Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 30 de mayo de 2024*

«Procedimiento prejudicial — Acuerdo sobre la Libre Circulación de Personas entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza — Trabajador de un Estado miembro que ha trasladado su domicilio a Suiza — Ventajas fiscales — Impuesto sobre la renta — Mecanismo de la "tributación rogada" — Contribuyentes beneficiarios — Limitación a los trabajadores por cuenta ajena sujetos por obligación real, con residencia fiscal en un Estado miembro o en un Estado parte del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE) — Igualdad de trato»

En el asunto C-627/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Finanzgericht Köln (Tribunal de lo Tributario de Colonia, Alemania), mediante resolución de 20 de septiembre de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de octubre de 2022, en el procedimiento entre

AB

y

Finanzamt Köln-Süd,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Arabadjiev, Presidente de Sala, y los Sres. T. von Danwitz, P. G. Xuereb y A. Kumin y la Sra. I. Ziemele (Ponente), Jueces;

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

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. J. Möller y R. Kanitz, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. B.-R. Killmann y W. Roels, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: alemán.

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 16 de noviembre de 2023;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del Acuerdo sobre la Libre Circulación de Personas entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la Confederación Suiza, por otra, rubricado en Luxemburgo el 21 de junio de 1999 (DO 2002, L 114, p. 6), adaptado en último lugar por el Protocolo de 4 de marzo de 2016 relativo a la participación de la República de Croacia como Parte contratante, como consecuencia de su adhesión a la Unión Europea (DO 2017, L 31, p. 3) (en lo sucesivo, «ALCP»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre AB y el Finanzamt Köln-Süd (Administración Tributaria de Colonia-Sur, Alemania; en lo sucesivo, «Administración Tributaria») en relación con el cálculo del impuesto sobre la renta para los períodos impositivos correspondientes a los años 2017 a 2019 (en lo sucesivo, «período del que se trata en el litigio principal»).

Marco jurídico

ALCP

3 La Comunidad Europea y sus Estados miembros, por un lado, y la Confederación Suiza, por otro lado, rubricaron el 21 de junio de 1999 siete Acuerdos, entre ellos el ALCP. Mediante la Decisión 2002/309/CE, Euratom del Consejo y de la Comisión en lo que se refiere al Acuerdo de Cooperación Científica y Tecnológica, de 4 de abril de 2002, sobre la celebración de siete Acuerdos con la Confederación Suiza (DO 2002, L 114, p. 1; corrección de errores en DO 2015, L 210, p. 38), esos siete Acuerdos fueron aprobados en nombre de la Comunidad Europea y entraron en vigor el 1 de junio de 2002.

4 A tenor del preámbulo del ALCP, las Partes contratantes están «decidid[a]s a hacer efectiva entre ellas la libre circulación de personas, apoyándose en las disposiciones que se hallan en aplicación en la Comunidad Europea».

5 El artículo 1 del ALCP establece:

«El objetivo del presente Acuerdo, en favor de los nacionales de los Estados miembros de la Comunidad Europea y de Suiza, es:

a) conceder un derecho de entrada, de residencia y de acceso a una actividad económica por cuenta ajena, de establecimiento como trabajador autónomo y el derecho de residir en el territorio de las Partes Contratantes;

[…]

c) conceder un derecho de entrada y de residencia, en el territorio de las Partes Contratantes, a las personas sin actividad económica en el país de acogida;

d) conceder las mismas condiciones de vida, de empleo y de trabajo que las concedidas a los nacionales.»

6 El artículo 2 del citado Acuerdo, titulado «No discriminación», dispone:

«Los nacionales de una Parte Contratante que residan legalmente en el territorio de otra Parte Contratante no serán objeto, en la aplicación y de acuerdo con las disposiciones de los Anexos I, II y III del presente Acuerdo, de ninguna discriminación basada en la nacionalidad.»

7 El artículo 4 del mismo Acuerdo, bajo el título «Derecho de residencia y de acceso a una actividad económica», tiene el siguiente tenor:

«El derecho de residencia y de acceso a una actividad económica se garantizará […] con arreglo a las disposiciones del Anexo I.»

8 El artículo 6 del ALCP establece:

«El derecho de residencia en el territorio de una Parte Contratante se garantizará a las personas que no ejercen una actividad económica con arreglo a las disposiciones del Anexo I relativas a los no activos.»

9 A tenor del artículo 7 de este Acuerdo, rubricado «Otros derechos»:

«Las Partes Contratantes, de acuerdo con el Anexo I, regularán en particular los derechos mencionados a continuación, vinculados a la libre circulación de personas:

a) el derecho a la igualdad de trato con los nacionales por lo que se refiere al acceso a una actividad económica y su ejercicio, así como las condiciones de vida, de empleo y de trabajo;

[…]».

10 El artículo 10 de dicho Acuerdo, con el epígrafe «Disposiciones transitorias y desarrollo del Acuerdo», establece, en particular, en sus apartados 1 a 1 *quater*, el derecho de la Confederación Suiza y de determinados Estados miembros a mantener límites cuantitativos relativos al acceso a una actividad económica para determinadas categorías de estancias y durante un determinado período, en sus apartados 2 a 2 *quater*, el derecho de las Partes contratantes a mantener, durante un determinado período, los controles de prioridad del trabajador integrado en el mercado regular de trabajo y de las condiciones de salario y de trabajo para los nacionales de la otra Parte contratante y, en sus apartados 3 a 3 *quater*, el derecho de la Confederación Suiza a instaurar, dentro de sus contingentes globales, mínimos de nuevos permisos de residencia a trabajadores por cuenta ajena y por cuenta propia de la Unión Europea.

11 El artículo 13 del mismo Acuerdo, titulado «Statu quo», dispone:

«Las Partes Contratantes se comprometen a no adoptar nuevas medidas restrictivas respecto a los nacionales de la otra Parte por lo que se refiere al ámbito de aplicación del presente Acuerdo.»

12 En virtud del artículo 15 del ALCP, los anexos y protocolos del Acuerdo forman parte integrante del mismo.

13 El artículo 16 de este Acuerdo, que lleva como epígrafe «Referencia al Derecho comunitario», tiene el siguiente tenor:

«1. Para alcanzar los objetivos contemplados por el presente Acuerdo, las Partes Contratantes adoptarán todas las medidas necesarias para que los derechos y obligaciones equivalentes a los contenidos en los actos jurídicos de la Comunidad Europea a los cuales se hace referencia puedan aplicarse en sus relaciones.

2. En la medida en que la aplicación del presente Acuerdo implique conceptos de Derecho comunitario, se tendrá en cuenta la jurisprudencia pertinente del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas anterior a la fecha de su firma. La jurisprudencia posterior a la fecha de la firma del presente Acuerdo se comunicará a Suiza. Con objeto de garantizar el adecuado funcionamiento del Acuerdo, a instancia de una Parte Contratante, el Comité Mixto determinará las implicaciones de esta jurisprudencia.»

14 El artículo 21 de dicho Acuerdo establece:

«1. Las disposiciones de los acuerdos bilaterales entre Suiza y los Estados miembros de la Comunidad Europea en materia de doble imposición no se verán afectadas por las disposiciones del presente Acuerdo. En particular, las disposiciones del presente Acuerdo no deberán afectar a la definición de trabajador fronterizo con arreglo a los acuerdos de doble imposición.

2. Ninguna disposición del presente Acuerdo podrá interpretarse de manera que impida a las Partes Contratantes establecer una distinción, en la aplicación de las disposiciones pertinentes de su legislación fiscal, entre los contribuyentes que no se encuentran en situaciones comparables, particularmente por lo que respecta a su lugar de residencia.

3. Ninguna disposición del presente Acuerdo obstará para que las Partes Contratantes adopten o apliquen una medida destinada a efectuar la imposición, el pago y la recaudación efectiva de los impuestos o a evitar la evasión fiscal con arreglo a las disposiciones de la legislación fiscal nacional de una Parte Contratante, o a los acuerdos destinados a evitar la doble imposición que vinculan a Suiza, por una parte, y a uno o varios Estados miembros de la Comunidad Europea, por otra, u otros acuerdos fiscales.»

