

GILLY

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 12 de mayo de 1998 *

En el asunto C-336/96,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el tribunal administratif de Strasbourg (Francia), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Esposos Robert Gilly

y

Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 6, 48 y 220 del Tratado CE,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres.: G. C. Rodríguez Iglesias, Presidente; M. Wathelet (Ponente) y R. Schintgen, Presidentes de Sala; G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray, J.-P. Puissochet, G. Hirsch, L. Sevón y K. M. Ioannou, Jueces;

* Lengua de procedimiento: francés.

Abogado General: Sr. D. Ruiz-Jarabo Colomer;
Secretario: Sr. H. A. Rühl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- Por el Sr. y la Sra. Gilly, demandantes en el asunto principal;

- en nombre del Gobierno francés, por la Sra. C. de Salins, sous-directeur de la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, y el Sr. G. Mignot, secrétaire des affaires étrangères de la citada Dirección, en calidad de Agentes;

- en nombre del Gobierno belga, por el Sr. J. Devadder, conseiller général del ministère des Affaires étrangères, du Commerce extérieur et de la Coopération au développement, en calidad de Agente;

- en nombre del Gobierno danés, por el Sr. P. Biering, Consejero Jurídico, Jefe de servicio del Ministerio de Asuntos Exteriores, en calidad de Agente;

- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. E. Röder, Ministerialrat del Bundesministerium für Wirtschaft, en calidad de Agente;

- en nombre del Gobierno italiano, por el Profesor U. Leanza, Jefe del servizio del contenzioso diplomatico del ministero degli Affari esteri, en calidad de Agente, asistido por el Sr. G. De Bellis, avvocato dello Stato;

- en nombre del Gobierno finlandés, por el Sr. H. Rotkirch, Embajador, Jefe del Servicio de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Asuntos Exteriores, en calidad de Agente;

- en nombre del Gobierno sueco, por el Sr. E. Brattgård, Departementsråd del Departamento de Comercio exterior del Ministerio de Asuntos Exteriores, en calidad de Agente;

- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. J. E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, en calidad de Agente;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por la Sra. H. Michard y el Sr. E. Traversa, miembros del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Sr. Gilly; del Gobierno francés, representado por el Sr. G. Mignot; del Gobierno danés, representado por el Sr. J. Molde, Consejero Jurídico, Jefe de División del Ministerio de Asuntos Exteriores, en calidad de Agente; del Gobierno italiano, representado por el Sr. G. De Bellis; del Gobierno neerlandés, representado por el Sr. M. Fierstra, Consejero Jurídico adjunto del Ministerio de Asuntos Exteriores, en calidad de Agente; del Gobierno del Reino Unido, representado por el Sr. R. Singh, del Treasury Solicitor's Department, en calidad de Agente, y de la Comisión, representada por la Sra. H. Michard, expuestas en la vista de 23 de octubre de 1997;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 20 de noviembre de 1997;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante resolución de 10 de octubre de 1996, recibida en el Tribunal de Justicia el 11 de octubre siguiente, el tribunal administratif de Strasbourg planteó al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, seis cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 6, 48 y 220 del mismo Tratado.
- 2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de varios litigios entre el Sr. y la Sra. Gilly y el Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin relativos al cálculo del

impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente a los años 1989, 1990, 1991, 1992 y 1993, con arreglo al Convenio firmado en París, el 21 de julio de 1959, entre la República Francesa y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y que establece normas sobre el auxilio administrativo y jurídico recíproco en materia del impuesto sobre la renta de las personas físicas y sobre el patrimonio, así como en materia del impuesto sobre actividades económicas y de impuestos sobre bienes inmuebles (en lo sucesivo, «Convenio»), en su versión modificada por los Protocolos adicionales firmados en Bonn el 9 de junio de 1969 y el 28 de septiembre de 1989.

