

Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(../../../../css/generic.css); EUR-Lex - 62001J0209 - ES

**Avis juridique important**

|

## 62001J0209

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 13 de noviembre de 2003. - Theodor Schilling y Angelica Fleck-Schilling contra Finanzamt Nürnberg-Süd. - Petición de decisión prejudicial: Bundesfinanzhof - Alemania. - Libre circulación de trabajadores - Funcionarios y agentes de las Comunidades Europeas - Mantenimiento del domicilio fiscal en el Estado miembro de origen - Impuesto sobre la renta - Deducción del gasto de una empleada de hogar. - Asunto C-209/01.

*Recopilación de Jurisprudencia 2003 página 00000*

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

## Palabras clave

*Libre circulación de personas - Trabajadores - Igualdad de trato - Personas que han abandonado su Estado miembro de origen para trabajar como funcionarios de las Comunidades Europeas en otro Estado miembro - Gastos soportados al contratar a una empleada de hogar en este último Estado - Domicilio fiscal en el Estado de origen - Deducción de esos gastos de sus ingresos imponibles - Denegación - Improcedencia*

*[Tratado CE, art. 48 (actualmente art. 39 CE, tras su modificación); Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de las Comunidades Europeas, art. 14]*

## Índice

*\$\$El artículo 48 del Tratado (actualmente artículo 39 CE, tras su modificación), en relación con el artículo 14 del Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de las Comunidades Europeas, se opone a que unos funcionarios de las Comunidades Europeas originarios de Alemania, que residen en Luxemburgo, donde desarrollan sus actividades como funcionarios, y que incurrieron en gastos derivados de la contratación de una empleada de hogar en este último Estado miembro no puedan deducir dichos gastos de sus ingresos imponibles en Alemania, debido a que las cotizaciones al régimen legal del seguro de pensiones por dicha empleada no fueron abonadas a dicho Estado, sino al régimen luxemburgués.*

*( véanse el apartado 44 y el fallo )*

# Partes

*En el asunto C-209/01,*

*que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre*

*Theodor Schilling,*

*Angelika Fleck-Schilling*

*y*

*Finanzamt Nürnberg-Süd,*

*una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 48 del Tratado CE (actualmente artículo 39 CE, tras su modificación) y del artículo 14, párrafo primero, del Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de las Comunidades Europeas,*

*EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),*

*integrado por el Sr. D.A.O. Edward, en funciones de Presidente de la Sala Quinta, y los Sres. A. La Pergola y S. von Bahr (Ponente), Jueces;*

*Abogado General: Sr. A. Tizzano;*

*Secretario: Sr. R. Grass;*

*consideradas las observaciones escritas presentadas:*

*- en nombre del Sr. Schilling y de la Sra. Fleck-Schilling, por el Sr. H. Hacker, Steuerberater;*

*- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. J.-F. Pasquier y H. Kreppel, en calidad de agentes;*

*visto el informe del Juez Ponente;*

*oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 6 de marzo de 2003;*

*dicta la siguiente*

*Sentencia*

## Motivación de la sentencia

*1 Mediante resolución de 21 de febrero de 2001, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de mayo siguiente, el Bundesfinanzhof planteó, con arreglo al artículo 234 CE, cuatro cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación del artículo 48 del Tratado CE (actualmente artículo 39 CE, tras su modificación) y del artículo 14, párrafo primero, del Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de las Comunidades Europeas (en lo sucesivo, «Protocolo»).*

2 Dichas cuestiones se suscitaron en un litigio entre el Sr. Schilling y su esposa, la Sra. Fleck-Schilling, por una parte, y el Finanzamt Nürnberg-Süd (administración tributaria de Núremberg-Sur), por otra, sobre la posibilidad de deducir fiscalmente en Alemania los gastos soportados al contratar en Luxemburgo a una empleada de hogar.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 13 del Protocolo dispone:

«Los funcionarios y otros agentes de las Comunidades estarán sujetos, en beneficio de estas últimas, a un impuesto sobre los sueldos, salarios y emolumentos abonados por ellas en las condiciones y según el procedimiento que establezca el Consejo, a propuesta de la Comisión.

