

Asunto C-544/07

Uwe Rüffler

contra

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Odródek Zamiejskowy w Wałbrzychu

(Petición de decisión prejudicial planteada por le Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu)

«Artículo 18 CE — Normativa en materia de impuesto sobre la renta — Deducción del impuesto sobre la renta de las cotizaciones al seguro de enfermedad abonadas en el Estado miembro de tributación — Denegación de la deducción de las cotizaciones abonadas en otros Estados miembros»

Sumario de la sentencia

1. *Libre circulación de personas — Trabajadores — Disposiciones del Tratado — Ámbito de aplicación personal*

(Art. 39 CE)

2. *Ciudadanía de la Unión Europea — Disposiciones del Tratado — Ámbito de aplicación personal*

(Arts. 17 CE, ap. 1, y 18 CE, ap. 1)

3. *Ciudadanía de la Unión Europea — Derecho de libre circulación y de libre residencia en el territorio de los Estados miembros — Legislación tributaria*

[Art. 18 CE; Reglamento (CEE) nº 1408/71 del Consejo]

1. Una persona que ha ejercido el conjunto de su actividad profesional en el Estado miembro del que es nacional y sólo ha hecho uso de su derecho a residir en otro Estado miembro después de haberse jubilado, sin intención de ejercer allí una actividad laboral por cuenta ajena, no puede invocar la libre circulación de trabajadores.

(véase el apartado 52)

2. Una persona que, después de haberse jubilado, deja el Estado miembro del que es nacional y en el que ha ejercido el conjunto de su actividad profesional para fijar su residencia en otro Estado miembro goza del estatuto de ciudadano de la Unión en virtud del artículo 17 CE, apartado 1, de modo que puede invocar los derechos correspondientes a tal estatuto. En efecto, ejerce el derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, reconocido en el artículo 18 CE, apartado 1, a todo ciudadano de la Unión.

(véanse los apartados 55 y 56)

3. El artículo 18 CE, apartado 1, se opone a la normativa de un Estado miembro que vincula la concesión del derecho a deducir del impuesto sobre la renta las cotizaciones al seguro de enfermedad abonadas al requisito de que las cotizaciones se abonen en dicho Estado miembro,

con arreglo a disposiciones de Derecho nacional, y deniega la concesión de tal ventaja fiscal cuando las cotizaciones deducibles del impuesto sobre la renta exigible en dicho Estado miembro se abonan en el marco de un régimen de seguro obligatorio de enfermedad de otro Estado miembro.

Tal normativa instaura una diferencia de trato entre contribuyentes residentes de manera que únicamente se benefician del derecho a la reducción del impuesto en cuestión los contribuyentes cuyas cotizaciones al seguro de enfermedad se hayan abonado en el Estado miembro de tributación. Pues bien, en lo que respecta a la imposición de su renta en el Estado miembro de que se trata, los contribuyentes residentes que abonan sus cotizaciones al régimen de seguro de enfermedad de dicho Estado y aquellos que dependen de un régimen de seguro obligatorio de enfermedad de otro Estado miembro no se encuentran objetivamente en situaciones diferentes que expliquen tal diferencia de trato en función del lugar en el que se abonan las cotizaciones, en la medida en que ambos están sujetos a una obligación tributaria ilimitada en el Estado miembro de tributación. Tal normativa nacional, que desfavorece a los contribuyentes que han ejercitado su libertad de circulación dejando el Estado miembro en el que han ejercido la totalidad de su actividad profesional para instalarse en el Estado miembro de que se trata, constituye una restricción de las libertades que el artículo 18 CE, apartado 1, reconoce a todo ciudadano de la Unión.

La circunstancia de que, por un lado, la institución de seguro obligatorio del otro Estado miembro no cubra más que los gastos de las prestaciones efectivamente concedidas al contribuyente residente que abona sus cotizaciones al seguro obligatorio de enfermedad a dicha institución y que, por otro lado, cuando este contribuyente no se beneficie de prestaciones de enfermedad, sus cotizaciones no contribuyan a la financiación del régimen de seguro de enfermedad del Estado miembro de que se trata, no justifica tal restricción. En efecto, en la medida en que las normas relativas tanto a la afiliación a un régimen determinado de seguro social de los ciudadanos que disfrutan de la libertad de residencia como al abono de las correspondientes cotizaciones sociales a dicho régimen están directamente establecidas por las disposiciones del Reglamento nº 1408/71, procede considerar que un Estado miembro no puede tratar de manera menos favorable la residencia y la tributación de los contribuyentes residentes que, con arreglo a las disposiciones de dicho Reglamento, abonan las cotizaciones a un régimen de seguro social de otro Estado miembro.

(véanse los apartados 67 a 69, 72, 73, 78, 85 y 87 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 23 de abril de 2009 (*)

«Artículo 18 CE – Normativa en materia de impuesto sobre la renta – Deducción del impuesto sobre la renta de las cotizaciones al seguro de enfermedad abonadas en el Estado miembro de tributación – Denegación de la deducción de las cotizaciones abonadas en otros Estados miembros»

En el asunto C-544/07,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polonia), mediante resolución de 3 de noviembre de 2007, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de diciembre de 2007, en el procedimiento entre

Uwe Rüffler

y

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. J. Klučka y U. Løhmus, la Sra. P. Lindh y el Sr. A. Arabadjiev, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Sr. U. Rüffler, por él mismo;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. M. Dowgielewicz, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno helénico, por el Sr. K. Georgiadis, así como por las Sras. S. Alexandriou y M. Tassopoulou, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. R. Lyal y la Sra. K. Herrmann, en calidad de agentes;
- en nombre del Órgano de Vigilancia de la AELC, por el Sr. P. Bjørgan y la Sra. L. Young, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

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

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Sr. Rüffler, nacional alemán residente en Polonia, y el Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (Director de la administración tributaria de Wrocław, Delegación de Wałbrzych, en lo sucesivo, «Dyrektor») por la negativa de la administración tributaria polaca a permitirle deducir del impuesto sobre la renta las cotizaciones al seguro de enfermedad abonadas en otro Estado

miembro, siendo así que tal deducción se permite al contribuyente que cotiza al seguro de enfermedad en Polonia.