- 3 El Sr. y la Sra. Gilly residen en Francia, cerca de la frontera alemana. El Sr. Gilly, de nacionalidad francesa, es profesor en un centro público de enseñanza en Francia. La Sra. Gilly, de nacionalidad alemana y que adquirió también la nacionalidad francesa por su matrimonio, es maestra en una escuela pública en Alemania, situada en la región fronteriza.
- 4 Por lo que se refiere a la tributación de los rendimientos del trabajo asalariado, el apartado 1 del artículo 13 del Convenio sienta el principio básico siguiente:

«Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados siguientes, los rendimientos de un trabajo asalariado sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que se ejerza la actividad personal que genere dichos ingresos. En particular, se considerarán como rendimientos procedentes de un trabajo asalariado los sueldos, retribuciones, salarios, gratificaciones u otros emolumentos, así como todos los beneficios análogos abonados o concedidos por personas distintas de las enumeradas en el artículo 14.»

- 5 La letra a) del apartado 5 del artículo 13 establece una excepción a la regla de la tributación en el país de empleo para los trabajadores fronterizos asalariados, los cuales pueden ser gravados en el Estado de residencia:

«Como excepción a los apartados (1), (3) y (4), los rendimientos del trabajo asalariado de las personas que trabajen en la zona fronteriza de un Estado contratante y

que tengan su domicilio permanente en la zona fronteriza del otro Estado contratante, al que regresan normalmente cada día, sólo estarán sujetas a imposición en este otro Estado.»

- 6 Sin embargo, por lo que se refiere a los contribuyentes que perciben retribuciones o pensiones del sector público, el apartado 1 del artículo 14 del Convenio prevé que están, en principio, sujetas a imposición en el Estado que las abona:

«Los sueldos, salarios y retribuciones análogas así como las pensiones de jubilación pagadas por uno de los Estados contratantes, por un Land o por una persona jurídica de Derecho público de este Estado o Land a personas físicas residentes en el otro Estado en contraprestación de servicios administrativos o militares, actuales o anteriores, sólo quedarán sometidas a imposición en el primer Estado. Sin embargo, esta disposición no será aplicable cuando las retribuciones se abonen a personas que tengan la nacionalidad del otro Estado miembro sin ser a la vez ciudadanos del primer Estado; en este caso, las retribuciones sólo podrán someterse a imposición en el Estado en el que residan.»

- 7 El artículo 16 del Convenio contiene una disposición específica aplicable al personal docente que resida provisionalmente, en la que se prevé que siga sometido a imposición en el Estado originario de empleo:

«Los profesores o maestros residentes en uno de los Estados contratantes y que, con motivo de una estancia en el otro Estado de una duración limitada, como máximo, a dos años, perciban una retribución por una actividad pedagógica ejercida en una universidad, una escuela superior, una escuela o cualquier otro centro de enseñanza en el otro Estado, sólo podrán someterse a imposición por este concepto en el primer Estado.»

- 8 Por lo que se refiere a la doble imposición, el inciso cc) de la letra a) del apartado 2 del artículo 20 del Convenio, en su versión modificada por el Protocolo adicional firmado el 28 de septiembre de 1989, está redactado en los siguientes términos:

«2) En lo relativo a los residentes en Francia, la doble imposición se evitará de la siguiente forma:

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

[...]

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

- 9 De la resolución de remisión se deduce que, según la regla denominada «del tipo efectivo», el importe de la deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero es igual al producto del importe de los rendimientos netos gravados en Alemania por el tipo resultante de la relación entre el impuesto efectivamente adeudado en razón del rendimiento neto global imponible por la legislación francesa y el importe de este último rendimiento.

- 10 Según el órgano jurisdiccional remitente, dicho derecho a deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero imputable al impuesto francés

puede revelarse inferior al impuesto efectivamente pagado en Alemania por el hecho de tener este país un régimen tributario más progresivo. Para los trabajadores fronterizos franceses gravados a un tiempo en Alemania por los rendimientos percibidos en este país y en Francia por su renta global una vez deducidos los impuestos pagados en el extranjero a que antes se hizo referencia, el tributo puede resultar así más gravoso que para aquellas personas que tienen una renta idéntica, si bien de origen exclusivamente francés.

