

# SOBRE LOS FUNCIONARIOS DE LA UNIÓN EUROPEA Y SU RÉGIMEN DE SEGURIDAD SOCIAL: LOS TRIBUTOS COMO COTIZACIONES SOCIALES A EFECTOS DEL TJUE

## ISSUES ABOUT OFFICIALS OF THE EUROPEAN UNION AND ITS SOCIAL SECURITY REGIME: TAXES AS SOCIAL CONTRIBUTIONS TO THE EFFECTS OF THE CJEU

THAIS GUERRERO PADRÓN

*Prof. Contr. Dra de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*

*Universidad de Cádiz*

orcid ID: 0000-0002-4814-6266

Recibido: 15.07.2017 / Aceptado: 15.09.2017

DOI: <https://doi.org/10.20318/cdt.2017.3877>

**Resumen:** La obligatoria integración y cotización de los funcionarios de la UE en un régimen de seguridad social propio, netamente comunitario, al margen de la competencia estatal y no afectado por el Reglamento de coordinación en seguridad social, les libera de sufragar las prestaciones de seguridad social de su país. El TJUE rechaza que un Estado miembro pueda imponer al funcionario de la UE, con domicilio fiscal en este país, la obligación de pagar ciertos impuestos que gravan sus rentas inmobiliarias, cuando van destinados a financiar determinadas prestaciones de la seguridad social nacional, de lo que se deduce que para el TJUE todo recurso que contribuye a la seguridad social, sea cual sea su naturaleza jurídica, es considerado en sentido amplio “cotización de seguridad social”.

**Palabras clave:** libre circulación de trabajadores, seguridad social, funcionarios de la Unión Europea, tributos, cotización.

**Abstract:** The officials of the European Union are compulsorily affiliated and subject to the contributions of the social security scheme of the EU institutions. Such scheme lies outside the jurisdiction of the Member States and it is unaffected by the Regulation on the coordination of social security systems. In consequence, the officials of the European Union are exempted from defraying the national social security benefits. In this way, the imposition from a Member State to the official, whose domicile for tax purposes is in that country, to pay some contributions and social levies in respect of income from real estate, is rejected by the CJEU when they are allocated for the funding of the social security scheme of that same Member State. It follows that every source used to pay social security is broadly considered by the Court of Justice as a “social security contribution”, in spite of its legal nature.

**Keywords:** free movement of workers, social security, officials of the European Union, taxes, social security contribution.

**Sumario:** I. Introducción. II. Funcionario de la Unión Europea: “trabajador migrante” titular de la libre circulación. 1. Noción de trabajador titular de la libre circulación. 2. El trabajador en las normas de coordinación de la seguridad social. 3. Funcionario de la UE como trabajador de la libre circulación. 4. Aspectos de seguridad social de los funcionarios de la UE. 5. Coordinación bilateral del régimen de pensiones de los funcionarios de la UE y del Estado miembro. 6. Régimen impositivo aplicable a los funcionarios de la UE. III. Seguridad social. 1. La dimensión terminológica de la seguridad social. 2. Seguridad social y asistencia social. 3. Prestaciones por vía tributaria vs prestaciones de seguridad social. IV. Fuentes financieras de la seguridad social. 1. El asunto Lobkowicz. 2. Cotizaciones y aportaciones del Estado. V. Reflexión final: cotización y tributos en el Derecho comunitario.

## I. Introducción

1. El personal al servicio de la Administración de la Unión Europea está sometido a un régimen jurídico propio netamente comunitario, que escapa a la competencia de los Estados miembros, quedando al margen de las reglas de coordinación comunitarias en materia de seguridad social. Esta situación jurídica especial no obstante puede plantear problemas cuando el Estado miembro, aplicando su normativa interna, incide en campos cuya titularidad competencial dominante no está absolutamente clara.

2. De este tenor resulta paradigmática la sentencia del TJUE dictada en el asunto *Lobkowicz*<sup>1</sup>. Se plantea la situación de un ciudadano de nacionalidad francesa y con domicilio fiscal en Francia, funcionario de la Comisión Europea desde 1979 hasta su jubilación en enero de 2016. Durante los ejercicios 2008 a 2011, según la sentencia, los rendimientos inmobiliarios percibidos en su país fueron sometidos a una serie de gravámenes e impuestos de acuerdo con la legislación nacional, afectos éstos a la financiación de determinadas prestaciones de la seguridad social francesa. El interesado, desde su condición de funcionario de la UE, apreciando la existencia de una duplicidad contributiva, solicita la exención de pago ante la correspondiente instancia judicial nacional, con la evolución que consta.

3. La peculiaridad del supuesto estriba no sólo en las consideraciones del estatuto jurídico del interesado por su condición de funcionario al servicio de la Comisión europea, sino especialmente por la afectación de las contribuciones mencionadas bajo la calificación de “impuesto”, a la financiación de una protección específica de la seguridad social francesa. Sostiene la sentencia, en síntesis, que toda carga o gravamen (impuesto o aportación ad hoc derivada del salario laboral o cotización), cuya finalidad consista en subvenir a un gasto integrado o integrable en la esfera de la seguridad social, libera al funcionario de abonar cuota alguna de seguridad social fuera de la establecida en la normativa especial que le es aplicable, es decir, el Estatuto de los Funcionarios de la UE.

4. La exégesis del tema revela aspectos de diferente signo y calado, relacionados, en primer término, con la titularidad del derecho a la libre circulación de los trabajadores referido a un colectivo como el de los funcionarios de la UE y, derivadamente, la posible aplicación y reflexiones sobre las normas comunitarias de coordinación en materia de seguridad social, determinante necesariamente el análisis –siquiera en sus aspectos más sustanciales– del régimen de seguridad social propio de los funcionarios en concurrencia con otras disposiciones ajenas de ámbito y naturaleza fiscal.

5. Con todo, la cuestión nuclear gira en torno a la financiación de la seguridad social hoy y la cobertura de otras prestaciones y servicios integrados o no en la esfera de la seguridad social, satisfechos mediante impuestos especiales o generalizados, destacando las divergencias existentes entre las nociones nacionales y comunitaria de cotización, mejor aportación o contribución al sostenimiento de las cargas de seguridad social, cuestión que nos llevaría al análisis y diferencias entre tributo y cotización en su concepción tradicional.

## II. Funcionario de la Unión Europea: “trabajador migrante” titular de la libre circulación

6. Interesa, como cuestión previa, determinar la posición jurídica de las personas que prestan servicios para las instituciones de la UE en el contexto de la libre circulación que consagra el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea<sup>2</sup> (en adelante TFUE): ¿tienen los funcionarios de la Unión la consideración de “trabajadores migrantes” a los efectos del art. 45 del TFUE? Una respuesta afirmativa llevaría a considerar ineludiblemente si a los mismos es aplicable el art. 48 TFUE y, en consecuencia, las reglas comunitarias en materia de coordinación de seguridad social.

<sup>1</sup> STJUE de 10 mayo 2017, *Lobkowicz*, C-690/15, EU:C:2017:355.

<sup>2</sup> Diario Oficial n° C 326 de 26/10/2012 p. 0001-0390.

## 1. Noción de trabajador titular de la libre circulación

7. La libre circulación de personas constituye uno de los fundamentos de la Unión Europea. Aparece regulado como un derecho fundamental en la Carta de Derechos Fundamentales de la UE<sup>3</sup> enunciado en los siguientes términos: “Todo ciudadano de la Unión tiene la libertad de buscar un empleo, de trabajar, de establecerse o de prestar servicios en cualquier Estado miembro” (art. 15.2). La libre circulación de personas comprende específicamente a los trabajadores por cuenta ajena y, en relación con el derecho de establecimiento y de libre prestación de servicios, a los trabajadores por cuenta propia.

8. Tratándose de trabajadores asalariados que desarrollan una actividad en régimen de dependencia y ajenidad, la libre circulación permite garantizar la posibilidad de mejorar las condiciones de vida y de trabajo del trabajador migrante, incluso favorecer su promoción profesional, al tiempo que satisface las necesidades de la economía de los Estados miembros, (considerando 4 del Reglamento (UE) n° 492/2011, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de abril de 2011, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión<sup>4</sup>). Se concibe como un derecho subjetivo que el trabajador migrante ostenta frente a los demás sujetos del Derecho comunitario, sean las propias instituciones, los Estados miembros o incluso entes o personas privadas<sup>5</sup>. Quedan excluidos de esta parcela jurídica los trabajadores autónomos o por cuenta propia, cuya libertad de circulación se incardina en la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios, y expresamente<sup>6</sup> los “empleos en la Administración pública” nacional, permitiendo de este modo a los Estados miembros proteger sus intereses mediante la posibilidad de limitar la admisión de nacionales de países extranjeros a determinadas actividades en la Administración pública<sup>7</sup>, “que presuponen, por parte de sus titulares, la existencia de una relación particular de solidaridad con el Estado, así como la reciprocidad de derechos y deberes que son el fundamento del vínculo de nacionalidad”<sup>8</sup>. Sin embargo, esta excepción no opera de manera absoluta, de modo que, una vez admitido al servicio de la Administración pública de un Estado miembro, el art. 45.4 del TFUE no puede tener el efecto de privar al trabajador de lo dispuesto en dicho art. 45 TFUE<sup>9</sup>.

9. El derecho de la libertad de circulación entraña garantizar a los trabajadores migrantes de los países miembros el ejercicio de una serie de derechos sin sufrir discriminación a causa de su nacionalidad. La búsqueda de un empleo en otro país comunitario, responder a ofertas efectivas de trabajo y desplazarse libremente en el territorio de los países miembros a tal fin, residir en uno de los Estados de la Unión para ejercer en él un empleo, disfrutar de las mismas condiciones laborales y de empleo que los nacionales del país de acogida y la posibilidad de permanecer en el otro Estado miembro tras haber ejercido en él un empleo, son manifestaciones que integran la libre circulación. El ejercicio de la libre circulación en condiciones objetivas de libertad y dignidad exige garantizar de hecho y de derecho la igualdad de trato en todo lo referente al desarrollo de una actividad asalariada, el acceso a la vivienda, la sanidad, la escolaridad, etc eliminando los obstáculos a la movilidad de trabajadores que derivan, en concreto, del derecho del trabajador a reunirse con su familia y a las condiciones de integración de ésta en la sociedad del país de acogida<sup>10</sup>.

10. La libre circulación de trabajadores así concebida se completa con medidas dirigidas a remover los obstáculos e impedimentos que para los trabajadores y los miembros de su familia representa la existencia de distintas normativas nacionales de seguridad social. La publicación del Reglamento

<sup>3</sup> Diario Oficial n° C 202, 7.6.2016, p. 389-405.

<sup>4</sup> Diario Oficial n° L 141, 27.5.2011, p. 1-12.

<sup>5</sup> En este sentido, D. LÓPEZ GARRIDO, *Libertades Económicas y Derechos Fundamentales en el Sistema Comunitario Europeo*, Tecnos, Madrid, 1986, p. 41.

<sup>6</sup> Apartado 4 del art. 45 TFUE.

<sup>7</sup> STJUE 12 febrero 1974, *Sotgiu*, 152/73, EU:C:1974:13.

<sup>8</sup> STJUE de 17 diciembre 1980, *Comisión c. Bélgica*, 149/79, EU:C:1980:297.

<sup>9</sup> STJUE de 22 junio 2017, *Bechtel*, C-20/16, EU:C:2017:488.

<sup>10</sup> STJUE de 13 julio 1983, *Forcheri*, 152/85, EU:C:1983:205.

