

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090686

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 7 de septiembre de 2023

Sala 10.^a

Asunto n.º C-15/22

SUMARIO:

Impuesto sobre la Renta. *Exención concedida a los trabajadores adscritos a proyectos de ayuda al desarrollo financiados con recursos presupuestarios nacionales.* La demandante en el litigio principal fue empleada como jefa de proyecto por cuenta ajena en una sociedad de ayuda al desarrollo con domicilio social en Alemania. Trabajaba en el marco de un contrato de trabajo cuya duración era igual a la de un proyecto de cooperación al desarrollo que se realizaba en África, al que fue adscrita. Este proyecto estaba financiado los Fondos Europeos de Desarrollo (FED). No obstante, durante ese período, mantuvo su residencia y su centro de intereses en Alemania, donde, por consiguiente, estaba sujeta al impuesto sobre la renta por obligación personal. El órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si las disposiciones del arts. 4.3 TUE, en relación con los arts. 208 y 210 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica fiscal nacional que deniega la exención del impuesto sobre la renta por el salario percibido por un trabajador adscrito a una actividad relacionada con la ayuda pública al desarrollo si esa actividad está financiada por un FED, mientras que dicha exención se concede si tal actividad está financiada al menos en un 75 % por un ministerio responsable de la cooperación al desarrollo o por una sociedad privada de ayuda al desarrollo perteneciente al Estado miembro de que se trate. Dado que, entre las ayudas que pueden ser concedidas por FED, figuran, en particular, tanto ayudas no reembolsables como préstamos, resulta obligado señalar que una práctica fiscal como la controvertida en el litigio principal puede, en principio, afectar a la libre circulación de capitales. Conforme al art. 63.1 TFUE para ser aplicable, la libre circulación de capitales requiere un movimiento entre Estados miembros o entre un Estado miembro y un país tercero. El movimiento de capitales que implica la distribución, mediante el FED, de ayudas financieras constituye un movimiento de capitales que no se produce entre Estados miembros o entre un Estado miembro y un país tercero, sino entre esa entidad y, normalmente, un país tercero y, por lo tanto, no está comprendido en el ámbito de la libre circulación de capitales. En el presente asunto, la decisión por la que la Comisión, actuando en nombre del FED, concede una ayuda financiera no puede constituir una concreción de dichas disposiciones que permita a los particulares oponerse a la práctica fiscal controvertida en el litigio principal, en la medida en que, por una parte, el destinatario de este tipo de decisión es el organismo de ayuda al desarrollo y no sus empleados y, por otra parte, esa decisión no establece una obligación a cargo del Estado miembro en cuestión de no gravar los rendimientos de los trabajadores adscritos al proyecto de ayuda al desarrollo de tal manera subvencionado. Para definir la obligación negativa establecida en el art. 4.3 TUE, los autores del Tratado optaron por recurrir a términos que denotaran cierta gravedad, a saber, «poner en peligro» la consecución de los objetivos de la Unión, elección que refleja la voluntad deliberada de esos autores de limitar el ámbito de aplicación de esta obligación a situaciones de especial gravedad. Pues bien, no cabe considerar que una práctica fiscal como la controvertida en el litigio principal ponga en peligro la consecución de los objetivos de la Unión, pues no se impide a los FED ni tampoco se les disuade de financiar acciones de ayuda al desarrollo. Considera el Tribunal que las disposiciones del art. 4.3 TUE, en relación con los arts. 208 y 210 TFUE, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una práctica fiscal nacional que deniega la exención del impuesto sobre la renta por el salario percibido por un trabajador adscrito a una actividad relacionada con la ayuda pública al desarrollo si esa actividad está financiada por un FED, mientras que dicha exención se concede si tal actividad está financiada al menos en un 75 % por un ministerio responsable de la cooperación al desarrollo o por una sociedad privada de ayuda al desarrollo perteneciente al Estado miembro de que se trate.

PRECEPTOS:

Tratado de 7 de febrero de 1992, de la Unión Europea (TUE), art. 4.
Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), arts. 45, 56, 63, 208 y 210.

PONENTE:

Don E. Regan.

En el asunto C-15/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), mediante resolución de 13 de julio de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de enero de 2022, en el procedimiento entre

RF

y

Finanzamt G,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. E. Regan (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. D. Gratsias, M. Ilešič, I. Jarukaitis y Z. Csehi, Jueces;

Abogada General: Sra. L. Medina;

Secretaria: Sra. S. Beer, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 23 de noviembre de 2022;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de RF, por los Sres. B. Ellenrieder, J. Schönfeld y C. Süß, Rechtsanwälte;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. J. Möller, R. Kanitz, y N. Scheffel, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. C. Giolito, M. Kellerbauer y W. Roels, la Sra. D. Schaffrin y el Sr. V. Uher, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 9 de febrero de 2023;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 45 TFUE, 56 TFUE y 63 TFUE, así como del artículo 4 TUE, apartado 3, en relación con los artículos 208 TFUE y 210 TFUE.

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre una persona física y el Finanzamt G (Oficina Tributaria G, Alemania), en relación con la negativa de esta última a eximir del impuesto sobre la renta los salarios que esa persona, sujeta por obligación personal a dicho impuesto en Alemania, percibió por una actividad ejercida en el extranjero, financiada por los 7.º y 9.º Fondos Europeos de Desarrollo (FED), a pesar de que la normativa fiscal nacional establece que tal renta está exenta cuando, en esencia, la actividad se financia mediante recursos presupuestarios nacionales.

