Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
SRA. LAILA MEDINA
presentadas el 9 de febrero de 2023 [1]

Asunto C-15/22

RF
contra
Finanzamt G

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)]

«Procedimiento prejudicial — Fondo Europeo de Desarrollo (FED) — Impuesto sobre la renta — Exención fiscal aplicable a salarios percibidos en relación con proyectos de cooperación para el desarrollo financiados con cargo a recursos presupuestarios nacionales — Diferencia del trato dispensado a los salarios percibidos en relación con proyectos financiados con cargo al FED — Artículo 63 TFUE — Libre circulación de capitales — Artículo 4 TFUE, apartado 4 — Ejercicio de competencias paralelas — Artículos 208 TFUE y 210 TFUE — Cooperación para el desarrollo — Obligación de promover políticas en materia de cooperación para el desarrollo — Principio de cooperación leal — Ayuda a la UE en el cumplimiento de su misión — Consecución de los objetivos de la UE — Efecto directo»

1. A efectos del impuesto sobre la renta, ¿pueden dispensar los Estados miembros distinto trato al salario de las personas que trabajan en proyectos de cooperación para el desarrollo ejecutados en terceros países [2] y financiados con cargo al Fondo Europeo de Desarrollo (en lo sucesivo, «FED») que al salario percibido en relación con proyectos análogos que, por el contrario, se financian con cargo a recursos presupuestarios nacionales?

2. El presente asunto tiene por objeto una práctica administrativa nacional alemana (en lo sucesivo, «norma fiscal nacional controvertida»). En virtud de dicha norma se concede una exención del impuesto sobre la renta a los salarios abonados por trabajar en proyectos de ayuda internacional al desarrollo financiados al menos en un 75 % por un ministerio federal con competencias en materia de cooperación para el desarrollo o por una sociedad privada de ayuda al desarrollo participada por el Estado [3] (en lo sucesivo, conjuntamente, «recursos presupuestarios nacionales»). Sin embargo, el salario de un empleado que trabaja en un proyecto de cooperación para el desarrollo financiado con cargo al FED no se beneficia de esa exención.

1 Lengua original: inglés.

2 La cooperación puede adoptar muchas formas, pero la expresión «cooperación para el desarrollo» se considera sinónimo de ayuda oficial al desarrollo.

3 Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH.

3. En esencia, el órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia que determine si el principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3, en relación con los artículos 208 TFUE y 210 TFUE relativos a la cooperación para el desarrollo, debe interpretarse en el sentido de que impide a los Estados miembros gravar los salarios percibidos en relación con proyectos de ayuda financiados con cargo al FED, cuando existe una exención que se aplica a los salarios percibidos en relación con proyectos financiados con cargo a recursos presupuestarios nacionales. La diferencia de trato que resulta de esa norma fiscal también suscita la cuestión de si se aplican en el presente asunto las disposiciones del Tratado en materia de libertades fundamentales.

4. En consecuencia, el Tribunal de Justicia debe enfrentarse en este asunto a la delicada tarea de determinar si las libertades fundamentales o el principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3, se aplican en el ámbito de la cooperación para el desarrollo y, en caso afirmativo, de qué manera. No se trata desde luego de un tema sencillo, toda vez que la Unión Europea y los Estados miembros pueden ejercer competencias de forma paralela en esta materia. [4] El presente asunto también guarda relación con la cuestión más general del tratamiento fiscal de la cooperación para el desarrollo y su efectividad. [5]

I. Marco jurídico

A. Derecho internacional

1. IV Convenio de Lomé

5. El Cuarto Convenio ACP-CEE firmado en Lomé el 15 de diciembre de 1989 fue celebrado entre el Grupo de Estados de África, del Caribe y del Pacífico (en lo sucesivo, «Estados ACP») y la Comunidad Económica Europea (CEE) (en lo sucesivo, «IV Convenio de Lomé»). [6] Dicho Convenio fue aprobado mediante Decisión del Consejo y de la Comisión de 25 de febrero de 1991. [7]

6. Según el artículo 2 del IV Convenio de Lomé, la cooperación ACP-CEE, «basada en un régimen de Derecho y en la existencia de instituciones conjuntas», se ejercerá sobre la base de los principios de igualdad de los asociados, el respeto de su soberanía, el interés mutuo y la interdependencia, y el derecho de cada Estado a determinar sus opciones políticas, sociales, culturales y económicas.

4 Con arreglo al artículo 4 TFUE, apartado 4, en los ámbitos de la cooperación para el desarrollo y de la ayuda humanitaria, la Unión dispondrá de competencia para llevar a cabo acciones y una política común, sin que el ejercicio de esta competencia pueda tener por efecto impedir a los Estados miembros ejercer la suya.