Los funcionarios y otros agentes de las Comunidades estarán exentos de los impuestos nacionales sobre los sueldos, salarios y emolumentos abonados por las Comunidades.»

4 El artículo 14, párrafos primero y segundo, del Protocolo establece:

«A efectos de aplicación de los impuestos sobre la renta y el patrimonio, del impuesto sobre sucesiones, así como de los convenios celebrados entre los Estados miembros de las Comunidades para evitar la doble imposición, los funcionarios y otros agentes de las Comunidades que, únicamente en razón del ejercicio de sus funciones al servicio de las Comunidades, establezcan su residencia en el territorio de un Estado miembro distinto del país del domicilio fiscal que tuvieran en el momento de entrar al servicio de las Comunidades serán considerados, tanto en el país de su residencia como en el del domicilio fiscal, como si hubieren conservado su domicilio en este último país si éste es miembro de las Comunidades. Esta disposición se aplicará igualmente al cónyuge en la medida en que no ejerza actividad profesional propia, así como a los hijos a cargo y bajo la potestad de las personas mencionadas en el presente artículo.

Los bienes muebles que pertenezcan a las personas a que se alude en el párrafo anterior y que estén situados en el territorio del Estado de residencia estarán exentos del impuesto sobre sucesiones en tal Estado; para la aplicación de dicho impuesto, serán considerados como si se hallaren en el Estado del domicilio fiscal, sin perjuicio de los derechos de terceros Estados y de la eventual aplicación de las disposiciones de los convenios internacionales relativos a la doble imposición.»

5 El artículo 48 del Tratado está redactado así:

«1. La libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad quedará asegurada, a más tardar, al final del período transitorio.

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

3. Sin perjuicio de las limitaciones justificadas por razones de orden público, seguridad y salud públicas, la libre circulación de los trabajadores implicará el derecho:

a) de responder a ofertas efectivas de trabajo;

- b) de desplazarse libremente para este fin en el territorio de los Estados miembros;
- c) de residir en uno de los Estados miembros con objeto de ejercer en él un empleo, de conformidad con las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas aplicables al empleo de los trabajadores nacionales;
- d) de permanecer en el territorio de un Estado miembro después de haber ejercido en él un empleo, en las condiciones previstas en los reglamentos de aplicación establecidos por la Comisión.

4. Las disposiciones del presente artículo no serán aplicables a los empleos en la administración pública.»

#### *Normativa nacional*

6 El artículo 1, apartados 1 y 4, de la Einkommensteuergesetz (Ley del impuesto sobre la renta), de 7 de septiembre de 1990 (BGBl. 1990 I, p.1898, y corrección de errores de 7 de marzo de 1991, BGBl. 1991 I, p. 808; en lo sucesivo, «EStG»), dispone:

#### *«Obligación fiscal*

1. Las personas físicas que tengan su domicilio o residencia habitual en el territorio nacional estarán sujetas al impuesto sobre la renta por la totalidad de sus ingresos. [...]

[...]

4. Las personas físicas que no tengan ni su domicilio ni su residencia habitual en el territorio nacional estarán parcialmente sujetas al impuesto sobre la renta [...] cuando perciban ingresos nacionales en el sentido del artículo 49.»

7 El artículo 10, apartado 1, punto 8, de la EStG, en su versión aplicable al asunto principal, está redactado así:

#### *«Gastos extraordinarios*

1. Se considerarán gastos extraordinarios los siguientes gastos, siempre que no se trate de costes de explotación ni de costes profesionales:

[...]

8. Los gastos en que incurra el contribuyente al contratar a una empleada de hogar, hasta un límite anual de 12.000 DEM, cuando las cotizaciones obligatorias correspondientes a dicha relación laboral sean abonadas al régimen legal del seguro de pensiones nacional. [...]»