- 11 En el presente caso, los sueldos públicos percibidos por la Sra. Gilly en Alemania, durante los años 1989, 1990, 1991, 1992 y 1993 fueron gravados en Alemania, ya que ella es de nacionalidad alemana, de conformidad con el apartado 1 del artículo 14 del Convenio. Dichos sueldos estuvieron también sujetos a imposición en Francia por aplicación de la letra a) del apartado 2 del artículo 20 del Convenio. Sin embargo, en virtud del inciso cc) de esta última disposición, la tributación de dichos rendimientos en Alemania abrió derecho a una deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero equivalente al importe del impuesto francés correspondiente a los citados rendimientos.
- 12 En los recursos que interpusieron ante el tribunal administratif de Strasbourg, mediante escritos de 8 de julio de 1992 y 21 de julio de 1995, el Sr. y la Sra. Gilly afirmaron que la aplicación de las disposiciones antes citadas del Convenio provocó una tributación excesiva, injustificada y discriminatoria, incompatible en particular con los artículos 6 (con anterioridad artículo 7 del Tratado CEE), 48 y 220 del Tratado CE. Solicitaron asimismo la condonación de los tributos controvertidos y la devolución por parte de la Administración tributaria del importe de los tributos que en su opinión habían sido cobrados indebidamente.
- 13 Al considerar que la solución de los litigios que le habían sido sometidos dependía de la interpretación que debiera darse a los artículos 6, 48 y 220 del Tratado, el tribunal administratif de Strasbourg decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:
- «1) El principio de libre circulación de los trabajadores en la forma en que se consagra en el Tratado de Roma y en las disposiciones que lo desarrollan, ¿es conculcado por un régimen tributario, aplicable a los trabajadores fronterizos, como el establecido por el Convenio franco-alemán para evitar la doble imposición, en la medida en que éste prevé unas modalidades de imposición

distintas para las personas retribuidas por una entidad pública y para las retribuidas por entidades privadas, por lo cual puede influir sobre el acceso a los empleos públicos o privados en función del lugar de residencia en uno u otro Estado?

- 2) Una norma, según la cual un trabajador fronterizo, que cobra una retribución de un Estado o de una persona de Derecho público de dicho Estado, está sujeto a imposición en dicho Estado si bien, en el supuesto de que el trabajador fronterizo posea la nacionalidad del otro Estado sin ser al propio tiempo nacional del primer Estado, la retribución está sujeta a tributación en el Estado donde reside el trabajador fronterizo ¿es compatible con el principio de libre circulación y abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad?
- 3) Una disposición de Derecho fiscal, que establece para los trabajadores fronterizos, que prestan sus servicios a personas jurídicas de Derecho público y que residen en uno de los Estados miembros, un régimen tributario distinto según que sean únicamente nacionales de este Estado o que posean las dos nacionalidades ¿es compatible con el artículo 7 [que ha pasado a ser el artículo 6] del Tratado?
- 4) Unas disposiciones fiscales que pueden influir en la elección del personal docente de los Estados firmantes para ejercer con carácter más o menos duradero su actividad en otro Estado, a la vista de las diferencias entre los regímenes fiscales de los referidos Estados en función de la duración de la actividad ¿violan el principio de libre circulación de los trabajadores, en la forma que resulta del Tratado?
- 5) La finalidad de la eliminación de la doble imposición a que se refiere el artículo 220 del Tratado, habida cuenta de los plazos de que disponen los Estados miembros para ponerla en vigor, ¿debe considerarse que tiene en lo sucesivo el carácter de una norma directamente aplicable en virtud de la cual ya no debe producirse la doble imposición? El objetivo de eliminar la doble imposición encomendado a los Estados miembros por el artículo 220 ¿es incumplido por un convenio fiscal conforme al cual el régimen tributario aplicable a los trabajadores fronterizos de los Estados firmantes del Convenio es distinto en función de su nacionalidad y del carácter público o privado del puesto de trabajo que ocupan? Un régimen tributario que establezca una deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero, aplicable a un matrimonio residente en un Estado, que no tenga en cuenta el importe exacto del impuesto pagado en otro Estado, sino tan sólo una deducción que puede ser de un importe inferior ¿cumple el objetivo de evitar la doble imposición encomendado a los Estados miembros?