(CE) 883/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, sobre la coordinación de los sistemas de seguridad social<sup>11</sup> y el Reglamento (CE) 987/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de septiembre de 2009, por el que se adoptan las normas de aplicación del anterior<sup>12</sup> con base en el art. 48 TFUE (antiguo art. 42 TCE), resultan esenciales para garantizar a los ciudadanos comunitarios la libre movilidad por el territorio de la Unión, sin perder los derechos de seguridad social, ni sufrir una reducción de la cuantía de éstas por haber ejercitado el derecho a la libre circulación que les reconoce el Tratado<sup>13</sup>.

**11.** Aunque existe una conexión evidente entre la libre circulación de trabajadores y la coordinación de las normativas de seguridad social de los Estados miembros, el ámbito de aplicación personal en uno y otro caso no es absolutamente coincidente, lo que resulta patente, de manera especial en el tratamiento de los funcionarios de la UE.

**12.** La jurisprudencia comunitaria ha ido perfilando una noción de trabajador de contenido y alcance comunitarios que define el campo de aplicación de la libre circulación de trabajadores, concepto autónomo respecto de las definiciones que pudieran existir en el ámbito legislativo interno de los países miembros<sup>14</sup>. El TJUE ha interpretado con enorme laxitud ese término “en la medida en que define el ámbito de aplicación de una libertad fundamental prevista por el TFUE”<sup>15</sup>, siendo las notas que clásicamente caracterizan la relación laboral las utilizadas para identificar, en el contexto de la libre circulación, al trabajador por cuenta ajena como aquella persona que durante cierto tiempo ejecuta, en favor de otra y bajo la dirección de ésta, ciertas prestaciones a cambio de las cuales percibe una retribución, no pudiendo “existir excepciones a esa libertad que se basen bien en el objeto de la actividad desarrollada por el trabajador bien en las modalidades y en los plazos temporales en los que la actividad misma es o debe ser ejercida”<sup>16</sup>.

No empece la noción comunitaria de trabajador migrante la adjetivación que reciba a través de la prestación de servicios, sea por el tipo de actividad desempeñada, el sector profesional en que se encuadre, la modalidad contractual y los plazos temporales de ejecución de la prestación laboral, la duración del empleo, el carácter intermitente de los servicios, una prestación de trabajo a domicilio o tratarse de un trabajador fronterizo. En la amplitud consustancial al concepto de trabajador de la libre circulación resulta evidente la equiparación de “actividad económica” y “actividad remunerada”<sup>17</sup>, quedando únicamente fuera de esa noción aquellas actividades que pudiéramos calificar como marginales en cuanto no reales y efectivas<sup>18</sup>, o las que no generen contraprestación económica.

<sup>11</sup> DO L 166 de 30.4.2004, p. 1.

<sup>12</sup> Diario Oficial nº L 284, 30.10.2009, p.1.

<sup>13</sup> En este sentido, STJUE de 9 noviembre 2006 *Nemec*, C-205/0, EU:C:2006:705. En la misma línea, la STJUE de 20 septiembre 1994, *Drake*, C-12/93, EU:C:1994:336, apuntaba que “el objetivo de los artículos 48 a 51 del Tratado (actuales 45 a 48) no se lograría si, como consecuencia del ejercicio de su derecho a la libre circulación, los trabajadores tuvieran que perder las ventajas de Seguridad Social que les otorga la legislación de un Estado miembro; dicha consecuencia podría disuadir al trabajador comunitario de ejercitar su derecho a la libre circulación y constituiría, por lo tanto, un obstáculo a dicha libertad”.

<sup>14</sup> De este modo se evitaba la situación de inseguridad jurídica que supondría permitir que los Estados miembros frustrasen el alcance y la finalidad del Derecho comunitario modificando unilateralmente el contenido de la noción de trabajador y eliminando a su antojo la protección que el aquél dispensa a determinadas categorías de personas. STJUE 19 marzo 1964, *Unger*, 75/63, EU:C:1964:19; STJUE 11 julio 1985, *Danmols Inventar*, 105/84, EU:C:1985:331; STJUE 30 enero 1997, *Jaeck*, C-340/94, EU:C:1997:43.

<sup>15</sup> STJUE 21 febrero 2013, *N.*, C-46/12, EU:C:2013:97.

<sup>16</sup> F. POCAR, *Derecho Comunitario del Trabajo*, Civitas, Madrid, 1988, p. 61.

<sup>17</sup> A. M. DASTIS QUECEDO, “La Libre Circulación de Trabajadores”, *Estudios de Derecho Comunitario Europeo*, Consejo General del Poder Judicial, 1989, p. 294.

<sup>18</sup> Se planteó ante el TJUE si entraba en el concepto de trabajador la persona que realizaba una actividad por cuenta ajena en un régimen de jornada a tiempo parcial tan reducida que la contraprestación económica por sus servicios no alcanzaba siquiera el salario mínimo general establecido en el Estado miembro de residencia o el importe mínimo de subsistencia fijado por éste, precisando para subvenir a sus necesidades una ayuda complementaria con cargo a la asistencia social del Estado de residencia. La respuesta del TJUE fue contundente: si pese a todo, se trata de una actividad real y efectiva y no marginal o accesorio, entra en el concepto comunitario de “trabajador”. STJUE 3 julio 1986, *Lawrie Blum*, 66/85, EU:C:1986:284; STJUE 3 junio 1986, *Kempf*, 139/85, EU:C:1986:223; STJUE 23 marzo 1982, *Levin*, 53/81. EU:C:1982:105

## 2. El trabajador en las normas de coordinación de la seguridad social

13. La protección social del trabajador por algún régimen nacional de seguridad social de un Estado miembro preverá que los trabajadores migrantes queden comprendidos en el ámbito de aplicación del Reglamento 883/2004, con el objetivo esencial de garantizar a estos trabajadores y a sus familiares la consolidación de los derechos de seguridad social cuando ejercitan la libre circulación.

El ámbito subjetivo del Reglamento sobre coordinación legislativa en materia de seguridad social se extiende, más allá del colectivo mencionado, a otras categorías de personas excluidas de la libre circulación de trabajadores del art. 45 TFUE, encarnadas básicamente por los trabajadores que actúan por cuenta propia, siempre que hayan estado sujetos a la legislación de seguridad social de uno o varios Estados miembros y sean nacionales de alguno de ellos, con residencia en el territorio de algún país comunitario (art. 2.1 del Reglamento 883/2004). El criterio determinante es, por tanto, la vinculación de la persona como “asegurada” en un régimen de seguridad social de un Estado miembro, y además que proteja de las contingencias previstas en las ramas de seguridad social que contempla el art. 3.1 del Reglamento 883/2004.

Podría concluirse que, a efectos de la coordinación de seguridad social, la noción de trabajador “desborda las exigencias de la libre circulación de trabajadores regulada en el Tratado, puesto que prescinde de lo que podríamos denominar el *aspecto profesional transfronterizo*”<sup>19</sup> para centrarse en la condición de “asegurado” bajo la legislación de seguridad social de algún Estado miembro.

## 3. Funcionario de la Unión Europea como trabajador titular de la libre circulación

14. Las características identificativas de la noción comunitaria de “trabajador”, a efectos de la libre circulación, son predicables del funcionario que presta servicios para la Administración de la Unión Europea. Las notas de ajenidad, dependencia y retribución caracterizan, sin duda, la relación jurídica que vincula al funcionario con la institución comunitaria. La condición de trabajador “migrante” la ostentará en la medida que sea un ciudadano de la UE que realiza esa actividad en otro país miembro diferente a su Estado de origen, sin que a ello obste el hecho de 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<sup>20</sup>.

15. La situación jurídica de los funcionarios comunitarios en el Estado miembro donde están destinados forma parte del ámbito político administrativo del TFUE en un doble sentido: por la relación de empleo que mantienen con la Unión<sup>21</sup> y por ser beneficiarios de los derechos y ventajas sociales que conlleva la libre circulación para los trabajadores migrantes de los Estados miembros<sup>22</sup>. Sería contrario al Derecho comunitario denegar al funcionario de la UE, como trabajador nacional de un Estado miembro, tales derechos y ventajas sociales derivadas de la normativa comunitaria que consagra y desarrolla la libertad de circulación.

16. Cuestión diferente es la situación del trabajador que ha desarrollado su actividad profesional dentro del territorio de un Estado miembro, primero al servicio de una empresa y luego como funcionario de la UE<sup>23</sup>. Realmente, no tiene la consideración de trabajador “migrante” por cuanto que ha centralizado sus actividades profesionales en un solo Estado miembro, sin ejercer el derecho de libre circulación

<sup>19</sup> Vid C. SÁNCHEZ-RODAS NAVARRO, “El concepto de trabajador por cuenta ajena en el Derecho Español y comunitario”, Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, nº 327, 2002, pp. 57-58.

<sup>20</sup> STJUE de 3 de octubre de 2000, *Ferlini*, C-411/98, EU:C:2000:530.

<sup>21</sup> La relación de empleo de los funcionarios comunitarios con la UE determina que su situación jurídica en lo relativo a sus obligaciones de seguridad social entre en el campo de aplicación del Derecho comunitario, aspecto que sin duda deben respetar los Estados miembros, como no puede ser de otra manera, “al ejercer su competencia en materia de organización de sus sistemas de seguridad social”. STJUE, 13 julio 1983, *Forcheri*, 152/85, EU:C:1983:205.

<sup>22</sup> Por alusión al Reglamento nº 492/2011 relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión, que sustituye al anterior núm. 1612/68. STJUE, 13 julio 1983, *Forcheri*, 152/85, EU:C:1983:205.

<sup>23</sup> STJUE de 5 junio 1997, as. acumulados *Uecker y Jacquet*, C-64/96 y C- 65/96, EU:C:1997:285.

para desplazarse al territorio de otro diferente con objeto de ejercer en él cualquiera de esas actividades profesionales. El Derecho comunitario sobre libre circulación no resulta de aplicación a situaciones puramente internas de un Estado miembro, rechazando en consecuencia el Tribunal de Justicia la ficción jurídica<sup>24</sup> conforme a la cual se asimilaría la actividad laboral en un servicio público internacional como la UE al período de actividad prestado en el servicio público de otro Estado miembro<sup>25</sup>.

#### 4. Aspectos de seguridad social de los funcionarios de la UE

17. Siendo el funcionario de la UE trabajador migrante titular del derecho a la libre circulación, sin embargo no se reputa trabajador en el sentido del Reglamento 883/2004<sup>26</sup> porque carece de la condición de asegurado en un régimen nacional de seguridad social. En consecuencia, los principios resultantes de la coordinación normativa de seguridad social que contempla el Reglamento mencionado no son de aplicación a los funcionarios de la UE.

Los funcionarios de la UE y los miembros de sus familias están obligatoriamente integrados en el sistema de seguridad social de las instituciones de la UE, que cuenta con un régimen jurídico propio no afectado por el Reglamento de coordinación de seguridad social.

18. El Protocolo número 7 sobre privilegios e inmunidades de la UE, anejo a los Tratados UE, FUE y CEEA<sup>27</sup>, atribuye a las instituciones comunitarias la competencia exclusiva para determinar, mediante reglamentos, el régimen de las prestaciones sociales aplicables a los funcionarios de la Unión. En ejercicio de esa competencia, se aprueba el Reglamento (CEE, EURATOM, CECA) n° 259/68 del Consejo, de 29 de febrero de 1968, por el que se establece el Estatuto de los funcionarios de las Comunidades Europeas y el régimen aplicable a otros agentes de estas Comunidades<sup>28</sup>, cuya finalidad es facilitar la contratación de funcionarios comunitarios, garantizarles una cobertura social completa y homogénea, y establecer su nivel de contribución en aquéllos regímenes, desconectado de las normas reguladoras de la seguridad social aplicables en su Estado miembro de origen.