Marco jurídico

Normativa aplicable a los 7.º y 9.º FED

Cuarto Convenio ACP-CEE

3. El Cuarto Convenio ACP-CEE, firmado en Lomé el 15 de diciembre de 1989 (DO 1991, L 229, p. 3), contiene una tercera parte, titulada «Instrumentos de la cooperación ACP-CEE», que incluye un título III - «Cooperación para la financiación del desarrollo». Entre las disposiciones de ese título figura el artículo 231 del citado Convenio, que establece lo siguiente:

«Para los fines definidos en el presente título, el importe global de las ayudas financieras de la Comunidad se indica en el Protocolo financiero adjunto al presente Convenio.»

4. El artículo 233, apartado 1, de ese Convenio tiene el siguiente tenor:

«Los proyectos o programas de acción podrán ser financiados bien mediante subvenciones, bien mediante capitales de riesgo con carga al Fondo, bien mediante préstamos del Banco [Europeo de Inversiones (BEI)] con cargo a sus recursos propios o bien recurriendo conjuntamente a varios de esos modos de financiación.»

5. El Protocolo financiero anexo al Cuarto Convenio ACP-CEE contiene un artículo 1 cuyo apartado 1 estipula que, para los fines expuestos en el título III de la tercera parte de este Convenio, relativo a la cooperación para la financiación del desarrollo, y durante un período de cinco años a partir del 1 de marzo de 1990, el importe global de las aportaciones financieras de la Comunidad Europea será de 12 000 millones de ecus.

Acuerdo Interno relativo a la Financiación y a la Gestión de las Ayudas de la Comunidad en el marco del Cuarto Convenio ACP-CEE

6. El primer considerando del Acuerdo Interno relativo a la Financiación y a la Gestión de las Ayudas de la Comunidad en el marco del Cuarto Convenio ACP-CEE (DO 1991, L 229, p. 288), enuncia:

«Considerando que el cuarto Convenio ACP-CEE [...], denominado en lo sucesivo “Convenio”, fijó el importe global de las ayudas de la Comunidad a los Estados [de África, del Caribe y del Pacífico (ACP)] en 12 000 millones de ecus, para el período comprendido entre 1990 y 1995».

7. El artículo 1, apartados 1 y 2, letra a), de este Acuerdo estipula:

«1. Los Estados miembros crearán un séptimo Fondo Europeo de Desarrollo (1990), en lo sucesivo denominado “Fondo”.

2. a) El Fondo estará dotado de un capital de 10 940 millones de ecus financiados por los Estados miembros con arreglo a [un criterio de reparto] [...]».

8. El artículo 3, párrafo primero, de dicho Acuerdo tiene el siguiente tenor:

«A la cantidad fijada en el artículo 1 se añadirán, hasta un importe de 1 225 millones de ecus, préstamos concedidos por el [BEI], de sus recursos propios, en las condiciones fijadas por este de acuerdo con lo que disponen sus estatutos.»

9. A tenor del artículo 5 de este mismo Acuerdo:

«Todas las operaciones financieras en favor de los Estados ACP y de los países y territorios que se atengan al Convenio y a la Decisión [relativa a los países y territorios] se efectuarán en las condiciones previstas por el presente Acuerdo y se imputarán al Fondo, excepto los préstamos concedidos por el [BEI] de sus recursos propios.»

10. El artículo 13, apartado 1, del Acuerdo Interno relativo a la Financiación y a la Gestión de las Ayudas de la Comunidad en el marco del Cuarto Convenio ACP-CEE estipula:

«La Comisión [Europea] instruirá los proyectos y programas que, en aplicación del artículo 233 del Convenio y de las disposiciones correspondientes de la Decisión, puedan financiarse por medio de subvenciones sobre los recursos del Fondo.»

11. En virtud del artículo 15 de este Acuerdo:

«1. El [BEI] garantizará, por cuenta de la Comunidad, la ejecución financiera de las operaciones efectuadas sobre los recursos del Fondo en forma de capitales de riesgo. En este ámbito, el [BEI] actuará por cuenta y riesgo de la Comunidad. Esta será titular de todos los derechos que de ello se deriven, en particular a título de acreedora o propietaria.

2. El [BEI] garantizará la ejecución financiera de las operaciones efectuadas por medio de préstamos de sus recursos propios, acompañados de bonificaciones de intereses sobre los recursos del Fondo.»

Reglamento financiero 91/491/CEE

12. El artículo 33, apartado 1, del Reglamento financiero 91/491/CEE del Consejo, de 29 de julio de 1991, aplicable a la Cooperación para la financiación del desarrollo con arreglo al Cuarto Convenio de Lomé (DO 1991, L 266, p. 1), dispone:

«En principio, los pagos se efectuarán a través de entidades financieras reconocidas. [...]»

Acuerdo de Cotonú

13. El artículo 62, apartado 1, del Acuerdo de Asociación entre los Estados de África, del Caribe y del Pacífico, por una parte, y la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por otra, firmado en Cotonú el 23 de junio de 2000 (DO 2000, L 317, p. 3), y aprobado en nombre de la Comunidad mediante la Decisión 2003/159/CE del Consejo, de 19 de diciembre de 2002 (DO 2003, L 65, p. 27), en su versión modificada por el acuerdo aprobado mediante la Decisión 2005/599/CE del Consejo, de 21 de junio de 2005 (DO 2005, L 209, p. 26), y por el acuerdo aprobado mediante la Decisión 2010/648/UE del Consejo, de 14 de mayo de 2010 (DO 2010, L 287, p. 1) (en lo sucesivo, «Acuerdo de Cotonú»), estipula:

«A efectos del presente Acuerdo, el importe global de las ayudas financieras de la Comunidad y las modalidades y condiciones concretas de financiación se indican en los anexos del presente Acuerdo.»

