

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 21 de septiembre de 2016 (*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Acuerdo sobre la libre circulación de personas entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la Confederación Suiza, por otra — Igualdad de trato — Impuesto sobre la renta — Exención de los rendimientos derivados del ejercicio de una actividad docente de forma accesoria al servicio de una persona jurídica de Derecho público establecida en un Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado en el que se aplica el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992 — Legislación de un Estado miembro que excluye de la exención a los rendimientos derivados del ejercicio de tal actividad al servicio de una persona jurídica de Derecho público establecida en Suiza»

En el asunto C-478/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal Tributario de Baden-Wurtemberg, Alemania), mediante resolución de 15 de julio de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 8 de septiembre de 2015, en el procedimiento entre

Peter Radgen,

Lilian Radgen

y

Finanzamt Ettlingen,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. A. Arabadjiev, Presidente de Sala, y los Sres. C.G. Fernlund (Ponente) y E. Regan, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. T. Henze y J. Möller, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. B.-R. Killmann y W. Roels, 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 del Acuerdo sobre la libre circulación de personas entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la Confederación Suiza, por otra, firmado en Luxemburgo el 21 de junio de 1999 (DO 2002, L 114, p. 6; en lo sucesivo, «Acuerdo sobre la libre circulación de personas»).

2 Dicha petición se ha presentado en el marco de un litigio entre, por una parte, el Sr. Peter Radgen y su cónyuge, la Sra. Lilian Radgen (en lo sucesivo, conjuntamente, «matrimonio Radgen»), de nacionalidad alemana y residentes en Alemania, y por otra, el Finanzamt Ettlingen (Agencia Tributaria de Ettlingen, Alemania; en lo sucesivo, «Administración tributaria»), en relación con la negativa de esta última a considerar exentos del impuesto sobre la renta, para el año 2009, los rendimientos percibidos por el Sr. Radgen por la actividad docente que ejerció con carácter accesorio en una institución de Derecho público establecida en Suiza.

Marco jurídico

Normativa de la Unión Europea

3 La Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la Confederación Suiza, por otra, firmaron el 21 de junio de 1999 siete acuerdos, entre los que figura el Acuerdo sobre la libre circulación de personas. Mediante la Decisión 2002/309/CE, Euratom, del Consejo y de la Comisión, respecto al Acuerdo de cooperación científica y tecnológica de 4 de abril de 2002 sobre la celebración de siete Acuerdos con la Confederación Suiza (DO 2002, L 114, p. 1), se aprobaron en nombre de la Comunidad los citados acuerdos, que entraron en vigor el 1 de junio de 2002.

4 Según el preámbulo del Acuerdo sobre la libre circulación de personas, las partes contratantes están «decidid[a]s a hacer efectiva entre ellas la libre circulación de personas, apoyándose en las disposiciones que se hallan en aplicación en la Comunidad Europea».

5 El artículo 1 de este Acuerdo establece:

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

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

[...]

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

6 El artículo 2 del Acuerdo, que lleva como epígrafe «No discriminación», dispone lo siguiente:

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

7 A tenor del artículo 4 del mismo Acuerdo, que lleva como epígrafe «Derecho de residencia y de acceso a una actividad económica»:

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

8 El artículo 11, apartado 1, del Acuerdo sobre la libre circulación de personas, titulado «Recursos», confiere a las personas comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Acuerdo un derecho de recurso por lo que se refiere a la aplicación de sus disposiciones ante las autoridades competentes.

9 Según el artículo 15 del Acuerdo sobre la libre circulación de personas, los anexos y protocolos de ese Acuerdo forman parte del mismo.

10 El artículo 16, apartado 2, del Acuerdo, que lleva como epígrafe «Referencia al Derecho comunitario», está redactado en los siguientes términos:

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

11 El artículo 21 del mencionado Acuerdo, que lleva como epígrafe «Relación con los acuerdos bilaterales en materia de doble imposición», dispone lo siguiente:

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

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

[...]»