Marco jurídico

La normativa comunitaria

3 El artículo 3, apartado 1, del Reglamento (CEE) nº 1408/71 del Consejo, de 14 de junio de 1971, relativo a la aplicación de los regímenes de seguridad social a los trabajadores por cuenta ajena, a los trabajadores por cuenta propia y a los miembros de sus familias que se desplazan dentro de la Comunidad (DO L 149, p. 2; EE 05/01, p. 98), en su versión modificada y actualizada por el Reglamento (CE) nº 118/97 del Consejo, de 2 de diciembre de 1996 (DO 1997, L 28, p. 1; en lo sucesivo, «Reglamento nº 1408/71»), establece el principio de igualdad de trato a cuyo tenor:

«Las personas que residan en el territorio de uno de los Estados miembros y a las cuales sean aplicables las disposiciones del presente Reglamento, estarán sujetas a las obligaciones y podrán acogerse al beneficio de la legislación de todo Estado miembro en las mismas condiciones que los nacionales de éste, sin perjuicio de las disposiciones particulares contenidas en el presente Reglamento.»

4 El artículo 28 del Reglamento nº 1408/71, titulado «Pensiones o rentas debidas en virtud de la legislación de un solo Estado, o de varios, cuando no existe derecho a las prestaciones en el país de residencia» dispone:

«1. El titular de una pensión o de una renta debida en virtud de la legislación de un Estado miembro, o de pensiones o de rentas debidas en virtud de las legislaciones de dos o varios Estados miembros, que no tenga derecho a las prestaciones en virtud de la legislación del Estado miembro en cuyo territorio reside, disfrutará, no obstante, de estas prestaciones, para él y para los miembros de su familia, siempre que pudiera tener derecho a las mismas en virtud de la legislación del Estado miembro, o al menos de uno de los Estados miembros competentes en materia de pensiones “habida cuenta, cuando proceda, de lo dispuesto en el artículo 18 y en el anexo VI”, si residiese en el territorio del Estado de que se trate. El servicio de las prestaciones estará garantizado en las condiciones siguientes:

a) las prestaciones en especie serán servidas, con cargo a la institución a que se refiere el apartado 2, por la institución del lugar de residencia, como si el interesado fuese titular de una pensión o de una renta en virtud de la legislación del Estado en cuyo territorio reside y tuviese derecho a las prestaciones en especie;

b) las prestaciones en metálico serán servidas, dado el caso, por la institución competente determinada según lo preceptuado en el apartado 2 con arreglo a lo establecido en la legislación que ésta aplique. No obstante, previo acuerdo entre la institución competente y la del lugar de residencia, estas prestaciones podrán ser abonadas por la segunda de dichas instituciones, con cargo a la primera y según las disposiciones de la legislación del estado competente.

2. En los casos previstos en el apartado 1, la institución a cuyo cargo habrán de correr las prestaciones en especie será la determinada según las normas siguientes:

a) si el titular tiene derecho a las mencionadas prestaciones en virtud de la legislación de un solo Estado miembro, la obligación de sufragarlas recaerá en la institución competente del mismo Estado;

[...].»

5 El artículo 28 *bis* del mismo Reglamento, titulado «Pensiones o rentas debidas en virtud de la legislación de uno o de varios Estados miembros distintos del país de residencia, cuando existe un derecho a prestaciones en especie en este último país», establece:

«En el supuesto de que el titular de una pensión o de una renta debida en virtud de la legislación de un solo Estado miembro, o de pensiones o de rentas debidas en virtud de las legislaciones de dos o de varios Estados miembros, resida en el territorio de un Estado miembro donde según su legislación el derecho a las prestaciones en especie no esté subordinado al cumplimiento de requisitos de seguro o de empleo y donde no se le deba ninguna pensión o renta, las prestaciones en especie servidas al titular en cuestión y a los miembros de su familia serán sufragadas por la institución de alguno de los Estados miembros competentes en materia de pensiones, a la que corresponda tal obligación como consecuencia de lo previsto en el apartado 2 del artículo 28, siempre que el titular y los miembros de su familia tuvieran derecho a dichas prestaciones en virtud de la legislación aplicada por esa institución si residieran en el territorio del Estado miembro donde radica la misma.»

6 A tenor del artículo 95, apartado 1, del Reglamento (CEE) nº 574/72 del Consejo, de 21 de marzo de 1972, por el que se establecen las modalidades de aplicación del Reglamento (CEE) nº 1408/71 (DO L 72, p. 1; EE 05/01, p. 156), en su versión modificada y actualizada por el Reglamento nº 118/97:

«La cuantía de las prestaciones en especie abonadas en virtud del apartado 1 del artículo 28 [...] del Reglamento [nº 1408/71] será reembolsada por las instituciones competentes a las instituciones que hayan abonado dichas prestaciones sobre la base de un tanto alzado lo más cercano posible de los gastos reales.»

Derecho convencional

7 En virtud del artículo 18, apartados 1 y 2, del umowa z dnia 14 maja 2003 r. między Rzeczypospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku (Convenio de 14 de mayo de 2003 entre la República de Polonia y la República Federal de Alemania, para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio; Dz. U de 20 de enero de 2005, nº 12, posición 90; en lo sucesivo, «Convenio para evitar la doble imposición»):

«1. Las pensiones de jubilación y prestaciones similares o las rentas percibidas por un residente de un Estado contratante a partir de un segundo Estado contratante, sólo podrán ser gravadas en el primer Estado.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, los pagos recibidos por el residente en un Estado contratante en virtud de un régimen obligatorio de seguridad social de un segundo Estado contratante, sólo podrán ser gravadas en este segundo Estado.»

Normativa nacional

8 El artículo 3, apartado 1, de la ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Ley de 26 de julio de 1991, relativa al impuesto sobre la renta de las personas físicas; Dz. U de 2000, nº 14, posición 176; en lo sucesivo, «Ley del impuesto sobre la renta»), dispone:

«Las personas físicas que residan en el territorio polaco estarán sometidas a tributación por

obligación personal, con independencia del lugar donde se hubiera generado [...].»

9 El artículo 21, apartado 1, punto 58, letra b), de la Ley del impuesto sobre la renta establece:

«Estarán exentos del impuesto sobre la renta [...] los pagos realizados al afiliado [...] a partir de fondos recaudados en el marco de un plan de pensiones de empresa.»

10 El artículo 27b de dicha Ley dispone:

«1. El impuesto sobre la renta [...] estará sometido, en primer lugar, a la deducción de las cotizaciones al seguro de enfermedad contempladas en la ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Ley de 27 de agosto de 2004, relativa a la financiación pública de las prestaciones sanitarias; Dz. U n° 210, posición 2135) [...]:

1) abonadas directamente por el contribuyente durante el ejercicio fiscal, con arreglo a las disposiciones relativas a la financiación pública de las prestaciones sanitarias,

2) recaudadas durante el ejercicio por el organismo pagador, de conformidad con las disposiciones relativas a la financiación pública de las prestaciones sanitarias.