5 Véase, por ejemplo, recientemente, el Tax Treatment of Official Development Assistance Hub (Centro para el tratamiento fiscal de la ayuda oficial al desarrollo) lanzado en enero de 2022 por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (https://www.OCDE.org/tax/tax-treatment-official-development-assistance/). Véase también la Declaración de París sobre la eficacia de la ayuda al desarrollo adoptada en 2005 y reafirmada en Accra en 2008 en foros ministeriales convocados por la OCDE (disponible en https://www.OCDE.org/development/effectiveness/34428351.pdf).

6 DO 1991, L 229, p. 3.

7 91/400/CECA, CEE, DO 1991, L 229, p. 1.

7. De conformidad con el artículo 9 de ese mismo Convenio:

«Para mejorar la eficacia de los instrumentos del presente Convenio, las Partes contratantes adoptarán, en el marco de sus competencias respectivas, orientaciones, prioridades y medidas que favorezcan la consecución de los objetivos fijados en el mismo […]»

2. Acuerdo de Cotonú

8. El Acuerdo de asociación entre los [Estados ACP], por una parte, y la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por otra, firmado en Cotonú el 23 de junio de 2000 (en lo sucesivo, «Acuerdo de Cotonú») [8] mediante Decisión 2003/159/CE del Consejo, de 19 de diciembre de 2002. [9] Entró en vigor el 1 de abril de 2003 y sustituyó a los Convenios de Lomé existentes.

9. El artículo 2 del Acuerdo de Cotonú establece los principios fundamentales de la cooperación ACP-CE que está «fundada sobre un régimen de Derecho y la existencia de instituciones conjuntas».

10. Según el artículo 3 del Acuerdo de Cotonú, «las Partes Contratantes adoptarán […] todas las medidas generales o particulares susceptibles de garantizar el cumplimiento de las obligaciones que se derivan del Acuerdo y de facilitar la realización de sus objetivos. […]»

11. A tenor del artículo 70, letra a), del Acuerdo de Cotonú, la cooperación sostendrá «microproyectos a nivel local que tengan un impacto económico y social sobre la vida de la población, respondan a una necesidad prioritaria manifiesta y constatada y se emprendan a iniciativa y con la participación activa de la colectividad local beneficiaria».

12. El artículo 71 de dicho Acuerdo dispone lo siguiente:

«1. Los microproyectos y las medidas de cooperación descentralizada se podrán financiar sobre los recursos financieros del Acuerdo. […]

2. Las aportaciones para la financiación de microproyectos y medidas de cooperación descentralizada las realizará el Fondo, cuya contribución no podrá en principio superar las tres cuartas partes del coste total de cada proyecto ni ser superior a los límites fijados en el programa indicativo. El saldo restante será financiado:

a) por la colectividad local interesada en el caso de los microproyectos (en forma de prestaciones de servicios o en efectivo, y en función de sus posibilidades);

[…]

c) excepcionalmente, por el Estado ACP en cuestión, en forma de contribución financiera, o mediante la utilización de equipamientos públicos o la prestación de servicios.

[…]»

8 DO 2000, L 317, p. 3.

9 DO 2003, L 65, p. 27.

B. Derecho de la Unión

13. Los FED se crearon para financiar la cooperación con los Estados ACP y los países y territorios de ultramar, inicialmente a través de un anexo al Tratado CEE y posteriormente a través de acuerdos internos entre los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo. El FED financia todo proyecto o programa que contribuya al desarrollo económico, social o cultural de los países en cuestión. Cada FED se crea para un período de varios años, normalmente cinco, que se corresponde con el período de vigencia de los distintos acuerdos o convenios a través de los cuales la Unión Europea y sus Estados miembros han establecido una asociación especial con los Estados ACP. Históricamente, los FED no estaban comprendidos dentro del presupuesto general de la Unión. En consecuencia, se han adoptado reglamentos financieros específicos para cumplir las obligaciones resultantes de los acuerdos internacionales y para regular, en particular, la financiación del FED. [10]

1. Séptimo FED [11]

14. Los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros de la Comunidad Económica Europea reunidos en el seno del Consejo el 16 de julio de 1990 adoptaron el Acuerdo Interno 91/401/CEE relativo a la financiación y a la gestión de las ayudas de la Comunidad en el marco del [IV Convenio de Lomé]. [12] En virtud de dicho acuerdo, los Estados miembros crearon el séptimo FED. Las disposiciones por las que se aplica ese acuerdo interno están recogidas en el Reglamento financiero 91/491/CEE, de 29 de julio de 1991, aplicable a la Cooperación para la financiación del desarrollo con arreglo al [IV Convenio de Lomé]. [13]

15. El ordenador decidió poner fin al séptimo FED el 31 de agosto de 2008. A falta de una base legal para el cierre de FED, los saldos restantes y las decisiones y contratos relacionados con los mismos se transfirieron al noveno FED, según lo dispuesto en la parte 3 del Reglamento financiero aplicable al noveno FED. [14]

2. Noveno FED

16. Tras el Acuerdo de Cotonú, se adoptó el Acuerdo interno 2000/770/CE 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 Cotonú] 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. [15] Las disposiciones de aplicación de ese Acuerdo interno están recogidas en el Reglamento Financiero de 27 de marzo de 2003.