12 El anexo I de este mismo Acuerdo está dedicado a la libre circulación de personas, y el capítulo II de ese anexo contiene las disposiciones relativas a los trabajadores por cuenta ajena.

13 El artículo 6, apartado 1, de dicho anexo, titulado «Normativa de la estancia», establece que «el trabajador por cuenta ajena nacional de una Parte Contratante (en lo sucesivo, denominado trabajador por cuenta ajena) que ocupe un empleo de duración igual o superior a un año al servicio de un empresario del Estado de acogida recibirá un permiso de residencia de una duración de cinco años como mínimo a partir de la fecha de su expedición [...]». El apartado 2 de este artículo regula la cuestión del permiso de residencia expedido a los trabajadores por cuenta ajena que ocupen un empleo de duración inferior a un año. Los apartados 3 a 7 del mismo artículo, por su parte, contienen disposiciones de procedimiento relativas al derecho de residencia de los trabajadores por cuenta ajena.

14 Con arreglo al artículo 7, apartado 1, del referido anexo, «El trabajador fronterizo por cuenta ajena es un nacional de una Parte Contratante que tiene su residencia en el territorio de una Parte Contratante y que ejerce una actividad por cuenta ajena en el territorio de la otra Parte Contratante volviendo a su domicilio en principio cada día, o como mínimo una vez por semana.»

15 El artículo 9, apartados 1 y 2, del anexo I del Acuerdo sobre la libre circulación de personas, bajo el epígrafe «Igualdad de trato», establece:

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

2. El trabajador por cuenta ajena y los miembros de su familia contemplados en el artículo 3 del presente anexo gozarán de las mismas ventajas fiscales y sociales que los trabajadores por cuenta ajena nacionales y los miembros de su familia.»

16 El capítulo III del anexo I de este Acuerdo, titulado «Trabajadores autónomos», contiene disposiciones relativas a esta clase de trabajadores.

Derecho alemán

17 Con arreglo al artículo 1, apartado 1, de la Einkommensteuergesetz (Ley del impuesto sobre la renta, BGBl. 2002 I, p. 4212), en la redacción que le dio la Ley fiscal anual de 19 de diciembre de 2008 para el ejercicio fiscal 2009 (BGBl. 2009 I, p. 2794) (en lo sucesivo, «EStG»), estarán sujetas al impuesto sobre la renta, sin ninguna limitación, las personas físicas que tengan su domicilio o su residencia habitual en el territorio nacional.

18 El artículo 3, punto 26, del EStG dispone que estarán exentos del impuesto los rendimientos derivados del ejercicio con carácter accesorio de actividades de responsable de cursos, formador, monitor, educador y similares, al servicio o por cuenta de una persona jurídica de Derecho público establecida en un Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado en cuyo territorio se aplique el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3; en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»), hasta un importe total de 2 100 euros anuales.

Litigio principal y cuestión prejudicial

19 De los autos remitidos al Tribunal de Justicia se desprende que el matrimonio Radgen, de nacionalidad alemana, reside en Alemania, donde tributa conjuntamente por el impuesto sobre la renta. De los referidos autos resulta también que el Sr. Radgen está sujeto, en dicho Estado miembro, al impuesto sobre la renta sin ninguna limitación.

20 En 2009, el Sr. Radgen ejerció una actividad docente con carácter accesorio en un establecimiento de Derecho público radicado en Suiza. La citada actividad se desarrolló en virtud de un contrato de trabajo celebrado entre el Sr. Radgen y el centro de enseñanza. Para impartir sus clases, el Sr. Radgen se desplazaba hasta la ciudad suiza de Zurich y, después, regresaba a Alemania. Por esta actividad, obtuvo unos ingresos de 4 095 francos suizos (CHF) (aproximadamente, 2 702 euros). El matrimonio Radgen estimó que la exención prevista por el artículo 3, punto 26, de la EStG era aplicable a esa retribución.