Esta deducción no se aplicará a las cotizaciones cuya base de cálculo esté constituida por la renta (ingresos) exenta de impuesto en virtud de los artículos 21, [...] ni a las cotizaciones cuya base esté constituida por la renta no sujeta a impuesto con arreglo a las disposiciones de la legislación tributaria.

2. La cuantía de las cotizaciones al seguro de enfermedad, deducible del impuesto [sobre la renta mencionado en el apartado 1], no podrá superar el 7,75 % de la base de dichas cotizaciones.

3. El importe de los gastos realizados con el objetivo señalado en el apartado 1 se determinará sobre la base de los justificantes de la realización de dichos gastos.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

11 Tras haber residido en Alemania, donde ejercía una actividad laboral por cuenta ajena, el Sr. Rüffler se instaló en Polonia, donde reside de manera permanente con su esposa desde el año 2005. No se deduce de los autos presentados al Tribunal de Justicia que desde su cambio de domicilio el Sr. Rüffler haya ejercido una actividad profesional en Polonia.

12 En el momento de los hechos del litigio principal, el Sr. Rüffler disponía, como únicos ingresos, de dos prestaciones de jubilación percibidas en Alemania, a saber:

– una pensión de invalidez, servida por una institución alemana de seguridad social de los trabajadores, el Landesversicherungsanstalt (Oficina regional de la Seguridad Social), en concepto de una invalidez del 70 %, que constituye un pago del régimen obligatorio alemán de seguridad social;

– una pensión de empresa abonada por la sociedad Volkswagen.

13 Estas dos prestaciones se abonan en Alemania, en la cuenta bancaria abierta por el Sr. Ruffler en dicho Estado miembro. Las cotizaciones correspondientes, entre las que figuran las cotizaciones al seguro de enfermedad, se retienen en ese mismo Estado miembro.

14 La cotización al seguro obligatorio de enfermedad, que se retiene al tipo del 14,3 % sobre la pensión de empresa que el Sr. Ruffler percibe en Alemania, se transfiere a la institución alemana del seguro de enfermedad, Deutsche BKK-West en Wolfsburg. Con arreglo al artículo 28 del Reglamento nº 1408/71, el Sr. y la Sra. Ruffler tienen derecho, certificado por el Narodowy Fundusz Zdrowia (Fondo nacional de la salud polaco), a disfrutar de las prestaciones sanitarias en el territorio polaco. Estas prestaciones se sirven en Polonia con cargo a la institución del seguro de enfermedad alemana.

15 En Polonia, el Sr. Ruffler es sujeto pasivo del impuesto por obligación personal, de conformidad con el artículo 3, apartado 1, de la Ley del impuesto sobre la renta.

16 En virtud de lo dispuesto en el artículo 18, apartado 2, del Convenio para evitar la doble imposición, la pensión de invalidez que le sirve en Alemania la Landesversicherungsanstalt está sometida a tributación en ese mismo Estado miembro. Sin embargo, según el apartado 1 del mismo artículo 18, la pensión de empresa abonada en Alemania por la sociedad Volkswagen sólo está gravada en el territorio polaco.

17 En el 2006, el Sr. Ruffler solicitó a la administración tributaria polaca que dedujese del impuesto sobre la renta que le corresponde abonar en Polonia por la pensión de empresa que percibe en Alemania la cuantía de las cotizaciones al seguro de enfermedad que había abonado en Alemania.

18 Mediante resolución de 28 de noviembre de 2006, la administración tributaria polaca desestimó su solicitud, señalando que el artículo 27b de la Ley del impuesto sobre la renta solo prevé la posibilidad de deducir del impuesto sobre la renta las cotizaciones al seguro de enfermedad abonadas en virtud de la Ley polaca relativa a la financiación pública de las prestaciones sanitarias. Ahora bien, el Sr. Ruffler no cotiza al seguro de enfermedad en Polonia.

19 Mediante escrito de 2 de febrero de 2007, el Sr. Ruffler presentó una reclamación contra dicha resolución denegatoria ante el Dyrektor, en la que reprochaba a la administración tributaria una aplicación selectiva del Derecho fiscal polaco y la vulneración de disposiciones de Derecho comunitario.

20 Mediante resolución de 23 de febrero de 2007, el Dyrektor se negó a modificar la resolución de la administración tributaria, de 28 de noviembre de 2006, relativa a la interpretación del alcance y de las modalidades de aplicación del Derecho fiscal polaco en lo que respecta a la imposibilidad de deducir del impuesto pagado en Polonia las cotizaciones al seguro de enfermedad abonadas en otro Estado miembro. Confirmó así la interpretación, hecha por la administración tributaria, del artículo 27b de la Ley del impuesto sobre la renta y afirmó que para los organismos de dicha administración, obligados a decidir con arreglo a la ley, en particular en el ámbito de las desgravaciones y reducciones de impuestos, no es admisible una interpretación amplia de lo dispuesto por el artículo 27b de la Ley del impuesto sobre la renta.

21 Cabe señalar además que, en el marco de su reclamación formulada al Dyrektor, el Sr. Ruffler alegó igualmente que la pensión de empresa que percibe debe eximirse del impuesto sobre la renta en virtud del artículo 21, apartado 1, punto 58, letra b), de la Ley del impuesto sobre la renta. Esta pretensión fue igualmente desestimada, debido a que dicha disposición no era aplicable en el caso de autos, ya que se aplica únicamente a las personas afiliadas a un régimen

de pensiones de empresa con arreglo a las disposiciones de la Ley polaca relativa a los regímenes de las pensiones de empresa, es decir, a «trabajadores» en el sentido de las disposiciones del Derecho polaco.

22 El Sr. R ffler interpuso a continuación un recurso contra la resolución de 23 de febrero de 2007 ante el Wojewódzki S d Administracyjny we Wroc awiu (Tribunal administrativo de Wroc aw), alegando que dicha resolución vulneraba lo dispuesto por el artículo 27b de la Ley del impuesto sobre la renta. Solicit  la anulación tanto de esta resolución como de la resolución de la administración tributaria de 28 de noviembre de 2006, en la medida en que ambas consideraban imposible deducir del impuesto sobre la renta exigible en Polonia las cotizaciones al seguro de enfermedad abonadas en otro Estado miembro.

