónomos, y, en tercer lugar, que un número no desdeñable de trabajadores está obligado a afiliarse a un sistema de previsión profesional específica a su profesión, como

los médicos, y no tienen la posibilidad de beneficiarse de la deducción en concepto de gastos excepcionales que establece el artículo 10, letra a), de la EStG.

28 De igual modo, la concesión de la ayuda no depende de la residencia en territorio nacional. La sujeción al seguro obligatorio que contempla el artículo 10, letra a) de la EStG está vinculada con el lugar de trabajo y no con la residencia, tal como se desprende del artículo 13, apartado 2, letra a), del Reglamento nº 1408/71.

29 A diferencia de los sistemas legales de seguridad social, que se caracterizan por la obligación de pagar cotizaciones, el requisito para poder beneficiarse de la ayuda de que se trata es la suscripción voluntaria de un contrato de ahorro-pensión con una entidad privada.

30 La República Federal de Alemania añade que, al contrario de lo que alega la Comisión, la motivación del legislador no puede conducir a extraer conclusiones imperativas acerca de la calificación jurídica de la medida adoptada. Para alentar la constitución de una pensión privada complementaria, el legislador alemán optó claramente por una solución fiscal, aunque llevado por consideraciones de orden social.

31 En opinión de la República Federal de Alemania, la ayuda para ahorro-pensión es una ventaja fiscal en el sentido del artículo 7, apartado 2, del Reglamento nº 1612/68. Dicho Estado miembro explica que, por una parte, tratándose del derecho a esta ayuda, el artículo 79 de la EStG se remite al artículo 10, letra a), apartado 1, de la EStG y, que, por otra parte, la percepción de dicha ayuda depende de la posibilidad de proceder a la deducción en concepto de los gastos excepcionales contemplados en el artículo 10, letra a) de la EStG, artículo que constituye la principal disposición de este mecanismo clásico del Derecho tributario. El estrecho vínculo existente entre la deducción en concepto de gastos excepcionales y la ayuda para ahorro-pensión resulta no sólo de las remisiones que figuran en el texto legislativo, sino también del hecho que esta ayuda constituye un anticipo sobre la reducción del impuesto.

32 La República Federal de Alemania, refiriéndose a la sentencia Schumacker, antes citada, considera que no existe diferencia de trato prohibida por el Derecho comunitario desde el momento en que la situación de los residentes y la de los no residentes no son, en general, comparables en materia de impuestos directos en la medida en que la renta percibida en el territorio de un Estado por un no residente no constituye en la mayoría de los casos más que una parte de su renta global, centralizada en el lugar de su residencia, y que la capacidad contributiva personal del no residente puede apreciarse con mayor facilidad en el lugar donde tiene su centro de interés personal y patrimonial, que coincide habitualmente con el lugar de su residencia habitual.

33 Por ello, la República Federal de Alemania sostiene que corresponde en principio al Estado de residencia y no al Estado en cuyo territorio está el lugar de trabajo tener en cuenta la situación personal del trabajador no residente. A este respecto, expone, refiriéndose a la sentencia de 14 de septiembre de 1999, Gschwind (C-391/97, Rec. p. I-5451), que, si un trabajador fronterizo percibe más del 90 % de sus rentas en Alemania, puede, con arreglo al artículo 1, apartado 3, de la EStG, solicitar, en Alemania, el mismo trato que reciben los contribuyentes sujetos por obligación personal en ese Estado y tiene, en consecuencia, derecho a la deducción en concepto de gastos excepcionales. Sin potestad tributaria, la República Federal de Alemania no estaría obligada a reconocer a los trabajadores fronterizos, cuyas rentas tributan exclusivamente en el Estado de residencia, una ventaja fiscal cuyo objetivo es fomentar la constitución de una pensión complementaria.

34 La República Federal de Alemania alega igualmente que las disposiciones nacionales controvertidas no contienen ninguna discriminación prohibida, habida cuenta incluso de los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia en materia de concesión de ventajas sociales. En efecto, el legislador alemán pretende que se beneficien de un incentivo a la constitución de un ahorro-pensión individual las personas que presenten un vínculo de conexión lo suficientemente estrecho con la sociedad alemana en el sentido de la sentencia de 18 de julio de 2007, Geven (C-213/05, Rec. p. I-6347, apartado 28), sin supeditar estrictamente el beneficio de las ventajas al requisito de residencia en el territorio nacional. La República Federal de Alemania considera que los trabajadores fronterizos cuya situación está regulada por los convenios bilaterales para evitar la doble imposición no tienen un vínculo de conexión y que están, por el contrario, íntegramente en conexión desde el punto de vista jurídico con su Estado de residencia.

35 A continuación, respecto de la ayuda otorgada a los cónyuges, la República Federal de Alemania refuta igualmente que ésta constituya una desigualdad de trato ya que el cónyuge que no reside en Alemania tiene igualmente la posibilidad de solicitar beneficiarse del trato previsto para los contribuyentes en Alemania por obligación personal si el 90 % de los ingresos comunes de los esposos se perciben en este Estado o los ingresos de los esposos percibidos en el extranjero son inferiores a 12.272 euros.

36 La República Federal de Alemania alega también con carácter subsidiario, como medida de justificación, razones de coherencia fiscal. La ventaja que dan la ayuda para ahorro-pensión concedida en virtud del artículo 79 de la EStG, y la posibilidad de deducir los gastos excepcionales conforme al artículo 10, letra a), de dicha ley, se compensa con la imposición posterior de todos los pagos percibidos en virtud de los contratos de ahorro-pensión con arreglo al artículo 22, apartado 5, de la EStG.