[10] A partir de 2021, los programas FED quedaron incluidos en el marco financiero plurianual de la Unión y, en consecuencia, sujetos a los reglamentos financieros de la Unión del mismo modo que otros programas de financiación de la Unión. Véase https://ec.europa.eu/info/publications/eu-and-edf-annual-accounts_en.

[11] La resolución de remisión hace referencia a los FED séptimo y noveno. Incumbe al órgano jurisdiccional nacional determinar si ambos resultan aplicables en el presente asunto.

[12] DO 1991, L 229, p. 288.

[13] DO 1991, L 266, p. 1.

[14] Véanse las cuentas anuales definitivas del ejercicio presupuestario 2008 correspondientes a los séptimo, octavo, noveno y décimo FED (DO 2009, C 274, p. 1).

[15] DO 2000, L 317, p. 355.

C. Derecho alemán

17. El artículo 1, apartado 1, primera frase, de la Einkommensteuergesetz (Ley del Impuesto sobre la Renta; en lo sucesivo, «EStG»), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, establece que las personas físicas que tengan su domicilio o su residencia habitual en Alemania tributarán en ese país por la totalidad de sus rentas.

18. Con arreglo al artículo 2, apartado 1, de la EStG, los rendimientos del trabajo que el sujeto pasivo perciba mientras esté sujeto a una obligación tributaria personal estarán gravados por el impuesto sobre la renta.

19. Según el artículo 34, letra c), de la EStG:

«1) En el caso de sujetos pasivos por obligación personal cuyos ingresos obtenidos en el extranjero estén sujetos en el Estado de origen a un impuesto que se corresponda con el impuesto alemán sobre la renta, el impuesto extranjero liquidado, abonado y del que se haya deducido el importe de un derecho a deducción se imputará al impuesto alemán sobre la renta que grave los ingresos procedentes de ese Estado; […]

[…]

5) Las altas autoridades tributarias de los *Länder* o las autoridades tributarias que estas designen podrán conceder, con el acuerdo del Ministerio Federal de Hacienda, una exención total o parcial del impuesto sobre la renta que grava los ingresos 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.»

20. El 31 de octubre de 1983, el Bundesministerium der Finanzen (Ministro Federal de Hacienda, Alemania) adoptó una instrucción sobre el tratamiento fiscal de los ingresos de los trabajadores por cuenta ajena por sus actividades en el extranjero[16] (en lo sucesivo, «Instrucción del Ministerio de Hacienda»), dirigida a las altas autoridades tributarias de los Länder. Dicha Instrucción establece en su sección I, punto 4, que estarán exentas del impuesto sobre la renta, en particular, las actividades ejercidas en el extranjero al servicio de un contratista nacional dentro de programas oficiales alemanes de ayuda al desarrollo relativos a la cooperación técnica o financiera.

21. Según la resolución de remisión, las autoridades tributarias alemanas interpretan la expresión «programas oficiales alemanes de ayuda al desarrollo» en el sentido de que se refieren, en exclusiva, a las acciones de ayuda al desarrollo que se financian directamente con cargo al presupuesto alemán, ya sea por parte de un Ministerio federal competente en materia de cooperación para el desarrollo o por la GIZ.

II. Litigio principal y cuestión prejudicial

22. Entre el 12 de abril de 2009 y el 31 de octubre de 2012, RF estuvo empleada como directora de proyectos en una sociedad de ayuda al desarrollo con sede en Alemania. Trabajó en el Programa de Microproyectos (PMP) (en lo sucesivo, «programa en cuestión») en África en virtud de un

[16] BStBl. 1983 I, p. 470.

contrato laboral indefinido.[17] El programa estaba financiado total o parcialmente con cargo a recursos de la Unión Europea y de sus Estados miembros, en particular, mediante los FED séptimo y noveno.[18]

23. Durante ese período, la residencia y el centro de intereses de RF se situaban en Alemania, donde estaba sujeta a tributación por obligación personal, pero su lugar de trabajo estaba en África.