19. No solo se ha sustraído de las competencias de los Estados miembros la facultad de ordenar y controlar la integración y contribución de los funcionarios de la Unión en un régimen nacional de seguridad social<sup>29</sup>, sino que, aunque este régimen nacional aduzca el principio de solidaridad entre residentes de un Estado miembro, igualmente el Reglamento previene y establece que la seguridad social de los Funcionarios de la UE vincula y obliga a todos los Estados miembros en la medida en que su participación resulte necesaria para aplicarlo<sup>30</sup>. Así se deduce de la técnica jurídica de este tipo de normas (art. 288 TFUE) y de las notas que los caracterizan (alcance general, obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en todos los Estados miembros), aparte de desplegar sus efectos en el orden interno de la Administración de la Unión,

La normativa especial establecida para los funcionarios de la UE en materia de seguridad social persigue garantizar la igualdad de trato entre los funcionarios al servicio de las instituciones de la UE

<sup>24</sup> Propuesta por la Comisión en la STJUE de 16 diciembre 2004, *My*, C-293/03, EU:C:2004:821.

<sup>25</sup> El TJUE ha manifestado reiteradamente que el ámbito de aplicación del art. 45 TFUE comprende al nacional de la Unión que haga uso del derecho a la libre circulación de los trabajadores y que haya ejercido una actividad profesional en un Estado miembro distinto de aquel del que es originario, independientemente de su lugar de residencia y de su nacionalidad. Asimismo está comprendido dentro del ámbito de aplicación de dicha disposición un nacional de la Unión que trabaje en un Estado miembro diferente de su Estado de origen y que haya aceptado un empleo en una organización internacional. Por todas, STJUE 4 julio 2013, *Gardella*, C-233/12, EU:C:2013:449.

<sup>26</sup> STJUE de 3 de octubre de 2000, *Ferlini*, C-411/98, EU:C:2000:530.

<sup>27</sup> El Protocolo tiene el mismo valor jurídico que los Tratados. En este sentido, Conclusiones del Abogado General Sr. Paolo Mengozzi, presentadas el 6 de diciembre de 2016, as. *Lobkowicz*, EU:C:2016:926.

<sup>28</sup> DOUE L 56, 4.3.1968, pp 1-7.

<sup>29</sup> Como señala el TJUE, “si bien los Estados miembros conservan su competencia para organizar sus sistemas de seguridad social, deben no obstante respetar el Derecho comunitario al ejercitar dicha competencia y, en particular, las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de los trabajadores y al derecho de establecimiento”. Sentencia de 1 abril 2008, *Gouvernement de la Communauté française, Gouvernement wallon y Gouvernement flamand*, C-212/06, EU:C:2008:178.

<sup>30</sup> STJUE 4 febrero 2015, *Melchior*, C-647/13, EU:C:2015:54.

que ostentan distintas nacionalidades, y evitar que puedan estar obligados a contribuir a financiar más de un régimen de seguridad social<sup>31</sup>.

**20.** Al margen, por tanto, del Reglamento 883/2004 y de los respectivos regímenes de seguridad social de los Estados miembros, el Estatuto de los Funcionarios de la UE contempla un régimen común de seguro médico que protege frente a los riesgos de enfermedad común, enfermedad profesional y accidentes. Igualmente regula un régimen de pensiones que comprende las de jubilación, muerte y supervivencia y asignaciones por invalidez, fijando condiciones sumamente ventajosas para sus beneficiarios. Adicionalmente existe un conjunto de asignaciones de carácter complementario e índole familiar (asignaciones familiares, por hijo a cargo, por escolaridad y por nacimiento de hijo, arts 67 y 74 del Estatuto), de naturaleza cuasi salarial e incompatibles con otras de la misma naturaleza, reconocidas en favor de los funcionarios, sus beneficiarios y los pensionistas y perceptores de asignaciones por invalidez.

**21.** Las medidas de protección social a que nos referimos son financiadas con las contribuciones de los funcionarios y las aportaciones de la propia UE con cargo al presupuesto comunitario, garantizando los Estados miembros colectivamente el pago de las pensiones según una escala de reparto (art. 83.1 Estatuto). Para la financiación del Régimen común de seguro médico, el Estatuto prevé que el afiliado sufrague un tercio de la contribución necesaria para asegurar la cobertura por enfermedad, con el límite del 2% de su sueldo base (art. 72), participando obligatoriamente hasta el tope del 0,1% de su sueldo base para la cobertura de los accidentes y enfermedades profesionales (art. 73). La financiación del régimen de pensiones requiere un esfuerzo mayor, contribuyendo los funcionarios con un tercio del coste de tal régimen, fijándose un porcentaje de contribución variable cada año<sup>32</sup> sobre el sueldo base del interesado y deduciéndose mensualmente la cuota de su retribución (art. 83.2).

**22.** Bajo el régimen común de seguro médico, los funcionarios de la Unión Europea (y sus familiares en determinadas condiciones) están protegidos frente al riesgo de enfermedad (art 72 del Estatuto), que no comprende directamente prestaciones de asistencia sanitaria<sup>33</sup> sino el reembolso por los gastos médicos ocasionados y sufragados por el interesado hasta el límite del 80%, porcentaje que se incrementa al 85% para determinadas prestaciones (consultas, intervenciones quirúrgicas, etc.) e incluso cubriendo totalmente el gasto en casos de enfermedad grave. Los empleados públicos en activo afiliados a ese Régimen también están protegidos contra los riesgos de accidente y enfermedades profesionales desde su incorporación al servicio, cubriendo determinados gastos médicos y teniendo derecho a las prestaciones derivadas en caso de muerte e incapacidad permanente total y parcial. Asimismo, el Estatuto prevé indemnizaciones por gastos de sepelio (art. 75) y la concesión en favor del funcionario de “donaciones, préstamos o anticipos” cuando se encuentre en situaciones particularmente difíciles como consecuencia de una enfermedad grave o prolongada, o debido a circunstancias familiares (art. 73). Y del mismo modo, el Anexo X contempla la existencia de un seguro de enfermedad complementario que cubra la diferencia entre los gastos realmente ocasionados y las prestaciones previstas en el art. 72 del Estatuto; la “prima” de su financiación será compartida por el afiliado y la propia institución (art. 24).

**23.** El régimen de pensiones contempla asignaciones por invalidez, pensiones de jubilación y pensiones de muerte y supervivencia (viudedad, orfandad), con desarrollo en el Anexo VIII del Estatuto.

<sup>31</sup> En este sentido, Conclusiones del Abogado General presentadas el 6 de diciembre de 2016, as. *Lobkowicz*, EU:C:2016:926.

<sup>32</sup> A partir del 1 de julio de 2013 se fija en un 10,9 %, según el Reglamento (UE) n° 1201/2014 del Consejo, de 7 de noviembre de 2014, por el que se adapta, con efectos a partir del 1 de julio de 2011, 1 de julio de 2012 y 1 de julio de 2013, el porcentaje de la contribución al régimen de pensiones de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea. Diario Oficial L 325, 8.11.2014, p.1.

<sup>33</sup> Este aspecto encuentra desarrollo en la reglamentación relativa a la cobertura de los riesgos de enfermedad de los funcionarios de las Comunidades Europeas, bajo el principio de libre elección de facultativo y centro sanitario. Vid al respecto J.A. FUENTETAJA PASTOR, *Función pública comunitaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pp.462 y ss.

El funcionario menor de 65 años que haya visto reducida su capacidad para ejercer las funciones correspondientes a un puesto de trabajo de su carrera conforme al criterio de la correspondiente comisión evaluadora<sup>34</sup>, tendrá derecho a una asignación económica equivalente al 70% del sueldo base, sin que pueda ser inferior a la renta mínima de subsistencia<sup>35</sup>, compatible con las indemnizaciones por incapacidad permanente total y parcial previstas en el Régimen común de seguro médico. En estas circunstancias, persiste la obligación de cotizar, que será a cargo exclusivo de la Institución cuando la invalidez tenga su origen en contingencias profesionales.

**24.** En términos generales y sin perjuicio de otras modalidades, la pensión de jubilación es reconocida al funcionario a partir de los 63 años (edad ordinaria) cuando ha completado al menos diez años de servicio, salvo en los casos de imposibilidad de reincorporación al servicio tras una excedencia forzosa o cese en interés del servicio. Rebasando los 60 años de edad, el derecho a la pensión de jubilación es independiente del tiempo de servicio cubierto por el funcionario, ocurriendo de la misma manera cuando aquel no ha podido ser reincorporado al servicio tras un período de excedencia forzosa, o si ha cesado por interés del servicio. La pensión se calcula sobre la base del número total de anualidades perfeccionadas por el funcionario, dando derecho cada año a una anualidad (con las precisiones que introduce el art. 3 del Anexo VIII del Estatuto) y cada mes completo a una doceava parte de anualidad. Su cuantía máxima asciende al 70% del último sueldo base correspondiente al último grado en el que haya estado clasificado el funcionario como mínimo durante tres años, estableciendo en todo caso el Estatuto el límite mínimo de la cuantía de la pensión de jubilación en el 4% de la renta mínima de subsistencia por año de servicio<sup>36</sup>.

**25.** El Estatuto del Funcionario de la UE contempla asimismo la pensión de muerte y supervivencia en las modalidades de viudedad y orfandad, con desarrollo pormenorizado en el capítulo 4 del Anexo VIII del Estatuto. La pensión de viudedad en beneficio del cónyuge supérstite del funcionario o antiguo funcionario cuyo matrimonio ha subsistido al menos un año<sup>37</sup>, equivale al 60% de la pensión de jubilación o de la asignación por invalidez a que tuviese o hubiera tenido derecho el funcionario en el momento de fallecer, al margen de requisitos de edad y períodos de servicio (art. 79). La cuantía de la pensión no puede ser inferior al 42% si el fallecimiento del funcionario fue debido a contingencia profesional o actos extraordinarios, ni inferior a la renta mínima de subsistencia ni al 35% del último sueldo base percibido por el funcionario si falleció durante el servicio activo, o en comisión de servicios, o en situaciones de excedencia voluntaria, forzosa o por servicio militar. El tope máximo de la pensión de viudedad lo constituye en cualquier caso la cuantía de la pensión de jubilación a la que hubiera tenido derecho el antiguo funcionario a la edad de 63 años. En términos generales, y sin perjuicio de otras situaciones contempladas en el mencionado Anexo VIII, la ausencia de cónyuge beneficiario de una pensión de viudedad deja expedita la vía a la pensión de orfandad en favor de los hijos a cargo del funcionario, del mismo modo que si el cónyuge beneficiario de aquella contrajera nuevas nupcias perdiendo, en consecuencia, su derecho (artículo 80)<sup>38</sup>.

<sup>34</sup> Vid al respecto I.A. RODRÍGUEZ CARDO, “Las fronteras de los reglamentos de coordinación de sistemas de Seguridad Social: la especial situación de los funcionarios de la UE”, en C. SÁNCHEZ-RODAS NAVARRO (Coord.), *El Reglamento Comunitario 1408/71, Nuevas cuestiones, viejos problemas*, Laborum, 2008, p.145.