15 El anexo I del mismo Acuerdo está dedicado a la libre circulación de personas.

16 El artículo 6 de este anexo I dispone en su apartado 1 que:

«El trabajador por cuenta ajena nacional de una Parte Contratante (en lo sucesivo denominado trabajador por cuenta ajena) que ocupe un empleo de duración igual o superior a un año al servicio de un empresario del Estado de acogida recibirá un permiso de residencia de una duración de cinco años como mínimo a partir de la fecha de su expedición. […]»

17 El artículo 7, apartado 1, del citado anexo I establece lo siguiente:

«El trabajador fronterizo por cuenta ajena es un nacional de una Parte Contratante que tiene su residencia en el territorio de una Parte Contratante y que ejerce una actividad por cuenta ajena en el territorio de la otra Parte Contratante volviendo a su domicilio en principio cada día, o como mínimo una vez por semana.»

18 El artículo 8 del mismo anexo I dispone:

«1. Los trabajadores por cuenta ajena tendrán derecho a la movilidad profesional y geográfica en el conjunto del territorio del Estado de acogida.

2. La movilidad profesional incluirá el cambio de empresario, de empleo, de profesión y el paso de una actividad por cuenta ajena a una actividad independiente. La movilidad geográfica incluirá el cambio de lugar de trabajo y de residencia.»

19 El artículo 9, apartados 1 y 2, del anexo I del ALCP, que lleva por título «Igualdad de trato», establece:

«1. Un trabajador por cuenta ajena nacional de una Parte Contratante no podrá, en el territorio de la otra Parte Contratante, debido a su nacionalidad, ser tratado de manera diferente a los trabajadores nacionales por cuenta ajena por lo que se refiere a las condiciones de empleo y de trabajo, particularmente en materia de remuneración, de despido y de rehabilitación profesional o de reempleo, en caso de que se encuentre en [desempleo].

2. El trabajador por cuenta ajena y los miembros de su familia […] gozarán de las mismas ventajas fiscales y sociales que los trabajadores por cuenta ajena nacionales y los miembros de su familia.»

20 A tenor del artículo 24 de este anexo I:

«1. Un nacional de una Parte Contratante, que no ejerza una actividad económica en el Estado de residencia y que no goce de un derecho de residencia en virtud de otras disposiciones del presente Acuerdo, recibirá un permiso de residencia de una vigencia de cinco años como mínimo, con la condición de que pruebe a las autoridades nacionales competentes que dispone para sí mismo y para los miembros de su familia:

a) de medios financieros suficientes para no tener que recurrir a la asistencia social durante su estancia;

b) de un seguro de enfermedad que cubra la totalidad de los riesgos […].

[…]»

Derecho alemán

21 La Einkommensteuergesetz (Ley del Impuesto sobre la Renta), en su versión aplicable al litigio principal (BGBl. 2009 I, p. 3366) (en lo sucesivo, «EStG»), dispone en su artículo 1, titulado «Sujeción al impuesto»:

«1. Estarán sujetas al impuesto sobre la renta por obligación personal las personas físicas que tengan su domicilio o su residencia habitual en el territorio nacional. […]

[…]

4. Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 y en el artículo 1a, las personas físicas que no tengan ni su domicilio ni su residencia habitual en territorio nacional estarán sujetas por

obligación real al impuesto sobre la renta en la medida en que perciban rendimientos nacionales, en el sentido del artículo 49.

[…]»

22 El artículo 9, apartado 1, de la EStG tiene el siguiente tenor:

«Los gastos profesionales son los gastos realizados para la adquisición, custodia y conservación de los ingresos. Deberán deducirse de la categoría de ingresos que los haya originado. […]»

23 A tenor del artículo 39a de la EStG, titulado «Reducción e incremento en concepto de la parte proporcional no gravada de los salarios complementarios»:

«(1) A petición de un trabajador por cuenta ajena sujeto al impuesto sobre la renta por obligación personal, la Administración tributaria calculará el importe total de la reducción que deba detraerse de su salario sumando los siguientes importes:

1. Los gastos profesionales imputados a los rendimientos de una actividad por cuenta ajena, cuando superen la reducción a tanto alzado de los trabajadores por cuenta ajena [artículo 9a, primera frase, punto 1, letra a)], […]

[…]

(2) El trabajador por cuenta ajena presentará la solicitud mencionada en el apartado 1 en el formulario oficial requerido a tal efecto, que firmará de su puño y letra. El plazo para presentar dicha solicitud comenzará a correr el 1 de octubre del año anterior a aquel al que deba aplicarse la reducción. Este plazo finalizará el 30 de noviembre del año natural en el que se aplique la reducción. […]

[…]

(4) En el caso de un trabajador sujeto al impuesto sobre la renta por obligación real, al que se aplica el artículo 50, apartado 1, cuarta frase, la Administración tributaria determinará, previa solicitud, una reducción que se detraerá del salario total, basada en la suma de los siguientes importes:

1. los gastos profesionales en que se incurra para obtener rendimientos de una actividad por cuenta ajena, […]

[…]

La solicitud solo podrá presentarse en el formulario oficial requerido hasta el final del año natural al que se apliquen los datos específicos a efectos de la retención en la fuente del impuesto sobre los salarios.»

24 El artículo 46, apartados 2, puntos 4 y 8, y 4, de la EStG tiene el siguiente tenor:

«(2) Cuando los rendimientos estén constituidos, total o parcialmente, por rendimientos de una actividad por cuenta ajena que haya sido objeto de una retención en la fuente, solo se gravarán:

[…]

4. cuando se haya determinado, para un contribuyente dado, una reducción del impuesto en el sentido del artículo 39a, apartado 1, primera frase, puntos 1 a 3, 5 o 6, de la EStG y el salario total percibido durante el año natural supere los 11 600 euros [11 200 euros en 2017 y 11 400 euros en 2018], […]; la misma norma se aplicará a los contribuyentes pertenecientes a la categoría de personas definida en el artículo 1, apartado 2, o a los trabajadores sujetos al impuesto sobre la renta por obligación real, cuando dichos registros figuren en un certificado fiscal expedido a efectos de la retención en la fuente (artículo 39, apartado 3, primera frase);

[…]

8. si la tributación es rogada, en particular, a efectos de la imputación del impuesto sobre los salarios al impuesto sobre la renta. Esa solicitud deberá efectuarse mediante la presentación de una declaración del impuesto sobre la renta.

[…]

(4) Si se excluye la aplicación del régimen de tributación en virtud del apartado 2, el impuesto sobre la renta devengado por los rendimientos procedentes de una actividad por cuenta ajena se considerará abonado por el contribuyente mediante la retención en la fuente practicada sobre su salario en concepto de impuesto sobre los salarios, siempre que no pueda utilizarse para compensar un pago insuficiente del impuesto sobre los salarios. […]»

25 El artículo 49, apartado 1, de la EStG, titulado «Rendimientos imponibles por obligación real», dispone:

«(1) Constituyen rendimientos nacionales a efectos de la sujeción al impuesto sobre la renta por obligación real (artículo 1, apartado 4):

[…]

4. los rendimientos del trabajo por cuenta ajena (artículo 19)

a) que sea o haya sido ejercido o aprovechado en Alemania,

[…]

[…]».

26 El artículo 50 de la EStG, sobre disposiciones específicas relativas a los sujetos pasivos por obligación real, establece:

«(1) Las personas sujetas al impuesto sobre la renta por obligación real solo podrán detraer los gastos deducibles contemplados en el artículo 4, apartados 4 a 8, o los gastos profesionales a que se refiere el artículo 9 en la medida en que dichos gastos y cargas tengan un vínculo económico con rendimientos nacionales. […]

(2) El impuesto sobre la renta aplicable a los rendimientos sujetos a retención en la fuente sobre el salario […] se considerará pagado, en el caso de los contribuyentes sujetos al impuesto por obligación real, mediante la retención en la fuente. La primera frase no será de aplicación:

[…]

4. a los rendimientos del trabajo por cuenta ajena en el sentido del artículo 49, apartado 1, punto 4;

a) en caso de que se establezca un importe exento como dato específico a efectos de la retención en la fuente del impuesto sobre el salario con arreglo al artículo 39a, apartado 4, o

b) en caso de tributación rogada en el impuesto sobre la renta (artículo 46, apartado 2, punto 8);

[…]

[…] La segunda frase, punto 4, letra b), [se aplicará] únicamente a los nacionales de un Estado miembro de la Unión o de otro Estado al que se aplique el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo[, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3; en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»)], que tengan su domicilio o su residencia habitual en el territorio de uno de estos Estados. […]»

Litigio principal y cuestión prejudicial

27 Durante el período del que se trata en el litigio principal, AB, nacional alemán, trabajó como gerente por cuenta de una sociedad alemana establecida en Z (Alemania) y obtuvo de dicho empleo rendimientos procedentes de una actividad por cuenta ajena, si bien tenía su domicilio y su residencia habitual en Suiza. AB ejercía su actividad laboral en régimen de teletrabajo desde su domicilio en Suiza y durante viajes de negocios a Alemania.