14. El anexo I de este Acuerdo, titulado «Protocolo financiero», tiene el siguiente tenor:

«1. A los efectos del presente Acuerdo, y durante un período de cinco años a partir del 1 de marzo de 2000, el importe global de la ayuda financiera de la Comunidad a los Estados ACP será de 15 200 millones de euros.

2. La ayuda financiera de la Comunidad incluirá un importe máximo de 13 500 millones de euros con cargo al 9.º [FED].

3. El 9.º FED se distribuirá del siguiente modo entre los diferentes instrumentos de cooperación:

a) se reservarán 10 000 millones de euros en forma de ayudas para una dotación destinada a fomentar el desarrollo a largo plazo. [...]

[...]

4. El BEI facilitará hasta 1 700 millones de euros en forma de préstamos procedentes de sus recursos propios. [...]

[...]

6. El [BEI] administrará los préstamos procedentes de sus recursos propios y las operaciones financiadas por el instrumento de ayuda a la inversión. [...]

[...]»

15. El artículo 1, apartado 1, del anexo II de dicho Acuerdo, titulado «Modos y condiciones de financiación», establece:

«Los modos y condiciones de financiación en relación con las operaciones del instrumento de ayuda a la inversión (en adelante mencionado también como el “instrumento”), los préstamos realizados con los recursos del [BEI] [...] y las operaciones especiales se llevarán a cabo de conformidad con lo establecido en el presente Capítulo. [...]»

16. El artículo 37, apartado 1, del anexo IV de este mismo Acuerdo, titulado «Pagos», estipula:

«Para la realización de los pagos en las monedas nacionales de los Estados ACP, la Comisión podrá abrir o hacer abrir en su nombre en los Estados ACP cuentas en las monedas de los Estados miembros o en euros, en una institución financiera nacional, pública o con participación pública, elegida de común acuerdo entre el Estado ACP y la Comisión. Dicha institución ejercerá las funciones de pagador delegado nacional.»

Acuerdo interno relativo a la financiación y la administración de la ayuda comunitaria con arreglo al Acuerdo de Cotonú

17. El artículo 1, apartados 1 y 2, del Acuerdo interno entre los representantes de los gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo, relativo a la financiación y la administración de la ayuda comunitaria con arreglo al protocolo financiero del Acuerdo de Asociación entre los Estados de África, el Caribe y el Pacífico y la Comunidad Europea y sus Estados miembros firmado en Cotonú (Benín) el 23 de junio de 2000 y a la asignación de ayuda financiera a los países y territorios de ultramar a los que se aplica la cuarta parte del Tratado CE (DO 2000, L 317, p. 355; en lo sucesivo, «Acuerdo interno relativo a la financiación y la administración de la ayuda comunitaria con arreglo al Acuerdo de Cotonú»), establece:

«1. Los Estados miembros crean un noveno Fondo Europeo de Desarrollo (2000), en lo sucesivo denominado “el 9.º FED”.

2. El 9.º FED abarcará el período 2000-2007 e incluirá:

a) Un importe de hasta 13 800 millones de euros financiado por los Estados miembros sobre la base de [un criterio de reparto]
[...].»

18. El artículo 5, apartado 1, de este Acuerdo estipula:

«A la cantidad fijada en el apartado 2 del artículo 1 se añadirán hasta 1 720 millones de euros en forma de préstamos concedidos por el [BEI] con cargo a sus recursos propios. [...]»

Reglamento financiero, de 27 de marzo de 2003, aplicable al noveno Fondo Europeo de Desarrollo

19. El artículo 28 del Reglamento financiero, de 27 de marzo de 2003, aplicable al noveno Fondo Europeo de Desarrollo (DO 2003, L 83, p. 1) dispone:

«Con el fin de efectuar los pagos contemplados en el artículo 37, apartados 1 y 4, del Anexo IV del Acuerdo ACP-CE o en las medidas de aplicación de la Decisión de Asociación Ultramar, el contable abrirá cuentas en instituciones financieras de los Estados ACP y de los [países y territorios de ultramar (PTU)], para los pagos en moneda nacional de los Estados ACP o en moneda local de los PTU, y en instituciones financieras de los Estados miembros, para los pagos en euros y otras divisas. Con arreglo al apartado 2 del artículo 37 de dicho anexo, los fondos depositados en las cuentas abiertas en entidades financieras de los Estados ACP y de los PTU no generarán intereses y esas entidades no recibirán retribuciones por sus servicios. Con arreglo al apartado 3 del artículo 1 del Acuerdo Interno [relativo a la Financiación y la Administración de la Ayuda Comunitaria con arreglo al Acuerdo de Cotonú], los depósitos en cuentas de entidades financieras de los Estados miembros generarán intereses, y estos intereses se abonarán a la cuenta contemplada en el mismo artículo.»