24. Al considerar que estaba exento con arreglo a la Instrucción del Ministerio de Hacienda, la sociedad de ayuda al desarrollo no practicó ninguna retención fiscal en la fuente sobre el salario de RF de los ejercicios 2011 y 2012 y no ingresó ese impuesto a las autoridades tributarias competentes. Según el expediente facilitado al Tribunal de Justicia, inicialmente se expidió un certificado de exención a dicha sociedad, supeditado al cumplimiento de la Instrucción del Ministerio de Hacienda. El salario de RF tampoco tributó en África en su lugar de trabajo.

25. Las autoridades tributarias competentes realizaron una inspección fiscal a la sociedad de ayuda al desarrollo en relación con el impuesto sobre las rentas del trabajo. Tales autoridades consideraron que el programa no había sido financiado por el Ministerio Federal competente en materia de cooperación para el desarrollo o por la GIZ, sino por el FED. Por consiguiente, mediante liquidaciones de 13 de febrero de 2014, esas autoridades determinaron que el salario de RF debía estar sujeto al impuesto sobre la renta en los ejercicios 2011 y 2012.

26. RF interpuso un recurso contra esa decisión ante las citadas autoridades que fue rechazado. Posteriormente presentó una demanda ante el Finanzgericht Köln (Tribunal de lo Tributario de Colonia, Alemania), que no prosperó. RF ha recurrido en casación ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania) (en lo sucesivo «órgano jurisdiccional remitente») la sentencia por la que se desestimó su recurso.

27. En la resolución de remisión, el órgano jurisdiccional remitente afirma que, sobre la base del Derecho nacional, el recurso es infundado, toda vez que el salario de RF no fue directamente financiado con cargo a recursos presupuestarios nacionales y que su actividad en el extranjero no estaba, pues, vinculada a ayuda oficial al desarrollo alemana. Considera que la distinción que la Administración realiza tampoco es contraria al principio de igualdad de trato porque el beneficio fiscal de que se trata se fundamenta en el apoyo a determinados sectores de la economía alemana, de manera que está justificada desde el punto de vista constitucional.

28. Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la compatibilidad de la normativa controvertida con el Derecho de la Unión. Señala que, a diferencia de lo que ocurría en el asunto que dio lugar a la sentencia de 28 de febrero de 2013, Petersen,[19] la norma fiscal controvertida no constituye una restricción a la libre circulación y, en particular, a la libre circulación de trabajadores, dado que ningún trabajador o empresario es discriminado por el hecho de provenir de otro Estado miembro.

17 La resolución de remisión no contiene ninguna información sobre el país en cuestión, pero RF ha indicado que se trataba de Nigeria (véase el apartado 6 de sus observaciones escritas).

18 Como ya se ha señalado, incumbe al órgano jurisdiccional nacional determinar si el trabajo realizado por RF guardaba relación tanto con el séptimo FED como con el noveno.

19 C-544/11, EU:C:2013:124.

29. Según el órgano jurisdiccional remitente, la norma fiscal controvertida podría ser contraria al principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3. RF aduce a este respecto que de ese principio y de la obligación de los Estados miembros de coordinar sus políticas en materia de cooperación al desarrollo resulta el deber de englobar los proyectos financiados con cargo a los recursos de la Unión en el ámbito de la exención fiscal de que se trata. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente opina que, a la luz de la competencia autónoma de los Estados miembros en materia de ayuda al desarrollo, no está claro que estos tengan prohibido adoptar medidas políticas de ayuda al desarrollo concebidas para fomentar su comercio exterior. Ese deber tampoco se deriva, a su entender, del Acuerdo de Cotonú.

30. En tales circunstancias, el órgano jurisdiccional remitente 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 el [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 ligada a 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?»

31. Han presentado observaciones escritas RF, el Gobierno alemán y la Comisión Europea. Estas partes también formularon observaciones orales en la vista que se celebró el 23 de noviembre de 2022.

III. Análisis

A. Observaciones preliminares

32. En primer lugar, el Gobierno alemán, sin proponer formalmente una excepción a la cuestión planteada, manifiesta no obstante albergar dudas en cuanto a su admisibilidad. En sus observaciones escritas y durante la vista alegó, en esencia, que la exención prevista en la norma fiscal nacional controvertida exige necesariamente que el proyecto esté financiado, al menos en un 75 %, con cargo a recursos presupuestarios nacionales. Dicho de otro modo, para que la norma fiscal sea aplicable, el salario que el trabajador perciba debe proceder de una actividad que obtenga al menos el 75 % de su financiación de tales recursos. Sin embargo, eso no significa que tal actividad esté completamente exenta del impuesto, toda vez que la parte de la actividad que no se financie con cargo a esos recursos sigue estando sujeta a impuestos (es decir, hasta un máximo del 25 %).