- 6) ¿Debe interpretarse el artículo 48 en el sentido de que se opone a que los nacionales de un Estado miembro, trabajadores fronterizos en otro Estado miembro, soporten mayor presión fiscal que las personas que desarrollan su actividad profesional en el Estado en el que residen, debido a un mecanismo de deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero como el previsto en el Convenio fiscal franco-alemán?»

Sobre la quinta cuestión

- 14 Mediante su quinta cuestión, que conviene abordar en primer lugar, el órgano jurisdiccional nacional pregunta acerca de la aplicabilidad directa del segundo guión del artículo 220 del Tratado.
- 15 Como ya ha tenido ocasión de declarar el Tribunal de Justicia (sentencia de 11 de julio de 1985, Mutsch, 137/84, Rec. p. 2681, apartado 11), el artículo 220 no tiene por objeto establecer una norma jurídica operativa como tal, sino que se limita a trazar el marco de una negociación que los Estados miembros entablarán entre sí «en tanto sea necesario». Por lo que se refiere a su segundo guión, se limita a señalar como objetivo de dicha negociación la posible supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad.
- 16 Aun cuando la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad figura así entre los objetivos del Tratado, del texto de esta disposición se desprende que ésta no puede como tal conferir a los particulares unos derechos que éstos puedan invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales.
- 17 Procede, pues, responder a la quinta cuestión que el segundo guión del artículo 220 del Tratado carece de efecto directo.

Sobre las cuestiones primera, segunda y cuarta

- 18 Mediante sus cuestiones primera, segunda y cuarta, el órgano jurisdiccional nacional pregunta si el artículo 48 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que se opone a la aplicación de disposiciones como las de la letra a) del apartado 5 del artículo 13, del apartado 1 del artículo 14 y del artículo 16 del Convenio, las cuales establecen un régimen tributario diferente, por una parte, para los trabajadores fronterizos según que trabajen en el sector privado o en el sector público y, cuando trabajan en el sector público, según que tengan o no exclusivamente la nacionalidad del Estado al que pertenezca la Administración en la que prestan sus servicios y, por otra parte, para el personal docente según que su estancia en el Estado en el que ejercen su actividad profesional sea de corta duración o no.

Aplicabilidad del artículo 48 del Tratado

- 19 Con carácter preliminar, procede comprobar si una situación como aquella en que se encuentran los demandantes en el asunto principal, está regulada por las normas del Tratado relativas a la libre circulación de los trabajadores.
- 20 En la vista, el Gobierno francés consideró que la Sra. Gilly no ha ejercido en Francia los derechos que le confiere el artículo 48 del Tratado, ya que trabaja en su Estado de origen, es decir, en Alemania.
- 21 Sobre este particular, basta con señalar que la Sra. Gilly adquirió, por su matrimonio, la nacionalidad francesa y que ejerce su actividad profesional en Alemania aun cuando reside en Francia. En estas circunstancias, debe ser considerada, en este último Estado, como un trabajador que ejerce su derecho de libre circulación, tal como está garantizado por el Tratado, para ejercer una actividad en un Estado miembro distinto de aquel en que reside. La circunstancia de que haya conservado la nacionalidad del Estado de empleo no permite en modo alguno cuestionar el

hecho de que, para las autoridades francesas, la interesada, de nacionalidad francesa, ejerce su actividad profesional en el territorio de otro Estado miembro (véase, en el mismo sentido, la sentencia de 19 de enero de 1988, Gullung, 292/86, Rec. p. 111, apartado 12).

- 22 Procede, pues, declarar que un caso como el del asunto principal se halla comprendido dentro del ámbito de aplicación del artículo 48 del Tratado.

Compatibilidad de los criterios de sujeción fiscal con el artículo 48 del Tratado

- 23 Si bien la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad figura entre las finalidades del Tratado, según se deduce del apartado 16 *supra*, procede, sin embargo, observar que, hasta la fecha, abstracción hecha del Convenio de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (DO L 225, p. 10), no se ha adoptado medida alguna de unificación ni de armonización a nivel comunitario encaminada a suprimir la doble imposición y que los Estados miembros no han firmado, al amparo del artículo 220 del Tratado, ningún convenio multilateral para ello.
- 24 Los Estados miembros, que tienen competencia para establecer los criterios de imposición de las rentas y del patrimonio con el fin de suprimir, llegado el caso mediante acuerdos, la doble imposición, han concluido numerosos convenios bilaterales inspirándose, en particular, en los modelos de convenio relativos a la renta y al patrimonio elaborados por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (en lo sucesivo, «OCDE»).
- 25 En este contexto, el Convenio firmado entre la República Francesa y la República Federal de Alemania utiliza varios criterios de sujeción para repartir entre las partes contratantes la competencia en materia de impuestos sobre los rendimientos del trabajo por cuenta ajena.