<sup>35</sup> El art. 6 del Anexo VIII del Estatuto de los Funcionarios de la UE señala la pensión mínima de subsistencia tomada en consideración para el cálculo de las prestaciones.

<sup>36</sup> Para mayor detalle en el tratamiento del tema, consultar I.A. RODRÍGUEZ CARDO, “Las fronteras de los reglamentos de coordinación de sistemas de Seguridad Social...” op. cit., pp. 147 y ss, y .A. FUENTETAJA PASTOR, *Función pública comunitaria*, op. cit, pp. 480 y ss.

<sup>37</sup> Algunas excepciones a esta regla general son contempladas por el art. 17, párrafo segundo del Capítulo 4 del Anexo VIII del Estatuto.

<sup>38</sup> La cuantía de la pensión de orfandad para el primer huérfano se fija en ocho décimas partes de la pensión de supervivencia a que hubiera tenido derecho el cónyuge viudo del funcionario o antiguo funcionario, titular de la pensión de jubilación o invalidez, aumentando por cada hijo a cargo a partir del segundo en una cuantía igual al doble de la asignación por hijos a cargo, adicionando en su caso una asignación por escolaridad (prevista en el art. 3 del Anexo VII del Estatuto). La cuantía resultante de sumar a la pensión las asignaciones, se repartirá a partes iguales entre los huérfanos con derecho a la misma. La pensión no podrá ser inferior a la pensión mínima de subsistencia (art. 21 del Anexo VIII del Estatuto).

## 5. Coordinación bilateral del régimen de pensiones de los funcionarios de la UE y del Estado miembro

26. Es posible que el funcionario de la UE realizara otras actividades con anterioridad o posterioridad a su condición de empleado al servicio de una institución de la UE, por las que quedara sujeto a uno o varios regímenes nacionales de seguridad social. Para garantizar la adquisición y el mantenimiento de sus derechos de seguridad social, en materia de pensiones, es preciso articular reglas de coordinación ad hoc, una vez que ha sido descartada, por razones obvias, la aplicación del Reglamento de coordinación, cuyo campo de aplicación no integraba a este colectivo.

27. Conviene referir otras reglas de coordinación de carácter bilateral entabladas entre el régimen de pensiones del funcionario comunitario y el previsto, en su caso, por el Estado miembro correspondiente, cuando el interesado hubiera desarrollado otras actividades profesionales al margen de la funcionarial en el seno de la Administración comunitaria. El objeto perseguido en este caso consiste en remover los obstáculos que las normativas de seguridad social pueden oponer a la libre circulación de quienes prestan servicios en las instituciones de la UE<sup>39</sup>, siendo obligación de los Estados miembros hacer posible la transferencia al régimen de pensiones de la Unión de los derechos a pensión adquiridos por los funcionarios comunitarios en virtud de actividades llevadas a cabo con anterioridad<sup>40</sup>. El mecanismo de coordinación igualmente se concibe para facilitar el paso a la Administración comunitaria de empleados en el sector público o privado nacional, garantizando a la UE “las mejores posibilidades de selección de personal cualificado, dotado ya de una adecuada experiencia profesional”<sup>41</sup>.

28. Se considera que la negativa o resistencia de un Estado miembro a adoptar las medidas necesarias para permitir la transferencia de los derechos de pensión adquiridos en el régimen nacional hacia el régimen comunitario de pensiones, tendría efectos disuasorios y desalentadores sobre quienes aspiran a prestar servicios para la Administración comunitaria, además de entorpecer y dificultar la selección de personal por parte de las instituciones de la UE. Ocurriría de la misma manera si el Estado miembro se opusiera a computar los períodos de empleo bajo el régimen comunitario de pensiones, cuando se dispone a reconocer el derecho a una pensión de jubilación anticipada en virtud del régimen nacional<sup>42</sup>. Comportamientos de este tipo son censurables y contrarios al principio de cooperación leal que vincula a los Estados miembros y la Unión, en virtud del cual deberán respetarse y asistirse mutuamente en el cumplimiento de las misiones derivadas del Tratado (art. 4.3 TUE). Resultaría inadmisibles, como señala el TJUE, que los trabajadores migrantes que ejercen la libre circulación llegaran a perder determinados beneficios de seguridad social que les garantiza la legislación de un solo Estado miembro, en especial cuando esos beneficios representan la contrapartida de las cotizaciones que han aportado<sup>43</sup>.

<sup>39</sup> Un ejemplo de normativa nacional que obstaculiza el derecho a la libre circulación de los trabajadores migrantes puede ser la Ley chipriota sobre pensiones de 1997 que fue objeto de un recurso de incumplimiento formulado por la Comisión contra el mencionado Estado miembro, fundamentalmente por entender que era una violación del derecho a la libre circulación de los trabajadores que prevé el art. 45 TFUE. Conforme a dicha Ley, el funcionario menor de 45 años que renuncia a su empleo en la función pública de Chipre para ejercer una actividad profesional en otro Estado miembro o como funcionario al servicio de una institución de la UE o de otra organización internacional, percibe únicamente una cantidad a tanto alzado y pierde sus futuros derechos a pensión. En cambio, conserva tales derechos el funcionario chipriota que permanece en su país, o que abandona su empleo para ejercer determinadas funciones públicas en ese mismo Estado o para prestar servicios en un organismo de Derecho público chipriota. En tales circunstancias, el ejercicio de la libre circulación priva a los trabajadores migrantes –funcionarios de la UE incluidos- de la posibilidad de beneficiarse de la acumulación de todos los períodos de seguro y no garantiza la unidad de carrera del trabajador en materia de seguridad social. Para los trabajadores que no han alcanzado la edad de 45 años, trasladarse a otro país comunitario para trabajar o para acceder a la función pública de la UE supondría perder el derecho a la pensión de jubilación según la normativa chipriota; lo que no ocurriría en caso de rechazar ese empleo y permanecer en su propio Estado. STJUE 21 enero 2016, *Comisión Europea c. República de Chipre*, C-515/14. EU:C:2016:30

<sup>40</sup> En este sentido, STJUE de 5 diciembre 2013, *Časta*, C-166/12. EU:C:2013:792.

<sup>41</sup> STJUE de 16 de diciembre de 2004, *My*, C-293/03, EU:C:2004:821.

<sup>42</sup> STJUE de 16 de diciembre de 2004, *My*, C-293/03, EU:C:2004:821.

<sup>43</sup> Sentencia del TJUE de 30 junio 2011, asunto *Silva Martins*, C-388/09. EU:C:2011:439.

**29.** Pieza clave en esta materia lo constituye el art. 11 del Anexo VIII del Estatuto, cuyo propósito consiste en garantizar a los funcionarios al servicio de la Administración de la UE la transferencia de los derechos de pensión de jubilación que hubieran adquirido bajo el Régimen de pensiones de los funcionarios comunitarios, o en virtud de regímenes nacionales.

Son dos las situaciones posibles: primera, cesa el funcionario de la UE en su funciones para entrar al servicio de una administración o de una organización nacional o internacional que hubiera celebrado un acuerdo con la UE, o bien para ejercer una actividad por cuenta propia o ajena en virtud de la que adquieran derechos a pensión en un régimen cuyas entidades gestoras hayan celebrado un acuerdo con la UE. En este caso, el funcionario tiene derecho a transferir el equivalente actuarial, actualizado en la fecha de transferencia efectiva, de sus derechos a pensión de jubilación adquiridos en la UE a la caja de pensiones de esa administración u organización, o de la que adquiera sus derechos a pensión de jubilación en virtud de la actividad por cuenta propia o ajena (art. 11.1).

Y segunda, la situación inversa: el interesado entra al servicio de la UE una vez que ha cesado en el servicio de una administración o de una organización nacional o internacional, o después de haber ejercido una actividad por cuenta propia o ajena. Entre el momento de su nombramiento funcional definitivo y el momento en que cause derecho a pensión de jubilación (de acuerdo con el art. 77 del Estatuto), el funcionario puede hacer transferir a la UE el capital, actualizado en la fecha de transferencia efectiva, correspondiente a los derechos de pensión que haya adquirido por aquellas actividades (art. 11.2)<sup>44</sup>.

**30.** Como alternativa a este *método del equivalente actuarial*<sup>45</sup>, el Reglamento 259/68 contemplaba el *método de la cantidad global de rescate*, por el que ésta se obtenía sumando las cotizaciones abonadas por el asegurado conjuntamente, en su caso, con las satisfechas por su empleador, pudiendo añadirse intereses a esas contribuciones. Este sistema, que tanta litigiosidad había provocado al permitir que el Estado miembro eligiera el método –que en determinados casos resultaba ser el menos favorable a los intereses del funcionario<sup>46</sup>–, fue suprimido de la redacción del art. 11.2 con la modificación del Estatuto de los Funcionarios de la UE llevada a cabo por el Reglamento (CEE, Euratom, CECA) nº 723/2004, de 22 marzo 2004<sup>47</sup>.

**31.** En suma, el mecanismo de coordinación bilateral exigirá dos actuaciones diferentes y sucesivas: una, a cargo del organismo competente en la gestión del régimen de pensiones del Estado

---

<sup>44</sup> Esta previsión no es extensible a instituciones u órganos que no pertenecen a la UE, por ejemplo la organización internacional creada mediante el Convenio sobre Concesión de Patentes Europeas (OEP, Múnich 1973) que dispone de un régimen de pensiones propio y separado de los regímenes de pensiones de los Estados miembros y del régimen de pensiones de la Unión. Como ha señalado el TJUE con referencia a los funcionarios de esta organización que con anterioridad hubieran estado sujetos a un régimen de pensiones de un Estado miembro, “no se desprende (del art. 45 interpretado a la luz del art. 48 TFUE) que los Estados miembros estén obligados a otorgar a los funcionarios de organizaciones internacionales como la OEP la facultad de transferir al régimen de pensiones de dichas organizaciones el capital correspondiente a los derechos a pensión previamente adquiridos” cuando entre el Estado afectado y esa organización no exista un acuerdo que contemple esa transferencia. STJUE 4 julio 2013, *Gardella*, C-233/12, EU:C:2013:449.

<sup>45</sup> El *método del equivalente actuarial* sirve para calcular el capital actual correspondiente a una prestación de pensión futura e incierta, a cuyo importe se aplica un coeficiente reductor en razón del carácter anticipado del pago así como otro coeficiente de reducción proporcional al riesgo de fallecimiento del beneficiario antes de la fecha de vencimiento, que será determinado en función de la edad del asegurado y de las tasas de mortalidad, factores que se calculan sobre la base del tiempo transcurrido entre la fecha de adjudicación del equivalente actuarial y de la concesión de la pensión. STJUE de 18 marzo 1982, *Bodson*, C-212/81 EU:C:1982:103; STJUE de 5 diciembre 2013, *Časta*, C-166/12. EU:C:2013:792.

<sup>46</sup> Se ha planteado la adecuación al Derecho comunitario de ciertos sistemas nacionales, como el de la República Checa, bajo los cuales el cálculo del capital correspondiente a los derechos de pensión adquiridos anteriormente por el funcionario conduce a fijar cantidades que no alcanzan siquiera la mitad de las cotizaciones satisfechas al régimen nacional de pensiones por el interesado y su antiguo empleador. Como ha señalado el TJUE, el hecho de que el método de cálculo aplicado conlleve a transferir una suma cuyo importe no alcanza siquiera las cotizaciones satisfechas por el funcionario y su anterior empleador, no constituye en sí mismo un indicio de que se trata de un obstáculo a la libre circulación de los funcionarios comunitarios. Tan solo cuando las modalidades de cálculo de ese capital se separen de forma apreciable de la naturaleza, principios y reglas del sistema de pensiones nacional, perjudicando o beneficiando al funcionario, podrá concluirse que aquel sistema de cálculo de ese capital obstaculiza la libre circulación de los trabajadores que consagra el art. 45 del TFUE. STJUE de 5 diciembre 2013, *Časta*, C-166/12. EU:C:2013:792.