23 A juicio del Sr. R ffler, tal limitación del derecho a reducir el impuesto sobre la renta, que da lugar a que esta ventaja fiscal se conceda únicamente a los contribuyentes que hayan abonado sus cotizaciones al seguro de enfermedad a una institución aseguradora polaca, diferencia de manera discriminatoria la situación de las personas sujetas al impuesto sobre la renta en Polonia en función del lugar en el que se cotiza al seguro obligatorio de enfermedad.

24 El Sr. R ffler sostiene igualmente que la interpretación de las disposiciones nacionales de Derecho fiscal es incompatible con el Derecho comunitario y, en particular, con el principio de libre circulación de personas establecido en el artículo 39 CE. En apoyo de esta tesis invoca la sentencia del Tribunal de Justicia de 30 de enero de 2007, Comisión/Dinamarca (C 150/04, Rec. p. I 1163).

25 El  rgano jurisdiccional remitente sostiene que la cotización al seguro de enfermedad abonada por el Sr. R ffler con arreglo a disposiciones de Derecho alemán es idéntica, por su naturaleza y su finalidad, a la cotización que abonan los contribuyentes polacos en virtud de la Ley polaca. Tanto en Derecho alemán como en Derecho polaco, los titulares de pensiones est n obligados a pagar tal cotización. La diferencia reside, a su juicio, en la cuantía de la cotización al seguro de enfermedad, que en Alemania es del 14,30 % y en Polonia del 9 %, así como en la base jurídica nacional de la que se deriva la obligación de pago.

26 El  rgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre si, en una situación en la que el contribuyente residente debe abonar en Polonia el impuesto sobre la renta por una pensión obtenida en Alemania, es legítimo denegar la deducción de la cotización al seguro de enfermedad abonado en Alemania del impuesto por el mero hecho de que dicha cotización no se abona en virtud de disposiciones de Derecho nacional polaco y forma parte del sistema de seguro de enfermedad alemán.

27 Se pregunta si esta interpretación del artículo 27b de la Ley del impuesto sobre la renta constituye una discriminación con respecto a los contribuyentes que, al hacer uso de su libertad de circulación, se ven privados, en el Estado miembro de tributación, de la posibilidad de deducir del impuesto la cuantía de las cotizaciones al seguro de enfermedad abonado en otro Estado miembro, suponiendo que dichos contribuyentes no hayan deducido ya dichas cotizaciones en este último Estado.

28 De los autos remitidos al Tribunal de Justicia se desprende que el Trybuna? Konstytucyjny (Tribunal constitucional polaco) declaró, mediante una sentencia de 7 de noviembre de 2007 (K 18/06, Dz. U de 2007, n  211, posición 1549), que el apartado 1 del artículo 27b de la Ley del impuesto sobre la renta no es conforme al artículo 32 de la Constitución polaca, en relación con el artículo 2 de dicha Constitución, en la medida en que excluye la posibilidad, para algunos contribuyentes, de deducir del impuesto sobre la renta, devengado por la actividad realizada fuera del territorio polaco, las cotizaciones al seguro de enfermedad, siendo así que estas cotizaciones

no se han deducido de la renta en el Estado miembro en cuyo territorio se ha realizado dicha actividad. Con arreglo a dicha sentencia, el apartado 1 del artículo 27b de la Ley del impuesto sobre la renta ya no está en vigor desde el 30 de noviembre de 2008.

29 En estas circunstancias, el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse los artículos 12 CE, párrafo primero, y 39 CE, apartados 1 y 2, en el sentido de que, en una situación en la que un residente en el territorio nacional ingresa en el seguro obligatorio de enfermedad en otro Estado miembro cotizaciones retenidas sobre unas rentas gravadas en Polonia, dichos artículos se oponen a la disposición nacional contenida en el artículo 27b de la Ley [del impuesto sobre la renta], que limita a las cotizaciones al seguro obligatorio de enfermedad, abonadas en virtud de disposiciones del Derecho nacional, el derecho a deducir del impuesto sobre la renta las cotizaciones al seguro obligatorio de enfermedad?»

Sobre la cuestión prejudicial

Sobre la admisibilidad

Observaciones presentadas al Tribunal de Justicia

30 En primer lugar, el Gobierno polaco duda de la admisibilidad de la cuestión planteada debido a que la resolución de remisión no expone de modo suficiente el contexto fáctico y jurídico del litigio.

31 Así, la resolución de remisión no aporta una indicación que sin embargo, a su juicio, sería importante en el contexto de una ventaja fiscal distinta de la controvertida en el litigio principal, a saber, el derecho a una exención del impuesto sobre la renta con arreglo al artículo 21, apartado 1, punto 58, letra b) de la Ley del impuesto sobre la renta. Según este artículo, están exentos del impuesto sobre la renta «los pagos realizados al afiliado a partir de fondos recaudados en el marco de un plan de pensiones de empresa».

32 En su opinión, la resolución de remisión no indica claramente en el caso de autos si la pensión de empresa abonada por la sociedad Volkswagen es equivalente, en Alemania, a los pagos realizados en el marco de un plan de pensiones de empresa polaco o si constituye otra forma de pensión de jubilación.

33 En segundo lugar, el Gobierno polaco sostiene que la cuestión planteada tampoco es admisible debido a que no es necesario, en el sentido del artículo 234 CE, obtener una decisión prejudicial para resolver el litigio principal, puesto que éste debe juzgarse exclusivamente con arreglo al Derecho interno.

34 Así, según el Gobierno polaco, en el caso de que la pensión de empresa abonada por la sociedad Volkswagen sea equivalente, en Alemania, a los pagos realizados en el marco de un plan de pensiones de empresa polaco, dicha pensión deberá considerarse incluida en el ámbito de aplicación del artículo 21, apartado 1, punto 58, letra b), de la Ley del impuesto sobre la renta, puesto que dicho artículo no se limita a los pagos realizados en virtud de un plan de pensiones de empresa polaco. En tal caso, los ingresos percibidos por el Sr. Rüffler en concepto de dicha pensión estarán exentos de impuestos en Polonia.

35 El Gobierno polaco señala a continuación que el artículo 27b, apartado 1, último párrafo, de la Ley del impuesto sobre la renta excluye el derecho a deducir del impuesto el importe de las cotizaciones al seguro de enfermedad, derecho cuya aplicación solicita el Sr. Rüffler en el litigio

principal, cuando las cotizaciones al seguro de enfermedad guardan relación con rentas exentas en virtud del artículo 21 de dicha Ley. En consecuencia, si la pensión Alemana constituye una renta exenta, no será posible, a su juicio, de conformidad con el artículo 27b, apartado 1, último párrafo, de la Ley del impuesto sobre la renta, deducir del impuesto sobre la renta la cuantía de las cotizaciones al seguro de enfermedad, sin importar el Estado en el que se hayan abonado dichas cotizaciones. Por tanto, el litigio pendiente ante el órgano jurisdiccional nacional debe resolverse exclusivamente con arreglo al Derecho nacional.