28 De la petición de decisión prejudicial se desprende que AB se trasladó de Alemania a Suiza en abril de 2016 por razones familiares relacionadas con la incorporación de su esposa a un empleo en dicho Estado y que su traslado a Suiza se efectuó debidamente en virtud de un permiso de establecimiento.

29 Durante el período del que se trata en el litigio principal, AB estuvo sujeto al impuesto en Alemania por obligación real, de conformidad con el artículo 1, apartado 4, de la EStG. La totalidad de su salario estaba sujeto a un impuesto sobre los salarios, cuya exacción se practicó mediante una retención en la fuente e ingreso en la Administración Tributaria por parte del empresario de AB.

30 AB utilizó para sus desplazamientos profesionales un vehículo automóvil adquirido en régimen de arrendamiento financiero, no suministrado por el empresario, y soportó, en particular, los gastos relacionados con el propio vehículo y otros gastos de desplazamiento. Durante el período del que se trata en el litigio principal, no solicitó el registro de ningún importe exento a la Administración Tributaria.

31 Además de los rendimientos del trabajo por cuenta ajena, AB obtuvo rendimientos por el alquiler y el arrendamiento de dos inmuebles situados en Alemania.

32 En sus declaraciones del impuesto sobre la renta correspondientes al período del que se trata en el litigio principal, presentadas ante la Administración Tributaria, AB declaró, además de los rendimientos procedentes del alquiler y del arrendamiento, rendimientos procedentes de una actividad por cuenta ajena. Por lo que respecta al ejercicio fiscal 2017, indicó que, de los rendimientos brutos procedentes de una actividad por cuenta ajena por un importe total de 113 299,41 euros, un salario bruto de 63 651 euros correspondía a las actividades ejercidas en Alemania y estaba sujeto al impuesto en ese país. Por lo que respecta al ejercicio fiscal 2018, afirmó que sobre los rendimientos brutos procedentes de una actividad por cuenta ajena por un importe total de 115 498,41 euros, un salario bruto de 60 932 euros correspondía a las actividades ejercidas en Alemania y, por lo que respecta al ejercicio fiscal 2019, sobre los rendimientos brutos procedentes de una actividad por cuenta ajena por un importe total de 115 314,91 euros, un salario bruto de 57 429 euros correspondía a las actividades ejercidas en Alemania.

33 En dichas declaraciones, AB alegó, como gastos que contribuían a reducir el importe del impuesto, gastos profesionales, a saber, gastos relacionados con una actividad imponible en Alemania, y presentó una solicitud de impuesto sobre la renta, con arreglo al artículo 50, apartado 2, segunda frase, punto 4, letra b), de la EStG, en relación con el artículo 50, apartado 2, séptima frase, de esta (en lo sucesivo, «tributación rogada»).

34 En las liquidaciones correspondientes al período del que se trata en el litigio principal, la Administración Tributaria incluyó únicamente los rendimientos obtenidos del alquiler y del arrendamiento para el cálculo del impuesto sobre la renta, al considerar que el impuesto sobre los rendimientos del trabajo ya había sido abonado mediante la retención en la fuente con arreglo al artículo 50, apartado 2, primera frase, de la EStG. En consecuencia, tampoco se dedujo el impuesto alemán sobre los salarios ya pagado ni el recargo de solidaridad sobre el importe calculado del impuesto alemán sobre la renta. La Administración Tributaria denegó la tributación rogada debido a que esta estaba limitada a los trabajadores que tuvieran su domicilio o su residencia habitual en un Estado miembro de la Unión o en un Estado parte del Acuerdo EEE.

35 Dado que sus recursos administrativos contra esas liquidaciones fueron desestimados mediante resoluciones de 25 de febrero de 2020 y de 15 de noviembre de 2021, AB interpuso un recurso ante el Finanzgericht Köln (Tribunal de lo Tributario de Colonia, Alemania), órgano jurisdiccional remitente, con el fin de obtener la tributación rogada con reparto del salario entre la República Federal de Alemania y la Confederación Suiza, diferente de la retención en la fuente del impuesto sobre los salarios, y la deducción de los gastos profesionales.

36 Según AB, la denegación de la tributación rogada en caso de residencia en Suiza es contraria al ALCP, habida cuenta, en particular, de la sentencia de 26 de febrero de 2019, Wächtler (C-581/17, EU:C:2019:138), vulnera el derecho a la igualdad de trato en materia de ventajas fiscales, previsto en el artículo 9, apartado 2, del anexo I del ALCP, y no está justificada. Tampoco puede invocarse la cláusula de *statu quo* establecida en el artículo 13 del ALCP. La posibilidad de

optar por el registro de un importe exento como dato específico a efectos de la retención en la fuente del impuesto sobre los salarios (en lo sucesivo, «registro del importe exento») no suprime la desigualdad de trato ni constituye un fundamento que lo justifique. Tal registro debe solicitarse antes de que finalice el período impositivo, sin saber exactamente si ello resultará favorable y, en su caso, en qué medida, y requiere la presentación obligatoria de una declaración del impuesto sobre la renta en un plazo determinado, mientras que, en caso de imposición rogada, solo existe, según indica AB, un plazo de liquidación de cuatro años.

37 Para comenzar, la Administración Tributaria alega que, aun suponiendo que AB estuviera comprendido en el ámbito de aplicación personal del ALCP y del anexo I de este, lo que esa Administración duda, los derechos acordados en el ALCP no coinciden con las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado FUE. A continuación, afirma que de la cláusula de *statu quo* prevista en el artículo 13 del ALCP se deriva un derecho a mantener todas las restricciones existentes en la fecha de la firma del ALCP. Según dicha Administración, el efecto liberatorio de la retención en la fuente del impuesto sobre los salarios previsto por la EStG para los rendimientos de una actividad por cuenta ajena cuando se trata de personas sujetas al impuesto por obligación real con arreglo al artículo 50, apartado 2, primera frase, de la EStG ya se aplicaba en esa fecha.

38 Por último, una eventual desigualdad de trato fiscal está, a su entender, justificada, conforme al artículo 21, apartados 2 y 3, del ALCP. La posibilidad de deducir sus gastos profesionales y otros elementos que contribuyan a reducir el impuesto mediante el registro del importe exento en el procedimiento de imposición sobre los salarios contradice la existencia de una discriminación. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la existencia de distintos procedimientos de imposición no constituye una violación de las libertades fundamentales (sentencia de 22 de diciembre de 2008, Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762) y, contrariamente a la situación de que se trata en el asunto que dio lugar a la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), apartados 53 y 54, el procedimiento de importe exento a efectos del impuesto sobre los salarios y el procedimiento de imposición obligatoria posterior hubieran permitido, en el litigio principal, deducir los gastos profesionales.

39 El órgano jurisdiccional remitente precisa que, en virtud del artículo 49, apartado 1, punto 4, letra a), de la EStG, los rendimientos de una actividad por cuenta ajena que se ejerce o se ha ejercido en el territorio nacional, es decir, en Alemania, son rendimientos nacionales a efectos de la sujeción por obligación real y que, en el litigio principal, es pacífico que únicamente el salario correspondiente a la actividad ejercida en Alemania, sobre la base del reparto por días de trabajo, está sujeto al impuesto sobre la renta en Alemania.

40 Este órgano jurisdiccional señala que, en virtud del artículo 50, apartado 2, primera frase, de la EStG, el impuesto correspondiente a los rendimientos del trabajo por cuenta ajena se considera, por lo general, abonado mediante la retención en la fuente sobre el salario. Esta retención se efectúa, en principio, en función del salario bruto y, en su caso, de los importes a tanto alzado exentos de retención. Sin embargo, afirma que, con arreglo a la EStG, es posible practicar una menor retención del impuesto sobre los salarios mediante el registro del importe exento, que puede solicitar cualquier trabajador sujeto al impuesto sobre la renta por obligación real, incluso residente en Suiza, mediante el formulario oficial requerido presentado en plazo antes de que finalice el año natural.