- 26 Mientras que, con carácter general, los trabajadores están sujetos, conforme al apartado 1 del artículo 13 del Convenio, a tributación en el Estado en el que ejercen la actividad personal fuente de los rendimientos, la letra a) del apartado 5 del artículo 13 sujeta a los trabajadores fronterizos a la imposición de su Estado de residencia.
- 27 Sin embargo, por lo que se refiere a los contribuyentes que perciben rendimientos del sector público, la primera frase del apartado 1 del artículo 14 del Convenio prevé que, en principio, están sujetos a tributación en el Estado que los abona. Esta última regla (en lo sucesivo, «principio del Estado que los abona») tiene asimismo una excepción, establecida en la segunda frase del mismo apartado y conforme a la cual, cuando las retribuciones se abonan a personas que poseen la nacionalidad del otro Estado sin ser a la vez ciudadanos del primer Estado, estarán sujetas a tributación en el Estado en el que residan los contribuyentes.
- 28 Además, el artículo 16 del Convenio contiene una disposición específica de sujeción aplicable al personal docente que tenga su residencia habitual en uno de los Estados contratantes y que, con motivo de una estancia de corta duración, inferior a dos años, en el otro Estado contratante, perciba una retribución por una actividad pedagógica ejercida en este último Estado. Esta categoría de contribuyentes está sujeta a imposición en el Estado originario de empleo.
- 29 De esta forma, parece que el apartado 1 y la letra a) del apartado 5 del artículo 13, el apartado 1 del artículo 14 y el artículo 16 del Convenio contienen criterios de sujeción distintos según que los contribuyentes sean trabajadores fronterizos o no, según que sean personal docente cuya estancia sea de corta duración o no, o incluso según que desempeñen su actividad en el sector privado o en el sector público. Por lo que se refiere, en particular, a esta última categoría de trabajadores, en principio están sujetos a imposición en el Estado que abona las retribuciones, salvo si tienen la nacionalidad del otro Estado contratante, sin ser a la vez ciudadanos del primero, en cuyo caso están sujetos a imposición en el Estado de residencia.
- 30 Aun cuando el criterio de nacionalidad figura como tal en la segunda frase del apartado 1 del artículo 14, en orden al reparto de la competencia fiscal, no puede

considerarse que tales diferencias constituyan discriminaciones prohibidas por el artículo 48 del Tratado. Efectivamente, al no existir medidas de unificación o de armonización a nivel comunitario, en particular al amparo del segundo guión del artículo 220 del Tratado, dichas diferencias derivan de la competencia atribuida a las partes contratantes para fijar los criterios de reparto entre ellas de su poder tributario, con el fin de suprimir las dobles imposiciones.