Apreciación del Tribunal de Justicia

36 Procede recordar que, según jurisprudencia reiterada, en el marco del procedimiento establecido por el artículo 234 CE, corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional, que conoce del litigio y que debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia, como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieran a la interpretación del Derecho comunitario, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse (véanse, en particular, las sentencias de 13 de marzo de 2001, *PreussenElektra*, C-379/98, Rec. p. I-2099, apartado 38; de 4 de diciembre de 2008, *Zablocka-Weyhermüller*, C-221/07, Rec. p. I-0000, apartado 20, y de 10 de marzo de 2009, *Hartlauer*, C-169/07, Rec. p. I-0000, apartado 24).

37 Sin embargo, el Tribunal de Justicia también ha declarado que, en supuestos excepcionales, le corresponde examinar las circunstancias en las que el órgano jurisdiccional nacional se dirige a él con objeto de verificar su propia competencia (véase, en este sentido, sentencia de 16 de diciembre de 1981, *Foglia*, 244/80, Rec. p. 3045, apartado 21; véanse igualmente, sentencias *PreussenElektra*, antes citada, apartado 39, así como de 21 de enero de 2003, *Bacardi-Martini y Cellier des Dauphins*, C-318/00, Rec. p. I-905, apartado 42).

38 La negativa a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulta evidente que la interpretación del Derecho comunitario solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o también cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas (sentencias antes citadas *PreussenElektra*, apartado 39, y *Zablocka-Weyhermüller*, apartado 20).

39 Por un lado, en lo que respecta a la cuestión planteada por el *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu*, procede señalar que se desprende claramente de la resolución de remisión que el litigio principal y la cuestión prejudicial no se refieren más que al derecho a deducir del impuesto las cotizaciones al seguro de enfermedad y no a la denegación de la exención de la pensión de empresa.

40 En efecto, la pretensión del Sr. Röffler, según la cual, la pensión de empresa que percibe debe beneficiarse, en Polonia, de una exención del impuesto sobre la renta, pretensión formulada en la reclamación contra la resolución de la administración tributaria de primera instancia y desestimada por el Director, no aparece en el marco del recurso interpuesto por el Sr. Röffler ante el órgano jurisdiccional remitente. Efectivamente, este recurso se refiere a la anulación de la decisión del Dyrektor en la medida en que confirma la imposibilidad de obtener una reducción del impuesto, con arreglo artículo 27b de la Ley del impuesto sobre la renta, en atención a la situación del demandante en el litigio principal.

41 Por otro lado, el Tribunal de Justicia estima que está suficientemente informado sobre el

estatuto del Sr. Rűffler y la naturaleza de las cotizaciones y de la pensi3n de empresa abonadas en Alemania para poder responder eficazmente al 3rgano jurisdiccional remitente.

42 En efecto, el 3rgano jurisdiccional remitente se1ala en su resoluci3n que la pensi3n de empresa abonada en Alemania es una de las «pensiones de jubilaci3n y prestaciones similares o [a] las rentas percibidas por un residente de un Estado contratante» en el sentido del art3culo 18, apartado 1, del Convenio para evitar la doble imposici3n. Estima que las cotizaciones al seguro de enfermedad, que se retienen de la pensi3n de empresa y que el Sr. Rűffler abona con arreglo al Derecho alem1n, son id3nticas, por su naturaleza y su finalidad, a las cotizaciones abonadas por los contribuyentes polacos en virtud de la legislaci3n polaca.

43 Por este motivo, no resulta evidente que la interpretaci3n solicitada no tenga relaci3n alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, que el problema sea de naturaleza hipot3tica, ni tampoco que el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder eficazmente a la cuesti3n planteada.

44 Procede, pues, declarar la admisibilidad de la cuesti3n planteada.

Sobre el fondo

Observaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia

45 El Sr. Rűffler, el Gobierno griego, la Comisi3n de las Comunidades Europeas y el 3rgano de Vigilancia de la AELC sostienen que el Derecho comunitario se opone a que una normativa de un Estado miembro, o su interpretaci3n por la administraci3n tributaria, limite a las cotizaciones al seguro de enfermedad, abonadas por cuenta del r3gimen nacional de seguro obligatorio de enfermedad, el derecho a deducir del impuesto sobre la renta las cotizaciones al seguro de enfermedad.

46 Para el Gobierno griego y el 3rgano de Vigilancia de la AELC, los art3culos 12 CE y 39 CE se oponen a que el Estado miembro, en el que el contribuyente tiene su residencia permanente y es sujeto pasivo por obligaci3n personal, deniegue a dicho contribuyente deducir del impuesto las cotizaciones que ha abonado al organismo del seguro de enfermedad de otro Estado miembro, en la medida en que el contribuyente no ha deducido dichas cotizaciones en este segundo Estado en el que percibe su renta imponible. A su juicio, tal trato desfavorece a los contribuyentes que han hecho uso de su derecho a la libre circulaci3n, que se ven privados, en el Estado de tributaci3n, de la posibilidad de deducir de su impuesto las cotizaciones abonadas a un organismo de seguro obligatorio de enfermedad de otro Estado miembro.

47 La Comisi3n, por su parte, deduce de las indicaciones de la resoluci3n de remisi3n, por un lado, que el Sr. Rűffler no ejerc3a una actividad profesional en el momento de los hechos del litigio principal y, por otro lado, que desde el a1o 2005 reside de manera permanente en Polonia como jubilado pensionista por una actividad laboral por cuenta ajena que ejerci3 en Alemania. As3 mismo, considera que, debido a la inexistencia de v3nculo alguno entre la estancia del Sr. Rűffler en el territorio polaco y el ejercicio de una actividad profesional, su situaci3n no debe apreciarse a la luz del art3culo 39 CE. El litigio principal debe examinarse, a su juicio, bajo el prisma de las disposiciones combinadas de los art3culos 12 CE y 18 CE.