41 En caso de tal registro, el efecto liberatorio de la retención en la fuente queda excluido en virtud del artículo 50, apartado 2, frase segunda, punto 4, letra a), de la EStG, y el contribuyente deberá tramitar un procedimiento de imposición (imposición obligatoria) en el que las rentas se calcularan con independencia de los valores tomados en consideración en el procedimiento de tributación sobre los salarios y el impuesto sobre la renta se calculará procediendo, en particular, a la imputación del impuesto sobre los salarios ya abonado. El registro de un importe exento excesivo podría dar lugar a liquidaciones complementarias de impuestos que la Administración Tributaria tendría que hacer cumplir posteriormente al contribuyente residente en el extranjero. No obstante, en el caso de gastos profesionales superiores al importe exento solicitado en el marco del procedimiento de imposición o, por ejemplo, de rendimientos que solo estén parcialmente sujetos al impuesto, también podría existir un derecho a devolución. El contribuyente también estaría sujeto a la obligación de presentar una declaración del impuesto y, en su defecto, podría ser objeto de un cálculo de oficio con estimación de las bases imponibles, de un incremento de demora o de un riesgo de imposición de multa coercitiva con determinación de su importe.

42 Aparte del registro del importe exento, los nacionales de un Estado miembro de la Unión o de otro Estado parte en el Acuerdo EEE que tengan su domicilio o su residencia habitual en el territorio de uno de esos Estados pueden optar por la tributación rogada en virtud de los artículos 50, apartado 2, segunda frase, punto 4, letra b), y 46, apartado 2, punto 8, de la EStG. La presentación de la declaración del impuesto equivale al ejercicio del derecho de opción y el contribuyente puede decidir libremente, dentro del plazo de liquidación de cuatro años, si desea presentar una declaración del impuesto sobre la renta, lo que, según el órgano jurisdiccional remitente, solo haría si el impuesto sobre los salarios pagado fuera más elevado que el impuesto sobre la renta calculado.

43 Ese órgano jurisdiccional precisa que el artículo 46 de la EStG, relativo a la tributación rogada de trabajadores nacionales, está en vigor desde hace décadas, mientras que el derecho a la tributación rogada de los nacionales de los Estados miembros y de los demás Estados parte en el Acuerdo EEE residentes en esos Estados está en vigor desde el 1 de enero de 1997 y fue introducido como reacción a la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31).

44 El órgano jurisdiccional remitente indica que, si el ALCP debe interpretarse en el sentido de que se opone a que se limite la tributación rogada a los contribuyentes residentes en otro Estado miembro o en otro Estado parte del Acuerdo EEE, debería procederse a una tributación rogada para el período de que se trata en el litigio principal, lo que tendría como consecuencia que se dedujeran los gastos profesionales en favor del demandante en el litigio principal y que se imputara el impuesto alemán sobre los salarios. Ello daría lugar a una elevada devolución del impuesto a AB.

45 En esas circunstancias, el Finanzgericht Köln (Tribunal de lo Tributario de Colonia) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«Las disposiciones del [ALCP], en particular los artículos 7 y 15 del [ALCP], en relación con el artículo 9, apartado 2, del anexo I del [ALCP] (derecho a la igualdad de trato), ¿deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual los trabajadores que sean nacionales de un Estado miembro de la Unión o [de un Estado parte del Acuerdo EEE] (incluida [la República Federal de Alemania]) y que residan (con su domicilio o residencia habitual) en Alemania o en Estados de la Unión o [en un Estado parte del Acuerdo EEE] pueden solicitar voluntariamente tributar por el impuesto sobre la renta en función de los ingresos por trabajo por cuenta ajena que son imponibles en Alemania (“tributación rogada”), en particular

para recibir una devolución en el impuesto sobre la renta gracias a la deducción de gastos (gastos necesarios) y la imputación de las retenciones salariales practicadas en Alemania a cuenta de dicho impuesto, mientras que ese derecho se niega a los nacionales alemanes y suizos residentes en Suiza?»

Sobre la cuestión prejudicial

46 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 7 y 15 del ALCP, en relación con el artículo 9, apartado 2, del anexo I del ALCP, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro que reserva a los contribuyentes nacionales de ese Estado miembro, de otro Estado miembro o de un Estado parte del Acuerdo EEE residentes en el territorio de uno de esos Estados el derecho a optar por un procedimiento de tributación rogada de los rendimientos de una actividad por cuenta ajena para obtener la deducción de gastos como los gastos profesionales y la imputación del impuesto sobre los salarios recaudado en el procedimiento de retención en la fuente, que puede dar lugar a devolución en el impuesto sobre la renta, y no confiere tal derecho de opción, en particular, a un nacional del primer Estado miembro que resida en Suiza y perciba los rendimientos de una actividad por cuenta ajena en dicho Estado miembro.

Observaciones previas

47 Con carácter preliminar, es preciso recordar que, puesto que el ALCP es un tratado internacional, ha de ser interpretado, con arreglo al artículo 31 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados, de 23 de mayo de 1969 (*Recopilación de Tratados de las Naciones Unidas*, vol. 1155, p. 331), de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin. Además, de conformidad con esta disposición, se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes (sentencia de 26 de febrero de 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, apartado 35 y jurisprudencia citada).

48 El Tribunal de Justicia ya ha precisado, en primer lugar, que el ALCP se sitúa dentro del marco más general de las relaciones entre la Unión Europea y la Confederación Suiza. Si bien esta no participa en el Espacio Económico Europeo ni en el mercado interior de la Unión, está, no obstante, vinculada a ella por múltiples acuerdos que abarcan amplios ámbitos y establecen derechos y obligaciones específicos, análogos, en algunos aspectos, a los previstos por el Tratado. El objeto general de dichos acuerdos, incluido el ALCP, es estrechar las relaciones económicas entre la Unión Europea y la Confederación Suiza (sentencias de 6 de octubre de 2011, Graf y Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, apartado 33, y de 26 de febrero de 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, apartado 36).

49 No obstante, dado que la Confederación Suiza no se ha adherido al mercado interior de la Unión, la interpretación dada a las normas del Derecho de la Unión relativas a dicho mercado no puede extenderse automáticamente a la interpretación del ALCP, salvo que el propio Acuerdo contenga disposiciones expresas a tal efecto (sentencias de 15 de marzo de 2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, apartado 29, y de 26 de febrero de 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, apartado 37).

50 Por lo que respecta, en segundo lugar, al objetivo perseguido por el ALCP y a la interpretación de sus términos, el Tribunal de Justicia ha declarado que resulta del preámbulo y de los artículos 1 y 16, apartado 2, de dicho Acuerdo que este tiene por objeto hacer efectiva, en favor de los nacionales, personas físicas, de la Unión y de la Confederación Suiza, la libre circulación de personas en el territorio de ambas partes apoyándose en las disposiciones aplicables en la Unión, cuyos conceptos deben ser interpretados teniendo en cuenta la jurisprudencia pertinente del Tribunal de Justicia anterior a la fecha de firma del referido Acuerdo. En cuanto a la jurisprudencia posterior a dicha fecha, el artículo 16, apartado 2, del ALCP dispone, por un lado, que esa jurisprudencia debe ser comunicada a la Confederación Suiza y, por otro lado, que, con objeto de garantizar el adecuado funcionamiento del Acuerdo, a instancia de una Parte contratante, el Comité Mixto contemplado en el artículo 14 del mismo determinará las implicaciones de dicha jurisprudencia. Ahora bien, aun a falta de decisión de ese Comité, procede tomar asimismo en consideración la citada jurisprudencia siempre que se limite a precisar o confirmar los principios derivados de la jurisprudencia existente en la fecha de la firma del ALCP relativa a los conceptos de Derecho de la Unión en que dicho Acuerdo se inspira (sentencia de 26 de febrero de 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, apartados 38 y 39).