8 El artículo 50, apartado 1, de la EStG establece lo siguiente:

«Disposiciones específicas del artículo 50 relativas a las personas parcialmente sujetas al impuesto:

1. No serán aplicables [...] los artículos [...] 10 [...]. [...]»

#### *El litigio principal y las cuestiones prejudiciales*

9 En 1991 y 1992, el Sr. y la Sra Schilling trabajaban como funcionarios de las Comunidades Europeas en Luxemburgo, Estado miembro en el que residían, en el que tenían el centro de sus intereses y en el que vivían sus tres hijos, nacidos en 1982, 1983 y 1986. En Alemania, Estado miembro de origen de los esposos Schilling, el Sr. Schilling percibía ingresos del arrendamiento

*de propiedades inmobiliarias rústicas y urbanas; en el ejercicio impositivo de 1992 percibió también, en menor medida, ingresos procedentes de un trabajo por cuenta propia.*

*10 En el litigio principal se discute la deducción en Alemania de los gastos soportados al contratar en Luxemburgo a una empleada de hogar, por la que los esposos Schilling habían abonado las cotizaciones obligatorias al régimen legal del seguro de pensiones luxemburgués. El Finanzamt Nürnberg-Süd denegó la deducción debido a que no se había abonado cotización alguna al régimen legal del seguro de pensiones alemán, como exigía el artículo 10, apartado 1, punto 8, de la EStG.*

*11 Tras la desestimación de la reclamación y del recurso contencioso-administrativo interpuestos por los esposos Schilling, éstos recurrieron en casación ante el Bundesfinanzhof, alegando que el artículo 14 del Protocolo pretende que la relación fiscal entre el funcionario de las Comunidades Europeas y su Estado miembro de origen se mantenga tal y como lo haría si el funcionario no hubiera abandonado nunca dicho Estado. A su juicio, en el asunto objeto de litigio principal, dicha disposición autorizaba la ficción de considerar pagadas en Alemania las cotizaciones obligatorias pagadas al seguro de pensiones luxemburgués. Sostenían además que la interpretación jurídica del Finanzamt Nürnberg-Süd era contraria al principio comunitario de igualdad de trato.*

*12 El Bundesfinanzhof señala que, conforme al artículo 10, apartado 1, punto 8, de la EStG, en su versión aplicable al asunto principal, los gastos soportados al contratar a una empleada de hogar eran deducibles en concepto de gastos extraordinarios, hasta un límite de 12.000 DEM, cuando las cotizaciones obligatorias correspondientes a dicha relación laboral hubieran sido abonadas por el empleador al régimen legal del seguro de pensiones nacional. Dicha deducción sólo era posible si la unidad familiar de los contribuyentes comprendía dos niños que no hubieran cumplido aún diez años al comienzo del año natural. El Bundesfinanzhof precisa que, según la exposición de motivos de la Ley (BTDrucks 11/4688, pp. 10 y ss., en particular p. 12), la limitación a los casos en que las cotizaciones se abonaran al régimen legal del seguro de pensiones nacional estaba basada esencialmente en consideraciones de política económica, social y de empleo. Según el Bundesfinanzhof, el objetivo era reducir la carga y las desventajas que supone, en particular para las mujeres, realizar las tareas domésticas, ejercer una profesión y ocuparse de los niños y de las personas que necesitan asistencia, en las familias en que existan. Con esta medida, el legislador pretendía pues crear nuevos puestos de trabajo y evitar los efectos perjudiciales del trabajo clandestino, tanto para los trabajadores afectados como para el régimen legal del seguro de pensiones nacional.*

*13 A juicio del Bundesfinanzhof, el alcance del artículo 14, párrafo primero, del Protocolo es incierto. El domicilio fiscal ficticio previsto por dicha disposición puede servir únicamente para justificar la obligación personal de contribuir y el lugar de residencia, a efectos de los Convenios contra la doble imposición (véase el artículo 4 del modelo de Convenios fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos de 1977). En cambio, si dicha disposición se interpretara en un sentido más amplio, como hacen los esposos Schilling, la ficción podría aplicarse a las circunstancias de hecho directamente relacionadas con el domicilio. En tal caso, debería estimarse que el pago a la caja de la seguridad social luxemburguesa equivalía al pago a una caja de la seguridad social alemana.*