Directiva 88/361/CEE

20. La parte introductoria del anexo I de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo [63] del Tratado (DO 1988, L 178, p. 5), enuncia:

«En la presente nomenclatura, los movimientos de capitales se clasifican según la naturaleza económica de los haberes y de los compromisos, expresados en la moneda nacional o en las divisas extranjeras, a las que se refieran.

Los movimientos de capitales enumerados en la presente nomenclatura abarcan:

- El conjunto de las operaciones necesarias para efectuar los movimientos de capitales: terminación y ejecución de la transacción y transferencias correspondientes a ella. La transacción se realiza normalmente entre residentes de distintos Estados miembros; sin embargo, a veces es una única persona la que efectúa movimientos de capitales en su propio nombre (tal es el caso, por ejemplo, de las transferencias de haberes de emigrantes).
[...].»

21. Entre los movimientos de capitales enumerados en ese anexo I figuran, en la rúbrica VIII de este, los «Préstamos y créditos financieros (no incluidos en las categorías I, VII y XI)» y en la rúbrica XI de dicho anexo, los «Movimientos de capitales de carácter personal», entre ellos las «Donaciones y dotaciones».

Derecho alemán

EStG

22. A tenor del artículo 1, apartado 1, primera frase, de la Einkommensteuergesetz (Ley del Impuesto sobre la Renta), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «EStG»), las personas físicas que tengan su domicilio o su residencia habitual en territorio alemán estarán sujetas al impuesto por obligación personal en dicho Estado.

23. Con arreglo al artículo 2, apartado 1, de la EStG, los rendimientos de una actividad por cuenta ajena que el sujeto pasivo obtenga cuando esté sujeto al impuesto por obligación personal estarán sometidos al impuesto sobre la renta.

24. El artículo 34c, apartado 5, de la EStG dispone:

«Las altas autoridades tributarias de los estados federados o las autoridades tributarias que estas designen podrán conceder, con el acuerdo del Ministerio Federal de Hacienda, una exención, parcial o total, del impuesto sobre la renta que grava los rendimientos obtenidos en el extranjero o fijar una cantidad a tanto alzado cuando ello se considere oportuno por motivos económicos o cuando la aplicación del apartado 1 del presente artículo resulte especialmente difícil.»

ATE

25. El 31 de octubre de 1983, el Ministerio de Hacienda alemán publicó, en virtud del artículo 34c, apartado 5, de la EStG y con el acuerdo de las altas autoridades tributarias de los estados federados, la Auslandstätigkeitserlass (Instrucción sobre el tratamiento fiscal de los rendimientos de los trabajadores por cuenta ajena procedentes de actividades en el extranjero), (BStBl. 1983 I, p. 470; en lo sucesivo, «ATE»), que contiene los siguientes pasajes:

«Estarán exentos del impuesto sobre la renta los rendimientos del trabajo que los trabajadores por cuenta ajena perciban de un empresario establecido en territorio nacional [...] por una actividad que se beneficie del régimen aplicado en virtud de un contrato de trabajo en curso en otro Estado.

I. Actividad beneficiaria del régimen

La actividad que se beneficia del régimen es la ejercida en el extranjero por cuenta de un proveedor, de un productor, de un contratista o de un titular de derechos de prospección y extracción de minerales establecido en el territorio nacional, en relación con:

1. la planificación, construcción, establecimiento, puesta en marcha, expansión, reparación, modernización, vigilancia o mantenimiento de fábricas, edificios, máquinas de gran tamaño fijadas en el suelo o instalaciones comparables, así como el establecimiento, la instalación o la reparación de otros equipos; asimismo, la explotación de la instalación hasta la entrega al cliente se beneficiará de una ventaja fiscal;

2. la prospección y explotación de minerales;

3. el asesoramiento a clientes o a organizaciones extranjeras, en lo que respecta a las operaciones mencionadas en los puntos 1 y 2, o

4. la ayuda pública alemana al desarrollo en el marco de la cooperación técnica o financiera.

[...]

II. Duración de la actividad beneficiaria del régimen

La actividad en el extranjero deberá ejercerse durante un período ininterrumpido de al menos tres meses en Estados con los que no se haya celebrado un convenio para evitar la doble imposición que cubra también los rendimientos de una actividad por cuenta ajena.

[...]

V. Inaplicación

El presente régimen no se aplicará cuando:

1. el salario se pague con fondos públicos nacionales, incluidos los fondos de la Deutsche Bundesbahn [Red Federal de Ferrocarriles Alemanes] o del Deutsche Bundesbank [Banco Central de Alemania];
2. la actividad en el extranjero se ejerza en un Estado con el que se haya firmado un convenio para evitar la doble imposición, aplicable a los rendimientos del trabajo por cuenta ajena; si un convenio es aplicable en una fecha anterior a su entrada en vigor, las normas anteriores seguirán siendo aplicables hasta dicha entrada en vigor en la medida en que sean más favorables para el trabajador por cuenta ajena [...].».

Práctica fiscal

26. Según la información facilitada por el Gobierno alemán, el concepto de «ayuda pública alemana al desarrollo en el marco de la cooperación técnica o financiera» empleado en el título I, punto 4, de la ATE es, a su vez, interpretado por la Administración tributaria en el sentido de que implica que la medida de ayuda al desarrollo debe ser financiada en un 75 % como mínimo por el ministerio federal responsable de la cooperación al desarrollo o por una sociedad privada de ayuda al desarrollo perteneciente al Estado.