<sup>47</sup> DOUE L 124, 27.4.2004, pp.1-118.

miembro al que estuviera afiliado el interesado con anterioridad a su ingreso al servicio de la UE, que, aplicando la normativa nacional, fijará el capital correspondiente a los derechos a pensión adquiridos, garantizando, en cualquier caso, que la cantidad a transferir corresponda materialmente a los derechos de pensión adquiridos<sup>48</sup>. La otra actuación, ejecutada por la institución comunitaria para la que prestase servicios el funcionario, consistirá en convertir aquel capital en anualidades que computarán a efectos de su propio sistema de pensiones<sup>49</sup>.

## 6. Régimen impositivo aplicable a los funcionarios de la UE

32. Para completar la peculiar panorámica jurídica de los funcionarios empleados en la Administración de la UE es preciso referir algunas reglas de carácter impositivo que contribuyen igualmente a perfilar la singularidad jurídica de estos trabajadores. El Protocolo sobre privilegios e inmunidades de la UE establece que los funcionarios de la Unión “estarán sujetos, en beneficio de esta última, a un impuesto sobre los sueldos, salarios y emolumentos abonados por ella” (art. 12, párrafo primero), precepto que tiene desarrollo en el Reglamento (CEE, EURATOM, CECA) n° 260/68 del Consejo, por el que se fijan las condiciones y el procedimiento de aplicación del impuesto establecido en beneficio de la Unión<sup>50</sup>, quedando sujetos al impuesto las personas sometidas al Estatuto de los funcionarios, con mención expresa a los beneficiarios de pensiones de jubilación, muerte y supervivencia y de asignaciones por invalidez pagadas por la UE.

33. Los rendimientos del trabajo de dichos funcionarios son gravados fiscalmente por la propia UE, sometidos a un impuesto uniforme y a una contribución temporal, ambos establecidos por la Unión en el ejercicio de su potestad tributaria<sup>51</sup>. Los impuestos comunitarios así obtenidos redundan en beneficio del Estado de residencia del funcionario como miembro de la Unión Europea, por lo que no cabría establecer diferencias entre la situación del funcionario y su familia y el trabajador migrante ordinario cuyos ingresos están sujetos a la fiscalidad del país en que reside<sup>52</sup>.

Como consecuencia de lo anterior, los funcionarios de la Unión están “exentos de los impuestos nacionales sobre los sueldos, salarios y emolumentos abonados por la Unión (art. 12, párrafo segundo del Protocolo), lo que se justifica en el propósito de establecer una igualdad de trato entre los funcionarios cualquiera que sea su nacionalidad, evitando diferencias que provocaría el sometimiento, en su lugar, a los impuestos nacionales. Además, al no afectar la fiscalidad nacional a las retribuciones obtenidas por este personal, se está favoreciendo el ejercicio independiente de las funciones propias de su cargo y, en suma, el buen funcionamiento de la Administración comunitaria.

34. El funcionario de la UE tiene normalmente la obligación de residir en la localidad de su destino (art. 20 del Estatuto), que puede estar ubicada en el territorio de un Estado miembro diferente a aquel en el que tenía su domicilio fiscal al tiempo de ocupar su cargo. A efectos de los impuestos sobre la renta y el patrimonio, y el impuesto de sucesiones, la competencia fiscal la ejerce el país donde el funcionario mantiene el domicilio fiscal (art. 13 del Protocolo), siempre que se trate de un Estado miembro. Incluso los bienes muebles que pertenecen al funcionario y se encuentren en el país de residencia del mismo, estarán exentos del impuesto de sucesiones aplicable en este país, considerándose como si se hallaran en el Estado del domicilio fiscal.

<sup>48</sup> STJUE de 5 diciembre 2013, *Časta*, C-166/12. EU:C:2013:792.

<sup>49</sup> Como señala I.A. RODRÍGUEZ CARDO, “Las fronteras de los reglamentos de coordinación de sistemas de Seguridad Social...”, op. cit, p. 157: “No se transfieren las cantidades efectivamente cotizadas al régimen correspondiente sino la cuantía de la pensión que correspondería si el hecho causante se produjera en el momento de la transferencia”.

<sup>50</sup> DOUE L 56, 4.3.1968, pp. 8-10.

<sup>51</sup> Vid. A. FUENTETAJA PASTOR, *Función pública comunitaria*, op. cit, p. 448.

<sup>52</sup> En este sentido, STJUE, 13 julio 1983, *Forcheri*, 152/85, EU:C:1983:205.

### III. Seguridad social

#### 1. La dimensión terminológica de la seguridad social

35. Un tema confuso, entendemos a nivel europeo, sería precisar el contenido y alcance de la clásica expresión “seguridad social” frente o considerando el tenor de otros conceptos igualmente incardinados en la política social que pudieran resultar análogos, como “protección social” y “asistencia social”. Con frecuencia se habla de seguridad social en relación con un sistema tradicional de protección del ciudadano trabajador y, excepcionalmente, no trabajador. Y junto a esa cobertura social, la extensión o intensificación de la demanda social alcanza otros ámbitos que no responden estrictamente a un estado de necesidad, pero comportan evidentemente un mejoramiento del “bienestar social”, concepto igualmente elástico<sup>53</sup>. La seguridad social-protección social cambia y evoluciona modificando la tradicional idea del “riesgo” o “estado de necesidad”, articulando ayudas y prestaciones sociales sui generis a medida que surgen nuevas necesidades sociales de diferente signo a las clásicas. Este ensanchamiento protector del ciudadano y de su entorno familiar ha revelado la insuficiencia de los recursos tradicionales para su financiación aportados directamente por los trabajadores, viéndose los poderes públicos obligados a contribuir al sostenimiento de aquellas cargas vía impuestos directos o finalistas; en todo caso, con cargo a los presupuestos generales.

36. Pese a las diferencias existentes entre los sistemas de seguridad social de los países miembros, e igualmente con respecto al específico de los funcionarios comunitarios, parece subsistir, en general, una seguridad social con tintes tradicionales<sup>54</sup> que responde a un “ideal de cobertura” histórico<sup>55</sup>, alcanzando a cubrir las ramas que menciona el art. 3.1 del Reglamento 883/2004 (enfermedad, maternidad y paternidad asimiladas, invalidez, vejez, supervivencia, prestaciones de accidentes laborales y de enfermedad profesional, desempleo, prejubilación y prestaciones familiares), cobertura financiada predominantemente con las aportaciones de trabajadores y empresarios, y puntualmente por el Estado. Junto a esa seguridad social convive la asistencia social y otra suerte de ayudas, acciones o prestaciones que no responden necesariamente a un estado de necesidad ni a un riesgo, pero que evidentemente comportan un mejoramiento o una seguridad en el acontecer de la sociedad.

37. El Reglamento 883/2004 no ofrece una noción de seguridad social ni contiene definiciones de todas las posibles prestaciones comprendidas en su ámbito de aplicación. El TJUE suple esta carencia llevando a cabo una interpretación extensiva de lo que puede calificarse como prestación de seguridad social en el ámbito del Reglamento de coordinación, prescindiendo de cómo defina o considere el Estado miembro esa prestación conforme a su legislación nacional. En este sentido y reconducido al ámbito del Derecho comunitario, el Tribunal de Justicia, rotundo, precisa que la naturaleza real de cada prestación se determina conforme al Derecho comunitario, siendo irrelevante lo que al respecto indique cualquier ordenamiento jurídico nacional<sup>56</sup>.

---

<sup>53</sup> Señalan M. ALONSO OLEA Y J. L. TORTUERO PLAZA que “las exigencias de *bienestar social* son múltiples y la seguridad social sólo una de sus parcelas”. Citando a las Naciones Unidas, los autores ofrecen una noción de bienestar social como “actividad organizada que se propone ayudar a una mutua adaptación de los individuos y de su entorno social...; resolver los problemas de adaptación de individuos, grupos y comunidades a un modelo cambiante de sociedad mediante la acción coooperadora para mejorar las condiciones económicas y sociales”. *Instituciones de Seguridad Social*, duodécima edición, Civitas, Madrid, 1990, p.21.

<sup>54</sup> En gran medida, el contenido material de la seguridad social se ha sido determinado, directa o indirectamente por el Derecho internacional, produciendo una uniformidad sensible en la extensión, calidad, modalidades y condiciones de acceso a sus prestaciones. Se da una notable coincidencia universal en la escala de valores sociales atendidos por los sistemas protectores, explicada por la común inspiración en los modelos de Bismarck y Beveridge. B. GONZALO GONZÁLEZ, *Introducción al Derecho internacional español de seguridad social*, col. Estudios, CES, Madrid, 1995, pp. 18-20.

<sup>55</sup> El ideal de cobertura, propio de cada periodo histórico, supone la protección frente a un conjunto de riesgos sociales y su afianzamiento y perfeccionamiento, no obstante la ampliación de la cobertura hacia nuevos riesgos que demande la realidad social. M. ALONSO OLEA Y J. L. TORTUERO PLAZA., *Instituciones de Seguridad Social*, op. cit, p. 19.

<sup>56</sup> , STJUE de 31 de marzo de 1977, *Fossi*, 79/76, EU:C:1977:59; sentencia de 6 de julio de 1978, *Guillard*, 9/78, EU:C:1978:152; STJUE de 12 de julio de 1979, *Toia*, 237/78, EU:C:1979:197.

38. En función de la naturaleza de la prestación, los requisitos para su concesión y, lo más importante, la vinculación de la misma a alguna de las ramas o coberturas citadas en el art. 3.1 del Reglamento de coordinación, el TJUE determina qué prestaciones de los sistemas nacionales son en efecto de seguridad social, normalmente por contraprestación a las de asistencia social. De este modo y a título de ejemplo, “unas prestaciones que se conceden automáticamente a las familias que responden a ciertos criterios objetivos relativos, en particular, al número de sus miembros, sus ingresos y sus recursos patrimoniales, al margen de cualquier apreciación individual y discrecional de las necesidades personales, y que están destinadas a compensar las cargas familiares, deben tener la consideración de prestaciones de la seguridad social”<sup>57</sup>, en particular, prestaciones familiares.

39. Debe subrayarse que en la apreciación llevada a cabo por el TJUE resulta irrelevante el modo de financiación de las prestaciones, sea a través de cotizaciones, o vía impositiva, incluso continuando el pago del salario en supuestos de enfermedad<sup>58</sup>, considerando en particular que “la circunstancia de que la concesión de una prestación no esté sujeta a ninguna obligación de cotizar carece de importancia, habida cuenta que la calificación de una prestación como prestación de seguridad social (cubierta por el Reglamento de coordinación) no depende del modo de su financiación”<sup>59</sup>. La inclusión de prestaciones no contributivas en el ámbito de aplicación del Reglamento es prueba de ello, pudiendo surgir problemas a la hora de descartar prestaciones de asistencia social.