*14 El Bundesfinanzhof considera que procede interpretar de manera estricta el artículo 14, párrafo primero, del Protocolo. Apoyan dicha interpretación no sólo la falta de competencias de la Comunidad en materia de impuestos directos, sino también el párrafo segundo de dicho artículo. Según esta última disposición, a efectos del impuesto sobre sucesiones, los bienes muebles situados en el territorio del Estado de residencia se considerarán situados en el Estado miembro de origen. Así pues, el lugar en que se hallan dichos bienes constituye también una ficción. El Bundesfinanzhof estima que, si el párrafo primero del artículo 14 del Protocolo tuviera todo el alcance que pretenden atribuirle los esposos Schilling, el párrafo segundo de dicho artículo sería*

superfluo. Según dicho órgano jurisdiccional, es preciso tener en cuenta igualmente que el Derecho fiscal alemán comprende muchas otras disposiciones favorables que sólo se aplican a supuestos de hecho internos. En su opinión, el hecho de que los funcionarios de las Comunidades Europeas disfruten ya de una imposición de sus retribuciones comparativamente menos elevada constituye una razón adicional para defender una interpretación estricta.

15 El Bundesfinanzhof añade que, en el caso de que el Tribunal de Justicia llegase a la conclusión de que el artículo 10, apartado 1, punto 8, de la EStG no vulnera el artículo 14, párrafo primero, del Protocolo, sería necesario examinar la conformidad con el artículo 48 del Tratado de dicha disposición nacional. Según el órgano jurisdiccional remitente, es preciso sin embargo determinar previamente si el artículo 48, apartado 4, del Tratado debe interpretarse en el sentido de que un funcionario de las Comunidades Europeas no puede invocar dicho artículo.

16 El Bundesfinanzhof estima que, si el Tribunal de Justicia concluyera que la disposición nacional impugnada en el asunto principal vulnera el artículo 48 del Tratado, habría que determinar si pueden aplicarse a dicho asunto los principios formulados en la sentencia de 26 de enero de 1993, Werner (C-112/91, Rec. p. I-429). Según el órgano jurisdiccional remitente, en dicha sentencia el Tribunal de Justicia declaró que el Derecho comunitario no se opone a que un Estado miembro imponga a aquellos de sus nacionales que ejercen su actividad profesional en su territorio una carga fiscal más gravosa cuando residan en otro Estado miembro. El Bundesfinanzhof expresa sus dudas sobre la pertinencia de la sentencia Werner, antes citada. En efecto, en dicha sentencia, el único vínculo con el extranjero era la residencia, mientras que, en el asunto principal, los esposos Schilling trabajaban y vivían en otro Estado miembro, por lo que el vínculo con el extranjero era mucho más fuerte.

17 Dadas estas circunstancias, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuatro cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Es contrario al artículo 14, apartado 1, del Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de las Comunidades Europeas [...] el hecho de que, con arreglo al artículo 10, apartado 1, punto 8, de la Einkommensteuergesetz, unos nacionales alemanes que trabajan en Luxemburgo en calidad de funcionarios de las Comunidades Europeas y que viven en dicho país no puedan deducir de la base imponible del impuesto sobre la renta los gastos en que incurrieron al contratar en Luxemburgo a una empleada de hogar, debido a que las cotizaciones al régimen legal del seguro de pensiones por dicha empleada no fueron abonadas al seguro de pensiones alemán?»

2) En el caso de que se responda negativamente a la primera cuestión: ¿debe interpretarse el artículo 48, apartado 4, del Tratado CE en el sentido de que un funcionario de las Comunidades Europeas no puede invocar dicho artículo 48?

3) En el caso de que se responda negativamente a la segunda cuestión: ¿es contrario al artículo 48 del Tratado CE el hecho de que no se permita practicar la deducción por gastos extraordinarios prevista en el artículo 10, apartado 1, punto 8, de la Einkommensteuergesetz a un funcionario de las Comunidades Europeas que vive en Luxemburgo pero que es considerado residente en Alemania y que abona cotizaciones por una empleada de hogar al régimen legal del seguro de pensiones luxemburgués?

4) En el caso de que se responda afirmativamente a la tercera cuestión, ¿son aplicables al caso de autos los principios desarrollados en la sentencia [...] Werner [antes citada]?»