Apreciación del Tribunal de Justicia

37 En primer lugar, procede señalar que el presente reproche se refiere exclusivamente a la situación de los trabajadores fronterizos cuya renta es imponible en su Estado de residencia en virtud de un convenio para evitar la doble imposición celebrado por la República Federal de Alemania con otros Estados miembros. A continuación, hay que subrayar que la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare la existencia de un incumplimiento respecto de la concesión, por el Estado alemán, de la ayuda para ahorro-pensión prevista en el artículo 79 de la EStG y no respecto de la posibilidad de deducir fiscalmente, en virtud del artículo 10 letra a), apartado 1, de la EStG, las aportaciones de ahorro-pensión. Por último, procede recordar que, con la presente imputación, la Comisión alude no sólo a la concesión de la ayuda controvertida al trabajador, sino también al complemento de ayuda por hijos así como a la ayuda derivada otorgada al cónyuge del beneficiario.

38 En primer lugar, respecto de la concesión de la ayuda para ahorro-pensión al trabajador, la Comisión y la República Federal de Alemania tienen opiniones contrarias acerca de la

calificación de ésta como ventaja social o por el contrario fiscal en virtud del 7, apartado 2, del Reglamento nº 1612/68.

39 El concepto de ventaja social comprende, según jurisprudencia reiterada, todas las ventajas que, vinculadas o no a un contrato de trabajo, se reconocen generalmente a los trabajadores nacionales por razón, principalmente, de su condición objetiva de trabajadores o por el mero hecho de que tienen su residencia habitual en territorio nacional, por lo que su extensión a los trabajadores nacionales de otros Estados miembros permite facilitar la movilidad de éstos en el interior de la Comunidad (sentencias de 12 de mayo de 1998, Martínez Sala, C-85/96, Rec. p. I-2691, apartado 25 y de 11 de septiembre de 2007, Hendrix, C-287/05, Rec. p. I-6909, apartado 48). A este respecto hay que destacar que el Tribunal de Justicia ya declaró que el concepto de «ventaja social», en el sentido del artículo 7, apartado 2, del Reglamento nº 1612/68, incluye los ingresos garantizados a las personas de edad avanzada por la legislación de un Estado miembro (véanse sentencias de 12 de julio de 1984, Castelli, 261/83, Rec. p. 3199, apartado 11, y de 6 de junio de 1985, Frascogna, 157/84, Rec. p. 1739, apartado 22).

40 Para poder calificar la ayuda para ahorro-pensión como ventaja social o fiscal, hay que examinar, como señala el Abogado General en el apartado 40 de sus conclusiones, su finalidad y los requisitos para su concesión.

41 De los autos se desprende que el origen de la ayuda para ahorro-pensión responde a consideraciones sociales. En efecto esta ayuda se creó para compensar la disminución futura del nivel de jubilación legal y, a tal fin, se concibe como una ayuda financiera destinada a incentivar a los interesados a constituirse una pensión complementaria durante su vida profesional.

42 Dicha ayuda se concede, en virtud del artículo 10, letra a) de la EStG al que se remite el artículo 79 de la EStG, principalmente a los trabajadores por cuenta ajena afiliados al régimen legal de la pensión por jubilación, ya que son los primeros a los que afecta la bajada del nivel de la jubilación legal. Hay que destacar también que esta ayuda se concede con independencia de los ingresos del beneficiario y que su importe depende tanto de las cotizaciones de ahorro-pensión pagadas como del número de hijos por los

que el beneficiario percibe ayudas familiares. Además, el derecho a la ayuda nace cuando vence el año natural en el curso del cual se han pagado dichas cotizaciones.

43 La concesión de la ayuda para ahorro-pensión es en consecuencia una ventaja social que se reconoce en general a los trabajadores en razón de su condición objetiva de trabajador.

44 Ninguna de las alegaciones de la República Federal de Alemania invalida esta constatación.

45 La circunstancia indiscutida de que, con arreglo al artículo 10, letra a) de la EStG, la ayuda beneficia igualmente a otras personas que no tienen la condición de trabajador en el sentido del Derecho comunitario carece de pertinencia a la hora de negar el carácter social de la ayuda, ya que el concepto de ventaja social no exige que exista un vínculo con un contrato de trabajo tal como se desprende del apartado 39 de la presente sentencia.

46 Hay que precisar que el hecho de que otras categorías de personas sean beneficiarios de la ayuda pese a no ser trabajadores demuestra que el objetivo social perseguido respecto de los asalariados ha sido extendido a otras categorías de personas que se encuentran en una situación similar respecto del régimen legal de jubilación.

47 La circunstancia invocada por la República Federal de Alemania, que la conclusión de un contrato de ahorro-pensión con una entidad privada y el pago consecutivo de las cotizaciones correspondientes son voluntarios por naturaleza no puede tener efectos sobre la calificación de la ayuda controvertida como ventaja social, en la medida en que esta calificación no depende del carácter obligatorio del régimen que reconoce dicha ventaja.

48 El argumento de la República Federal de Alemania por el que pretende demostrar que la ayuda para ahorro-pensión constituye una ventaja fiscal por el hecho de que es un anticipo sobre el ahorro fiscal resultante de la aplicación del artículo 10, letra a) de la EStG, no puede aceptarse.