33. A este respecto procede destacar que, con arreglo a consolidada 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. [20]

[20] Véase, entre otras, la sentencia de 8 de septiembre de 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503), apartado 36 y jurisprudencia citada.

34. Desde mi punto de vista, aunque hay muchas lagunas en el marco jurídico definido en la resolución de remisión, el mecanismo de la norma fiscal nacional controvertida está claro. En esencia, el órgano jurisdiccional nacional ha expuesto que esa norma dispone que el salario percibido por una actividad desarrollada en el ámbito de la ayuda al desarrollo está exento del impuesto sobre la renta siempre que la actividad en cuestión se financie con cargo a recursos presupuestarios nacionales, mientras que el salario percibido por la misma actividad, pero financiada con cargo al FED, está sujeta al impuesto. Por consiguiente, estimo que el Tribunal de Justicia puede proporcionar al órgano jurisdiccional remitente elementos sobre la interpretación del Derecho de la Unión para la apreciación de la norma fiscal controvertida.

35. En segundo lugar, mediante su cuestión prejudicial el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 4 TUE, apartado 3, en relación con los artículos 208 TFUE y 210 TFUE, se opone a la norma fiscal nacional controvertida. Sin embargo, en sus observaciones escritas, la Comisión propuso que en la cuestión prejudicial se hiciera referencia expresa a las libertades fundamentales consagradas en los Tratados. Por lo tanto, en sus preguntas escritas el Tribunal de Justicia solicitó a las partes que facilitaran una respuesta en la vista oral en relación con las libertades fundamentales. En la vista, RF y la Comisión alegaron que la norma fiscal controvertida estaba comprendida en el ámbito de las libertades fundamentales mientras que el Gobierno alemán adujo que tales libertades no eran de aplicación en el presente asunto.

36. Es preciso recordar que posiblemente el Tribunal de Justicia tenga que reformular las cuestiones prejudiciales que se le planteen. Además, el Tribunal de Justicia puede verse obligado a tomar en consideración normas de Derecho de la Unión a las que el juez nacional no se haya referido en el enunciado de sus cuestiones. [21]

37. A este respecto, procede observar en primer lugar que, en su petición de decisión prejudicial, pese a referirse a la libertad de circulación consagrada en el artículo 45 TFUE y a las disposiciones del Acuerdo de Cotonú, el órgano jurisdiccional nacional llega a la conclusión de que esas disposiciones no se oponen a la norma nacional controvertida, puesto que RF no es un trabajador de otro Estado miembro. [22]

38. Es importante señalar que la petición de decisión prejudicial en el asunto Petersen, [23] guardaba relación con la misma norma fiscal nacional establecida en la Instrucción del Ministerio de Hacienda que constituye el objeto de este procedimiento. Sin embargo, en aquel asunto el Tribunal de Justicia examinó un aspecto distinto de esa norma, a saber, el lugar de establecimiento del empleador. En el asunto Petersen, el trabajador en cuestión trabajaba para una empresa domiciliada en Dinamarca que ejecutaba un proyecto de ayuda al desarrollo financiado por la Agencia danesa para el Desarrollo Internacional. El Tribunal de Justicia observó que la exención del impuesto sobre la renta exigía que el empresario tuviera su domicilio social en Alemania y declaró que ese requisito constituía una restricción a la libre circulación de trabajadores prohibida por el artículo 45 TFUE. [24] En el presente asunto, los hechos del litigio principal no guardan relación con el mismo requisito (que, de hecho, se cumple), dado que tanto RF como la sociedad de ayuda al desarrollo están establecidos en Alemania. Se trata, en cualquier caso, de una situación puramente interna en lo que respecta a la libre circulación de trabajadores.

21 Sentencias de 13 de octubre de 2016, M. y S. (C-303/15, EU:C:2016:771), apartado 16 y jurisprudencia citada, y de 31 de mayo de 2018, Zheng (C-190/17, EU:C:2018:357), apartado 27.

22 Petición de decisión prejudicial, apartados 29 y 30. Sin embargo, conviene destacar que, pese a ser residente en Alemania, RF desarrolló su actividad en el país tercero en cuestión en el marco del programa de ayuda en cuestión.

23 Sentencia de 28 de febrero de 2013, C-544/11, EU:C:2013:124.

24 *Ibidem*., apartados 39 y 43.