51 Las disposiciones del ALCP deben interpretarse conforme a estos principios y a la luz de estas consideraciones para determinar, en primer lugar, si una situación como la que concurre en el litigio principal está comprendida en el ámbito de aplicación de este Acuerdo y, en caso afirmativo, en segundo lugar, si dichas disposiciones se oponen a una normativa como la controvertida en el litigio principal.

Sobre la aplicabilidad del ALCP

52 Para comenzar, procede señalar que, a tenor del preámbulo y del artículo 1, letras a) y c), del ALCP, están comprendidas en el ámbito de aplicación de dicho Acuerdo tanto las personas físicas nacionales de los Estados miembros de la Unión y de la Confederación Suiza que ejercen una actividad económica como las que no ejercen tal actividad (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de febrero de 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, apartado 41).

53 A continuación, del tenor del artículo 1, letras a), c) y d), del ALCP se desprende que este tiene por objeto conceder a estos nacionales, en particular, un derecho de entrada, de residencia y de acceso a una actividad económica por cuenta ajena y las mismas condiciones de vida, de empleo y de trabajo que las concedidas a los nacionales (sentencia de 21 de septiembre de 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, apartado 37).

54 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha indicado que el ALCP garantiza, en su artículo 4, el derecho de acceso a una actividad económica con arreglo a las disposiciones del anexo I de ese Acuerdo y que el capítulo II de este anexo I contiene las disposiciones relativas a la libre circulación de trabajadores por cuenta ajena y, en particular, las que establecen el principio de igualdad de trato (sentencia de 21 de septiembre de 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, apartado 38). Por otra parte, el artículo 7, letra a), del ALCP establece que las Partes contratantes, de acuerdo con dicho anexo I, regularán en particular el derecho a la igualdad de trato con los nacionales por lo que se refiere al acceso a una actividad económica y su ejercicio, así como a las condiciones de vida, de empleo y de trabajo.

55 Finalmente, el artículo 2 del ALCP establece que los nacionales de una Parte contratante que residan legalmente en el territorio de otra Parte contratante no serán objeto, en la aplicación y de acuerdo con las disposiciones de los anexos I, II y III de este Acuerdo, de ninguna discriminación

basada en la nacionalidad. El principio de no discriminación establecido en ese artículo se aplica siempre que la situación de estos nacionales esté comprendida en el ámbito de aplicación material de las disposiciones de los anexos I a III del ALCP (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de julio de 2010, Hengartner y Gasser, C-70/09, EU:C:2010:430, apartado 39).

56 En el presente asunto, de la petición de decisión prejudicial se desprende que, durante el período de que se trata en el litigio principal, AB ejerció sus actividades para un empresario establecido en Alemania en régimen de teletrabajo desde su domicilio en Suiza y durante viajes de negocios a Alemania y obtuvo de dicho empleo rendimientos de una actividad por cuenta ajena, contra cuyo tratamiento fiscal por parte de dicho Estado miembro recurre.

57 De las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente se desprende, asimismo, que la tributación en Alemania se refiere únicamente al salario correspondiente a la actividad ejercida en Alemania, sobre la base del reparto por días de trabajo.

58 Así pues, como nacional alemán que reside legalmente en el territorio suizo, AB pertenece a la categoría de personas contempladas en los artículos 1 y 2 del ALCP. Es preciso comprobar además si la situación de AB está comprendida en el ámbito de aplicación material del anexo I del ALCP, que, con arreglo al artículo 15 del ALCP, forma parte integrante del mismo y establece disposiciones relativas a la libre circulación de personas, en particular a los trabajadores por cuenta ajena.

59 Debe señalarse que el ámbito de aplicación personal del concepto de «trabajador por cuenta ajena» en el sentido del ALCP se define en los artículos 6 y 7 del anexo I de ese Acuerdo (véanse, por analogía, las sentencias de 15 de marzo de 2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, apartado 18, y de 26 de febrero de 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, apartado 47).

60 En virtud del artículo 6 de dicho anexo I, se considera trabajador por cuenta ajena a un nacional de una Parte contratante que ocupa un empleo al servicio del empresario del Estado de acogida.

61 El artículo 7, apartado 1, del mismo anexo I define al trabajador fronterizo por cuenta ajena como un nacional de una Parte contratante que tiene su residencia en el territorio de una Parte contratante y ejerce una actividad por cuenta ajena en el territorio de la otra Parte contratante volviendo a su domicilio en principio cada día, o como mínimo una vez por semana.

62 Dicha disposición distingue entre el lugar de residencia, situado en el territorio de una Parte contratante, y el lugar del ejercicio de una actividad por cuenta ajena, que ha de encontrarse en el territorio de la otra Parte contratante, sin tener en cuenta la nacionalidad del interesado (sentencia de 19 de noviembre de 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, apartado 33 y jurisprudencia citada).

63 Es preciso constatar que el artículo 7, apartado 1, del anexo I del ALCP es aplicable a la situación de AB. En efecto, este es nacional «de una Parte Contratante», en este caso la República Federal de Alemania, tiene su residencia en el territorio «de una Parte Contratante», en el presente asunto la Confederación Suiza, y ejerce una actividad por cuenta ajena en el territorio «de la otra Parte Contratante», es decir, la República Federal de Alemania (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de noviembre de 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, apartado 32).

64 No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si, en la situación que concurre en el litigio principal, se cumple el requisito relativo a la vuelta al domicilio, establecido en el artículo 7, apartado 1, del anexo I del ALCP.

65 Si el órgano jurisdiccional remitente llega a la conclusión de que, debido a las estancias en territorio alemán, sin regresar a su domicilio, más prolongadas que las contempladas en el artículo 7, apartado 1, del anexo I del ALCP, AB no puede ser calificado de «trabajador fronterizo por cuenta ajena», este podrá, empero, invocar el ALCP como «trabajador por cuenta ajena», en el sentido del ALCP.

66 En efecto, en una situación caracterizada por el hecho de que la residencia de AB, ciudadano alemán, esté establecida en Suiza y realice un trabajo por cuenta ajena en territorio alemán para un empresario establecido en Alemania, el tenor del artículo 6 del anexo I del ALCP no se opone a que este último Estado pueda considerarse «Estado de acogida», en el sentido de los artículos 6 y siguientes de ese anexo I, ni a que AB sea considerado «trabajador por cuenta ajena», en el sentido del capítulo II del anexo I del ALCP, es decir, como nacional de una Parte contratante que ocupa un empleo al servicio del empresario del Estado de acogida, que, en el presente asunto, es también el Estado de origen de ese nacional.

67 Esta conclusión se ve corroborada por la sistemática del capítulo II del anexo I del ALCP, por los objetivos generales de este y por las disposiciones del artículo 6 del ALCP y del artículo 24, apartado 1, del anexo I del ALCP, que consagran el derecho de residencia, a saber, el derecho de los nacionales de una Parte contratante a establecer su residencia en el territorio de la otra Parte contratante, con independencia de que ejerzan una actividad económica.

68 Así, si bien las disposiciones del artículo 6 del anexo I del ALCP, relativas al permiso de residencia, del artículo 8 de ese anexo I, relativas a la movilidad profesional y geográfica, y del artículo 10 de dicho anexo I, que establece la facultad de denegar a los nacionales de una Parte contratante el derecho a ocupar un empleo en la Administración Pública vinculado al ejercicio del poder público, no confieren derechos adicionales a los trabajadores por cuenta ajena en el Estado de acogida del que son nacionales y no pueden oponérseles, este no es el caso del artículo 9 del anexo I del ALCP, titulado «Igualdad de trato», que garantiza la aplicación del principio, enunciado en el artículo 2 del ALCP, de no discriminación en el ámbito de la libre circulación de trabajadores (véanse, por analogía, las sentencias de 19 de noviembre de 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, apartado 47, y de 21 de septiembre de 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, apartado 39).

69 En efecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que es posible que los nacionales de una Parte contratante puedan invocar derechos derivados del ALCP también respecto de su propio país, en determinadas circunstancias y en función de las disposiciones aplicables (sentencia de 28 de febrero de 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, apartado 33 y jurisprudencia citada).