49 En efecto, el objeto de la presente imputación no se refiere a la posibilidad de deducir las cotizaciones de ahorro-pensión aumentadas con la ayuda en concepto de gastos excepcionales, deducciones contempladas en el artículo 10, letra a) de la EStG, sino a la ayuda para ahorro-pensión prevista en el artículo 79 de la EStG que es una prestación positiva reconocida por el Estado alemán, abstracción hecha de toda posibilidad de deducción. Dicha ayuda constituye una ayuda mínima cuyo objetivo es alentar la constitución de una pensión complementaria con independencia de los ingresos del beneficiario y se integra en el capital del ahorro-pensión.

50 La posibilidad de deducir las aportaciones de ahorro-pensión constituye en sí misma una ventaja distinta que, en ciertas condiciones, permite realizar un ahorro complementario, correspondiente a la diferencia entre el importe de la ayuda y el del ahorro que resulta de la deducción efectuada con arreglo al artículo 10, letra a) de la EStG. Esta posibilidad de deducir las aportaciones con arreglo al artículo 10, letra a) de la EStG no puede, en consecuencia, modificar la naturaleza social de la ayuda para ahorro-pensión.

51 Procede en este momento determinar si el que el reconocimiento de la ayuda para ahorro-pensión, como ventaja social en el sentido del artículo 7, apartado 2, del Reglamento nº 1612/68, dependa del requisito de que el trabajador esté sujeto por obligación personal al impuesto alemán constituye una discriminación en el sentido del Derecho comunitario.

52 A este respecto, hay que recordar que el artículo 7, apartado 2, del Reglamento nº 1612/68 establece que el trabajador nacional de un Estado miembro, en el territorio de otros Estados miembros, se beneficiará de las mismas ventajas sociales y fiscales que los trabajadores nacionales. Según reiterada jurisprudencia, los trabajadores fronterizos

pueden invocar lo dispuesto en dicho artículo 7 en iguales condiciones que cualquier otro trabajador al que se refiera este precepto (sentencia Geven, antes citada, apartado 15).

53 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la regla de igualdad de trato recogida tanto en el artículo 39 CE como en el artículo 7 del Reglamento nº 1612/68 prohíbe no sólo las discriminaciones manifiestas, basadas en la nacionalidad, sino también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca de hecho al mismo resultado (véanse, en particular, sentencias de 27 de noviembre de 1997, Meints, C-57/96, Rec. p. I-6689, apartado 44, y de 24 de septiembre de 1998, Comisión/Francia, C-35/97, Rec. p. I-5325, apartado 37).

54 A menos que esté justificada objetivamente y sea proporcionada al objetivo perseguido, una disposición de Derecho nacional debe considerarse indirectamente discriminatoria cuando, por su propia naturaleza, pueda afectar más a los trabajadores migrantes que a los trabajadores nacionales e implique por consiguiente el riesgo de perjudicar, en particular, a los primeros (Véanse sentencias antes citadas Meints, apartado 45, y Comisión/Francia, apartado 38).

55 Es preciso observar que, en el caso de autos, en virtud del artículo 79 de la EStG, la concesión de la ayuda para ahorro-pensión depende del requisito de la sujeción tributaria al impuesto alemán por obligación personal. Y lo están las personas físicas que, con arreglo al artículo 1, apartado 1, de la EStG, tienen su domicilio o su residencia habitual en territorio nacional o que, según el apartado 3 del mismo artículo 1, presentan una solicitud en tal sentido y cumplen los requisitos estrictos que figuran en dicho apartado.

56 Pues bien, en este caso, los trabajadores a los que se refiere esta imputación son los trabajadores fronterizos cuyos ingresos están sujetos exclusivamente a tributación en su Estado de residencia en virtud de convenios bilaterales para evitar la doble imposición celebrados por la República Federal de Alemania. En consecuencia, dichos trabajadores no tienen la posibilidad de ser asimilados a los contribuyentes por obligación personal, con arreglo al artículo 1, apartado 3, de la EStG, lo que reconoce

por lo demás el Estado demandado. En estas circunstancias, el requisito de sujeción al impuesto alemán por obligación personal equivale a un requisito de residencia.

57 En consecuencia, los trabajadores fronterizos de que se trata, que, por definición, tienen su residencia en otro Estado miembro, están excluidos del beneficio de la ayuda para ahorro-pensión.

58 Por otra parte hay que señalar que estos trabajadores fronterizos son en su mayoría no nacionales, de modo que los trabajadores de nacionalidad alemana cumplen con mayor facilidad el requisito de la sujeción al impuesto alemán por obligación personal que los trabajadores fronterizos de que se trata, lo cual no discute, por lo demás, la República Federal de Alemania.

59 Por ello, el que el reconocimiento de la ayuda para ahorro-pensión dependa de un requisito equivalente a un requisito de residencia constituye una infracción de los artículos 39 CE y 7, apartado 2, del Reglamento nº 1612/68.

60 Esta conclusión no queda enervada por la alegación de la República Federal de Alemania basada en la sentencia Geven, antes citada, según la cual la falta de vínculo de conexión lo suficientemente estrecho con la sociedad alemana puede justificar la negativa de reconocimiento de una ventaja social. En efecto, de los artículos 10, letra a), apartado 1, y 79 de la EStG se desprende que, para poder beneficiarse de la ayuda para ahorro-pensión, el trabajador debe estar asegurado según el régimen legal de pensiones de la seguridad social alemana. Esta afiliación obligatoria al sistema alemán de seguridad social, que garantiza el pago por los trabajadores de cotizaciones sociales a dicho sistema, constituye un vínculo de conexión lo suficientemente estrecho con la sociedad alemana para permitir a los trabajadores fronterizos beneficiarse de la ventaja social de que se trata.