Sobre la petición de reapertura del procedimiento

18 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 1 de abril de 2003, los esposos Schilling solicitaron la reapertura de la fase oral o de la fase escrita del procedimiento, en la medida en que el Tribunal de Justicia tuviera la intención de basar su sentencia en un

*argumento del Abogado General, formulado en el punto 80 de sus conclusiones, que no había sido debatido entre las partes. Según dicho argumento, una interpretación del artículo 14 del Protocolo como la propuesta por los esposos Schilling tendría como consecuencia garantizarles un trato económico de favor carente de toda justificación objetiva.*

*19 A este respecto, procede recordar que el Tribunal de Justicia puede ordenar de oficio, o a propuesta del Abogado General, o a instancia de las partes la reapertura de la fase oral, conforme al artículo 61 de su Reglamento de Procedimiento, si considera que no está suficientemente informado o que el asunto debe dirimirse basándose en una alegación que no ha sido debatida entre las partes (véanse, en particular, las sentencias de 18 de junio de 2002, Philips, C-299/99, Rec. p. I-5475, apartado 20, y de 7 de noviembre de 2002, Hirschfeldt/AEME, C-184/01 P, Rec. p. I-10173, apartado 30).*

*20 El Tribunal de Justicia considera que, en el presente caso, no procede ordenar la reapertura de la fase oral o de la fase escrita del procedimiento. Por consiguiente, debe desestimarse la solicitud presentada al respecto.*

#### *Sobre las cuestiones prejudiciales*

*21 Mediante sus cuatro cuestiones prejudiciales, que procede analizar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si el Derecho comunitario, y en particular el artículo 48 del Tratado y el artículo 14 del Protocolo, se oponen a que unos funcionarios de las Comunidades Europeas originarios de Alemania que residen en Luxemburgo y que incurrieron en el gasto de contratar a una empleada de hogar en este último Estado miembro no puedan deducir dicho gasto de sus ingresos imponibles en Alemania, debido a que las cotizaciones al régimen legal del seguro de pensiones por dicha empleada no fueron abonadas al régimen alemán, sino al régimen luxemburgués.*

*22 Con carácter previo, procede recordar que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no es menos cierto que éstos deben ejercer ésta respetando el Derecho comunitario y abstenerse, por tanto, de toda discriminación manifiesta o encubierta basada en la nacionalidad (véase, en particular, la sentencia de 12 de diciembre de 2002, De Groot, C-385/00, Rec. p. I-11819, apartado 75).*

*23 Todo nacional comunitario que haya hecho uso del derecho a la libre circulación de trabajadores y que haya ejercido una actividad profesional en un Estado miembro distinto de su Estado de residencia está comprendido, independientemente de su lugar de residencia y de su nacionalidad, dentro del ámbito de aplicación del artículo 48 del Tratado (sentencia De Groot, antes citada, apartado 76).*

*24 Además, es jurisprudencia reiterada que el conjunto de disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de personas tienen por objeto facilitar a los nacionales comunitarios el ejercicio de cualquier tipo de actividad profesional en todo el territorio de la Comunidad y se oponen a las medidas que pudieran colocar a estos nacionales en una situación desfavorable en el supuesto de que desearan ejercer una actividad económica en el territorio de otro Estado miembro (sentencias de 7 de julio de 1992, Singh, C-370/90, Rec. p. I-4265, apartado 16; de 26 de enero de 1999, Terhoeve, C-18/95, Rec. p. I-345, apartado 37; de 27 de enero de 2000, Graf, C-190/98, Rec. p. I-493, apartado 21, y de 15 de junio de 2000, Seherer, C-302/98, Rec. p. I-4585, apartado 32).*

25 Desde este punto de vista, las disposiciones que impidan o disuadan a un nacional de un Estado miembro de abandonar su país de origen para ejercer su derecho a la libre circulación constituyen, por consiguiente, obstáculos a dicha libertad, aun cuando se apliquen con independencia de la nacionalidad de los trabajadores afectados (véase, en particular, la sentencia de 2 de octubre de 2003, Van Lent, C-232/01, Rec. p. I-0000, apartado 16).

26 De este modo, aunque, por su tenor, las disposiciones relativas a la libre circulación de trabajadores tengan por objeto, en particular, garantizar el derecho al trato nacional en el Estado de acogida, se oponen también a que el Estado de origen obstaculice la libre aceptación y el ejercicio de un empleo por uno de sus nacionales en otro Estado miembro (véase, en particular, la sentencia De Groot, antes citada, apartado 79).

