

Asunto C-15/22**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

6 de enero de 2022

Órgano jurisdiccional remitente:

Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)

Fecha de la resolución de remisión:

13 de julio de 2021

Parte demandante y recurrente en casación:

RF

Parte demandada y recurrida en casación:

Finanzamt G (Oficina Tributaria de G)

Objeto del procedimiento principal

Práctica administrativa nacional consistente en renunciar a la tributación del salario correspondiente a una actividad en el ámbito de la ayuda al desarrollo, siempre que la actividad se financie con fondos públicos alemanes, mientras que se somete a tributación el salario de una actividad idéntica financiada con fondos de la Unión — Compatibilidad con el Derecho de la Unión

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Interpretación del Derecho de la Unión, artículo 267 TFUE

Cuestión prejudicial

¿Deben interpretarse el artículo 4, apartado 3, del Tratado de la Unión Europea y el artículo 208 en relación con el artículo 210 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea 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 el Fondo Europeo de Desarrollo, mientras que, en ciertas condiciones, queda exento de tributación el salario percibido por un trabajador en el marco de una relación laboral actual 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 participada por el Estado?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Artículos 3 TUE, apartado 5, segunda frase, y 4 TUE, apartado 3

Artículos 4 TFUE, apartado 3, y 208 TFUE en relación con el artículo 210 TFUE

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Einkommensteuergesetz (Ley del impuesto sobre la renta; en lo sucesivo, «Ley del IRPF»), en particular, el artículo 34c, apartado 5

Auslandstätigkeitserlass (Decreto de acción exterior; documento del Ministerio Federal de Economía de 31 de octubre de 1983, BStBl I 1983, p. 470) (en lo sucesivo, «ATE»)

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 Entre el 12 de abril de 2009 y el 31 de octubre de 2012, la demandante y recurrente en casación (en lo sucesivo, «demandante») estuvo empleada como directora de proyecto en una sociedad de ayuda al desarrollo con sede en Alemania. En virtud de un contrato laboral limitado a la duración del proyecto, participó en el programa de microproyectos en África. En aquel momento, su residencia y el centro de sus intereses se situaban en Alemania, pero su lugar de trabajo se hallaba en el continente africano.
- 2 Al no ser financiado el proyecto por Alemania, sino por el Fondo Europeo de Desarrollo, el Finanzamt (Oficina Tributaria) consideró que el salario de la demandante debía someterse al impuesto sobre la renta. Al no prosperar su reclamación administrativa ni su recurso contencioso-administrativo interpuesto ante el Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario), la demandante solicita ahora al órgano jurisdiccional remitente, en su recurso de casación, que declare su salario exento del impuesto sobre la renta.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

Apreciación sobre la base del Derecho nacional

- 3 Con arreglo a la legislación nacional, la demandante no tiene derecho a que su salario quede exento del impuesto sobre la renta en virtud del artículo 34c, apartado 5, de la Ley del IRPF en relación con el ATE.
- 4 De conformidad con el artículo 34c, apartado 5, de la Ley del IRPF, las autoridades tributarias alemanas pueden eximir del impuesto sobre la renta alemán que grava los ingresos obtenidos en el extranjero cuando se considere oportuno por motivos económicos. De acuerdo con la jurisprudencia de los tribunales alemanes, este requisito solo se cumple cuando el beneficio fiscal redunda en favor de la economía exterior alemana.
- 5 En la sección I, punto 4, del ATE se establece que gozará de la exención, en particular, la actividad en el extranjero para un contratista nacional en relación con los programas oficiales alemanes de ayuda al desarrollo, dentro de la cooperación técnica o financiera. El Finanzamt entiende el concepto de «programas oficiales alemanes de ayuda al desarrollo» en el sentido de que solo comprende las acciones de ayuda al desarrollo financiadas directamente con fondos públicos alemanes. Esta interpretación no solo es posible, sino que resulta casi necesaria, a la luz de la mencionada finalidad del artículo 34c, apartado 5, de la Ley del IRPF, y no es en absoluto arbitraria.

Compatibilidad con el Derecho de la Unión

- 6 Cabe preguntarse si del artículo 4 TUE, apartado 3, y del artículo 208 TFUE en relación con el artículo 210 TFUE se deduce una obligación de incluir en el ámbito de aplicación del artículo 34c, apartado 5, de la Ley del IRPF en relación con el ATE también las acciones de ayuda al desarrollo financiadas por el Fondo Europeo de Desarrollo y, por tanto, solo indirectamente con fondos públicos alemanes.
- 7 La demandante alega que, con arreglo al principio de cooperación leal consagrado por el artículo 4 TUE, apartado 3, y habida cuenta de la obligación de la Unión y sus Estados miembros de coordinar su política de desarrollo (artículo 3 TUE, apartado 5, segunda frase), existe una obligación de incluir también los proyectos financiados con fondos de la Unión y, por consiguiente, solo parcial e indirectamente con fondos alemanes.
- 8 Si bien es cierto que el principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3, exige que la Unión y los Estados miembros se respeten y asistan mutuamente en el cumplimiento de las misiones derivadas de los Tratados (sentencia de 5 de diciembre de 2017, Alemania/Consejo, C-600/14, EU:C:2017:935, apartado 105), el artículo 4 TFUE, apartado 3, establece expresamente que, en particular, en el ámbito del desarrollo tecnológico, la Unión