61 Por otra parte, el Estado miembro demandado no puede invocar válidamente, para demostrar que no existe discriminación, la posibilidad que se ofrece a los trabajadores fronterizos de beneficiarse de ayudas similares, incluso más ventajosas en el Estado miembro de residencia. En efecto, la ayuda para ahorro-pensión controvertida no es una ventaja en forma de deducción fiscal vinculada a la tributación de los ingresos en Alemania, sino una ayuda financiera mínima ofrecida por el Estado alemán con el fin de incentivar a los trabajadores a que se constituyan una pensión complementaria privada para compensar la bajada del nivel de la jubilación legal. El que los trabajadores fronterizos puedan eventualmente beneficiarse de desgravaciones fiscales no pone fin a la discriminación que sufren respecto del reconocimiento de la ayuda para ahorro-pensión.

62 La República Federal de Alemania alega, con carácter subsidiario, que el trato desigual está justificado por la coherencia del sistema fiscal.

63 Basta señalar a este respecto, que suponiendo que tal discriminación en el reconocimiento de una ventaja social pueda estar justificada por razones de coherencia fiscal, no puede aceptarse en este caso esa justificación por estar garantizada la coherencia fiscal sobre la base de convenios bilaterales para evitar la doble imposición celebrados por la República Federal de Alemania con otros Estados miembros (véase, por analogía, sentencia Wielockx, antes citada, apartado 25).

64 En segundo lugar, respecto del reconocimiento del complemento de la ayuda por hijos, de conformidad con el artículo 85 de la EstG, procede igualmente considerar, por idénticas razones, que supeditar el reconocimiento de tal complemento al requisito de la sujeción al impuesto alemán por obligación personal, es contrario a los artículos 39 CE, apartado 2, y 7, apartado 2, del Reglamento nº 1612/68.

65 En tercer lugar, respecto del reconocimiento de la ayuda para ahorro-pensión derivada al cónyuge del beneficiario, con arreglo al artículo 79 de la EStG, hay que recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el cónyuge de un trabajador comprendido en el ámbito de aplicación del Reglamento nº 1612/68 es un beneficiario indirecto del trato nacional concedido al trabajador migrante en el artículo 7,

apartado 2, de dicho Reglamento y puede, en consecuencia, solicitar beneficiarse de la ayuda para ahorro-pensión derivada si ésta constituye para el trabajador migrante una ventaja social (véase, en este sentido, sentencia de 18 de julio de 2007, Hartmann, C-212/05, Rec. p. I-6303, apartado 25).

66 Esto es lo que sucede en el caso de autos. Una prestación como la ayuda para ahorro-pensión derivada, que aporta un apoyo económico para la constitución de una pensión complementaria para el cónyuge del trabajador, permite la mejora de la situación de las parejas casadas respecto de sus futuras pensiones de jubilación y beneficia al trabajador en la medida en que contribuye a la creación de condiciones destinadas a cubrir los riesgos de la vejez en el seno de su familia. Tal ayuda constituye pues una ventaja social en el sentido del artículo 7, apartado 2, del Reglamento nº 1612/68 en favor de los trabajadores fronterizos de que se trata.

67 Pues bien, de una lectura combinada de los artículos 79 y 26, apartado 1, de la EStG se desprende que el cónyuge del trabajador debe estar igualmente sujeto al impuesto alemán por obligación personal para poder beneficiarse de la ayuda derivada. Dado que, en el caso de autos, el requisito de la sujeción tributaria al impuesto alemán por obligación personal equivale a un requisito de residencia en virtud del artículo 1 de la EStG, tal requisito perjudica de modo particular a los trabajadores fronterizos quienes, por definición, tienen su residencia en otro Estado miembro, donde por lo general residen igualmente los miembros de su familia (sentencia Meeusen, antes citada, apartado 24).

68 De ello se deduce que, al supeditar el reconocimiento de la ayuda para ahorro-pensión para los cónyuges al requisito de que estén sujetos al impuesto alemán por obligación personal, el artículo 79 de la EStG constituye una discriminación indirecta basada en la nacionalidad contraria a los artículos 39 CE y 7, apartado 2, del Reglamento nº 1612/68.

69 De las consideraciones anteriores resulta que el primer motivo es fundado y que, al adoptar y mantener las disposiciones en materia de pensión de jubilación complementaria que figuran en los artículos 79 a 99 de la EStG, la República Federal

de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 39 CE y 7, apartado 2, del Reglamento nº 1612/68, en la medida en que estas disposiciones niegan a los trabajadores fronterizos y a sus cónyuges la ayuda para ahorro-pensión porque no son sujetos pasivos del impuesto por obligación personal en este Estado miembro.

Sobre el segundo motivo

Alegaciones de las partes

70 La Comisión alega que supeditar la utilización, dentro de ciertos límites, del capital acumulado para la adquisición o la construcción de una vivienda para uso personal al requisito de que la vivienda se encuentre en territorio nacional, tal como establece el artículo 92, letra a) de la EStG, impide que los trabajadores fronterizos utilicen el capital que han ahorrado para adquirir o construir tal vivienda en una región fronteriza con la República Federal de Alemania. Tal trato desfavorable de los trabajadores fronterizos constituye una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad e infringe, en consecuencia, los artículos 39 CE, apartado 2, así como el 7, apartado 2, del Reglamento nº 1612/68. La Comisión aclara que no está prevista ninguna reserva para la prohibición de discriminación en el ámbito de la libre circulación de los trabajadores en los casos *de minimis.*