21 En la liquidación que practicó por el impuesto sobre la renta del ejercicio 2009, la Administración tributaria incluyó como renta sujeta a imposición el importe antes mencionado,

deduciendo de la cuota que debía ingresarse la suma de 121,44 euros, que había sido objeto de retención en la fuente a favor de las autoridades fiscales suizas.

22 Interpuesta reclamación por el matrimonio Radgen contra la liquidación practicada, la Administración tributaria la desestimó por considerarla infundada, basándose en que la negativa a conceder la exención prevista por el artículo 3, número 26, de la EStG no vulnera el Acuerdo sobre la libre circulación de personas.

23 El matrimonio Radgen formuló un recurso ante el órgano jurisdiccional remitente, el Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal Tributario de Baden-Wurtemberg, Alemania). Habiendo calificado al Sr. Radgen de «trabajador fronterizo por cuenta ajena» en el sentido del artículo 7, apartado 1, del anexo I del Acuerdo sobre la libre circulación de personas, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la doctrina sentada en la sentencia de 18 de diciembre de 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816) es extrapolable al ámbito del mencionado Acuerdo.

24 En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente señala que la legislación fiscal alemana no hace distinción respecto a si la actividad para la que se reclama la exención la ejerce un trabajador autónomo o un empleado por cuenta ajena. Dicho órgano jurisdiccional estima, además, que la sentencia de 18 de diciembre de 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), aun siendo posterior a la firma del citado Acuerdo, no hace sino precisar el régimen jurídico que ya regía antes de esa firma.

25 En tales circunstancias, el Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal Tributario de Baden-Wurtemberg) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse las disposiciones del Acuerdo sobre la libre circulación de personas, en particular su preámbulo, sus artículos 1, 2, 4, 11, 16 y 21 y su anexo I, artículos 7, 9 y 15, en el sentido de que se oponen a la norma de un Estado miembro con arreglo a la cual se niega a un ciudadano sujeto al impuesto en ese Estado por la totalidad de sus ingresos el derecho a una exención por una actividad docente de carácter accesorio, con motivo de no haberla ejercido al servicio o por cuenta de una persona jurídica de Derecho público establecida en un Estado miembro de la Unión o en un Estado en cuyo territorio se aplique el Acuerdo EEE, sino al servicio o por cuenta de una persona jurídica de Derecho público establecida en el territorio de la Confederación Suiza?»

Sobre la cuestión prejudicial

Sobre la admisibilidad

26 En primer lugar, tanto el Gobierno alemán como la Comisión Europea sostienen que la interpretación del artículo 11, relativo a los recursos, y la del artículo 15 del anexo I, relativo al trabajador autónomo, del Acuerdo sobre la libre circulación de personas, carecen de pertinencia para la solución del litigio pendiente ante el órgano jurisdiccional remitente.

27 A este respecto, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión planteadas por el juez nacional en el contexto de hecho y normativo definido bajo su responsabilidad, y cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia, disfrutan de una presunción de pertinencia. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulta evidente que la interpretación solicitada del Derecho de la Unión 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 datos de hecho o

de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones que se le plantean (sentencia de 7 de abril de 2016, KA Finanz, C-483/14, EU:C:2016:205, apartado 41 y jurisprudencia citada).

28 En el presente asunto, por un lado, el Acuerdo sobre la libre circulación de personas garantiza, en su artículo 11, a las personas comprendidas dentro de su ámbito de aplicación un derecho de recurso por lo que se refiere a la aplicación de sus disposiciones ante las autoridades competentes. Ahora bien, de los autos remitidos al Tribunal de Justicia no se deduce que se haya negado tal derecho al matrimonio Radgen.

29 Por otro lado, consta que la actividad ejercida por el Sr. Radgen en Suiza tiene el carácter de actividad por cuenta ajena. En consecuencia, el artículo 15 del anexo I del Acuerdo sobre la libre circulación de personas, que se aplica a los trabajadores autónomos, es decir, a las personas que ejercen una actividad por cuenta propia, no incluye en su ámbito de aplicación al Sr. Radgen.