Litigio principal y cuestión prejudicial

27. Del 12 de abril de 2009 al 31 de octubre de 2012, la demandante en el litigio principal fue empleada como jefa de proyecto por cuenta ajena en una sociedad de ayuda al desarrollo con domicilio social en Alemania. Trabajaba en el marco de un contrato de trabajo cuya duración era igual a la de un proyecto de cooperación al desarrollo que se realizaba en África, al que fue adscrita. Este proyecto estaba financiado por los 7.º y 9.º FED. No obstante, durante ese período, mantuvo su residencia y su centro de intereses en Alemania, donde, por consiguiente, estaba sujeta al impuesto sobre la renta por obligación personal.

28. El Finanzamt Z (Oficina Tributaria Z, Alemania) estimó una solicitud del empleador de la demandante en el litigio principal dirigida a obtener la exención del salario de esta última con arreglo a la ATE y, en consecuencia, expidió un certificado de exención. Por consiguiente, dicho empleador no practicó la retención ni el ingreso a cuenta en la Administración tributaria del impuesto sobre la renta de trabajo. Los salarios de la demandante tampoco fueron gravados en un país tercero.

29. A raíz de una inspección fiscal de la sociedad que empleaba a la demandante en el litigio principal, la autoridad tributaria competente comprobó que el proyecto de cooperación al desarrollo controvertido no había sido financiado por el Gobierno federal ni por la Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (Sociedad Alemana para la Cooperación Internacional, Alemania), sino por los 7.º y 9.º FED. En consecuencia, se solicitó a la Oficina Tributaria G que sometiera al impuesto sobre la renta los salarios de la demandante.

30. Mediante resolución de 13 de febrero de 2014, la Oficina Tributaria G fijó el importe del impuesto adeudado por la demandante en el litigio principal correspondiente a los ejercicios de 2011 y 2012.

31. Tras una reclamación infructuosa contra esa resolución, la referida demandante interpuso un recurso ante el Finanzgericht Köln (Tribunal de lo Tributario de Colonia, Alemania), que lo desestimó por infundado mediante sentencia de 22 de marzo de 2018. A continuación, dicha demandante interpuso un recurso de casación contra dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente, a saber, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania).

32. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente considera que, sobre la base del Derecho nacional, el recurso de casación carece de fundamento. En cambio, la ATE y la correspondiente práctica fiscal podrían ser contrarias al principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3, y a la obligación de los Estados miembros de coordinar sus políticas de desarrollo en virtud de los artículos 208 TFUE y 210 TFUE, interpretados conjuntamente.

33. En tales circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse el artículo 4 [TUE], apartado 3, y el artículo 208 [TFUE] en relación con el artículo 210 [TFUE] en el sentido de que se oponen a la práctica administrativa de un Estado miembro que no reconoce ninguna exención tributaria en los casos en que un proyecto de cooperación para el desarrollo sea financiado por [dos de los FED], mientras que, en ciertas condiciones, queda exento de tributación el salario percibido por un trabajador en el marco de una relación laboral por una actividad dentro de los programas oficiales alemanes de ayuda al desarrollo relativos a la cooperación técnica o financiera, siempre que estén financiados al menos en un

75 % por algún ministerio con competencias en cooperación para el desarrollo o por una sociedad privada de ayuda al desarrollo perteneciente al Estado?»

Sobre la cuestión prejudicial

Sobre la admisibilidad

34. En sus observaciones escritas, el Gobierno alemán expresó sus dudas sobre la admisibilidad de la presente petición de decisión prejudicial por considerar que la presentación que realizó el órgano jurisdiccional remitente de su contexto jurídico era engañosa, ya que pasaba por alto el hecho de que la exención contemplada en el artículo 34c, apartado 5, de la EStG no es proporcional a la parte del proyecto financiada por el ministerio federal responsable de la cooperación al desarrollo o por una sociedad privada de ayuda al desarrollo perteneciente al Estado, sino que, por el contrario, es proporcional a la parte que no se financia de esa manera. La demandante en el litigio principal impugnó en la vista oral esta regla de cálculo de la exención alegando que dicha regla solo era aplicable a partir de 2014, es decir, con posterioridad a la fecha de los hechos controvertidos.

35. A este respecto, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión planteadas por el juez nacional en el marco fáctico y normativo definido bajo su responsabilidad y cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia disfrutan de una presunción de pertinencia. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión planteada por un órgano jurisdiccional nacional solo es posible cuando resulta evidente que la interpretación solicitada del Derecho de la Unión no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas (sentencia de 21 de diciembre de 2021, Euro Box Promotion y otros, C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 y C-840/19, EU:C:2021:1034, apartado 139).

36. Pues bien, en el presente asunto, de la petición presentada por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que las dudas que justificaron que planteara su cuestión no se refieren a la exención que puede concederse a un trabajador por cuenta ajena en función de si la actividad a la que está adscrito se financia con fondos públicos nacionales o con el FED, sino a la posibilidad de que una normativa nacional trate de manera diferente a un trabajador asalariado por este motivo. Por lo tanto, no resulta evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada por el órgano jurisdiccional remitente carezca de relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal.

37. En consecuencia, suponiendo que el Gobierno alemán haya pretendido plantear una excepción de inadmisibilidad basada en imprecisiones de los autos por lo que se refiere al contexto jurídico aplicable, dicha excepción debe ser desestimada.