71 Refuta el argumento de la República Federal de Alemania según el cual las disposiciones controvertidas no son discriminatorias respecto de los trabajadores no nacionales dado que la medida produce los mismos efectos para los trabajadores migrantes y para los trabajadores alemanes. En efecto, el mero hecho de que los fronterizos sean una categoría numerosa de personas, que, en la mayoría de los casos, no residen en Alemania, donde tienen su puesto de trabajo, demuestra que tienden a adquirir su vivienda en su Estado de residencia, al contrario que los trabajadores alemanes que sólo excepcionalmente adquieren su vivienda fuera de su país. Basándose tanto en los datos concretos del flujo fronterizo, como en la jurisprudencia, y en concreto en la sentencia

de 21 de febrero de 2006, Ritter-Coulais (C-152/03, Rec. p. I-1711, apartado 36), la Comisión considera que los no residentes son propietarios de una vivienda situada fuera del territorio alemán con mayor frecuencia que los residentes.

72 La República Federal de Alemania niega que la utilización del capital acumulado para adquirir una vivienda en propiedad situada en Alemania constituya una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad. Ni los trabajadores alemanes ni los trabajadores nacionales de otros Estados miembros que tienen su domicilio fuera del territorio de la República Federal de Alemania pueden utilizar la ayuda para ahorro-pensión para la adquisición o la construcción de una vivienda en propiedad fuera de este Estado miembro.

73 La República Federal de Alemania sostiene que el artículo 92, letra a) de la EStG no restringe la libre circulación de los trabajadores ya que dicha disposición no ejerce ninguna influencia sobre la elección del lugar de trabajo. Sostener lo contrario implicaría que todas las ventajas reconocidas únicamente en el Estado en el que se encuentra el lugar de trabajo, y no en el Estado de residencia, constituirían posibles restricciones a la libre circulación de los trabajadores.

74 Con carácter subsidiario, la República Federal de Alemania alega que, en todo caso, imperativos de interés general como el reconocimiento de la ayuda a la construcción de viviendas o la protección del sistema de seguridad social nacional justifican tanto un trato desigual como una restricción a la libre circulación de trabajadores.

Apreciación del Tribunal de Justicia

75 Procede recordar, con carácter previo, que la Comisión precisó en la vista que el presente motivo no se refiere únicamente a los trabajadores fronterizos cuyos ingresos

tributan exclusivamente en su Estado de residencia, sino que afecta al conjunto de los trabajadores fronterizos.

76 En el marco de esta imputación, hay que examinar si, tal como sostiene la Comisión, el artículo 92, letra a) de la EStG, al supeditar la utilización del capital acumulado para la adquisición o la construcción de una vivienda para uso personal al requisito que el bien inmueble se halle en territorio alemán, restringe la posibilidad de explotar una ventaja social y constituye una discriminación indirecta contraria a los artículos 39 CE y 7, apartado 2, del Reglamento nº 1612/68.

77 Con arreglo al artículo 92, letra a) de la EStG, el beneficiario de la ayuda puede utilizar, hasta un máximo de 50.000 euros, para la adquisición o la construcción de una vivienda en propiedad utilizada para uso personal situada en territorio nacional, el capital constituido por un contrato de ahorro-pensión y subvencionado.

78 Por lo tanto, ha de declararse que el capital acumulado de que se trata no puede utilizarse para la adquisición o la construcción de una vivienda situada en una región fronteriza fuera del territorio alemán.

79 Si bien, como sostiene la República Federal de Alemania, ni los trabajadores alemanes ni los trabajadores fronterizos pueden utilizar dicho capital para la adquisición o la construcción, fuera del territorio alemán, de una vivienda y el artículo 92, letra a) de la EStG no está dirigido directamente a los no residentes, no es menos cierto que éstos están interesados con mayor frecuencia en la compra de una vivienda situada fuera de dicho territorio que los residentes (véase, en este sentido, la sentencia Ritter-Coulais, antes citada, apartado 36).

80 De ello se deriva que el artículo 92, letra a) de la EStG reserva a los trabajadores fronterizos un trato menos ventajoso que a los trabajadores que residen en Alemania y que, en consecuencia, constituye una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad.

81 En este punto procede examinar si el trato desfavorable de los trabajadores fronterizos está justificado por el objetivo de garantizar una oferta adecuada de viviendas y preservar el régimen nacional de seguridad social, como alega la República Federal de Alemania.

82 En primer lugar, respecto del objetivo que pretende garantizar una oferta suficiente de viviendas, hay que señalar que, aun suponiendo que dicho objetivo constituyese una razón imperiosa de interés general, el requisito que establece el artículo 92, letra a) de la EStG, según el cual la vivienda que se adquiere o se construye debe estar situada en territorio alemán, va, en todo caso, más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido, ya que este objetivo puede alcanzarse también si los trabajadores fronterizos eligen establecer su domicilio en el territorio de otro Estado miembro en vez de tenerlo en territorio alemán (véase, en este sentido, sentencia de 17 de enero de 2008, Comisión/Alemania, C-152/05, Rec. p. I-39, apartados 27 y 28).

83 Por otra parte, el argumento que el Estado demandado basa en un riesgo de conflicto con la política de vivienda de otros Estados miembros no puede admitirse, ya que no se ha demostrado tal riesgo en el caso de autos, ya que la República Federal de Alemania se ha limitado a indicar de modo general que una extensión de la posibilidad de utilizar el capital para ahorro-pensión para la adquisición o la construcción de una vivienda en el territorio de otros Estados miembros podría perturbar la política de vivienda de estos últimos.