- 31 Siempre en orden al reparto de la competencia fiscal, no deja de ser razonable que los Estados miembros se inspiren en la práctica internacional y en el modelo de convenio elaborado por la OCDE, cuya letra a) del apartado 1 del artículo 19, en su versión de 1994, en particular, prevé la utilización del principio del Estado que abona las retribuciones. Según los comentarios del citado artículo, dicho principio encuentra su justificación «en las reglas de la cortesía internacional y del respeto mutuo de las soberanías» y «figura en un número tan elevado de convenios en vigor entre países miembros de la OCDE que cabe afirmar que se ha convertido ya en un principio aceptado internacionalmente».
- 32 En el presente caso, la primera frase del apartado 1 del artículo 14 del Convenio recoge el contenido de la letra a) del apartado 1 del artículo 19 del Convenio modelo de la OCDE. Ciertamente, su segunda frase excluye el principio del Estado que abona las retribuciones cuando el contribuyente tiene la nacionalidad del otro Estado contratante sin ser a la vez ciudadano del primer Estado, si bien el mismo tipo de excepción, basada en cualquier caso parcialmente en el criterio de la nacionalidad, se vuelve a encontrar en la letra b) del apartado 1 del artículo 19 del Convenio modelo para el caso de que los servicios se hubieran prestado en el otro Estado contratante y de que el contribuyente fuera residente de dicho Estado «i) que posea la nacionalidad del citado Estado, o ii) que no se haya convertido en un residente de dicho Estado con el sólo fin de prestar los servicios».
- 33 En cualquier caso, aun cuando se debiera hacer abstracción de la segunda frase del apartado 1 del artículo 14, precepto cuya legalidad cuestiona la Sra. Gilly, la situación fiscal de esta última no experimentaría modificaciones, ya que procedería seguir aplicando a los rendimientos que percibió en Alemania por su actividad en la enseñanza pública el principio del Estado que abona las retribuciones.

- 34 Además, no está acreditado, en el presente caso, que la designación del Estado que abona las retribuciones como Estado competente en materia de imposición de los rendimientos percibidos del sector público pueda tener, por sí misma, repercusiones negativas para los contribuyentes afectados. Como han señalado los Gobiernos de los Estados miembros que han presentado observaciones y la Comisión, el carácter favorable o desfavorable del trato fiscal de los contribuyentes afectados no depende propiamente hablando de la elección del criterio de sujeción, sino del nivel de imposición del Estado competente, al no existir una armonización, a nivel comunitario, de los baremos de impuestos directos.
- 35 Procede, pues, responder a las cuestiones primera, segunda y cuarta que el artículo 48 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la aplicación de disposiciones como las de la letra a) del apartado 5 del artículo 13, del apartado 1 del artículo 14 y del artículo 16 del Convenio, las cuales establecen un régimen tributario diferente, por una parte, para los trabajadores fronterizos según que trabajen en el sector privado o en el sector público y, cuando trabajan en el sector público, según que tengan o no la nacionalidad del Estado al que pertenece la Administración en la que prestan sus servicios y, por otra parte, para el personal docente según que su estancia en el Estado en el que ejercen su actividad profesional sea de corta duración o no.

Sobre la tercera cuestión

- 36 Mediante su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pregunta si el artículo 7 del Tratado CEE, que ha pasado a ser el artículo 6 del Tratado CE, debe interpretarse en el sentido de que se opone a la aplicación de una disposición como la contenida en la segunda frase del apartado 1 del artículo 14 del Convenio, la cual prevé para los trabajadores fronterizos que ejercen su actividad en el sector público de un Estado miembro un régimen tributario diferente según que tengan o no la nacionalidad de este último Estado.
- 37 Según reiterada jurisprudencia, el artículo 6 del Tratado, que establece el principio general que prohíbe la discriminación por razón de la nacionalidad, está destinado

a aplicarse de manera independiente sólo en situaciones reguladas por el Derecho comunitario para las que el Tratado no prevea normas específicas contra la discriminación (véase, en particular, la sentencia de 25 de junio de 1997, Mora Romero, C-131/96, Rec. p. I-3659, apartado 10).

- 38 En el ámbito de la libre circulación de los trabajadores, el principio de no discriminación fue precisamente aplicado y concretado por el artículo 48 del Tratado, así como por actos de Derecho derivado y, en particular, por el Reglamento (CEE) nº 1612/68 del Consejo, de 15 de octubre de 1968, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad (DO L 257, p. 2; EE 05/01, p. 77).
- 39 Pues bien, de la respuesta a las cuestiones primera, segunda y cuarta se deduce que un caso como el del asunto principal se halla comprendido dentro del ámbito de aplicación del artículo 48 del Tratado. No procede, pues, pronunciarse sobre la interpretación del artículo 6 del Tratado.