27 Por consiguiente, la circunstancia de que los esposos Schilling tengan la nacionalidad alemana no les impide invocar las normas relativas a la libre circulación de trabajadores contra el Estado miembro del que son nacionales ya que, habiendo ejercido su derecho a la libre circulación, han ejercido una actividad por cuenta ajena en otro Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia De Groot, antes citada, apartado 80).

28 Procede recordar igualmente que, según jurisprudencia reiterada, un ciudadano comunitario que trabaja en un Estado miembro diferente de su Estado de origen no pierde la condición de trabajador, en el sentido del artículo 48, apartado 1, del Tratado, por ocupar un empleo en una organización internacional, ni siquiera si las condiciones de su ingreso y residencia en el país de empleo están regidas de modo particular por un convenio internacional (sentencias de 15 de marzo de 1989, Echternach y Moritz, asuntos acumulados 389/87 y 390/87, Rec. p. 723, apartado 11, y de 27 de mayo de 1993, Schmid, C-310/91, Rec. p. I-3011, apartado 20, y de 3 de octubre de 2000, Ferlini, C-411/98, Rec. p. I-8081, point 42).

29 Procede sin embargo señalar que los funcionarios y otros agentes de las Comunidades Europeas están sometidos a normas especiales en materia fiscal, que los diferencian de los demás trabajadores.

30 Así, aunque los esposos Schilling han abandonado su Estado miembro de origen, a saber, Alemania, para trabajar como funcionarios de las Comunidades Europeas en otro Estado miembro, a saber, Luxemburgo, su retribución como funcionarios no está sometida a tributación en ninguno de estos dos Estados miembros, sino que se le aplica, conforme al artículo 13 del Protocolo, el régimen fiscal autónomo de las Comunidades Europeas regulado en el Reglamento (CEE, Euratom, CECA) nº 260/68 del Consejo, de 29 de febrero de 1968, por el que se fijan las condiciones y el procedimiento de aplicación del impuesto establecido en beneficio de las Comunidades Europeas (DO L 56, p. 8; EE 01/01, p. 136).

31 Conforme al artículo 14 del Protocolo, el Estado miembro de origen, en el que el funcionario o agente conserva su domicilio fiscal, sigue siendo en principio competente para gravar todos los demás ingresos de estas personas y someterlas al impuesto sobre el patrimonio y al impuesto sobre sucesiones. Por consiguiente, los funcionarios y otros agentes contemplados en el artículo 14 del Protocolo tienen el derecho de solicitar las deducciones fiscales previstas en el régimen fiscal nacional del Estado miembro de origen y que no estén vinculadas a su retribución de funcionarios o agentes.

32 Procede señalar que del auto de remisión parece desprenderse que la deducción fiscal controvertida en el litigio principal no está vinculada a los rendimientos del trabajo de los sujetos pasivos y que, por tanto, no existe vínculo alguno con la retribución de los funcionarios y otros agentes de las Comunidades Europeas contemplada en el artículo 13 del Protocolo.

33 De ello se deduce que un funcionario de las Comunidades Europeas, de origen alemán, que, pese a trabajar en otro Estado miembro, conserva su residencia habitual en su Estado miembro de origen y contrata en dicho Estado a una empleada de hogar por la que abona cotizaciones al régimen legal del seguro de pensiones nacional puede acogerse a la deducción fiscal controvertida en el litigio principal.

34 En cambio, las personas que se encuentren en la situación de los esposos Schilling, que abandonaron su Estado de origen para trabajar como funcionarios de las Comunidades Europeas en otro Estado miembro, normalmente no pueden acogerse a dicho beneficio fiscal.

35 En efecto, dichas personas, que contratan en su nuevo Estado de residencia a una empleada de hogar por la que abonan cotizaciones sociales al régimen de la seguridad social de dicho Estado, sólo excepcionalmente pueden cumplir un requisito como el controvertido en el litigio principal, que exige que las cotizaciones hayan sido abonadas al régimen legal del seguro de pensiones de su Estado miembro de origen.

36 Así pues, las personas que se encuentren en la situación de los esposos Schilling resultan desfavorecidas con respecto a las personas que se encuentren en una situación idéntica pero que hayan conservado su residencia habitual en su Estado de origen.