84 En segundo lugar, respecto de la protección del sistema nacional de seguridad social, de la sentencia de 11 de enero de 2007, ITC (C-208/05, Rec. p. I-181, apartado 43) se desprende que el riesgo de grave perjuicio al equilibrio financiero de un sistema de seguridad social puede constituir una razón imperiosa de interés general. Sin embargo, en el presente caso, no se ha acreditado un riesgo semejante. La República Federal de Alemania se ha limitado, en efecto, a señalar que, si los beneficiarios disponen de una vivienda en propiedad, no corren el riesgo durante su jubilación de tener que soportar los gastos de alquiler y no deberán recurrir a prestaciones de seguridad social. Además, este objetivo puede alcanzarse del mismo modo si el capital para ahorro-pensión puede utilizarse para la adquisición de una vivienda fuera del territorio alemán.

85 De las consideraciones anteriores se deduce que el presente motivo es fundado y que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 39 CE y 7, apartado 2, del Reglamento nº 1612/68 al negar a los trabajadores fronterizos el derecho a utilizar el capital acumulado para la adquisición o la construcción de una vivienda para uso personal si ésta no está situada en Alemania.

Sobre el tercer motivo

Alegaciones de las partes

86 La Comisión considera que la obligación de devolver la ayuda para ahorro-pensión en virtud del artículo 95 de la EStG, en relación con los artículos 93 y 94 de la EStG, vulnera el artículo 39 CE y el artículo 7, apartado 2, del Reglamento nº 1612/68, así como los artículos 12 CE y 18 CE.

87 En efecto, en primer lugar, respecto de la libre circulación de los trabajadores, la normativa controvertida constituye una discriminación indirecta en la medida en que se aplica a todos los trabajadores fronterizos y a los demás trabajadores migrantes pese a que estas dos categorías de trabajadores son las que, a diferencia de los trabajadores alemanes, en la mayor parte de los casos y en particular cuando dejan su trabajo para ir a trabajar a otro Estado miembro, corren el riesgo de no volver a estar sujetos al impuesto alemán por obligación personal. Además, la normativa de que se trata puede reducir de inmediato el valor de la ayuda para los trabajadores migrantes, ya que éstos pueden renunciar desde un principio a solicitar el pago de esta ayuda para evitar cualquier devolución posterior.

88 La Comisión alega igualmente que las disposiciones controvertidas constituyen un obstáculo a la libre circulación de los trabajadores. Refiriéndose a título comparativo a la sentencia de 11 de marzo de 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Rec. p. I-2409), señala que los trabajadores que ejercen su actividad en Alemania, pero residen fuera de este Estado miembro, están en una situación menos favorable que los que continúan

residiendo en territorio nacional ya que, cuando estos primeros trabajadores eligen residir fuera de la República Federal de Alemania, dicho Estado miembro se apropia de algunos de sus activos.

89 La diferencia entre las dos situaciones que consiste, en el caso de las personas que abandonan Alemania, en devolver la ayuda para ahorro-pensión a partir del cese de la sujeción tributaria por obligación personal en este Estado y, en el de las que permanecen en territorio alemán, en tributar posteriormente por los pagos de las prestaciones, no modifica la apreciación de la Comisión, ya que esta diferencia sólo surge después de varios decenios y no tiene ninguna incidencia en el efecto disuasorio de la obligación de devolución.

90 La Comisión añade que, aunque las modalidades de devolución pueden atenuar el rigor de la normativa de que se trata, no afectan al principio mismo de la devolución de la ayuda.

91 Además, según la Comisión, la falta de competencia de la República Federal de Alemania para gravar las prestaciones futuras abonadas a las personas que dejan el territorio nacional no puede invocarse como una justificación basada en la coherencia fiscal, la cual ya está garantizada por los convenios bilaterales para evitar la doble imposición.

92 En segundo lugar, respecto del artículo 12 CE, por otra parte, la Comisión considera que la obligación de devolución constituye una discriminación encubierta contraria a dicho artículo ya que afecta principalmente a los no nacionales. Tal apreciación se basa en la constatación de que, al cesar su actividad en Alemania, son principalmente los trabajadores no nacionales los que dejarán este Estado miembro, por lo general para volver a su Estado de origen, mientras que es poco frecuente que los trabajadores nacionales decidan pasar su jubilación en el extranjero. Por otra parte, hay igualmente una infracción del artículo 18 CE. La obligación de devolución disuade a los ciudadanos

de la Unión Europea, con independencia de su nacionalidad, incluidos los nacionales alemanes, de trasladar su residencia a otro Estado miembro.

93 La República Federal de Alemania alega que el artículo 95 de la EStG no vulnera el principio de la libre circulación de los trabajadores ni los artículos 12 CE y 18 CE.

94 Sostiene, en primer lugar, que la obligación de devolución en caso de cese de la sujeción por obligación personal no constituye un verdadero obstáculo a la libre circulación de los trabajadores o de los ciudadanos, ya que no puede desalentar a los interesados de trasladar su lugar de trabajo o su domicilio al extranjero. En efecto, el beneficiario de la ayuda debe devolver únicamente el incentivo establecido en los artículos 79 y siguientes de la EStG así como las reducciones del importe del impuesto resultantes de la deducción en concepto de los gastos excepcionales contemplados en el artículo 10, letra a) de la EStG. No se prevé ningún otro «impuesto de salida», al contrario del que se trata en las sentencias de Lasteyrie du Saillant, antes citada, y de 7 de septiembre de 2006, N (C-470/04, Rec. p. I-7409).