Sobre la sexta cuestión

- 40 Mediante su sexta cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pregunta si el artículo 48 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que se opone a la aplicación de un mecanismo de deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero como el previsto en el inciso cc) de la letra a) del apartado 2 del artículo 20 del Convenio.
- 41 La finalidad del mecanismo de deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero establecido por el inciso cc) de la letra a) del apartado 2 del artículo 20 del Convenio, el cual se inspira en las modalidades previstas con este fin en el Convenio modelo de la OCDE, es evitar la doble imposición que perjudicaría a los residentes franceses que perciben en Alemania beneficios u otros rendimientos imponibles a la vez en Alemania y en Francia.

- 42 Dicho mecanismo consiste, en primer lugar, en incluir los rendimientos del trabajo obtenidos en Alemania en la base imponible calculada conforme a la legislación francesa y, a continuación, en conceder una deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero, por el importe del impuesto satisfecho en Alemania igual, por lo que se refiere en particular a los rendimientos contemplados en el artículo 14 del Convenio, al importe del impuesto francés correspondiente a dichos rendimientos. Dicho importe equivale a la prorrata correspondiente a la parte que representa el rendimiento neto imponible en Alemania en el conjunto de los rendimientos netos imponibles en Francia.
- 43 Consta asimismo en autos que en Alemania, durante los ejercicios controvertidos, no se tuvo en cuenta la situación personal y familiar de la Sra. Gilly para el cálculo del impuesto sobre sus rendimientos profesionales, siendo así que en Francia la citada situación se tuvo en cuenta para el cálculo del impuesto adeudado por la renta conjunta de la pareja, así como para la concesión de distintas desgravaciones y deducciones tributarias.
- 44 Según los demandantes en el asunto principal, el referido mecanismo de deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero penaliza a las personas que hayan ejercido su derecho de libre circulación en la medida en que permite que siga existiendo una doble imposición. En el presente caso, debido a la mayor progresividad del impuesto alemán con relación al impuesto francés y habida cuenta de la parte de los rendimientos del trabajo de la Sra. Gilly en el conjunto de la renta de la pareja a efectos fiscales imponible en Francia, el importe de la deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero es siempre inferior al impuesto efectivamente abonado en Alemania. Además, la circunstancia de que no se tenga en cuenta en Alemania la situación personal y familiar de la Sra. Gilly, siendo así que sí se tiene en cuenta en Francia para el cálculo del impuesto sobre el rendimiento global, tiene como consecuencia que la deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero imputado en el Estado de residencia es inferior al importe del impuesto efectivamente pagado en el Estado de empleo habida cuenta de las desgravaciones y deducciones concedidas en el primer Estado.
- 45 En opinión de los demandantes en el asunto principal, únicamente una deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero puede evitar plenamente la doble imposición.

- 46 Sobre este particular, conviene subrayar, como ha hecho el Abogado General en el punto 66 de sus conclusiones, que la única finalidad de un Convenio como el que ahora se cuestiona es evitar que se graven en cada uno de los dos Estados los mismos rendimientos. No es garantizar que el gravamen que se aplique al contribuyente en un Estado no sea superior al que se le someta en el otro.
- 47 Pues bien, está acreditado que las consecuencias desfavorables que puede provocar, en el presente caso, el mecanismo de la deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero, establecido mediante el Convenio bilateral y tal como se aplica en el marco del sistema fiscal del Estado de residencia, derivan principalmente de las disparidades entre los baremos impositivos de los Estados miembros de que se trata, cuya fijación es competencia de los Estados miembros al no existir una normativa comunitaria en la materia.
- 48 Además, como han observado los Gobiernos francés, belga, danés, finlandés, sueco y del Reino Unido, si el Estado de la residencia estuviera obligado a imputar, en concepto de deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero, un importe superior al de la fracción del impuesto nacional correspondiente a los rendimientos generados en el extranjero, tendría que disminuir en un importe similar su importe correspondiente a los demás rendimientos, lo cual se traduciría en una pérdida de ingresos fiscales para dicho Estado y, por consiguiente, podría atentar contra su soberanía en materia de fiscalidad directa.
- 49 Por lo que se refiere a la incidencia sobre el importe de la deducción de impuestos de la toma en consideración de la situación personal y familiar del contribuyente en el Estado de residencia así como el hecho de no tomarse en cuenta esta situación en el Estado de empleo, procede observar que esta disparidad procede de la circunstancia de que, por regla general, en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y la de los no residentes no son comparables en la medida en que el rendimiento percibido en el territorio de un Estado por el no residente no constituye casi siempre más que una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia (sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225, apartados 31 y 32).