70 Por lo que respecta a los trabajadores por cuenta ajena, el Tribunal de Justicia ha considerado, en particular, que el artículo 9 del anexo I del ALCP, que establece, en su apartado 2, una regla específica a fin de que el trabajador por cuenta ajena y los miembros de su familia se beneficien de las mismas ventajas fiscales y sociales de que disponen los trabajadores por cuenta ajena nacionales y los miembros de sus familias, puede ser invocado frente a su Estado de origen por un trabajador nacional de una Parte contratante que haya ejercido su derecho de libre circulación

(véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de noviembre de 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, apartado 36, y de 21 de septiembre de 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, apartado 40).

71 Pues bien, por un lado, la situación de un trabajador por cuenta ajena, como AB, que ha ejercido su derecho a la libre circulación trasladando su residencia de Alemania a Suiza y ocupa un empleo en su Estado de origen, que es también su Estado de acogida, es comparable a la situación, examinada por el Tribunal de Justicia en el asunto que dio lugar a la sentencia de 19 de noviembre de 2015, Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766), de un trabajador fronterizo nacional alemán que trasladó su residencia de Alemania a Suiza conservando su lugar de trabajo por cuenta ajena en el primer Estado.

72 Por otro lado, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que las disposiciones del capítulo II del anexo I del ALCP y, en particular, el principio de igualdad de trato se aplican de la misma manera a los trabajadores por cuenta ajena y a los trabajadores fronterizos por cuenta ajena, sin establecer una distinción entre ellos a este respecto (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de diciembre de 2008, Stamm y Hauser, C-13/08, EU:C:2008:774, apartado 42), teniéndose en cuenta la situación particular de los trabajadores fronterizos por cuenta ajena en el artículo 7 del anexo I del ALCP (véase, por analogía, la sentencia de 28 de febrero de 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, apartados 37 y 38).

73 Además, como se ha recordado en los apartados 52 y 53 de la presente sentencia, el ALCP tiene por objeto que los nacionales, personas físicas, de los Estados miembros de la Unión y de la Confederación Suiza disfruten de la libre circulación en el territorio de estas partes del ALCP.

74 Por otra parte, el artículo 6 del ALCP y el artículo 24, apartado 1, del anexo I del ALCP consagran el derecho de residencia, a saber, el derecho de los nacionales de una Parte contratante a establecer su residencia en el territorio de la otra Parte contratante, con independencia de que ejerzan una actividad económica.

75 El reconocimiento del derecho de un trabajador por cuenta ajena, como AB, que haya trasladado su residencia a Suiza y ocupe un empleo al servicio de un empresario establecido en Alemania a invocar las disposiciones del ALCP frente a este último Estado puede permitirle disfrutar plenamente del derecho de residencia previsto en dichas disposiciones, al propio tiempo que mantiene su actividad económica en su país de origen (véase, por analogía, la sentencia de 28 de febrero de 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, apartado 39). En efecto, la libre circulación de personas garantizada por el ALCP se vería obstaculizada si un nacional de una Parte contratante sufriera una desventaja en su Estado de origen por la única razón de haber ejercido su derecho a la libre circulación (sentencia de 26 de febrero de 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, apartado 53 y jurisprudencia citada).

76 Por consiguiente, la situación de AB está comprendida en el ámbito de aplicación del ALCP y del anexo I de este. El principio de igualdad de trato establecido en el artículo 9 del citado anexo I es asimismo aplicable a la situación de un trabajador por cuenta ajena que, como AB, haya ejercido la libertad de circulación en relación con el Estado miembro de acogida de ese trabajador, que es, a su vez, el Estado de origen de dicho trabajador.

77 Por último, esta interpretación no queda desvirtuada por la sentencia de 12 de noviembre de 2009, Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697), en la que el Tribunal de Justicia consideró que el principio de no discriminación no se aplicaba a la situación de un nacional de un Estado miembro empleado en

el territorio del mismo Estado miembro en una sucursal de una sociedad suiza. En efecto, de los hechos del asunto que dio lugar a dicha sentencia resulta que el único elemento de conexión con Suiza era el hecho de que la sucursal en la que el interesado trabajaba en Alemania era una sucursal de una sociedad suiza.

78 Dado que la situación de AB está comprendida en el ámbito de aplicación del ALCP y que el principio de igualdad de trato, establecido en el artículo 9 de su anexo I, se aplica a tal situación, procede comprobar si el ALCP, interpretado de conformidad con los principios y las consideraciones recordados en los apartados 47 a 50 de la presente sentencia, se opone a que se deniegue a AB el derecho a optar por un procedimiento de tributación rogada en Alemania.

Sobre el alcance de las disposiciones del ALCP

Sobre la diferencia de trato con respecto a una ventaja fiscal

79 De la petición de decisión prejudicial se desprende que el derecho a optar por la tributación rogada, del que pretende beneficiarse AB en el marco del litigio principal, se confiere a los contribuyentes que tienen su domicilio o su residencia habitual en Alemania, así como a los contribuyentes no residentes en Alemania si son nacionales de un Estado miembro o de un Estado parte en el Acuerdo EEE y residen en el territorio de uno de esos Estados.

80 De la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que el derecho a optar por la tributación rogada permite, en particular, solicitar la deducción de los gastos profesionales necesarios para la obtención de los rendimientos del trabajo por cuenta ajena y la imputación del impuesto sobre los salarios retenido en el marco del procedimiento de retención en la fuente, lo que puede dar lugar a la devolución en el impuesto sobre la renta.

81 Por consiguiente, como señala el Abogado General en el punto 71 de sus conclusiones, el derecho a optar por la tributación rogada constituye una ventaja fiscal, en el sentido del artículo 9, apartado 2, del anexo I del ALCP.

82 Por lo tanto, la normativa controvertida en el litigio principal establece, por lo que respecta a la posibilidad de beneficiarse de una ventaja fiscal como el derecho a optar por la tributación rogada, una diferencia de trato en función de la residencia del trabajador por cuenta ajena, ya que un nacional alemán, como AB, no puede solicitar el derecho de opción debido a su condición de trabajador por cuenta ajena residente en Suiza.

83 De conformidad con la jurisprudencia anterior a la fecha de la firma del ALCP que el Tribunal de Justicia ha recordado recientemente en su sentencia de 24 de febrero de 2015, Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108), apartado 23, el principio de igualdad de trato no solo prohíbe las discriminaciones manifiestas basadas en la nacionalidad, sino también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, como puede ser el de residencia, conduzca de hecho al mismo resultado (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de febrero de 1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, apartado 11; de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, apartados 26 y 28, y de 12 de septiembre de 1996, Comisión/Bélgica, C-278/94, EU:C:1996:321, apartado 27 y jurisprudencia citada). Puesto que la igualdad de trato constituye un concepto del Derecho de la Unión, esta jurisprudencia es

también válida en lo que respecta a la aplicación de dicho Acuerdo, con arreglo a su artículo 16, apartado 2 (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de octubre de 2011, Graf y Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, apartado 26).

84 Por lo tanto, una normativa que establece una distinción basada en el criterio de residencia puede conducir al mismo resultado que una discriminación por razón de la nacionalidad prohibida por las disposiciones del artículo 9, apartado 2, del anexo I del ALCP.

85 Cabe señalar no obstante que el artículo 21, apartado 2, del ALCP contempla la posibilidad de aplicar un trato diferente, en materia fiscal, a los contribuyentes que no se encuentren en situaciones comparables, particularmente por lo que respecta a su lugar de residencia (sentencias de 21 de septiembre de 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, apartado 45, y de 26 de febrero de 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, apartado 58).

86 En efecto, en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y la de los no residentes en un Estado determinado no son comparables, por lo general, ya que presentan diferencias objetivas tanto desde el punto de vista de la fuente de los rendimientos como de la capacidad contributiva personal o de la consideración de la situación personal y familiar (sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, apartados 31 y siguientes, y de 27 de junio de 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, apartado 41).

87 Sin embargo, ante una ventaja fiscal de la que no disfrutara el no residente, una diferencia de trato entre estos dos grupos de sujetos pasivos puede calificarse de «discriminación», si no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato en este punto entre ambas categorías de sujetos pasivos (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, apartados 36 a 38, y de 27 de junio de 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, apartado 42).

Sobre el carácter comparable de las situaciones

88 A este respecto, el Gobierno alemán alega que, por lo que se refiere al derecho a optar por el régimen de tributación rogada, los trabajadores por cuenta ajena residentes en Suiza no se encuentran en una situación comparable a la de los trabajadores por cuenta ajena residentes en Alemania, en relación, en particular, con los objetivos del régimen de tributación a efectos del impuesto alemán sobre la renta, que permite controlar, en caso de percepción de rendimientos por cuenta ajena, el impuesto sobre el salario recaudado y determinar el importe correcto del impuesto sobre la renta.