95 La República Federal de Alemania añade que, con arreglo al artículo 95, apartado 2, de la EStG, la devolución puede, a petición del contribuyente, diferirse hasta el inicio del pago de las prestaciones en concepto del contrato de ahorro-pensión y que puede efectuarse por partes de hasta un 15 % de las pensiones abonadas en concepto de dicho contrato, lo que da al contribuyente la posibilidad de trasladar su lugar de trabajo y su domicilio sin carga financiera directa. Además, el interesado no tiene la obligación de devolución ya que vuelve a estar sujeto al impuesto alemán por obligación personal. El Estado demandado deduce de la sentencia N, antes citada, que un aplazamiento de pago sin constitución de garantía puede eliminar el carácter restrictivo de una obligación de pago vinculada al hecho de dejar su territorio.

96 A continuación, la República Federal de Alemania alega, valiéndose de varios ejemplos, que la pérdida de la condición de contribuyente por obligación personal no implica ni para el trabajador fronterizo ni para el ciudadano desventajas financieras que puedan justificar la existencia de una discriminación encubierta. En efecto, si bien los

beneficiarios, cuya sujeción al impuesto alemán por obligación personal concluye, deben devolver el incentivo fiscal percibido, no deben sin embargo tributar *a posteriori* por las prestaciones percibidas en virtud del contrato de ahorro-pensión a las que tienen derecho en base a los pagos efectuados hasta el fin de su sujeción tributaria. La obligación de devolución se compensa mediante ventajas financieras al menos equivalentes.

97 Por último, con carácter subsidiario, el artículo 95 de la EStG está justificado asimismo por razones de coherencia fiscal.

Apreciación del Tribunal de Justicia

98 En primer lugar, respecto de la parte del motivo relativa al carácter discriminatorio de la obligación de devolución en caso de cese de la sujeción tributaria por obligación personal, hay que recordar que, según la jurisprudencia, 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 comunitario para las cuales el Tratado CE no prevea normas específicas que prohíban la discriminación (véanse, en particular, sentencias de 30 de mayo de 1989, Comisión/Grecia, 305/87, Rec. p. 1461, apartados 12 y 13, así como de 11 de octubre de 2007, Hollmann, C-443/06, Rec. p. I-8491, apartado 28).

99 Pues bien, el principio de no discriminación fue desarrollado, en el ámbito de la libre circulación de los trabajadores, por los artículos 39 CE y 7 del Reglamento nº 1612/68 (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de julio de 2008, Raccanelli, C-94/07, Rec. p. I-5939, apartado 45).

100 En consecuencia, a la luz de estas dos últimas disposiciones es como se debe comparar el trato aplicado a los trabajadores que permanecen en territorio alemán con el que se aplica a los trabajadores que abandonan dicho territorio.

101 En virtud de la aplicación del artículo 93 en relación con el artículo 95 de la EStG, el beneficiario de la ayuda que deja su domicilio o su residencia habitual en territorio nacional, y que por tanto deja de estar sujeto al impuesto por obligación personal, debe devolver las ayudas para ahorro-pensión obtenidas y, en su caso, las deducciones en concepto de gastos excepcionales resultantes del artículo 10, letra a) de la EStG.

102 Pues bien, hay que señalar que, en el caso de autos, los trabajadores migrantes que por lo general son extranjeros, abandonan con mayor facilidad el territorio alemán para ir a trabajar y establecer su residencia en otro Estado miembro y por tanto es más fácil que dejen de estar sujetos al impuesto alemán por obligación personal. Los trabajadores extranjeros pueden, por consiguiente, ser objeto con mayor facilidad de trato desfavorable que los trabajadores alemanes.

103 Además, las disposiciones controvertidas pueden reducir el valor de la ayuda únicamente a los trabajadores migrantes. En efecto, no se puede excluir que los trabajadores migrantes que deseen evitar cualquier devolución posterior de la ayuda para ahorro-pensión al concluir su sujeción tributaria al impuesto alemán por obligación personal renuncien de inmediato a la concesión de esta ayuda. En tal supuesto, cualquier compensación de la disminución futura del nivel de la pensión de jubilación legal alemana está por tanto excluida.

104 De ello se deduce que las disposiciones controvertidas constituyen una discriminación indirecta contra los trabajadores migrantes.

105 Esta afirmación no puede quedar desvirtuada por la circunstancia, invocada por la República Federal de Alemania, de que las prestaciones abonadas posteriormente en virtud del contrato de ahorro-pensión no son objeto de tributación en Alemania

cuando los trabajadores dejan el territorio alemán. En efecto, esta circunstancia carece de pertinencia desde el momento en que la competencia para gravar estas prestaciones ha sido cedida a otros Estados miembros en virtud de convenios bilaterales para evitar la doble imposición celebrados entre estos Estados miembros y la República Federal de Alemania, tal como ésta reconoce por otra parte. Además, el hecho de que, en lo que respecta a los trabajadores que permanecen en territorio alemán, la imposición de las prestaciones sólo se produce, en su caso, transcurridos varios decenios no es comparable con la obligación de devolución desde que cesa la sujeción tributaria al impuesto alemán por obligación personal que pesa sobre los que dejan dicho territorio.

106 En segundo lugar, respecto de la parte del motivo relativa al carácter disuasorio de la obligación de devolución en caso de cese de la sujeción tributaria al impuesto alemán por obligación personal, hay que recordar que, según una jurisprudencia reiterada, el artículo 18 CE, que establece con carácter 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 (sentencia Hendrix, antes citada, apartado 61 y jurisprudencia citada).