dispondrá de competencias para llevar a cabo sus propias acciones, sin que ello impida a los Estados miembros ejercer sus (propias) competencias en el mismo ámbito. A este respecto, es lógico que Alemania pueda determinar sus propias acciones de ayuda al desarrollo y que lo haga atendiendo a los puntos de vista alemanes de «oportunidad económica», siempre que con ello no se comprometan ni menoscaben los objetivos de la política de desarrollo de la Unión.

- 9 Tampoco de la sentencia de 16 de diciembre de 2004, My (C-293/03, EU:C:2004:821), parece deducirse una obligación de incluir, en aras del principio de cooperación leal, los proyectos financiados por la Unión. El presente caso se diferencia de los hechos en que se basó dicha sentencia en que aquí no existe una normativa de la Unión comparable al Estatuto de los Funcionarios de las Comunidades Europeas, del que allí se trataba, en virtud de la cual Alemania pudiera estar obligada, de forma suficientemente precisa e incondicional, a incluir los proyectos financiados por la Unión en la promoción para la cual Alemania goza de sus propias competencias en virtud del artículo 4 TFUE, apartado 3. Por lo tanto, podría no asistir a la demandante ningún derecho subjetivo, basado en la obligación de cooperación leal, a que se incluyan los proyectos financiados por la Unión en el beneficio previsto por el artículo 34c, apartado 5, de la Ley del IRPF en relación con el ATE.
- 10 Tal derecho, a juicio del órgano jurisdiccional remitente, no se deriva del artículo 4 TFUE, apartado 4, en relación con el artículo 208 TFUE, apartado 1, segunda frase, o con el artículo 210 TFUE, apartado 1, primera y tercera frase. También el artículo 4 TFUE, apartado 4, dispone expresamente que, si bien la competencia de la Unión en el ámbito de la cooperación para el desarrollo se extiende a la ejecución de acciones y a la realización de una política común, el ejercicio de esta competencia no ha de impedir a los Estados miembros ejercer la suya propia en este ámbito. Aunque, a este respecto, la política de la Unión y las políticas de los Estados miembros se complementan y refuerzan mutuamente en el ámbito de la cooperación para el desarrollo (artículo 208 TFUE, apartado 1, segunda frase), y el artículo 210 TFUE, apartado 1, primera y tercera frase, impone una obligación de coordinación y apoyo, esta obligación no ha de tener por efecto impedir a Alemania la ejecución de sus propias acciones de desarrollo para el fomento de la economía exterior alemana.
- 11 Nada cambia a este respecto el 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). No parece que el legislador alemán, con la Ley de aprobación del Acuerdo, pudiese considerar al mismo tiempo que la cooperación para el desarrollo, en forma de los microproyectos basados en dicho Acuerdo, fuesen (también) convenientes por razones económicas (de Alemania). Así se deduce del hecho mismo de que las acciones basadas en el Acuerdo no responden precisamente a la política de desarrollo alemana, aunque Alemania misma aporte una parte considerable de la financiación del Fondo Europeo de Desarrollo y estos fondos procedan en último término del presupuesto alemán, de manera que este sufraga

indirectamente las acciones ejecutadas en virtud del Acuerdo. En cualquier caso, del Acuerdo no cabe deducir un derecho subjetivo para el trabajador que participe en un proyecto de ayuda al desarrollo al amparo del Acuerdo, pero que tenga su residencia en Alemania, a que este país renuncie a la tributación de sus ingresos laborales.

- 12 La sentencia de 28 de febrero de 2013, Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124) no conduce tampoco a una solución diferente. Es cierto que el Tribunal de Justicia resolvió en dicha sentencia que el artículo 45 TFUE (libre circulación de los trabajadores) debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa nacional de un Estado miembro con arreglo a la cual los ingresos percibidos por el ejercicio de una actividad por cuenta ajena por un sujeto pasivo residente en dicho Estado miembro y sometido al impuesto por obligación personal están exentos del impuesto sobre la renta cuando el empresario para el que trabaja está establecido en dicho Estado miembro pero no lo están cuando dicho empresario está establecido en otro Estado miembro. Pero ello no significa que Alemania esté obligada a incluir los proyectos financiados con fondos de la Unión, pues en el presente caso no hay ningún trabajador ni ningún empresario que sufra un trato desfavorable por proceder de otro Estado miembro. En caso de que el ATE pudiese disuadir a los trabajadores de aceptar un empleo con un empresario encargado de la ejecución de un proyecto de ayuda al desarrollo financiado con fondos de la Unión y no con fondos nacionales, ello no constituiría, de todas formas, una restricción indebida de las libertades fundamentales, a saber, la libre circulación de trabajadores y la libre prestación de servicios.