37 Dadas estas circunstancias, es evidente que un requisito como el que establece el artículo 10, apartado 1, punto 8, de la EStG podría disuadir a los nacionales de un Estado miembro de abandonar dicho Estado para desarrollar una actividad profesional, como funcionarios de las Comunidades Europeas, en el territorio de otro Estado miembro, de modo que dicho requisito constituye un obstáculo a la libre circulación de trabajadores.

38 Ni el Bundesfinanzhof ni las partes que han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia han aludido a una eventual justificación de este obstáculo a la libre circulación de trabajadores.

39 Sin embargo, procede analizar si dicho obstáculo puede estar justificado conforme a las disposiciones del Tratado.

40 A este respecto, debe indicarse en primer lugar que, según el Bundesfinanzhof, la normativa nacional controvertida en el litigio principal pretende ayudar a las familias numerosas, crear nuevos puestos de trabajo y luchar contra el trabajo clandestino. No es evidente que la concesión del beneficio fiscal en cuestión a las personas que abonan cotizaciones sociales en otro Estado miembro ponga en peligro dichos objetivos. Ha de añadirse que, por legítimos que sean tales objetivos, no pueden justificar el menoscabo de los derechos conferidos a los particulares por las disposiciones del Tratado que consagran sus libertades fundamentales.

41 En segundo lugar, procede señalar que el Tribunal de Justicia ha considerado que la necesidad de garantizar la coherencia de un régimen tributario puede justificar una normativa que restrinja las libertades fundamentales (véanse las sentencias de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, C-204/90, Rec. p. I-249, apartado 28, y *Comisión/Bélgica*, C-300/90, Rec. p. I-305, apartado 21, y *De Groot*, antes citada, apartado 106), si existe un vínculo directo, por tratarse de un mismo y único sujeto pasivo, entre la concesión de un beneficio fiscal y la compensación de dicho beneficio mediante un gravamen fiscal, efectuadas ambas en el contexto de un mismo impuesto (véanse las sentencias de 6 de junio de 2000, *Verkooijen*, C-35/98, Rec. p. I-4071, apartado 57, y de 3 de octubre de 2002, *Danner*, C-136/00, Rec. p. I-8147, apartado 36).

*42 Ahora bien, en el asunto principal no parece existir ningún vínculo de tal naturaleza entre el beneficio fiscal de que se trata, es decir, el derecho a la deducción, y un ingreso imponible específico.*

*43 En consecuencia, el obstáculo para la libre circulación de trabajadores derivado del artículo 10, apartado 1, punto 8, de la EStG no puede justificarse invocando la necesidad de preservar la coherencia fiscal.*

*44 Procede responder por tanto a las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof que el artículo 48 del Tratado, en relación con el artículo 14 del Protocolo, se opone a que unos funcionarios de las Comunidades Europeas originarios de Alemania que residen en Luxemburgo, donde desarrollan sus actividades como funcionarios, y que incurrieron en gastos derivados de la contratación de una empleada de hogar en este último Estado miembro no puedan deducir dichos gastos de sus ingresos imponibles en Alemania, debido a que las cotizaciones al régimen legal del seguro de pensiones por dicha empleada no fueron abonadas al régimen alemán, sino al régimen luxemburgués.*

## **Decisión sobre las costas**

### *Costas*

*45 Los gastos efectuados por la Comisión, que ha 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.*

## **Parte dispositiva**

*En virtud de todo lo expuesto,*

*EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),*

*pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof mediante resolución de 21 de febrero de 2001, declara:*

*El artículo 48 del Tratado CE (actualmente artículo 39 CE, tras su modificación), en relación con el artículo 14 del Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de las Comunidades Europeas, se opone a que unos funcionarios de las Comunidades Europeas originarios de Alemania, que residen en Luxemburgo, donde desarrollan sus actividades como funcionarios, y que incurrieron en gastos derivados de la contratación de una empleada de hogar en este último Estado miembro no puedan deducir dichos gastos de sus ingresos imponibles en Alemania, debido a que las cotizaciones al régimen legal del seguro de pensiones por dicha empleada no fueron abonadas al régimen alemán, sino al régimen luxemburgués.*