- 50 Un caso como el de la Sra. Gilly no escapa a esta afirmación ya que, si bien ella obtiene, a título individual, sus rendimientos salariales en Alemania, éstos se incluyen en la base imponible del impuesto sobre la renta de las personas físicas de su domicilio fiscal en Francia, país en el que disfruta, en consecuencia, de las ventajas fiscales, desgravaciones y deducciones previstas por la legislación francesa. Por el contrario, en tales circunstancias, las autoridades fiscales alemanas no estaban obligadas a tener en cuenta su situación personal y familiar.
- 51 Los demandantes en el asunto principal afirman, asimismo, que la aplicación a ellos del inciso cc) de la letra a) del apartado 2 del artículo 20 del Convenio da lugar a una discriminación por razón de la nacionalidad, contraria al artículo 48 del Tratado, ya que, si la Sra. Gilly tuviera únicamente la nacionalidad francesa y no la doble nacionalidad, su situación fiscal se regiría por la letra a) del apartado 5 del artículo 13 del Convenio, la cual sujeta a tributación en el Estado de residencia los rendimientos de los trabajadores fronterizos.
- 52 A este respecto, procede recordar que la finalidad del inciso cc) de la letra a) del apartado 2 del artículo 20 del Convenio es evitar la doble imposición que derivaría, en un caso como el presente, de la tributación en Alemania de los rendimientos que la Sra. Gilly percibe en este Estado, y ello conforme al apartado 1 del artículo 14 del Convenio, bien entendido que la renta global de la pareja, incluyendo en la misma los citados rendimientos generados en Alemania, es imponible en Francia.
- 53 Pues bien, según se deduce de la respuesta a las cuestiones primera, segunda y cuarta, la elección por las partes contratantes, con objeto de repartirse la competencia en materia tributaria, de distintos criterios de sujeción, en particular el de la nacionalidad, en lo relativo a las retribuciones públicas percibidas en el Estado que no sea el de residencia, no puede constituir como tal una discriminación prohibida por el Derecho comunitario.
- 54 Habida cuenta de todo lo anterior, procede responder a la sexta cuestión que el artículo 48 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la aplicación de un mecanismo de deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero como el establecido en el inciso cc) de la letra a) del apartado 2 del artículo 20 del Convenio.

Costas

- 55 Los gastos efectuados por los Gobiernos francés, belga, danés, alemán, italiano, neerlandés, finlandés, sueco y del Reino Unido, así como por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el tribunal administratif de Strasbourg mediante resolución de 10 de octubre de 1996, declara:

- 1) El segundo inciso del artículo 220 del Tratado CE carece de efecto directo.

- 2) El artículo 48 del Tratado CE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la aplicación de disposiciones como las de la letra a) del apartado 5 del artículo 13, del apartado 1 del artículo 14 y del artículo 16 del Convenio, firmado en París, el 21 de julio de 1959, para evitar la doble imposición entre la República Francesa y la República Federal de Alemania, en su versión modificada por los Protocolos adicionales firmados en Bonn el 9 de junio de 1969 y el 28 de septiembre de 1989, las cuales establecen un régimen tributario diferente, por una parte, para los trabajadores fronterizos según que trabajen en el sector privado o en el sector público y, cuando trabajan en el sector público, según que tengan o no la nacionalidad del Estado al que

pertenece la Administración en la que prestan sus servicios y, por otra parte, para el personal docente según que su estancia en el Estado en el que ejercen su actividad profesional sea de corta duración o no.

- 3) El artículo 48 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la aplicación de un mecanismo de deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero como el establecido en el inciso cc) de la letra a) del apartado 2 del artículo 20 del Convenio.

Rodríguez Iglesias

Wathelet

Schintgen

Mancini

Moitinho de Almeida

Kapteyn

Murray

Puissochet

Hirsch

Sevón

Ioannou

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 12 de mayo de 1998.

El Secretario

El Presidente

R. Grass

G. C. Rodríguez Iglesias