## 2. Seguridad social y asistencia social

40. Históricamente, la asistencia social era considerada una técnica enmarcable en el ámbito más amplio de la seguridad social, que pretendía la eliminación de la necesidad cuando el ciudadano con sus propios medios no podía subvenir frente a las circunstancias que le acaecían<sup>60</sup>. La insuficiencia de recursos en el asistido, la atención de las necesidades básicas (no ya la mera indigencia), su carácter residual y complementario, la gratuidad de las prestaciones y la financiación con cargo a los presupuestos generales del Estado, eran los rasgos caracterizadores de esta medida de protección social a la que podían acceder, en principio, todo tipo de personas y no sólo las que hubieran desarrollado una actividad profesional<sup>61</sup>.

<sup>57</sup> En la STJUE de 14 junio 2016, *Comisión Europea c. Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte* 308/14, EU:C:2016:436, se planteaba la calificación de los “complementos familiares” y el “crédito fiscal” de la legislación británica, resolviendo el TJUE que se trataba de prestaciones de seguridad social. El derecho a los complementos familiares se otorga a personas con al menos un hijo a su cargo, constituyendo una prestación social destinada, en particular, a compensar en parte los gastos por hijo(s) a su cargo. En principio, se trata de una prestación universal que se concede a quien la solicite, fijándose no obstante, el reembolso en el marco del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, de una cantidad de un importe equivalente, como máximo, a la prestación percibida en caso de personas con ingresos elevados. El “crédito fiscal” es una prestación en metálico que se abona a toda persona que tenga uno o varios hijos a cargo, cuya cuantía varía en función de la renta familiar y del número de hijos a cargo, así como de otros factores relacionados con la situación individual de la familia de que se trate. A pesar de su denominación, el crédito fiscal por hijo a cargo corresponde a una cantidad que la Administración competente abona periódicamente a los beneficiarios y que parece estar relacionada con su condición de contribuyentes. Esta prestación vino a sustituir a una serie de prestaciones complementarias que se abonaban a los solicitantes de diversos subsidios de manutención, que se encontraban vinculados a los ingresos y que eran percibidos en concepto de hijos a su cargo, y cuyo objetivo general era reducir la pobreza infantil.

<sup>58</sup> En la STJUE de 13 julio 1989, *Rinner-Kühn*, 171/88, EU:C:1989:328, el TJUE calificó la cantidad abonada por el empresario al trabajador en caso de enfermedad como “retribución”, concepto comunitario sumamente extenso que incluye cualquier abono del empresario al trabajador en virtud de la relación laboral. Señalaba el Tribunal de Justicia que esta consideración no impide que las prestaciones abonadas por el empresario por enfermedad constituyan, al mismo tiempo, prestaciones de enfermedad en el sentido del Reglamento de coordinación de normativas nacionales en seguridad social; ratificaba de este modo que la calificación de un subsidio como prestación de seguridad social cubierta por el Reglamento no depende del modo de su financiación. STJUE de 3 junio 1992, *Paletta*, C-45/90, EU:C:1992:236.

<sup>59</sup> STJUE de 16 julio 1992, *Hughes*, C-78/91, EU:C:1992:118.

<sup>60</sup> R. MARTÍN MATEO, “Sobre el concepto de asistencia social”, en AA.VV., *Problemas Fundamentales de Beneficencia y Asistencia Social*, Ministerio de Gobernación, colección Estudios 10, Madrid, 1967, p. 66.

<sup>61</sup> R. MARTÍN MATEO “Sobre el concepto de asistencia social”, op. cit., pp. 64 y 65; G. RUBIO NOMBELA, “Caridad, beneficencia y asistencia social”, *Problemas Fundamentales de Beneficencia y Asistencia Social*, AA.VV., Ministerio de Gobernación, colección Estudios 10, Madrid, 1967. K. J. BIEBACK, *La Discrimination Indirecte Fondée Sur le Sexe dans le Droit Social des Etats Membres des CE au Regard de la Directive (CE) 79/7*, Comisión Europea, Febrero 1996, p. 20.

41. Aunque la asistencia social ha experimentado un proceso de evolución no ajeno a la progresiva extensión del ámbito de la seguridad social<sup>62</sup>, aún puede resultar difícil en la actualidad establecer una clara distinción entre ambas nociones, que participan de rasgos comunes, incluso interrelacionando sus funciones<sup>63</sup>. Existe en el Derecho de la UE una noción de “asistencia social” de creación jurisprudencial, de contenido y alcance comunitarios, dependiente de los elementos constitutivos de la prestación en sí misma y de la finalidad que persigue, en todo caso independiente de la valoración que hicieran los Estados miembros<sup>64</sup>.

42. Para incardinar una prestación en el ámbito de la seguridad social o de la asistencia social resulta irrelevante si es de naturaleza contributiva o no contributiva, o de la entidad encargada de su reconocimiento y gestión. El criterio más seguro para llevar a efecto esa asignación es la posición que ocupa el solicitante de la prestación conforme a la legislación del Estado miembro que resulte aplicable: si existe una categoría de personas normativamente predeterminada cuyo derecho subjetivo a la prestación deriva de su condición de afiliado al sistema de seguridad social, estamos ante una prestación típica de seguridad social. Pero si la cobertura de la situación de necesidad depende de la comprobación individualizada y discrecional del riesgo protegido, la prestación sería de asistencia social<sup>65</sup>.

No obstante este criterio, que actúa de línea divisoria entre la seguridad social y la asistencia social, hay prestaciones en las legislaciones nacionales que simultáneamente pueden pertenecer a ambas esferas de protección. La semejanza con la asistencia social se evidencia “en la medida en que la necesidad constituye un criterio esencial de aplicación y las condiciones de concesión prescinden de cualquier requisito relativo a la acumulación de períodos de actividad profesional o de cotización (...) Por otras características se aproximan a la seguridad social, en la medida que no hay poder discrecional en el procedimiento por el cual se conceden (...) y porque confieren a sus beneficiarios una posición jurídicamente definida”<sup>66</sup>.

43. Las “prestaciones especiales en metálico no contributivas” del art. 70 del Reglamento 883/2004, listadas en el Anexo X de la propia norma<sup>67</sup>, presentan una naturaleza híbrida en el sentido expuesto, con proyección en su alcance personal, objetivos y condiciones de concesión. La cualidad asistencial se aprecia en la garantía de unos ingresos mínimos de subsistencia conforme al nivel económico social del país miembro de que se trate, en tanto que el carácter de seguridad social deriva de actuar como complemento o en sustitución de los riesgos cubiertos por las ramas de seguridad social que componen el campo de aplicación material del propio Reglamento. El reconocimiento y la concesión de la prestación no dependen de contribuciones o cotizaciones previas del beneficiario, procediendo la financiación de los presupuestos generales de cada país, elemento –la financiación– que difícilmente puede ser esgrimido para delimitar la naturaleza de la prestación.

<sup>62</sup> Un estudio interesante sobre los orígenes de los términos “seguridad social” y “asistencia social”, la diferente consideración de la asistencia social en el entorno internacional e interno de cada país y, en general, el debate doctrinal en torno a ambas nociones, se encuentra en C. SÁNCHEZ-RODAS NAVARRO, *La Aplicación del Derecho Comunitario a las Prestaciones Especiales No Contributiva*, Comares. Granada. 1997, pp. 104 y ss.

<sup>63</sup> La doctrina científica ha tratado de deslindar ambas nociones. Véase al respecto: M. RODRIGUEZ PIÑERO, *La Seguridad Social de los Trabajadores Migrantes en las Comunidades Europeas*, IELSS, Madrid, 1981; T. PÉREZ DEL RÍO, “El Concepto de Prestaciones de Asistencia Social establecido por la Corte de las Comunidades Europeas y la Normativa Española”, *Revista Andaluza de Trabajo y Bienestar Social, Junta de Andalucía*, n° 7/1986, pp. 77 y ss.; R. M. ALARCÓN CARACUEL, “La integración de los servicios sociales y la asistencia social en la seguridad social”, *Revista Andaluza de Trabajo y Bienestar Social, Junta de Andalucía* n° 7/1986, pp. 9 y ss.; C. SÁNCHEZ-RODAS NAVARRO, “Las Prestaciones No Contributivas y el Reglamento 883/2004”, *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*, n° 64, 2006, p. 116.

<sup>64</sup> STJUE de 16 julio 1992, *Hughes*, C-78/91, EU:C:1992:118.

<sup>65</sup> STJUE de 22 junio 1972, *Frilli*, 1/72, EU:C:1972:56.

<sup>66</sup> Reglamento (CEE) n° 1247/92, por el que se modifica el Reglamento (CEE) n° 1408/71.

<sup>67</sup> Fuera de la relación del Anexo X, que constituye un *numerus clausus*, no hay prestaciones que tengan esta consideración. C. SÁNCHEZ-RODAS NAVARRO, “Las Prestaciones No Contributivas y el Reglamento 883/2004”, op. cit., p. 124.

44. Los sistemas de protección social tienden en la actualidad a su universalización, es decir, a la atención globalizada de todos los ciudadanos y la financiación pública progresiva a través de los presupuestos generales, vertiendo o creando nuevas dificultades en el intento de deslindar ambos conceptos: seguridad social y asistencia social, posiblemente favoreciendo la mencionada interpretación extensiva de la seguridad social llevada a cabo por el TJUE.

### 3. Prestaciones por vía tributaria vs prestaciones de seguridad social

45. El derecho tributario de muchos Estados miembros contempla ventajas impositivas vinculadas a razones o fines de carácter social; cabe citar, por antonomasia, las deducciones fiscales por hijos a cargo o por gastos médicos de carácter extraordinario, ventajas fiscales asociadas a la tercera edad o al riesgo de dependencia, incluso subsidios libres de impuestos, entre otros.

Existen prestaciones y ayudas en el ámbito de las normas tributarias que proporcionan protección frente a riesgos tradicionales de la seguridad social, siendo su objeto compensar la pérdida o reducción de ingresos o costes extraordinarios que experimenta el ciudadano cuando se materializa una contingencia. Las prestaciones de origen tributario son menos visibles que las de seguridad social y como regla general no pertenecen directamente al área de la política social, por lo que como tales no tienen la consideración de seguridad social. Ejemplos de estas prestaciones tributarias en los Estados miembros son las cantidades deducibles del impuesto sobre la renta (a veces con criterio progresivo) por diferentes motivos: tenencia de hijos a cargo, familias con bajos ingresos, o con hijos con discapacidad, familias numerosas, familias monoparentales...

46. En muchos países de la UE las prestaciones sociales tributarias están asociadas a los riesgos que típicamente protege la seguridad social: riesgo de enfermedad (en caso de una carga financiera extraordinaria debido a la enfermedad o al coste farmacéutico), vejez (debido a los bajos ingresos de los pensionistas), discapacidad, a los riesgos profesionales, por fallecimiento, desempleo, dependencia a largo plazo (por contratar a un cuidador), e incluso esas prestaciones de carácter tributario se garantizan a quienes tienen bajos ingresos salariales. En otros países miembros, algunas prestaciones de seguridad social (como de desempleo) o las primas de los seguros de vida, seguros médicos o seguros privados de salud, están exentas de tributación o tienen un tratamiento más favorable. Estas medidas constituyen una forma de prestación social tributaria.

47. Como regla, en cuanto forman parte del sistema fiscal, las prestaciones sociales tributarias no pueden considerarse sujetas al Reglamento de coordinación de seguridad social; aunque no es vinculante para el TJUE el hecho de que la prestación forme parte del Derecho Tributario nacional, resultando determinante para el órgano judicial entrar a valorar sus elementos constitutivos y finalistas para verificar si, en su lugar y desde la óptica comunitaria, se trata de una prestación de seguridad social sujeta al Reglamento 883/2004<sup>68</sup>. Las prestaciones familiares reguladas por la norma tributaria son una excepción<sup>69</sup>; como ejemplo, en un supuesto relativo a unas prestaciones por hijo a cargo, el TJUE declaró que “el hecho de que una contribución pública al presupuesto familiar adopte la forma de una prestación en metálico pagada con arreglo al Derecho tributario nacional y de que la prestación por hijo a cargo tenga su origen en una desgravación fiscal por hijo, no pone en entredicho la calificación como *prestación familiar* de esa prestación” careciendo de importancia el mecanismo jurídico al que recurra el Estado miembro para aplicar la prestación<sup>70</sup>.