39. Sin embargo, es de destacar que la norma fiscal nacional controvertida también dispensa distinto trato a los trabajadores en función del *origen de los fondos* proporcionados para el proyecto de ayuda. La exención fiscal se concede o deniega al empleado que trabaja en un proyecto en función de que ese proyecto de cooperación para el desarrollo esté directamente financiado con cargo a recursos presupuestarios nacionales o a recursos del FED. Por consiguiente, procede determinar, en primer término, si se aplica alguna de las otras libertades fundamentales en el presente asunto y, en su caso, cuál de ellas.

B. Pertinencia de las otras libertades fundamentales

40. Con el fin de determinar si una determinada medida se inscribe en el ámbito de una libertad fundamental, de reiterada jurisprudencia se desprende claramente que es preciso tener en cuenta el *objeto* de la normativa en cuestión. [25]

41. Por los motivos antes expuestos, [26] considero que el asunto objeto del litigio principal no puede examinarse a la luz del artículo 45 TFUE. Sin embargo, el hecho de que este asunto guarde relación con el efecto de la norma fiscal nacional controvertida sobre trabajadores transfronterizos, pero no con la manera en la que afecta a la financiación de proyectos de ayuda, no excluye la aplicación de las demás libertades fundamentales, a menos que esas otras libertades se consideren accesorias a la libre circulación de trabajadores. [27] En determinadas circunstancias, cuando dos libertades fundamentales resultan igualmente importantes a efectos de la normativa controvertida, el Tribunal de Justicia ha llegado incluso a declarar que esas situaciones guardaban relación con ambas libertades fundamentales simultáneamente. [28] Según la jurisprudencia pertinente, esa situación concreta puede producirse cuando una de las libertades fundamentales no se aplica al asunto en cuestión porque, a efectos de dicha libertad, esa situación se circunscribe al interior de un Estado miembro. [29] Sin embargo, puede no ser así en relación con otras libertades fundamentales. De ello resulta que la situación en cuestión puede estar circunscrita al interior de un Estado miembro en lo que respecta a la libre circulación de trabajadores, pero presentar un elemento transfronterizo en relación con otras libertades.

42. En el presente asunto es preciso observar que una norma fiscal como la controvertida en el litigio principal tiene por efecto crear una diferencia de trato en función del *origen de los fondos*. De la resolución de remisión se desprende claramente que la exención fiscal de que se trata se concede en relación con actividades de ayuda internacional al desarrollo financiadas con cargo a recursos presupuestarios nacionales, pero se deniega cuando la financiación procede del FED. A este respecto, en la reciente sentencia dictada por la Gran Sala en el asunto

25 Véanse, en particular, las sentencias de 1 de julio de 2010, Dijkman y Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397), apartado 26; de 13 de noviembre de 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707); apartado 90, y de 21 de mayo de 2015, Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347), apartado 31.

26 Véase el punto 38 de las presentes conclusiones.

27 El Tribunal de Justicia ha declarado que, cuando una medida nacional guarda relación con dos libertades fundamentales a la vez, en principio es necesario examinarla a la luz de una sola de estas dos libertades, si consta que, en las circunstancias del asunto principal, una de ellas es por completo secundaria respecto a la otra y puede ser considerada accesoria de esta (véanse en ese sentido las sentencias de 14 de octubre de 2004, Omega, C-36/02, EU:C:2004:614, apartado 26 y jurisprudencia citada, y de 17 de septiembre de 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, apartado 37).

28 Véase, por ejemplo, la sentencia de 11 de junio de 2009, X y Passenheim-van Schoot (C-155/08 y C-157/08, EU:C:2009:368), apartado 40. Puede producirse un solapamiento entre la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales, en particular en el caso de participaciones en sociedades y dividendos (véase en ese sentido la sentencia de 24 de mayo de 2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, apartados 23 y 24).

29 Véanse en tal sentido las sentencias de 8 de mayo de 2013, Libert y otros (C-197/11 y C-203/11, EU:C:2013:288), apartado 33 y jurisprudencia citada, y de 15 de noviembre de 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874), apartado 47 y jurisprudencia citada.

Comisión/Hungría,[30] el Tribunal de Justicia declaró que una normativa nacional que dispensa distinto trato a las asociaciones y fundaciones domiciliadas en Hungría en función del origen nacional o «extranjero» de la ayuda económica que reciben se inscribe en el ámbito del artículo 63 TFUE.[31] Por consiguiente, en el presente asunto, toda vez que la diferencia de trato en cuestión se basa en el origen de los fondos, es preciso examinar si una norma fiscal nacional como la controvertida en el litigio principal puede afectar al ejercicio de la libre circulación de capitales consagrada en el artículo 63 TFUE y, en su caso, en qué medida. A este respecto, ha de destacarse que, en lo tocante al artículo 63 TFUE, de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que ese artículo tiene *efecto directo*, de manera que puede invocarse ante el órgano jurisdiccional nacional y dar lugar a la inaplicabilidad de las normas nacionales contrarias a dicha disposición.[32]