30 En ese sentido, resulta evidente que tanto la interpretación del artículo 11 como la del artículo 15 del anexo I del Acuerdo sobre la libre circulación de personas carecen de pertinencia para la solución del litigio que pende ante el órgano jurisdiccional remitente. Por lo tanto, es inadmisibles la cuestión prejudicial en lo que concierne a la interpretación de ambas disposiciones.

31 En segundo lugar, el Gobierno alemán entiende que no puede calificarse al Sr. Radgen de «trabajador fronterizo por cuenta ajena» en el sentido del artículo 7 del anexo I del Acuerdo sobre la libre circulación de personas, pero no niega que haya hecho uso de su derecho a la libre circulación para desempeñar la actividad por cuenta ajena de que se trata.

32 Como resulta del apartado 27 *supra*, es responsabilidad del juez nacional definir el contexto de hecho y normativo del litigio del que está conociendo. Puesto que el órgano jurisdiccional remitente calificó de forma categórica al Sr. Radgen de «trabajador fronterizo por cuenta ajena» en el sentido del artículo 7 del anexo I del antedicho Acuerdo, el Tribunal de Justicia debe necesariamente partir de que el Sr. Radgen tiene dicha condición.

33 En cualquier caso, toda vez que ha resultado probado que el Sr. Radgen hizo uso de su derecho a la libre circulación para ejercer una actividad por cuenta ajena en el territorio de otra parte contratante del Acuerdo sobre la libre circulación de personas, a saber, la Confederación Suiza, la interpretación instada de las disposiciones de dicho acuerdo relativas a la igualdad de trato de los trabajadores por cuenta ajena no afecta a una cuestión meramente teórica, por lo que debe considerarse admisible la cuestión prejudicial en lo que concierne a tal interpretación.

34 En efecto, el Acuerdo sobre la libre circulación de personas distingue a los trabajadores fronterizos por cuenta ajena solamente en unº artículo, en este caso, el artículo 7 de su anexo I, y con una finalidad particular, a saber, la de fijar con respecto a ellos modalidades en materia de derecho de residencia más favorables que las fijadas con respecto a otros trabajadores por cuenta ajena comprendidos en el ámbito de aplicación del citado Acuerdo, como resulta del expresado artículo 7, en relación con el artículo 6 del mismo anexo (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de diciembre de 2008, Stamm y Hauser, C-13/08, EU:C:2008:774, apartado 39).

Sobre el fondo

35 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende averiguar, en esencia, si las disposiciones del Acuerdo sobre la libre circulación de personas relativas a la igualdad de trato de los trabajadores por cuenta ajena deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el asunto principal, que

no confiere a un nacional residente sujeto al impuesto sobre la renta por la totalidad de sus ingresos el derecho a la exención respecto de los rendimientos que ha obtenido por el ejercicio con carácter accesorio, y haciendo uso de su derecho a la libre circulación, de una actividad docente por cuenta ajena al servicio de una persona jurídica de Derecho público establecida en Suiza, siendo así que la mencionada exención se habría concedido si esa actividad hubiera sido ejercida al servicio de una persona jurídica de Derecho público establecida en aquel Estado miembro, en un Estado miembro distinto o en otro Estado en cuyo territorio se aplique el Acuerdo EEE.

36 Como resulta del preámbulo, del artículo 1 y del artículo 16, apartado 2, del Acuerdo sobre la libre circulación de personas, el objetivo de éste es lograr, en favor de los nacionales de los Estados miembros de la Unión y de la Confederación Suiza, la libertad de circulación de personas en el territorio de las partes contratantes de dicho Acuerdo, apoyándose en las disposiciones que se hallan en aplicación en la Unión, cuyos conceptos deben interpretarse conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (sentencia de 19 de noviembre de 2015, *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766, apartado 40).