<sup>68</sup> STJUE de 24 octubre 2013, *Lachheb*, C-177/12. EU:C:2013:689.

<sup>69</sup> B. SPIEGEL, G. STRBAN, K. DAXKOBLE, A. P. VAN DER MEI *The relationship between social security coordination and taxation law*. Brussels, Fressco, 2014, pp. 17-18.

<sup>70</sup> STJUE de 24 octubre 2013, *Lachheb*, C-177/12. EU:C:2013:689.

## IV. Fuentes financieras de la seguridad social

### 1. El asunto Lobkowicz

48. De manera indirecta, el asunto Lobkowicz refiere unas prestaciones presuntamente integradas en la seguridad social francesa financiadas mediante impuestos, que gravan el rendimiento patrimonial de las personas con domicilio fiscal en Francia. Aunque no se cuestiona su naturaleza, ni se aportan datos suficientes para hacerlo o fijar su alcance en el Derecho francés, al parecer es clara la vinculación de esas prestaciones a ciertos riegos previstos en el ámbito del Reglamento nº 883/2004, en particular las prestaciones de vejez, supervivencia y enfermedad, y las prestaciones familiares, lo que conduce al TJUE a calificarlas como prestaciones de seguridad social<sup>71</sup>, probablemente homologando e integrando aquellas prestaciones en el concepto más amplio de protección social. De nuevo, la financiación de las prestaciones es un aspecto subsidiario para identificar su naturaleza, aunque en este caso va a adquirir especial protagonismo.

49. En el supuesto planteado, el Sr. Lobkowicz, de nacionalidad francesa y con domicilio fiscal en este país, prestó servicios como funcionario para la Comisión europea desde 1979 hasta su jubilación en enero de 2016. Siguiendo el tenor literal de la sentencia comentada, percibe rendimientos inmobiliarios que durante cuatro ejercicios económicos fueron sometidos a unas contribuciones y exenciones fijadas conforme a la normativa nacional tributaria, en concreto, para atender, según consta, la denominada *contribución social generalizada (CSG)*, el *gravamen social* y dos *contribuciones adicionales*.

50. Conforme al Código de seguridad social francés, la CSG es exigida a las personas con domicilio fiscal en Francia, en favor de la Caja nacional de prestaciones familiares, del Fondo de solidaridad para la vejez y de los regímenes obligatorios de seguro de enfermedad. La CSG grava los rendimientos patrimoniales, incluidos los inmobiliarios, constituyendo su base imponible el importe neto de aquellos rendimientos calculados a efectos de la liquidación del impuesto sobre la renta. Las restantes contribuciones mencionadas se calculan, en concreto, aplicando un tipo impositivo sobre los rendimientos inmobiliarios, siendo el 2% en el caso del *gravamen social* regulado en el Código de Seguridad Social, y el 0,3% y 1,1 % respecto de las dos *contribuciones adicionales*, establecidas en el Código de Acción Social y de las Familias.

51. De acuerdo con la legislación tributaria francesa, las contribuciones señaladas tienen la condición de “impuestos” y están destinadas directa y específicamente a la financiación de ciertas “prestaciones de seguridad social”, debiendo entenderse tal expresión en el sentido lato dado por la jurisprudencia comunitaria, según se advirtió. Aunque conforme al Derecho francés, -y se indica en la sentencia- sufragan coberturas específicas que no garantizan un alcance general. Bajo estas consideraciones el tribunal europeo resolvió, ante la reclamación formulada por el Sr. Lobkowicz (reintegro de aquellos importes), que la normativa nacional de este país miembro no puede obligar al funcionario de la UE a contribuir al sostenimiento de las cargas de la seguridad social francesa en los términos fijados, puesto que ya el reclamante, de forma exclusiva y excluyente, contribuye al régimen de seguridad social propio de los empleados en la Administración comunitaria, regulado en el Estatuto de los Funcionarios de la UE.

52. Con la imposición de tales gravámenes, el Estado miembro está invadiendo la competencia exclusiva que el art. 14 del Protocolo nº 7 atribuye a la UE para ordenar el régimen de seguridad social de este colectivo, vulnerándose igualmente el principio de unicidad de la legislación aplicable en materia de seguridad social. En suma, los funcionarios de la UE no pueden estar sujetos a gravámenes de todo tipo y formulaciones fijados por la normativa nacional como los señalados, porque sus obligaciones contributivas en materia de seguridad social se rigen únicamente por el Protocolo y el Estatuto de los Funcionarios de la UE.

<sup>71</sup> Según el Tribunal de Justicia, los gravámenes fiscales sobre los rendimientos del patrimonio que tengan un nexo *directo y pertinente* con las ramas de seguridad social enumeradas en el Reglamento de coordinación, están comprendidos en el ámbito de aplicación de esta norma. STJUE de 25 febrero 2015, *Ruyter*, C-623/13, EU:C:2015:123.

El Gobierno francés, en defensa de la aplicación de tales exacciones al funcionario de la UE, que tiene su domicilio fiscal en Francia, apela a la naturaleza netamente impositiva de las mismas, resaltando “que gravan, no rendimientos del trabajo, sino rendimientos inmobiliarios, y que no dan lugar a ninguna contrapartida o ventaja directa en términos de prestaciones de seguridad social”, afirmación reiteradamente sostenida, sin que se aprecie una respuesta judicial congruente.

**53.** Reconduciendo el centro de atención a la CSG<sup>72</sup>, el Gobierno francés alega que el derecho a la “protección social” forma parte de los derechos fundamentales del ciudadano, debiendo ser de rigurosa observancia y extenderse a la totalidad de la población, repartiéndose equitativa y solidariamente su coste entre los ciudadanos. Dado que las cotizaciones sociales, basadas únicamente en los rendimientos del trabajo, no pueden garantizar la financiación de esa protección social, es deducible entender su afectación a la totalidad de los rendimientos tributarios de los contribuyentes. Esta conclusión, de alguna manera, atenta contra el principio irrenunciable de la solidaridad.

La CSG es un instrumento recaudatorio adoptado “en el contexto de una tributarización progresiva de la seguridad social”, cuyo criterio de recaudación del tipo impositivo se basa en un bien ubicado fiscalmente en el territorio francés, al margen, por tanto, del estatuto profesional del interesado o del régimen de seguridad social en que estuviera incluido. Es cierto que abonar la CSG no genera para el contribuyente, como contrapartida directa, el derecho a disfrutar de esas prestaciones de seguridad social, siendo el criterio de la residencia en Francia el que permitirá a cualquier individuo disfrutar, en su caso, de las prestaciones financiadas con cargo a la CSG, como indica la sentencia.

La CSG no forma parte de los gravámenes comunes destinados a hacer frente a los gastos generales de las Administraciones públicas, sino que tales ingresos se destinan específica y directamente a la Caja nacional de prestaciones familiares, al Fondo de solidaridad para la vejez y a los regímenes obligatorios de enfermedad, cuya protección social no parece generalizada. En parte, actúa como un gravamen que sustituye a las clásicas cotizaciones de seguridad social “que gravaban de forma considerable los salarios bajos y medios, y permite evitar el incremento de las cotizaciones existentes”<sup>73</sup>.

**54.** Estos antecedentes suscitan diversas reflexiones en torno a los recursos o fuentes de financiación de la seguridad social, entendida en sentido amplio. En síntesis, todo análisis al respecto indefectiblemente debe reparar hoy en la insuficiencia de los recursos para mantener el statu quo y mejoramiento de la acción protectora de la seguridad social, realidad que impone la búsqueda de otros instrumentos o fórmulas de financiación, cuando los tradicionales sistemas cotizatorios, calculados sobre los rendimientos laborales y profesionales, progresivamente se van agotando. La evolución social demanda más y mejores prestaciones para afrontar los riesgos clásicos y otros nuevos que afloran en la sociedad. La financiación vía tributaria, como fuente básica aun limitada, resulta adecuada a las nuevas y crecientes necesidades, compensando los decrecientes ingresos por las cotizaciones sociales y equilibrando el coste de ciertas prestaciones de seguridad social (no contributivas), susceptibles de su disfrute por el mero hecho de resultar residentes en el país.

**55.** De la literalidad de la sentencia comentada, la afectación de unas contribuciones específicas de naturaleza tributaria concebidas para la financiación de determinadas contingencias de la seguridad social de un Estado miembro supone, según el TJUE, que quien las ingresa está contribuyendo indebidamente a la financiación de la seguridad social de ese país, cuando lo que procedería es contribuir exclusivamente al sostenimiento del régimen de seguridad social de los funcionarios de la UE que le es propio. Realmente en esta disyuntiva, los términos “tributo” y “cotización” desdibujan sus fronteras finalistas y se aproximan al confluir en su función elemental financiadora de la seguridad social.

## 2. Cotizaciones y aportaciones del Estado

**56.** Las fuentes de financiación de la seguridad social no son uniformes en los diferentes sistemas nacionales, ni existe a nivel comunitario una fórmula estándar aplicable con carácter armonizador

<sup>72</sup> STJUE de 15 febrero 2000, *Comisión c. República Francesa*, C-169/98, EU:C:2000:85.

<sup>73</sup> Según matiza la STJUE de 15 febrero 2000, *Comisión c. República Francesa*, C-169/98, EU:C:2000:85.

en los países miembros<sup>74</sup>. Esta situación exige abordar el tema de la financiación de la seguridad social con cautela y vocación generalizada, entendiendo la “contribución” como expresión omnicompreensiva de los recursos que sirven para sufragar los gastos de la seguridad social.

**57.** Tradicionalmente las cotizaciones de trabajadores y empresarios han constituido la principal fuente de financiación de las prestaciones contributivas, recaudadas específicamente, como se indicó, con la finalidad dominante de contribuir al sostenimiento de las cargas de seguridad social, observándose, en términos generales, una tendencia creciente y progresiva a costear las denominadas prestaciones de carácter no contributivo a través de la tributación.

**58.** La nota peculiar de la fiscalidad, en el contexto que analizamos, radica en su finalidad esencialmente recaudadora de los recursos necesarios para financiar las actuaciones que lleva a cabo el Estado en sus diversas políticas, incluyendo, por supuesto, funciones que corresponden al área de la política social, entre las que se incardinaría, en parte, objetivos propios de la seguridad social a través de específicas partidas presupuestarias. Mientras que la fiscalidad, en sus diferentes fórmulas y tipos impositivos –de contenido variable según los países interesados–, es materia que recae exclusivamente en el ámbito competencial del Estado, rigiéndose por el Derecho nacional y/o por convenios bilaterales (o multilaterales) para evitar una imposición múltiple, la seguridad social, siendo igualmente competencia del Estado, sin embargo es objeto de coordinación en el contexto comunitario a través de reglamentos directamente aplicables a los Estados miembros.