43. Teniendo en cuenta ese efecto directo y a la luz de las alegaciones orales formuladas por RF y la Comisión, comenzaré examinando si el artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la aplicación de una norma fiscal de un Estado miembro que únicamente exime del impuesto sobre la renta el salario percibido por un trabajador adscrito a actividades de ayuda al desarrollo cuando tales actividades están financiadas al menos en un 75 % con cargo a recursos presupuestarios nacionales, pero que priva a los trabajadores del beneficio de esa exención cuando están adscritos a una actividad de la misma naturaleza que está financiada en la misma proporción con cargo a uno de los FED.

C. Libre circulación de capitales consagrada en el artículo 63 TFUE

1. Alcance del artículo 63 TFUE

a) Ámbito de aplicación territorial

44. En primer lugar, el artículo 63 TFUE establece que quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países. El órgano jurisdiccional remitente observa que el distinto trato fiscal objeto del presente asunto no es discriminatorio en el sentido de los Tratados, dado que la actividad de ayuda internacional al desarrollo directamente financiada con cargo a recursos de la Unión Europea no constituye una financiación por parte de otro Estado miembro.[33]

45. A este respecto procede señalar que, en el presente asunto, la financiación proporcionada a la sociedad de ayuda al desarrollo para realizar actividades de ayuda internacional al desarrollo procede de los FED. Según se expone en los puntos 13 y 16 anteriores, la financiación de los FED fue convenida mediante acuerdo interno entre los representantes de los gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo y está sujeta a reglamentos financieros. Por lo tanto, aunque la financiación que obtiene la sociedad en cuestión no procede directamente de otro Estado miembro, el gasto necesario para la ayuda económica de la (entonces) Comunidad fue

30 Sentencia de 18 de junio de 2020, Comisión/Hungría (Transparencia asociativa) (C-78/18, EU:C:2020:476).

31 *Ibidem*, apartados 61, 62 y 65.

32 Véase en ese sentido la sentencia de 14 de septiembre de 2017, The Trustees of the BT Pension Scheme (C-628/15, EU:C:2017:687), apartado 49.

33 Apartado 30 de la petición de decisión prejudicial.

directamente asumido por los Estados miembros,[34] que realizaron aportaciones económicas a los FED. Por ejemplo, de las cuentas anuales definitivas del ejercicio presupuestario 2009 correspondiente al noveno FED resulta que los recursos del FED son contribuciones *ad hoc* de los Estados miembros.[35] Es preciso añadir que, según los Reglamentos financieros, la Comisión debe garantizar la gestión del FED bajo su propia responsabilidad y designar, en particular, al ordenador principal y al interventor del FED.[36] En suma, durante el periodo en cuestión en el procedimiento principal, el FED tenía naturaleza intergubernamental y queda fuera del presupuesto de la Unión, aunque la mayor parte de sus recursos fueran gestionados por la Comisión.[37]

46. Desde mi punto de vista, de esta apreciación pueden extraerse las conclusiones que se exponen a continuación. En primer lugar, si la financiación proporcionada a la sociedad de que se trata proviniera de recursos presupuestarios alemanes, se consideraría que la situación es puramente interna. Sin embargo, en este asunto la financiación la proporciona una entidad externa, a saber, el FED, que presenta las características antes recordadas.[38] En segundo lugar, la financiación que aporta el FED está constituida por las contribuciones directas de los Estados miembros. En consecuencia, puede equipararse a un movimiento de capitales desde *otros Estados miembros*. El elemento transfronterizo que da lugar a que se apliquen las disposiciones del Tratado en materia de libre circulación de capitales consiste en el movimiento de capitales del FED a la mencionada sociedad.

47. A la luz de las consideraciones anteriores estimo que el ámbito territorial de la libre circulación de capitales establecida en el artículo 63 TFUE debe incluir los movimientos de capitales entre un fondo común internacional creado por los Estados miembros, como el FED, y una sociedad con sede en uno de los Estados miembros. De ello se sigue que, en el presente asunto, concurre un elemento transfronterizo.

b) Ámbito de aplicación material

48. En cuanto al ámbito de aplicación material del artículo 63 TFUE, aunque el TFUE no define el concepto de «movimiento de capitales», la jurisprudencia proporciona ciertas indicaciones sobre su alcance. A falta de una definición, el Tribunal de Justicia se ha basado a menudo en la lista establecida en el Derecho derivado, a saber, la nomenclatura de movimientos de capitales.[39] En el

34 Véase la sentencia de 2 de marzo de 1994, Parlamento/Consejo (C-316/91, EU:C:1994:76), apartado 4. El Tribunal de Justicia declaró en ese asunto que los gastos necesarios para las ayudas financieras de la Comunidad no constituían gastos de la Comunidad, sino que eran asumidos directamente por los Estados miembros, por lo que no formaban parte del presupuesto general de las Comunidades Europeas.