48 Seg3n la Comisi3n, es contrario a los art3culos 12 CE, p1rrafo primero, y 18 CE, apartado 1, que una normativa nacional, como el art3culo 27b de la Ley del impuesto sobre la renta, establezca el derecho a deducir del impuesto sobre la renta 3nicamente las cotizaciones al seguro de enfermedad abonadas al r3gimen de seguro de enfermedad polaco, excluyendo, as3, las cotizaciones abonadas al r3gimen de seguro obligatorio de enfermedad de otro Estado miembro

en el que se hayan percibido las rentas imposables en Polonia.

49 El Gobierno polaco, por considerar que la cuestión plantada es inadmisibile, no ha formulado alegaciones sobre el fondo.

Apreciación del Tribunal de Justicia

– Disposiciones aplicables del Tratado CE

50 De la resolución de remisión se desprende que desde el año 2005 el Sr. Rűffler reside con su esposa de manera permanente en Polonia como jubilado pensionista por una actividad laboral por cuenta ajena que ejerció en Alemania. Según la resolución de remisión, en el momento de los hechos que dieron lugar al litigio principal, el Sr. Rűffel disponía, como únicos ingresos, de una pensión de jubilación y de una pensión de invalidez, ambas percibidas en Alemania. Por consiguiente, el Sr. Rűffler no ejercía una actividad profesional en el momento de los hechos que dieron lugar al litigio principal.

51 Así mismo, de los autos presentados ante el Tribunal de Justicia no se desprende que el Sr. Rűffler hubiera trabajado con anterioridad en Polonia ni que se hubiera desplazado allí para buscar un trabajo por cuenta ajena.

52 El Tribunal de Justicia ya ha declarado, en su sentencia de 9 de noviembre de 2006, Turpeinen (C?520/04, Rec. p. I?10685, apartado 16), que una persona que ha ejercido el conjunto de su actividad profesional en el Estado miembro del que es nacional y sólo ha hecho uso de su derecho a residir en otro Estado miembro después de haberse jubilado, sin intención de ejercer allí una actividad laboral por cuenta ajena, no puede invocar la libre circulación de trabajadores.

53 Es evidente que es éste el caso del Sr. Rűffler, habida cuenta de los hechos del asunto principal tal como resultan de la resolución de remisión.

54 Puesto que en el asunto principal no concierne el artículo 39 CE, procede examinar qué disposición del Tratado resulta aplicable a una situación como la del Sr. Rűffler.

55 En su condición de nacional alemán, el Sr. Rűffler goza del estatuto de ciudadano de la Unión en virtud del artículo 17 CE, apartado 1, de modo que puede invocar, en su caso, los derechos correspondientes a tal estatuto y, en particular, el derecho a circular y residir libremente que confiere el artículo 18 CE, apartado 1 (véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de mayo de 2008, Nerkowska, C?499/06, Rec. p. I?3993, apartado 22, y Zablocka-Weyherműller, antes citada, apartado 26).

56 Una situación como la del Sr. Rűffler pertenece al ámbito del derecho de libre circulación y libre residencia de los ciudadanos de la Unión en los Estados miembros. En efecto, una persona que, después de haberse jubilado, deja el Estado miembro del que es nacional y en el que ha ejercido el conjunto de su actividad profesional para fijar su residencia en otro Estado miembro, ejerce el derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros reconocido en el artículo 18 CE, apartado 1, a todo ciudadano de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia Turpeinen, antes citada, apartados 16 a 19).

57 Debe indicarse que, aunque el órgano jurisdiccional remitente no se haya referido al artículo 18 CE en el enunciado de su cuestión prejudicial, tal circunstancia no impide que el Tribunal de Justicia proporcione al órgano jurisdiccional nacional todos los elementos de interpretación de Derecho comunitario que puedan serle útiles para enjuiciar el asunto del que conoce, con independencia de que dicho órgano jurisdiccional haya hecho o no referencia a ellos en el

enunciado de su cuestión (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de diciembre de 1990, SARPP, C?241/89, Rec. p. I?4695, apartado 8; de 21 de febrero de 2006, Ritter-Coulais, C?152/03, Rec. p. I?1711, apartado 29, y de 26 de abril de 2007, Alevizos, C?392/05, Rec. p. I?3505, apartado 64).

58 En consecuencia, la situación del Sr. R?ffler debe examinarse a la luz del derecho de libre circulaci3n y libre residencia de los ciudadanos de la Uni3n en los Estados miembros establecido en el art?culo 18 CE.

59 Por ?ltimo, en lo que respecta al art?culo 12 CE, el p?rrafo primero de dicho art?culo dispone que, en el ?mbito de aplicaci3n del Tratado, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en el mismo, se proh?be toda discriminaci3n por raz3n de la nacionalidad. Adem?s, seg?n reiterada jurisprudencia, el principio de no discriminaci3n, enunciado en el art?culo 12 CE, exige que no se traten de manera diferente situaciones que son comparables, a menos que este trato est3 objetivamente justificado (sentencia de 12 de julio de 2005, Schempp, C?403/03, Rec. p. I?6421, apartado 28).

– Sobre la compatibilidad con el art?culo 18 CE

60 Mediante su cuesti3n, el 3rgano jurisdiccional remitente se pregunta, en esencia, si el art?culo 18 CE se opone a la normativa de un Estado miembro que vincula la concesi3n del derecho a deducir del impuesto sobre la renta las cotizaciones al seguro de enfermedad abonadas al requisito de que las cotizaciones se hayan abonado en dicho Estado miembro en virtud de disposiciones de Derecho nacional y deniega la concesi3n de tal ventaja fiscal cuando las cotizaciones deducibles del impuesto sobre la renta exigible en dicho Estado miembro se hayan abonado en el marco del r3gimen de seguro obligatorio de enfermedad de otro Estado miembro.

61 Procede se?alar en primer lugar que, en el marco de esta cuesti3n, el 3rgano jurisdiccional remitente parte del supuesto de que las cotizaciones al seguro de enfermedad, que, en el litigio principal, se solicita se tengan en cuenta con el objetivo de deducirlas del impuesto no se han tomado ya en consideraci3n fiscalmente en el Estado miembro en el que se han abonado.

62 Como resulta de la jurisprudencia, el estatuto de ciudadano de la Uni3n est3 destinado a convertirse en el estatuto fundamental de los nacionales de los Estados miembros, permitiendo a aquellos de dichos ciudadanos que se encuentran en la misma situaci3n obtener en el ?mbito de aplicaci3n *ratione materiae* del Tratado, independientemente de su nacionalidad y sin perjuicio de las excepciones expresamente previstas a este respecto, el mismo trato jur?dico (véanse, en particular, las sentencias de 29 de abril de 2004, Pusa, C?224/02, Rec. p. I?5763, apartado 16; de 11 de septiembre de 2007, Schwarz y Gootjes-Schwarz, C?76/05, Rec. p. I?6849, apartado 86, as? como de 16 de diciembre de 2008, Huber, C?524/06, Rec. p. I?0000, apartado 69).