89 Según dicho Gobierno, en primer término, los trabajadores por cuenta ajena residentes y no residentes pueden conseguir que se tengan en cuenta sus gastos profesionales que superen la reducción a tanto alzado mediante el registro del importe exento. Mientras que para los trabajadores por cuenta ajena no residentes la fecha límite para presentar tal solicitud era el 31 de diciembre del año natural en el que se aplica el importe exento, en el caso de los trabajadores por cuenta ajena residentes, esa fecha era el 30 de noviembre de ese año natural.

90 Por lo tanto, considera necesario conceder a los trabajadores por cuenta ajena residentes la facultad de optar por la tributación rogada con el fin de que puedan reducir, detrayéndolos de sus rendimientos salariales imponibles en Alemania, sus gastos profesionales, eventualmente superiores o imprevisibles, soportados en el mes de diciembre del ejercicio fiscal respecto de los cuales no sea posible practicar el registro del importe exento. A su juicio, no existe tal necesidad

para los trabajadores por cuenta ajena residentes en Suiza, sujetos a imposición por obligación real en Alemania, habida cuenta del plazo más largo de que disponen para solicitar el registro del importe exento.

91 En segundo término, el Gobierno alemán entiende que los trabajadores por cuenta ajena residentes y no residentes no se encuentran en una situación comparable por lo que respecta a las ventajas fiscales derivadas de la toma en consideración de su situación personal y familiar y que AB tampoco pertenece a la categoría de personas que se consideran sujetas al impuesto alemán sobre la renta por obligación personal rogada, ya que la mayor parte de sus rendimientos mundiales tributan en Alemania.

92 En tercer término, remitiéndose a la sentencia de 22 de diciembre de 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), apartado 47, dicho Gobierno alega que la aplicación de procedimientos tributarios diferentes a los contribuyentes según estén sujetos al impuesto por obligación personal o real refleja la diferencia de las situaciones en las que se encuentran estos contribuyentes en lo que atañe a la recaudación del impuesto.

93 A este respecto, procede señalar que, como ha puesto de manifiesto el Abogado General en el punto 79 de sus conclusiones, la normativa alemana establece que los residentes en otros Estados miembros de la Unión o en un Estado parte del Acuerdo EEE sujetos al impuesto sobre la renta alemán por obligación real pueden beneficiarse también de la tributación rogada de sus rendimientos del trabajo, a fin de deducir sus gastos profesionales, después de practicadas las retenciones en la fuente cuando se les pagaron sus salarios.

94 De este modo, la normativa alemana asimila a este respecto a los contribuyentes residentes a determinados contribuyentes no residentes y admite así que sus situaciones sean comparables a efectos de la tributación de los salarios percibidos en Alemania. Por consiguiente, no puede afirmarse que la condición de no residente de un contribuyente haga, en sí misma, objetivamente diferente la situación de este de la de un contribuyente residente. Pues bien, el Gobierno alemán no ha aportado argumentos que demuestren que la residencia de un contribuyente precisamente en Suiza haga su situación objetivamente diferente de la de un contribuyente residente en Alemania.

95 Además, deben desestimarse las alegaciones de ese Gobierno que niegan el carácter comparable de las situaciones de esos contribuyentes.

96 Por lo que respecta, en primer lugar, a la alegación según la cual solo los contribuyentes residentes se enfrentan a los inconvenientes derivados de un plazo de registro del importe exento más corto, procede señalar que de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia no se desprende tal carácter complementario del procedimiento de tributación rogada con respecto al procedimiento de registro del importe exento. Por el contrario, de las explicaciones del órgano jurisdiccional remitente se desprende que el procedimiento de tributación rogada constituye un procedimiento alternativo y menos riguroso que el procedimiento de registro del importe exento a efectos de poder beneficiarse de la deducción de los gastos profesionales.

97 En efecto, el órgano jurisdiccional remitente ha indicado que la presentación de la declaración del impuesto equivalía al ejercicio del derecho de opción y que el contribuyente podía decidir, dentro del plazo de liquidación de cuatro años, presentar o no una declaración del impuesto sobre la renta, lo que solo haría si el impuesto sobre los salarios pagado fuera más elevado que el impuesto sobre la renta calculado. En cambio, el registro del importe exento obliga al

contribuyente a adoptar una decisión prospectiva sobre el importe de los rendimientos imponibles previsibles y de los gastos profesionales deducibles y está vinculado con una incertidumbre en cuanto a un importe exento demasiado elevado y a un eventual pago complementario por el contribuyente. Por otra parte, tal registro expone a este último a la obligación de presentar una declaración, bajo pena de sanciones penales y de medidas coercitivas, en un plazo claramente más corto que el plazo de prescripción aplicable en materia de liquidación.

98 Por consiguiente, sin perjuicio de la comprobación por parte del órgano jurisdiccional remitente, la diferencia de situaciones en cuanto a la posibilidad de acogerse a tributación rogada no puede deducirse de los diferentes plazos de registro del importe exento aplicables a los residentes y a los no residentes.

99 En segundo lugar, es cierto que, como se desprende de la jurisprudencia recordada en los apartados 86 y 87 de la presente sentencia, por lo que respecta a las ventajas fiscales vinculadas a la consideración de su situación personal y familiar, los residentes y los no residentes no se encuentran, por lo general, en situaciones comparables. No obstante, procede señalar que el derecho a la tributación rogada permite que se tengan en cuenta los gastos profesionales.

100 A este respecto, basta con señalar que la deducción de tales gastos no se deriva de la situación personal del contribuyente, sino de la circunstancia de que dichos gastos se hayan realizado para obtener rendimientos de una actividad por cuenta ajena y que, como resulta del artículo 50, apartado 1, de la EStG, la normativa alemana prevé que se tengan en cuenta los gastos profesionales para los contribuyentes no residentes, en la medida en que dichos gastos presenten un vínculo económico con los rendimientos alemanes. Por consiguiente, la propia normativa alemana asimila las situaciones de los contribuyentes residentes y no residentes en lo que se refiere a la deducción de los gastos profesionales que presentan un vínculo económico con los rendimientos alemanes.

101 En tercer lugar, por lo que respecta a la alegación del Gobierno alemán relativa a la diferencia entre las situaciones de los contribuyentes residentes y no residentes en cuanto a la recaudación del impuesto, procede señalar que el trato fiscal desfavorable no se deriva de una diferencia relativa a la técnica de recaudación, ya que, como se desprende de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia, el impuesto sobre los salarios se recauda en ambos casos mediante una retención en la fuente, sin que el procedimiento de tributación rogada tenga por efecto comprometer dicha exacción. Además, como indica el órgano jurisdiccional remitente, el derecho a la tributación rogada no conduce a una deuda tributaria que deba recaudarse y a las subsiguientes dificultades para la República Federal de Alemania. Tampoco requiere una asistencia administrativa específica a efectos de la determinación de los hechos y de la recaudación del impuesto.

102 Por consiguiente, el artículo 21, apartado 2, del ALCP no puede invocarse para denegar a un trabajador por cuenta ajena la ventaja fiscal que constituye el derecho a optar por la tributación rogada por el único motivo de que su residencia se encuentre en Suiza y no en Alemania.

Sobre la existencia de una justificación

103 Por tanto, debe examinarse si, como sostiene el Gobierno alemán, tal diferencia de trato puede justificarse en virtud del artículo 21, apartado 3, del ALCP o por la razón imperiosa de interés general relativa a la necesidad de garantizar la coherencia del sistema fiscal.

104 En primer término, el artículo 21, apartado 3, del ALCP establece, entre otras cosas, que el Acuerdo no obstará para que las Partes contratantes adopten o apliquen una medida destinada a efectuar la imposición, el pago y la recaudación efectiva de los impuestos o a evitar la evasión fiscal con arreglo a las disposiciones de la legislación fiscal nacional de una Parte contratante. El Tribunal de Justicia ha declarado que tales medidas, que corresponden, en virtud de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de libre circulación de personas dentro de la Unión, a razones imperiosas de interés general, deben, en todo caso, respetar el principio de proporcionalidad, es decir, que deben ser apropiadas para realizar esos objetivos y no deben ir más allá de lo necesario para alcanzarlos (sentencia de 26 de febrero de 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, apartado 63).