**59.** Sin duda, las cotizaciones de seguridad social y los tributos presentan algunas características comunes, si bien que en progresiva fusión atendiendo a sus objetivos. Ambos constituyen ingresos de carácter público, a cuyo pago vienen obligados los sujetos legalmente determinados en función de la relación jurídica que entablan, respectivamente, con la seguridad social o la agencia tributaria u otras variantes impositivas, siendo en el caso de la cotización el trabajador y, en algunos sistemas nacionales, igualmente el empresario; y en el campo de la tributación los contribuyentes en general, considerando sus circunstancias de fiscalidad. En ambos casos, tales ingresos son recaudados por organismos de carácter público, aminorando o directamente reduciendo los ingresos salariales o recursos de otra naturaleza del individuo en función de las variantes impositivas.

**60.** Respetado en todo momento el carácter laboral y social del presente estudio (con las limitaciones que ello comporta), en un intento delimitador de ambas figuras podría sostenerse que las cotizaciones son exacciones concebidas para costear, en principio o básicamente, las obligaciones contraídas por la seguridad social, fondo normalmente obtenido de puntuales deducciones salariales del trabajador por cuenta ajena o de los beneficios profesionales del autónomo, recursos que, como contrapartida, generan en el individuo cotizante el derecho, en su caso, a percibir prestaciones y asistencia de la seguridad social.

Los tributos, en cambio, suponen otro tipo de exacciones cuyo destinatario es el Estado, fijados sobre porcentajes deducibles de los ingresos percibidos por la persona física o jurídica o derivados de otros actos sujetos a imposición fiscal (renta, patrimonio, acciones, dividendos, etc), todos dirigidos a financiar servicios de variada naturaleza comprendidos en el gasto público, y no directa y específicamente encaminadas a sufragar coberturas o prestaciones determinadas en favor del ciudadano que cumple su obligación tributaria. En este contexto, el incremento del gasto público puede provocar el aumento del número y/o de la cuantía de los tributos o la imposición de nuevas exacciones.

**61.** Junto a la tributación dedicada a la financiación del gasto público general, existen tributos o, más bien, impuestos especiales, finalistas o afectados que, reconducidos y aplicados al ámbito propio de la protección social, sirven para financiar determinadas prestaciones o asistencias. A diferencia de

---

<sup>74</sup> Una aproximación a los recursos financieros propios de algunos Estados miembros se puede consultar en D. PIETERS, *Introducción al Derecho de la seguridad social de los países miembros de la Comunidad Económica Europea*, Civitas, Madrid, 1992.

las cotizaciones de seguridad social, los impuestos en general no generan derechos concretos para los contribuyentes que los soportan e ingresan<sup>75</sup>.

**62.** Pese a estas consideraciones, la diferenciación entre tributo y cotización es de todo punto ficticia<sup>76</sup>, cuando se repara en la naturaleza jurídico tributaria de la cuota de seguridad social, dejando de considerarse como el precio del aseguramiento<sup>77</sup>. En este sentido, es paradigmático nuestro Tribunal Constitucional (sentencia 39/1992, de 30 de marzo) cuando señala que “el sistema de protección social se ha ido separando progresivamente del esquema contributivo y acercándose de forma paulatina al concepto de tributación, en el que la existencia de la cuota no autoriza a exigir determinado nivel de prestaciones, ni su cuantía a repercutir en el nivel o contenido de las mismas”. Las cuotas de seguridad social son prestaciones patrimoniales de carácter público<sup>78</sup>, cuya naturaleza tributaria no ofrece dudas, aunque no existe conformidad acerca del tipo de tributo en que deben encuadrarse: impuestos, tasas o contribuciones especiales<sup>79</sup>.

## V. Reflexión final: cotización y tributos en el Derecho comunitario

**63.** De cuanto se expone se deduce que para el TJUE, según el tenor de la sentencia Lobjkowitz, resulta irrelevante el concepto de impuesto y cotización de seguridad social que tengan los países miembros conforme a su legislación y consiguiente interpretación judicial. A título de ejemplo, en Francia, siguiendo la sentencia, el mero hecho de que un determinado concepto de índole contributiva sea utilizado en parte para financiar los sistemas de seguridad social, no implica que sea una cotización. El Tribunal administrativo francés, con sentido positivo finalista, ha señalado que las contribuciones pagadas por una empresa farmacéutica son impuestos y no cotizaciones, aunque se utilicen para financiar los sistemas de seguridad social<sup>80</sup>. Sin embargo, la CSG siendo un “impuesto” de acuerdo con la terminolo-

<sup>75</sup> El recurso al impuesto puede revestir dos formas: una primera, “la incorporación al presupuesto de los gastos asumidos actualmente por los regímenes, es decir, su financiación a través del conjunto de recursos del presupuesto del Estado; otra, la fiscalidad, es decir, la afectación a los regímenes de deducciones obligatorias con una base distinta de la de las cotizaciones”. A. CHOZAS MARTÍNEZ, “Los problemas planteados por la seguridad social”, en AA.VV., *La financiación de la seguridad social. Los modelos alternativos y su crítica*, Instituto de estudios de sanidad y seguridad social (IESSS), Madrid, 1980, p. 155.

Algunos Estados miembros contemplan impuestos asociados a la cobertura de la seguridad social, o concretamente a determinados riesgos, pudiendo recaer sobre los empleadores y trabajadores autónomos, incluso en algunos casos, impuestos específicos para trabajadores, como las “contribuciones especiales del mercado de trabajo” danesas. Los impuestos específicos pueden recaudarse también a partir de productos comprados, por ejemplo, mediante el iva, o de ingresos relacionados con el trabajo. Algunos países como Italia asignan “contribuciones solidarias” y otros varios impuestos a financiar la seguridad social. En Francia, impuestos sobre los seguros de vehículos, o sobre los planes de ahorro de las empresas, o sobre las compañías farmacéuticas, sirven para financiar la seguridad social. B. SPIEGEL, G. STRBAN, K. DAXKOBLE, A. P. VAN DER MEI *The relationship between social security coordination and taxation law*, op. cit., págs.15-16.

<sup>76</sup> Sobre la posibilidad de aunar bajo una denominación ambas figuras y su valoración, vid C. SÁNCHEZ-RODAS NAVARRO, “Las prestaciones no contributivas y el reglamento 883/2004”, op. cit., p. 126.

<sup>77</sup> M. ALONSO OLEA Y J.L. TORTUERO PLAZA, *Instituciones de Seguridad Social*, op. cit., p. 403.

<sup>78</sup> En este sentido, A. MONTROYA MELGAR (Coord.), *Curso de Seguridad Social*, Universidad Complutense, Madrid, 1998, p. 104. Las posturas que han defendido otras teorías, como que se trata de un salario diferido o una exacción parafiscal, han cedido ante la consideración de la naturaleza tributaria de la cotización. Al respecto, C. SÁNCHEZ-RODAS NAVARRO, “Las prestaciones No Contributivas y el Reglamento 883/2004”, op. cit. pp. 125 y ss.

<sup>79</sup> Los tributos se clasifican en las siguientes categorías: impuestos, tasas y contribuciones especiales. En el “impuesto” confluyen las características destacadas: se trata de un ingreso exigido al sujeto pasivo sin generar derecho a contraprestación (pagar un impuesto no da derecho directo e inmediato a gozar de los servicios públicos que afectan al ciudadano), constituyendo su hecho imponible “negocios, actos o hechos de cualquier naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva (de aquel), como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de la renta. “Las tasas”, por su parte, tienen como hecho imponible la utilización del dominio público, la prestación de un servicio público o la actuación por parte de la Administración de un servicio que redunde de modo particular en el sujeto pasivo. Y las “contribuciones especiales” son tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento del valor de sus bienes como consecuencia de la ejecución de obras públicas o del establecimiento o ampliación de los servicios públicos. F. SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense, Madrid, 1987, págs. 154-155.

<sup>80</sup> B. SPIEGEL, G. STRBAN, K. DAXKOBLE, A. P. VAN DER MEI, *The relationship between social security coordination and taxation law*, op. cit., pág. 13.

gía nacional, tiene la consideración de “cotización de seguridad social” a los efectos del Reglamento nº 883/2004, según el tribunal de justicia.

**64.** El propio TJUE ha manifestado que “el hecho de que la contribución pública al presupuesto familiar adopte la forma de una prestación en metálico pagada con arreglo al Derecho tributario nacional y de que la prestación por hijo a cargo tenga su origen en una desgravación fiscal por hijo, no pone en entredicho la calificación como *prestación familiar* de esa prestación”<sup>81</sup>, y por tanto, se hallaría en la esfera de la seguridad social.

**65.** La sentencia Lobkowicz integra, de forma omnicomprendensiva, todo tipo de prestación, asistencia o ayuda social, en el concepto genérico de “seguridad social” siempre y cuando mantenga una vinculación con alguna de las coberturas que contempla el art. 3.1 del Reglamento nº 883/2004. Prescinde, asimismo, del concepto técnico jurídico que configure el concreto gravamen (acepción fiscal) de su financiación, con independencia, inclusive, de que tal específica cobertura no estuviere contemplada en el propio marco de protección social de los funcionarios de la UE.

**66.** Es contundente el TJUE cuando sostiene, en resumen, que toda carga o gravamen (impuesto o aportación ad hoc derivada del salario, cotización) cuya finalidad consista en subvenir a un gasto “integrado” o integrable en la esfera de la seguridad social, libera al funcionario de abonar cuota alguna de seguridad social fuera de la establecida en su Estatuto. Es posible deducir que para el TJUE todo recurso que sufraga la seguridad social, sea cual sea su naturaleza jurídica, es considerado en sentido amplio “cotización de seguridad social”. Y consecuentemente inexigible por ningún otro país.

La conclusión judicial, sin otras precisiones y planteamientos jurídicos del binomio cotización-impuesto, podría pugnar, en general, con las competencias del Estado miembro en el campo tributario y fiscal, partiendo de la teoría general del impuesto como principal factor de contribución al gasto público, inclusive podría influir negativamente en el propio funcionario al tiempo de retornar a su país de origen, solicitando aquella concreta cobertura.

**67.** Cabe excepcionar en esta afirmación, en su caso y con las oportunas reservas, los denominados impuestos finalistas que, concebidos para un gasto social definido, confluyen en la práctica integrables en los ingresos generales del Estado, que siempre y en todo caso atiende al derecho fundacional creado, compensando los defectos de ingresos sin que se neutralice su abono por un exceso de gastos. Esta observación distorsiona la categórica, pero aparentemente simplista, conclusión de la sentencia, que de forma insistente repara en la incuestionable y exclusiva competencia de la UE para la regulación y establecimiento de la seguridad social de los funcionarios comunitarios.

**68.** El tema excede, en ocasiones, los confusos términos de la resolución comentada requerida de una exquisita precisión en conceptos tan sensibles e interpretables como los conjugados. En suma, si desde el Derecho nacional se repara en la naturaleza de la contribución para calificarla como tributo o cotización, con los efectos que tal asignación genera en todo orden de cuestiones, desde el Derecho comunitario el enfoque es la utilidad finalista del ingreso, tributo o cotización de seguridad social, si acaso englobando en esta última categoría todas aquellas otras clases de contribuciones al margen de cuál sea su naturaleza jurídica, siempre que queden afectos a la financiación de la seguridad social. Consecuentemente, como tal interpretación se presupone desconocida para los países miembros, la misma menoscaba competencias y disminuye ingresos, situación que perdurará en tanto aquellos Estados, visto el tenor de la sentencia en este terreno, no cambien la idea finalista de cada impuesto o procedan a una profunda revisión de su sistema impositivo fiscal.

---

<sup>81</sup> STJUE de 24 octubre 2013, *Lachheb*, C-177/12, EU:C:2013:689.