63 Entre las situaciones comprendidas en el ?mbito de aplicaci3n del Derecho comunitario se incluyen las relativas al ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado, en particular las relativas a la libertad de circular y de residir en el territorio de los Estados miembros tal y como se halla reconocida en el art?culo 18 CE (sentencias, antes citadas, Pusa, apartado 17, y Schwarz y Gootjes-Schwarz, apartado 87).

64 En la medida en que un ciudadano de la Uni3n tiene derecho a recibir, en todos los Estados miembros, el mismo trato jur?dico que se otorga a los nacionales de dichos Estados miembros que se encuentran en la misma situaci3n, ser? incompatible con el derecho de libre circulaci3n que pudiese aplic?rsele, en el Estado miembro de acogida, un trato menos favorable que aqu3l del que disfrutar?a si no hubiera hecho uso de las facilidades concedidas por el Tratado en materia de

circulación (véanse, por analogía, en lo que respecta al trato en el Estado miembro del que es nacional el ciudadano de la Unión, las sentencias Pusa, antes citada, apartado 18; Schwarz y Gootjes-Schwarz, antes citada, apartado 88, y así como de 11 de septiembre de 2007, Comisión/Alemania, C-318/05, Rec. p. I-6957, apartado 127).

65 Dichas facilidades no podrían, efectivamente, producir plenos efectos si se pudiera disuadir a un nacional de un Estado miembro de hacer uso de ellas por los obstáculos a su residencia en el Estado miembro de acogida creados por una normativa nacional que penaliza el hecho de que las haya ejercido (véase, en este sentido, la sentencia Pusa, antes citada, apartado 19; véanse, igualmente, las sentencias de 26 de octubre de 2006, Tas-Hagen y Tas, C-192/05, Rec. p. I-10451, apartado 30, así como Zablocka-Weyhermüller, antes citada, apartado 34).

66 En consecuencia, procede determinar si una normativa como la controvertida en el litigio principal introduce entre nacionales comunitarios que se encuentran en una misma situación una diferencia de trato desfavorable para aquellos que han ejercitado su derecho a la libre circulación, y, de ser así, si dicha diferencia de trato puede, en su caso, estar justificada.

67 Una normativa como la controvertida en el litigio principal instauro una diferencia de trato entre contribuyentes residentes según que las cotizaciones al seguro de enfermedad deducibles del impuesto sobre la renta exigible en Polonia hayan sido abonadas o no en el marco de un régimen nacional de seguro obligatorio de enfermedad. En virtud de tal normativa, únicamente se benefician del derecho a la reducción del impuesto de que se trata en el litigio principal los contribuyentes cuyas cotizaciones al seguro de enfermedad se hayan abonado en el Estado miembro de tributación.

68 Pues bien, en lo que respecta a la imposición de su renta en Polonia, procede señalar que los contribuyentes residentes que abonan sus cotizaciones al régimen de seguro de enfermedad polaco y aquellos que dependen de un régimen de seguro obligatorio de enfermedad de otro Estado miembro no se encuentran objetivamente en situaciones diferentes que expliquen tal diferencia de trato en función del lugar en el que se abonan las cotizaciones.

69 En efecto, la situación de un contribuyente jubilado, como el Sr. Ruffler, que reside en Polonia y percibe prestaciones de jubilación abonadas en el marco del régimen de seguro obligatorio de enfermedad de otro Estado miembro, y la de un jubilado polaco, que reside igualmente en Polonia, pero percibe su jubilación en el marco del régimen de seguro de enfermedad polaco, son comparables en lo que respecta a los principios de imposición en la medida en que ambos están sujetos a una obligación tributaria ilimitada en Polonia.

70 Por tanto, la imposición de sus rentas en dicho Estado miembro debe realizarse, según los mismos principios y, en consecuencia, sobre la base de las mismas ventajas fiscales, es decir, en el marco del procedimiento principal, la del derecho a la reducción del impuesto sobre la renta.

71 A mayor abundamiento procede señalar que, en la situación del Sr. Ruffler, las cotizaciones que abona en Alemania dependen del seguro obligatorio de enfermedad en Alemania. Estas cotizaciones se retienen directamente de los ingresos que percibe, a saber, la pensión de empresa y la pensión de invalidez, y se transfieren a la institución de seguro de enfermedad alemana. Tras su cambio de residencia a Polonia, al Sr. Ruffler ha seguido percibiendo su pensión de empresa y su pensión de invalidez de Alemania y, con arreglo a los artículos 28 y 28 bis del Reglamento nº 1408/71, tiene derecho, en Polonia, a disfrutar de prestaciones sanitarias, cuyos costes asumirá posteriormente su seguro de enfermedad alemán.

72 Procede considerar que la normativa nacional controvertida en el asunto principal desfavorece a los contribuyentes que, como el Sr. Ruffler, han ejercitado su libertad de circulación

dejando el Estado miembro en el que han ejercido la totalidad de su actividad profesional para instalarse en Polonia, en la medida en que vincula la concesión de una ventaja fiscal por las cotizaciones al seguro de enfermedad al requisito de que éstas se hayan abonado a un organismo de seguro de enfermedad polaco y niega la concesión de dicha ventaja a los contribuyentes que hayan cotizado a un organismo de otro Estado miembro.

73 Semejante normativa nacional, que desfavorece a algunos nacionales de un Estado miembro por el mero hecho de que han ejercitado su libertad de circular en otro Estado miembro, constituye una restricción de las libertades que el artículo 18 CE, apartado 1, reconoce a todo ciudadano de la Unión.

74 Desde el punto de vista del Derecho comunitario, tal restricción sólo podría justificarse si se basara en consideraciones objetivas independientes de la nacionalidad de las personas afectadas y fuera proporcionada al objetivo legítimamente perseguido por el Derecho nacional (sentencias de 18 de julio de 2006, De Cuyper, C-406/04, Rec. p. I-6947, apartado 40; Tas-Hagen y Tas, antes citada, apartado 33, así como Zablocka-Weyhermüller, antes citada, apartado 37).

75 Queda por determinar, entonces, si existen criterios objetivos que justifiquen una diferencia de trato fiscal como la controvertida en el asunto principal.