107 A continuación, las disposiciones que impidan o disuadan a un nacional de un Estado miembro de abandonar su Estado de origen para ejercer su derecho a la libre circulación constituyen obstáculos a dicha libertad, aun cuando se apliquen con independencia de la nacionalidad de los trabajadores afectados (véanse sentencias ITC, antes citada, apartado 33, y de 26 de octubre de 2006, Comisión/Portugal, C-345/05, Rec. p. I-10633, apartado 16).

108 En efecto, sería incompatible con el derecho de libre circulación que pudiese aplicársele a un trabajador o a un demandante de empleo, en el Estado miembro de su nacionalidad, un trato menos favorable que aquel del que disfrutaría si no hubiera hecho uso de las facilidades concedidas por el Tratado en materia de circulación (sentencia ITC, antes citada, apartado 34).

109 Como las disposiciones controvertidas imponen a los beneficiarios la obligación de devolver, cuando cesa la sujeción tributaria al impuesto alemán por obligación personal, la ayuda para ahorro-pensión percibida de ese Estado, todo trabajador alemán que quiera hacer uso de su derecho a la libre circulación con arreglo al artículo 39 CE, y, en concreto, del de instalarse en otro Estado miembro, se encuentra, en consecuencia, en una situación menos favorable que un trabajador que mantiene su residencia en territorio nacional y continúa sujeto al impuesto alemán por obligación personal. Esta diferencia de trato puede desalentar a los trabajadores de nacionalidad alemana de ejercer una actividad profesional fuera del territorio nacional.

110 El examen de las modalidades de devolución previstas por las disposiciones controvertidas confirma esta conclusión, contrariamente a lo que alega el Estado demandado. Por una parte, si bien estas modalidades pueden ciertamente atenuar el rigor de la normativa, continúan afectando a los trabajadores que dejan de estar sujetos al impuesto alemán por obligación personal por el mero hecho de trasladar su residencia a otro Estado miembro. Por otra parte, aunque sea posible obtener un aplazamiento de pago sin intereses hasta el inicio de la fase del pago de las prestaciones, la obtención de tal aplazamiento no es automática, sino que requiere una solicitud del beneficiario. Además, si bien el aplazamiento puede prolongarse tras el inicio de la fase de pago, esta prolongación depende del requisito que se devuelva un importe mínimo del 15 % de las prestaciones abonadas en virtud del contrato de ahorro-pensión. Estas modalidades de devolución producen un efecto restrictivo en la medida en que privan al beneficiario de la ayuda para ahorro-pensión del disfrute de una ventaja social (véase, en este sentido, sentencia N, antes citada, apartado 36).

111 De igual modo, la circunstancia invocada por la República Federal de Alemania según la cual, en virtud del artículo 95, apartado 3, de la EStG, una cantidad a devolver que es objeto de un aplazamiento de pago queda liberada cuando el interesado recobra su condición de contribuyente por obligación personal, corrobora el efecto disuasorio de las disposiciones controvertidas. En efecto, dicho artículo 95, apartado 3, no elimina el carácter disuasorio que afecta a los trabajadores que permanecen con carácter duradero en otro Estado miembro ya que, aunque la cantidad que debe reembolsarse quede liberada cuando recobran su condición de sujeto por obligación personal, pierden definitivamente las cantidades de la ayuda ya devueltas.

112 En estas circunstancias, la obligación de devolución que resulta de la aplicación combinada de los artículos 93 a 95 de la EStG puede obstaculizar la libre circulación de los trabajadores.

113 La República Federal de Alemania alega asimismo que la obligación de devolución está justificada por la coherencia de su sistema fiscal. Pues bien, como la coherencia fiscal está garantizada mediante convenios bilaterales para evitar la doble imposición celebrados por este Estado con otros Estados miembros, la República Federal de Alemania no puede invocar válidamente tal justificación (véase, en este sentido, sentencia Wielockx, antes citada, apartado 25).

114 En consecuencia, las disposiciones controvertidas son contrarias a los artículos 39 CE y 7, apartado 2, del Reglamento nº 1612/68.

115 Tratándose de personas no económicamente activas, se impone esta misma conclusión por existir motivos idénticos respecto del motivo relativo al incumplimiento del artículo 18 CE.

116 Se desprende de las anteriores consideraciones que el tercer motivo es fundado y que, en consecuencia, la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 18 CE y 39 CE así como del artículo 7, apartado 2, del Reglamento nº 1612/68 al exigir, con arreglo a los artículos 93 a 95 de la EStG, la devolución de la ayuda en caso de cese de la sujeción tributaria al impuesto alemán por obligación personal.

Costas

117 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. La Comisión ha solicitado la condena en costas de la República Federal de Alemania y los motivos formulados por ésta han sido desestimados, por lo que procede condenarla en costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) decide:

1) Declarar que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 39 CE, y del artículo 7, apartado 2 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, así como del artículo 18 CE, al establecer y mantener las disposiciones relativas a las pensiones complementarias en los artículos 79 a 99 de la Ley federal sobre el impuesto de la renta (Einkommensteuergesetz), en la medida en que dichas disposiciones:

— **deniegan a los trabajadores fronterizos y a sus cónyuges el derecho a una ayuda para ahorro-pensión, si no son sujetos pasivos del impuesto por obligación personal en dicho Estado miembro;**

— **no permiten que el capital acumulado se invierta en la adquisición o la construcción de una vivienda para uso personal del beneficiario si el inmueble no está situado en Alemania, y**

— **exigen la devolución de dicha ayuda si cesa la sujeción al impuesto por obligación personal en ese mismo Estado miembro.**

2) Condenar en costas a la República Federal de Alemania.

Firmas