37 En tal contexto, procede señalar que ese objetivo incluye, conforme al artículo 1, letras a) y d) del referido Acuerdo, conceder a los nacionales de las partes contratantes, en particular, un derecho de entrada, de residencia y de acceso a una actividad económica por cuenta ajena, así como las mismas condiciones de vida, de empleo y de trabajo concedidas a los nacionales del Estado de que se trate.

38 De este modo, el artículo 4 del Acuerdo sobre la libre circulación de personas garantiza el derecho de acceso a una actividad económica con arreglo a las disposiciones del anexo I del mismo Acuerdo, y el capítulo II de este anexo contiene las disposiciones relativas a la libre circulación de trabajadores por cuenta ajena y, en particular, las que establecen el principio de igualdad de trato.

39 En este contexto, se debe recordar que el artículo 9 —*igualdad de trato*— del anexo I del Acuerdo sobre la libre circulación de personas, garantiza la aplicación del principio, enunciado en el artículo 2 de éste, de no discriminación en el ámbito de la libre circulación de trabajadores (sentencia de 19 de noviembre de 2015, *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766, apartado 47).

40 Dicho artículo 9 establece en su apartado 2 una regla específica, con el objetivo de hacer que el trabajador por cuenta ajena y los miembros de su familia se beneficien de las mismas ventajas fiscales y sociales que los trabajadores por cuenta ajena nacionales y los miembros de sus familias. El Tribunal de Justicia, en materia de ventajas fiscales, ya ha declarado que el principio de igualdad de trato, previsto en esta disposición, puede igualmente ser invocado por un trabajador nacional de un Estado contratante, que haya ejercido su derecho de libre circulación, frente a su Estado de origen (sentencia de 19 de noviembre de 2015, *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766, apartado 36 y jurisprudencia citada).

41 En lo que respecta al asunto principal, es cuestión pacífica, como se ha indicado en el apartado 33 *supra*, que el Sr. Radgen hizo uso de su derecho a la libre circulación de personas para ejercer una actividad por cuenta ajena en el territorio de la Confederación Suiza. Lo cual implica que está comprendido dentro del ámbito de aplicación del capítulo II del anexo I del Acuerdo sobre la libre circulación de personas y que, como tal, puede invocar, frente a su Estado de origen, el artículo 9 incluido en ese mismo capítulo II.

42 Así pues, procede verificar si el Sr. Radgen ha sido objeto de un trato fiscal desventajoso respecto de otros residentes en Alemania, de nacionalidad alemana, que ejerzan una actividad por cuenta ajena análoga a la suya pero al servicio de una persona jurídica de Derecho público

establecida bien en el territorio nacional, bien en el de otro Estado miembro de la Unión, o bien en el de otro Estado en cuyo territorio se aplique el Acuerdo EEE.

43 En el presente caso, basta hacer constar que la legislación nacional controvertida en el asunto principal, con arreglo a la cual se niega a los contribuyentes residentes de nacionalidad alemana que ejerzan una actividad docente de carácter accesorio al servicio de una persona jurídica de Derecho público establecida en Suiza el derecho a la exención respecto de los rendimientos procedentes de dicha actividad por cuenta ajena, siendo así que la mencionada exención se habría concedido si esa actividad hubiera sido ejercida al servicio de una persona jurídica de Derecho público establecida en el territorio nacional, en el de otro Estado miembro o en el de un Estado en el que se aplique el Acuerdo EEE, introduce una diferencia de trato fiscal entre los contribuyentes residentes de nacionalidad alemana en función del origen de sus ingresos.

44 Esta diferencia de trato es suficiente para disuadir a los contribuyentes residentes de nacionalidad alemana de realizar, al amparo de su derecho a la libre circulación, una actividad docente por cuenta ajena en territorio suizo sin cambiar su Estado de residencia, y, en consecuencia, constituye un supuesto de trato desigual, prohibido, en principio, por el artículo 9, apartado 2, del anexo I, del Acuerdo sobre la libre circulación de personas.

45 No obstante, ha de tenerse en cuenta también, en primer lugar, que el artículo 21, apartado 2, del mencionado Acuerdo contempla la posibilidad de aplicar un trato diferente, en materia fiscal, a los contribuyentes que no se encuentren en situaciones comparables, particularmente por lo que respecta a su lugar de residencia.