76 El Gobierno polaco no ha formulado alegaciones a este respecto.

77 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta, sin embargo, si el hecho de que los contribuyentes que abonan sus cotizaciones al seguro obligatorio de enfermedad a instituciones extranjeras no participen en la financiación del régimen de seguro de enfermedad polaco, puesto que la institución extranjera no reembolsa, es decir, no trasfiere al Fondo nacional de la salud de la República de Polonia, más que los costes de las prestaciones sanitarias efectivamente proporcionadas a dichos contribuyentes en el territorio polaco, podría constituir una justificación objetiva suficiente de la diferencia de trato fiscal que resulta del artículo 27b de la Ley del impuesto sobre la renta.

78 Tales elementos de justificación no pueden acogerse. En efecto, la circunstancia de que, por un lado, la institución de seguro obligatorio alemana no cubra más que los gastos de las prestaciones efectivamente concedidas al Sr. Ruffler y que, por otro lado, cuando este último se beneficia de prestaciones de enfermedad, sus cotizaciones no contribuyan a la financiación del régimen de seguro de enfermedad polaco, no justifica una restricción como la controvertida en el litigio principal.

79 Como han señalado acertadamente el órgano jurisdiccional remitente, la Comisión y el Órgano de Vigilancia de la AELC, el hecho de que la institución de seguro alemana competente reembolse al Fondo nacional de la salud polaco los gastos de las prestaciones sanitarias proporcionadas a nacionales alemanes residentes en Polonia resulta de la aplicación conjunta de la normativa comunitaria relativa a la coordinación de los regímenes de seguridad social, y en particular, de los artículos 28 y 28 *bis* del Reglamento nº 1408/71, así como del artículo 95 del Reglamento nº 574/72, en su versión modificada y actualizada por el Reglamento nº 118/97.

80 De ello se desprende, en particular, que en el asunto principal, aunque las cotizaciones al seguro de enfermedad de un nacional alemán como el Sr. Ruffler no se abonen directamente al Fondo nacional de la salud polaco, los gastos médicos incurridos por dicho nacional no representan una carga para el sistema sanitario polaco.

81 La normativa de Derecho derivado que coordina los sistemas de seguridad social de los Estados miembros tiene como objetivo proteger los derechos sociales de las personas que se

desplazan en el interior de la Unión Europea y garantizar que su derecho al beneficio de las prestaciones de la seguridad social no se ve afectado por el hecho mismo de ejercitar su libertad de circulación. En efecto, se disuadiría del ejercicio mismo de dicha libertad si los Estados miembros fuesen libres, en lo que respecta al trato fiscal de dichas prestaciones, para desfavorecer a las personas que reciben prestaciones de la seguridad social en el marco del sistema sanitario de otro Estado miembro.

82 A este respecto, en la sentencia de 27 de junio de 1996, Asscher (C-107/94, Rec. p. I-3089, apartado 64), el Tribunal de Justicia consideró que la aplicación de un trato fiscal desfavorable, a saber, un tipo de gravamen incrementado, a los contribuyentes que no residían y no cotizaban al régimen de seguridad social de los Países Bajos, era contraria al artículo 52 del Tratado y no podía justificarse mediante la afiliación o la no afiliación a un régimen nacional de seguridad social determinado. Subrayó, a este respecto, que la determinación del Estado miembro en el que se abonan las cotizaciones sociales resulta simplemente de la aplicación del régimen instaurado por el Reglamento nº 1408/71. En efecto, en el caso de que esté justificado, el hecho de que algunos contribuyentes no estén afiliados a un régimen de seguridad social determinado y que, en consecuencia, las cotizaciones a dicho régimen no se perciban sobre la renta obtenida en el Estado miembro de que se trate sólo puede ser resultado de aplicar, en materia de determinación de la legislación aplicable, el sistema general y obligatorio del Reglamento nº 1408/71 (véase, en este sentido, la sentencia Asscher, antes citada, apartado 60).

83 El Tribunal de Justicia ha precisado que el hecho de que los Estados miembros no tengan la facultad de determinar en qué medida su propia legislación o la de otro Estado miembro es aplicable, ya que están obligados a observar las disposiciones de Derecho comunitario en vigor, impide que un Estado miembro, mediante medidas fiscales, en realidad se proponga compensar la no afiliación y la no percepción de cotizaciones a su régimen de seguridad social (sentencia Asscher, antes citada, apartado 61).

84 Como sostuvieron la Comisión y el Órgano de Vigilancia de la AELC, el mismo razonamiento se aplica, por analogía, a la limitación del derecho a la reducción del impuesto en el caso de los contribuyentes que no cotizan, a los que se refiere el litigio principal.

85 Por consiguiente, en la medida en que el Reglamento nº 1408/71 establece directamente las normas relativas tanto a la afiliación a un régimen determinado de seguro social de los ciudadanos que disfrutan de la libertad de residencia como al abono de las correspondientes cotizaciones sociales a dicho régimen, procede considerar que un Estado miembro no puede tratar de manera menos favorable la residencia y la tributación de los contribuyentes residentes que, con arreglo a las disposiciones de dicho Reglamento, abonan las cotizaciones a un régimen de seguro social de otro Estado miembro.

86 Puesto que una normativa como la controvertida en el litigio principal constituye una restricción sin justificación objetiva en el artículo 18 CE, no es necesario pronunciarse sobre su compatibilidad con el artículo 12 CE.

87 En estas condiciones, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 18 CE, apartado 1, se opone a la normativa de un Estado miembro que vincula la concesión del derecho a deducir del impuesto sobre la renta las cotizaciones al seguro de enfermedad abonadas al requisito de que las cotizaciones se abonen en dicho Estado miembro, con arreglo a disposiciones de Derecho nacional, y deniega la concesión de tal ventaja fiscal cuando las cotizaciones deducibles del impuesto sobre la renta exigible en dicho Estado miembro se abonan en el marco de un régimen de seguro obligatorio de enfermedad de otro Estado miembro.

Costas

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

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

El artículo 18 CE, apartado 1, se opone a la normativa de un Estado miembro que vincula la concesión del derecho a deducir del impuesto sobre la renta las cotizaciones al seguro de enfermedad abonadas al requisito de que las cotizaciones se abonen en dicho Estado miembro, con arreglo a disposiciones de Derecho nacional, y deniega la concesión de tal ventaja fiscal cuando las cotizaciones deducibles del impuesto sobre la renta exigible en dicho Estado miembro se abonan en el marco de un régimen de seguro obligatorio de enfermedad de otro Estado miembro.

Firmas

* Lengua de procedimiento: polaco