Sobre el fondo

38. Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si las disposiciones del artículo 4 TUE, apartado 3, en relación con los artículos 208 TFUE y 210 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica fiscal nacional que deniega la exención del impuesto sobre la renta por el salario percibido por un trabajador adscrito a una actividad relacionada con la ayuda pública al desarrollo si esa actividad está financiada por un FED, mientras que dicha exención se concede si tal actividad está financiada al menos en un 75 % por un ministerio responsable de la cooperación al desarrollo o por una sociedad privada de ayuda al desarrollo perteneciente al Estado miembro de que se trate.

39. Ahora bien, es preciso señalar, con carácter preliminar, que, si bien, en el enunciado de su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente menciona únicamente las disposiciones del artículo 4 TUE, apartado 3, en relación con los artículos 208 TFUE y 210 TFUE, procede señalar que, en su petición de decisión prejudicial, ese órgano jurisdiccional hace referencia también a las libertades de circulación. Pues bien, al preguntárseles acerca de este particular en la vista, la demandante en el litigio principal y la Comisión alegaron que una práctica fiscal como la controvertida en el litigio principal está comprendida, entre otros, en el ámbito de aplicación de la libre circulación de capitales, establecida en el artículo 63 TFUE, apartado 1, mientras que el Gobierno alemán sostuvo que esas libertades no son de aplicación en una situación como la controvertida en el litigio principal.

40. En estas circunstancias, es preciso examinar, de entrada, si el artículo 63 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica fiscal como la controvertida en el litigio principal.

41. A este respecto, como se desprende de la nomenclatura de los movimientos de capitales que figura en el anexo I de la Directiva 88/361, que conserva el valor indicativo que le era propio para definir el concepto de movimientos de capitales (sentencia de 16 de diciembre de 2021, UBS Real Estate, C-478/19 y C-479/19, EU:C:2021:1015, apartado 31), el ámbito de aplicación material de esta libertad abarca las operaciones relativas a los haberes o a los compromisos expresados en la moneda nacional o en las divisas extranjeras, entre ellas, las de préstamo y donación de cantidades de dinero.

42. Dado que, entre las ayudas que pueden ser concedidas por el 7.º o por el 9.º FED, figuran, en particular, tanto ayudas no reembolsables como préstamos, resulta obligado señalar que una práctica fiscal como la controvertida en el litigio principal puede, en principio, afectar a la libre circulación de capitales.

43. Dicho esto, del tenor del artículo 63 TFUE, apartado 1, se desprende que, para ser aplicable, la libre circulación de capitales requiere un movimiento entre Estados miembros o entre un Estado miembro y un país tercero.

44. A este respecto, procede recordar que, ciertamente, el Tribunal de Justicia declaró, en el apartado 38 de la sentencia de 2 de marzo de 1994, Parlamento/Consejo (C-316/91, EU:C:1994:76), que los gastos necesarios para las ayudas financieras previstos en el artículo 231 del Cuarto Convenio ACP-CEE y en el artículo 1 del Protocolo financiero anexo a este Convenio son asumidos directamente por los Estados.

45. No obstante, en ese mismo apartado, el Tribunal de Justicia estableció una distinción entre la asunción de esos gastos por parte de los Estados miembros y la distribución de las ayudas en que se materializa tal asunción, puesto que subrayó que esta última operación no era efectuada por dichos Estados, sino por el 7.º FED. Además, el Tribunal de Justicia señaló, en el apartado 29 de esa sentencia, que, dado que el Cuarto Convenio ACP-CEE había sido celebrado a la vez por la Comunidad Económica Europea y por los Estados miembros, estos eran, salvo excepciones expresamente previstas, conjuntamente responsables frente a los Estados ACP del cumplimiento de cualquier obligación que resulte de los compromisos contraídos, incluidos los relativos a las ayudas financieras. Por consiguiente, como se desprende de los apartados 30 a 32 de dicha sentencia, si bien el Cuarto Convenio ACP-CEE utiliza la expresión «ayudas financieras de la Comunidad», esta debe entenderse, en el contexto del citado Convenio, en el sentido de que se refiere a la Comunidad Económica Europea y a sus Estados miembros considerados conjuntamente.

46. En consecuencia, el Tribunal de Justicia dedujo de ello, en los apartados 33 a 37 de la misma sentencia, que las ayudas distribuidas por el 7.º FED perseguían cumplir la obligación de asistencia financiera, mencionada en el artículo 231 del Cuarto Convenio ACP-CEE, la cual incumbía a la Comunidad y a los Estados miembros, considerados conjuntamente, pero que estos últimos habían optado voluntariamente por hacerse cargo ellos solos de dicha asistencia, razón por la que habían creado el 7.º FED.

47. Por consiguiente, a la vista de estos elementos, procede considerar que, si bien los gastos necesarios para las ayudas financieras y, de un modo más general, la dotación de capital del 7.º FED son asumidos directamente por los Estados miembros, la distribución de estas ayudas por dicho fondo debe considerarse, por su parte, efectuada no por esos Estados miembros, sino por una entidad que fue creada mediante un acuerdo intergubernamental y con el fin de asumir, en lugar de la Unión y de los Estados miembros, obligaciones que estos contrajeron colectivamente con ocasión de la ratificación de un acuerdo internacional mixto.

48. Así pues, debe señalarse que el movimiento de capitales que implica la distribución, mediante el 7.º FED, de ayudas financieras constituye un movimiento de capitales que no se produce entre Estados miembros o entre un Estado miembro y un país tercero, sino entre esa entidad y, normalmente, un país tercero y, por lo tanto, no está comprendido en el ámbito de la libre circulación de capitales.