46 En segundo lugar, incluso en el supuesto de contribuyentes que se encuentren en situaciones comparables, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la libertad de circulación que garantiza el Tratado, puede justificarse una diferencia de trato por razones imperiosas de interés general. En tal caso, también es necesario que esa diferencia sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no vaya más allá de lo que es necesario para alcanzar dicho objetivo (véanse, entre otras, las sentencias de 31 de marzo de 1993, Kraus, C[?]19/92, EU:C:1993:125, apartado 32 y jurisprudencia citada, y de 16 de marzo de 2010, Olympique Lyonnais, C[?]325/08, EU:C:2010:143, apartado 38 y jurisprudencia citada).

47 Habida cuenta de que el principio de igualdad de trato constituye un concepto del Derecho de la Unión (sentencia de 6 de octubre de 2011, Graf y Engel, C[?]506/10, EU:C:2011:643, apartado 26), la determinación, en su caso, de la existencia de un trato desigual en el ámbito del Acuerdo sobre la libre circulación de personas requerirá, como se deduce del apartado 36 *supra*, invocar, por analogía, los principios que dimanen de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia recordada en el apartado anterior de la presente sentencia.

48 En este caso, hay que hacer constar que no se ha esgrimido alegación alguna en el sentido de que un contribuyente residente de nacionalidad alemana que ejerza una actividad docente por cuenta ajena, con carácter accesorio, en el territorio de la Confederación Suiza no se encuentre en una situación comparable a la de un contribuyente residente de nacionalidad alemana al que se reconozca el derecho a la exención controvertida en el asunto principal.

49 Un trato desigual no podría estar justificado, por tanto, más que por razones imperiosas de interés general, en cuyo caso, además, sería necesario que esa diferencia de trato fuera adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no fuera más allá de lo que es necesario para alcanzar dicho objetivo.

50 A este respecto, procede observar que, en su sentencia de 18 de diciembre de 2007, Jundt

(C-281/06, EU:C:2007:816), el Tribunal de Justicia hubo de examinar, en relación con una persona física que, haciendo uso de su libertad de circulación, ejerció con carácter accesorio una actividad docente por cuenta propia en una universidad radicada en otro Estado miembro sin cambiar su Estado de residencia, si la diferencia de trato prohibida, entre dicha persona y la que ejerce la misma actividad en el territorio nacional, derivada de la aplicación del artículo 3, punto 26, de la EStG podía estar justificada por razones imperiosas de interés general.

51 En los apartados 63 y 64 de la sentencia de 18 de diciembre de 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), el Tribunal de Justicia consideró que esa diferencia de trato no podía justificarse por una razón de interés general relacionada con la promoción de la enseñanza, de la investigación y del desarrollo, habida cuenta de que vulneraba la libertad de los profesores que ejercen su actividad de forma accesorio de elegir el lugar de sus prestaciones de servicios en la Unión, sin que se hubiera demostrado que, para alcanzar el objetivo alegado de promoción de la enseñanza, fuera necesario reservar el beneficio de la exención fiscal de que se trata únicamente a aquellos contribuyentes que ejercen una actividad similar en universidades situadas en el territorio nacional.

52 En los apartados 69 a 71 de la misma sentencia, el Tribunal de Justicia tampoco admitió, como razón imperiosa de interés general que justificara la diferencia de trato, la necesidad de garantizar la coherencia del sistema fiscal alemán, al no existir ningún vínculo directo, desde el punto de vista del sistema fiscal, entre la exención fiscal de las compensaciones por gastos profesionales pagadas por universidades nacionales y una compensación de tal ventaja mediante un gravamen fiscal determinado.