105 Pues bien, no parece que la denegación del beneficio de la tributación rogada constituya una medida idónea para garantizar la imposición, el pago y la recaudación efectiva de los impuestos o para evitar la evasión fiscal. A este respecto, como se ha señalado en el apartado 101 de la presente sentencia, de la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que el derecho a la tributación rogada no da lugar a una deuda tributaria que deba recaudarse ni a subsiguientes dificultades para la República Federal de Alemania en el marco del procedimiento recaudatorio y tampoco requiere una asistencia administrativa específica a efectos de la determinación de los hechos y de la recaudación del impuesto.

106 En efecto, como ha indicado el Abogado General en el punto 89 de sus conclusiones, la retención en la fuente aplicada a los salarios que se abonan en Alemania a residentes en Suiza garantiza una correcta percepción del impuesto sobre la renta por parte de las autoridades alemanas respecto a estos rendimientos.

107 En segundo término, el Gobierno alemán alega que la diferencia de trato de que se trata está justificada por la necesidad de garantizar la coherencia fiscal. A su entender, la posibilidad de que los trabajadores por cuenta ajena sujetos al impuesto sobre la renta alemán por obligación personal se acojan al régimen de tributación rogada es simétrica a la posibilidad que se les ofrece de solicitar el registro del importe exento hasta el 30 de noviembre del año natural correspondiente.

108 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha admitido que la razón imperiosa de interés general relacionada con la necesidad de garantizar la coherencia fiscal puede invocarse para justificar una diferencia de trato prohibida, en principio, en el artículo 9, apartado 2, del anexo I del ALCP (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de septiembre de 2016, Radgen C-478/15, EU:C:2016:705, apartados 50, 52 y 54). Para que una alegación basada en dicha justificación pueda acogerse, es preciso además que se demuestre la existencia de una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de dicha ventaja mediante una exacción tributaria determinada (véanse, por analogía, las sentencias de 27 de junio de 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, apartado 58, y de 16 de julio de 1998, ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, apartado 29).

109 Pues bien, como se ha señalado en el apartado 96 de la presente sentencia, no existe tal relación directa en una situación como la que concurre en el litigio principal.

Sobre la cláusula de statu quo

110 Por último, el Gobierno alemán alega que la denegación a los trabajadores por cuenta ajena que residen en Suiza y trabajan en Alemania del beneficio del régimen de tributación rogada no es contraria al ALCP debido a la cláusula de *statu quo* establecida en el artículo 13 del ALCP, que

debe interpretarse de manera similar al artículo 64 TFUE. Según ese Gobierno, esta cláusula confiere un derecho a mantener en vigor las restricciones existentes, siendo la fecha de referencia a este respecto no la de la firma del ALCP, sino la de su entrada en vigor, es decir, el 1 de junio de 2002. Tal interpretación, que entiende derivada de la propia calificación de cláusula de *statu quo*, es la única que garantiza el efecto útil de una cláusula de esta índole.

111 Procede señalar que, con arreglo al tenor del artículo 13 del ALCP, las Partes contratantes se comprometen a no adoptar nuevas medidas restrictivas respecto a los nacionales de la otra Parte por lo que se refiere al ámbito de aplicación de ese Acuerdo. En cambio, este artículo 13 no contiene indicación alguna en relación con un eventual derecho de los Estados parte del ALCP a mantener las restricciones existentes.

112 Se ha de advertir que el artículo 13 del ALCP es, a este respecto, sustancialmente diferente del artículo 64 TFUE, que establece expresamente que lo dispuesto en el artículo 63 TFUE se entenderá sin perjuicio de la aplicación a terceros países de las restricciones que existan el 31 de diciembre de 1993 de conformidad con el Derecho nacional o con el Derecho de la Unión en relación con determinados movimientos de capitales, con destino a terceros países o procedentes de ellos.

113 Además, el derecho a mantener las medidas que puedan constituir excepciones al principio de igualdad de trato consagrado en el artículo 9 del anexo I del ALCP no puede deducirse ni del contexto en el que se inscribe el artículo 13 del ALCP ni de los objetivos perseguidos por este Acuerdo.

114 Por un lado, el artículo 13 del ALCP forma parte del título II del ALCP, relativo a las disposiciones generales y finales, al que pertenece también el artículo 10 del ALCP, que establece el derecho de la Confederación Suiza y de determinados Estados miembros a mantener durante un determinado período límites cuantitativos relativos al acceso a una actividad económica para determinadas categorías de residencia y a los controles de prioridad del trabajador integrado en el mercado regular de trabajo y de las condiciones de salario y de trabajo para los nacionales de la otra Parte contratante, así como el derecho de la Confederación Suiza a reservar, dentro de sus contingentes globales, mínimos de nuevos permisos de residencia a trabajadores por cuenta ajena y por cuenta propia de la Unión.

115 Ahora bien, habida cuenta del carácter fundamental del principio de igualdad de trato, la facultad de las Partes contratantes de mantener medidas que puedan constituir excepciones a este principio debería haber sido objeto de una disposición explícita del ALCP, al igual que las restricciones a la libre circulación a que se refiere el artículo 10 del ALCP.

116 Por otro lado, una interpretación del ALCP que permita mantener, durante toda su vigencia, las restricciones existentes en la fecha de la firma o de la entrada en vigor del ALCP sería contraria a los objetivos que este persigue, recordados en los apartados 50 y 53 de la presente sentencia, que consisten en hacer efectiva la libre circulación de personas, en favor de los nacionales, personas físicas, de los Estados miembros de la Unión y de la Confederación Suiza, en el territorio de estas Partes contratantes y conceder a estos nacionales, en concreto, un derecho de entrada, de residencia y de acceso a una actividad económica por cuenta ajena, así como las mismas condiciones de vida, de empleo y de trabajo que las concedidas a los nacionales.

117 Por consiguiente, el artículo 13 del ALCP no puede interpretarse en el sentido de que autoriza que se mantenga la denegación a los trabajadores por cuenta ajena que residen en Suiza y trabajan en Alemania del beneficio del derecho de optar por el régimen de tributación rogada.

118 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que los artículos 7 y 15 del ALCP, en relación con el artículo 9, apartado 2, del anexo I del ALCP, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro que reserva a los contribuyentes nacionales de ese Estado miembro, de otro Estado miembro o de un Estado parte del Acuerdo EEE residentes en el territorio de uno de esos Estados el derecho a optar por un procedimiento de tributación rogada de los rendimientos de una actividad por cuenta ajena para obtener la deducción de gastos como los gastos profesionales y la imputación del impuesto sobre los salarios recaudado en el procedimiento de retención en la fuente, que puede dar lugar a la devolución del impuesto sobre la renta, y no confiere tal derecho de opción, en particular, a un nacional del primer Estado miembro que resida en Suiza y perciba los rendimientos de una actividad por cuenta ajena en dicho Estado miembro.

Costas

119 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este 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 Primera) declara:

Los artículos 7 y 15 del Acuerdo sobre la Libre Circulación de Personas entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la Confederación Suiza, por otra, rubricado en Luxemburgo el 21 de junio de 1999, adaptado en último lugar por el Protocolo de 4 de marzo de 2016 relativo a la participación de la República de Croacia como Parte contratante, como consecuencia de su adhesión a la Unión Europea, en relación con el artículo 9, apartado 2, del anexo I de ese Acuerdo,

deben interpretarse en el sentido de que

se oponen a una normativa de un Estado miembro que reserva a los contribuyentes nacionales de ese Estado miembro, de otro Estado miembro o de un Estado parte del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, residentes en el territorio de uno de esos Estados el derecho a optar por un procedimiento de tributación rogada de los rendimientos de una actividad por cuenta ajena para obtener la deducción de gastos como los gastos profesionales y la imputación del impuesto sobre los salarios recaudado en el procedimiento de retención en la fuente, que puede dar lugar a la devolución del impuesto sobre la renta, y no confiere tal derecho de opción, en particular, a un nacional del primer Estado miembro que resida en Suiza y perciba los rendimientos de una actividad por cuenta ajena en dicho Estado miembro.

Firmas