49. Lo mismo sucede con la distribución de ayudas financieras mediante el 9.º FED, ya que las disposiciones del Acuerdo de Cotonú y del Acuerdo interno relativo a la financiación y la administración de la ayuda comunitaria con arreglo al Acuerdo de Cotonú son, en este punto, análogas a las disposiciones antes citadas.

50. Por lo demás, aunque la práctica fiscal controvertida estuviera comprendida en el ámbito de aplicación de la libre circulación de capitales, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, cuando los efectos restrictivos que una medida nacional puede producir sean demasiado aleatorios e indirectos, no puede considerarse que tales efectos puedan constituir un obstáculo a una de las libertades de circulación (véase, por analogía, la sentencia de 27 de octubre de 2022, Instituto do Cinema e do Audiovisual, C-411/21, EU:C:2022:836, apartado 29).

Pues bien, una práctica fiscal, como la controvertida en el litigio principal, no puede afectar de manera cierta y directa a la financiación concedida mediante el 7.º o mediante el 9.º FED.

51. Habida cuenta de lo anterior, resulta obligado señalar que una práctica fiscal como la controvertida en el litigio principal no está comprendida en la libre circulación de capitales a la que se refiere el artículo 63 TFUE, apartado 1.

52. A continuación, por lo que respecta al artículo 4 TUE, apartado 3, en relación con los artículos 208 TFUE y 210 TFUE, cabe señalar que, como se ha declarado, en esencia, en el apartado 46 de la presente sentencia, los 7.º y 9.º FED no son órganos de la Unión. Pues bien, aunque el artículo 4 TUE, apartado 3, consagra un principio de cooperación leal, no es menos cierto que este artículo, incluso interpretado en relación con los artículos 208 TFUE y 210 TFUE, tiene un ámbito de aplicación limitado al cumplimiento por parte de la Unión y de los Estados miembros de las misiones derivadas de los Tratados.

53. No obstante, es preciso recordar que los Estados miembros crearon los 7.º y 9.º FED para ejecutar las obligaciones de asistencia financiera que contrajeron colectivamente con la Unión en el marco del Cuarto Convenio ACP-CEE y del Acuerdo de Cotonú.

54. Dado que las disposiciones de los Tratados se imponen a los Estados miembros, estos no pueden eximirse de su obligación de respetar su deber de cooperación leal a efectos, en particular, del cumplimiento por parte de la Unión de sus misiones, entre las que figuran, en virtud del artículo 3 TUE, el pleno respeto del Derecho internacional y, por tanto, de los compromisos que contrajo colectivamente con los Estados miembros al ratificar acuerdos internacionales mixtos, así como, con arreglo al artículo 21 TUE, el desarrollo sostenible en los planos económico, social y medioambiental de los países en desarrollo. Así pues, debe considerarse que las relaciones entre los Estados miembros, por una parte, y los 7.º y 9.º FED, por otra, se rigen por los mismos principios que habrían prevalecido si los Estados miembros no hubieran optado por crear estos FED para ejecutar las obligaciones financieras que contrajeron colectivamente con la Unión con motivo de la ratificación del Cuarto Convenio ACP-CEE y del Acuerdo de Cotonú, entre ellos, el principio de cooperación leal, enunciado en el artículo 4 TUE, apartado 3, interpretado, en su caso, en relación con los artículos 208 TFUE y 210 TFUE.

55. Además, este deber de cooperación leal es de aplicación general y no depende del carácter exclusivo o no de la competencia de la Unión de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de abril de 2010, Comisión/Suecia, C-246/07, EU:C:2010:203, apartado 71) ni, por tanto, a fortiori, de la circunstancia de que esa competencia corresponda a un ámbito de competencias paralelas, como es el caso, de conformidad con el artículo 4 TFUE, apartado 4, de la cooperación al desarrollo, materia en la que el ejercicio de la competencia de la Unión no impide a los Estados miembros ejercer la suya.

56. En cambio, es preciso recordar que solo las disposiciones, incluidas las previstas en los Tratados, que imponen obligaciones precisas e incondicionales y no requieren, para su aplicación, ninguna intervención posterior de las autoridades de la Unión o nacionales, pueden ser invocadas por los particulares (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de noviembre de 1992, Hansa Fleisch Ernst Mundt, C-156/91, EU:C:1992:423, apartado 13, y de 20 de marzo de 2018, Garlsson Real Estate y otros, C-537/16, EU:C:2018:193, apartado 65).

57. Pues bien, por lo que respecta al principio de cooperación leal, enunciado en el artículo 4 TUE, apartado 3, dicho principio conlleva, como se desprende del tenor de esta disposición, dos obligaciones positivas a cargo de los Estados miembros, consistentes, por una parte, en respetar, facilitar y asistir a la Unión en el cumplimiento de las misiones derivadas de los Tratados, como se ha recordado en el apartado 54 de la presente sentencia, y, por otra parte, en adoptar todas las medidas necesarias para el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los Tratados o resultantes de los actos de las instituciones, así como una obligación negativa, a saber, abstenerse de toda medida que pueda poner en peligro la consecución de los objetivos de la Unión.