53 Finalmente, en los apartados 83 a 88 de la antedicha sentencia, el Tribunal de Justicia precisó, por un lado, que la exención fiscal establecida en el artículo 3, punto 26, de la EStG no es una medida relativa al contenido de la enseñanza ni a la organización del sistema educativo, sino una medida fiscal de carácter general que concede una ventaja fiscal cuando un particular decide emprender actividades en beneficio de la colectividad. Por otro lado, los Estados miembros están obligados, en todo caso, a respetar los preceptos del Tratado relativos a la libertad de circulación cuando ejercen la competencia y la responsabilidad de que disponen para organizar su sistema educativo. De lo cual se infiere que una normativa nacional que contemplara una medida relacionada con tal organización sería incompatible con el Tratado en la medida en que influyera en la elección por parte de los profesores del lugar de sus prestaciones de servicios ejercidas con carácter accesorio.

54 Tales consideraciones son extrapolables a una situación como la del asunto principal, porque el hecho de que la actividad controvertida sea ejercida por cuenta propia, como en el asunto que dio lugar a la sentencia de 18 de diciembre de 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), o por cuenta ajena es irrelevante a estos efectos, mientras que los dos casos tienen en común que la normativa fiscal controvertida en ambos, a saber, el artículo 3, punto 26, de la EStG, puede influir en la elección por parte de los contribuyentes residentes que ejercen con carácter accesorio una actividad docente del lugar en el que van a desempeñar ésta.

55 Las mismas consideraciones son conformes también con el objetivo del Acuerdo sobre la libre circulación de personas, que, como resulta de su preámbulo, no es otro que el de hacer efectiva en favor de los nacionales de la Unión y de la Confederación Suiza la libre circulación de personas en los territorios de las partes contratantes, apoyándose en las disposiciones que se aplican en la Unión.

56 Por todo lo que antecede, una normativa fiscal nacional, como la controvertida en el asunto principal, con arreglo a la cual se niega el derecho a una exención a los contribuyentes residentes que, haciendo uso de su derecho a la libre circulación, ejercen con carácter accesorio una

actividad docente por cuenta ajena al servicio de una persona jurídica establecida en territorio suizo, por razón del lugar en que se ejerce dicha actividad, establece una desigualdad de trato que no está justificada y, por consiguiente, es contraria al artículo 9, apartado 2, del anexo I del Acuerdo sobre la libre circulación de personas.

57 En tales circunstancias, procede responder a la cuestión planteada que las disposiciones del Acuerdo sobre la libre circulación de personas relativas a la igualdad de trato de los trabajadores por cuenta ajena deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el asunto principal, que no confiere a un nacional residente sujeto al impuesto sobre la renta por la totalidad de sus ingresos el derecho a la exención respecto de los rendimientos que ha obtenido por el ejercicio con carácter accesorio, y haciendo uso de su derecho a la libre circulación, de una actividad docente por cuenta ajena al servicio de una persona jurídica de Derecho público establecida en Suiza, siendo así que la mencionada exención se habría concedido si esa actividad se hubiera ejercido al servicio de una persona jurídica de Derecho público establecida en aquel Estado miembro, en otro Estado miembro de la Unión o en otro Estado en cuyo territorio se aplique el Acuerdo EEE.

Costas

58 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 Sexta) declara:

Las disposiciones del Acuerdo entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la Confederación Suiza, por otra, sobre la libre circulación de personas, firmado en Luxemburgo el 21 de junio de 1999, relativas a la igualdad de trato de los trabajadores por cuenta ajena, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el asunto principal, que no confiere a un nacional residente sujeto al impuesto sobre la renta por la totalidad de sus ingresos el derecho a la exención respecto de los rendimientos que ha obtenido por el ejercicio con carácter accesorio, y haciendo uso de su derecho a la libre circulación, de una actividad docente por cuenta ajena al servicio de una persona jurídica de Derecho público establecida en Suiza, siendo así que la mencionada exención se habría concedido si esa actividad se hubiera ejercido al servicio de una persona jurídica de Derecho público establecida en aquel Estado miembro, en otro Estado miembro de la Unión Europea o en otro Estado en cuyo territorio se aplique el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.