58. Por lo que se refiere a la primera de estas obligaciones positivas, si bien obliga a los Estados miembros a respetar las estrategias y acciones adoptadas por la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de abril de 2010, Comisión/Suecia, C-246/07, EU:C:2010:203, apartados 75 y 76) y, como tal, puede exigir, cuando una normativa nacional supedita la aplicación de una ventaja jurídica o fiscal al requisito de que su concesión sea oportuna por motivos económicos, que el Estado miembro de que se trate considere que se cumple tal requisito cuando la aplicación de esa ventaja vaya en el sentido de los intereses económicos de la Unión que dichas estrategias y acciones pretenden promover o defender, no es menos cierto que tal obligación es demasiado imprecisa para poder generar derechos en favor de los particulares (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de enero de 1986, Hurd, 44/84, EU:C:1986:2, apartados 47 a 49).

59. Por lo que respecta a la segunda de dichas obligaciones positivas y a tenor de la cual los Estados miembros deben adoptar todas las medidas necesarias para el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los Tratados o resultantes de los actos de las instituciones, del propio tenor del artículo 4 TUE, apartado 3, párrafo segundo se desprende que esta obligación no confiere, por sí sola, derechos subjetivos, sino que solo existe en combinación con una obligación particular que recae sobre los Estados miembros en virtud de los Tratados o de un acto de las instituciones de la Unión, como la relativa a las normas de competencia.

60. Pues bien, contrariamente a la situación existente en el asunto que dio lugar a la sentencia de 16 de diciembre de 2004, My (C-293/03, EU:C:2004:821), apartados 35, 41, 42, 45 y 47, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia no se desprende que, en el presente asunto, exista a cargo del Estado miembro en cuestión una obligación que pueda interpretarse como relacionada con el principio de cooperación leal y que tenga por efecto crear derechos subjetivos en favor de los particulares. En efecto, las obligaciones establecidas en los artículos 208 TFUE, apartado 1, y 210 TFUE, apartado 1, son en sí mismas demasiado generales para poder crear tales derechos.

61. Es cierto que estas disposiciones, que persiguen los objetivos generales de la acción exterior de la Unión mencionados en el artículo 21 TUE, como el fomento del desarrollo sostenible en los planos económico, social y medioambiental de los países en desarrollo [véase, en este sentido, la sentencia de 2 de septiembre de 2021, Comisión/Consejo (Acuerdo con Armenia), C-180/20, EU:C:2021:658, apartado 49], establecen que los Estados miembros y la Unión deben cooperar y consultarse con el fin de garantizar que sus respectivas políticas de ayuda al desarrollo se complementen y refuercen mutuamente. No obstante, las modalidades precisas de tal cooperación dependen de un conjunto de parámetros que corresponde establecer exclusivamente a los Estados miembros y a la Unión. En consecuencia, si bien los Estados miembros o la Unión pueden invocar las citadas obligaciones, tales disposiciones, en cambio, a falta de concreción más precisa de las obligaciones que establecen, no pueden ser invocadas por los particulares contra un Estado miembro o la Unión (véase, por analogía, la sentencia de 21 de diciembre de 2011, Air Transport Association of America y otros, C-366/10, EU:C:2011:864, apartados 75 a 78).

62. En el presente asunto, la decisión por la que la Comisión, actuando en nombre del FED, concede una ayuda financiera no puede constituir una concreción de dichas disposiciones que permita a los particulares oponerse a la práctica fiscal controvertida en el litigio principal, en la medida en que, por una parte, el destinatario de este tipo de decisión es el organismo de ayuda al desarrollo y no sus empleados y, por otra parte, esa decisión no establece una obligación a cargo del Estado miembro en cuestión de no gravar los rendimientos de los trabajadores adscritos al proyecto de ayuda al desarrollo de tal manera subvencionado.

63. Por último, por lo que respecta a la obligación negativa establecida en el artículo 4 TUE, apartado 3, es preciso señalar que, para definirla, los autores del Tratado optaron por recurrir a términos que denotaran cierta gravedad, a saber, «poner en peligro» la consecución de los objetivos de la Unión, elección que refleja la voluntad deliberada de esos autores de limitar el ámbito de aplicación de esta obligación a situaciones de especial gravedad. Pues bien, no cabe considerar que una práctica fiscal como la controvertida en el litigio principal ponga en peligro la consecución de los objetivos de la Unión, pues no se impide a los FED ni tampoco se les disuade de financiar acciones de ayuda al desarrollo.

64. Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la cuestión prejudicial que las disposiciones del artículo 4 TUE, apartado 3, en relación con los artículos 208 TFUE y 210 TFUE, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una práctica fiscal nacional que deniega la exención del impuesto sobre la renta por el salario percibido por un trabajador adscrito a una actividad relacionada con la ayuda pública al desarrollo si esa actividad está financiada por un FED, mientras que dicha exención se concede si tal actividad está financiada al menos en un 75 % por un ministerio responsable de la cooperación al desarrollo o por una sociedad privada de ayuda al desarrollo perteneciente al Estado miembro de que se trate.

Costas

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

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

Las disposiciones del artículo 4 TUE, apartado 3, en relación con los artículos 208 TFUE y 210 TFUE, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una práctica fiscal nacional que deniega la exención del impuesto sobre la renta por el salario percibido por un trabajador adscrito a una actividad relacionada con la ayuda pública al desarrollo si esa actividad está financiada por un Fondo Europeo de Desarrollo, mientras que dicha exención se concede si tal actividad está financiada al menos en un 75 % por un ministerio responsable de la cooperación al desarrollo o por una sociedad privada de ayuda al desarrollo perteneciente al Estado miembro de que se trate.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.