35 Véanse las cuentas anuales definitivas del ejercicio presupuestario 2009 correspondientes al 8º, 9º y 10º Fondo Europeo de Desarrollado (DO 2010, C 310, p. 1). Dicho documento establece que aproximadamente cada cinco años, los representantes de los Estados miembros se reúnen a nivel intergubernamental para decidir el importe global que se asignará al Fondo y supervisar su aplicación. En 2009 y 2008, se solicitaron a los 15 Estados miembros participantes las contribuciones correspondientes al noveno FED.
Ante el Tribunal de Justicia, la Comisión señaló que el séptimo FED (1990-1995) obtuvo 10 940 millones de ECU en contribuciones de los Estados miembros (incluida Alemania, que contribuyó 2 840 millones de ECU). Eso significa que 8 100 millones de ECU (74 %) de financiación fueron aportados por Estados miembros distintos de Alemania. La Comisión añade que el noveno FED (2000-2007) obtuvo 13 800 millones de EUR en contribuciones de los Estados miembros y 1 700 millones de EUR del Banco Europeo de Inversiones. En las observaciones de la Comisión no figura la participación de Alemania en el noveno FED.

36 Véanse los artículos 9, apartado 1, 11 y 13, del Reglamento financiero 91/491, y los artículos 1, apartado 2, 18 y 27, del Reglamento financiero de 27 de marzo de 2003 aplicable al noveno FED.

37 Además, ha de observarse que, en lo que respecta al PMP objeto del presente asunto, las contribuciones también pueden proceder de la colectividad local interesada y, excepcionalmente, del Estado ACP en cuestión [véase el artículo 71, apartado 2, letras a) y c), del Acuerdo de Cotonú].

38 Véanse los puntos 13 a 16 y 45 de las presentes conclusiones.

39 Nomenclatura recogida en el anexo I de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado [CE] (artículo que ha sido derogado por el Tratado de Ámsterdam) (DO 1988, L 178, p. 5).

presente asunto, esa nomenclatura no engloba expresamente la financiación proporcionada por el FED.[40] Sin embargo, dicha nomenclatura tiene un mero valor indicativo para definir el concepto de movimientos de capitales,[41] lo cual implica que el Tribunal de Justicia puede extender el concepto de capitales más allá de su sentido económico «tradicional».[42] Por ejemplo, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que las sucesiones y donaciones están incluidas en el concepto de movimientos de capitales.[43] En ese sentido, ya ha aplicado la libre circulación de capitales a un impuesto sobre los legados recibidos por una asociación religiosa que no tenía ánimo de lucro.[44] Ese concepto también comprende las inversiones inmobiliarias que tienen por objeto la adquisición de un usufructo sobre terrenos agrícolas.[45]

49. Aunque los significados económico y legal del término «capitales» no son siempre idénticos,[46] en el presente asunto no resulta en modo alguno controvertido afirmar que la financiación que proporciona un fondo a una sociedad de ayuda al desarrollo con sede en Alemania está comprendida en el concepto de capitales, toda vez que, sin perjuicio de las comprobaciones que debe realizar el órgano jurisdiccional remitente, supone la transferencia de una suma de dinero a una sociedad para un proyecto de desarrollo ejecutado por dicha sociedad.

50. Si el Tribunal de Justicia determina que la expresión «movimiento de capitales» comprende esa financiación, deberá establecer a continuación si también engloba el salario abonado por esa sociedad a una persona que trabaja en un proyecto de ayuda internacional al desarrollo. A este respecto, el Tribunal de Justicia deberá apreciar si el «movimiento» de que se trata implica un movimiento entre el FED y la sociedad del Estado miembro o entre el FED y el proyecto destinatario ejecutado en el Estado ACP en cuestión. Desde mi punto de vista, el concepto de «movimiento» debería aplicarse a toda la «ayuda» es decir, al flujo financiero del donante (FED) al destinatario, es decir, al programa en cuestión ejecutado en el correspondiente Estado ACP.[47] La sociedad del Estado miembro solo constituye una etapa de la financiación de ese programa, que debe satisfacer las necesidades de las colectividades locales de los Estados ACP. Por lo tanto, el término «movimiento» debería comprender todos los eslabones de la cadena entre el donante y el

40 El Tribunal de Justicia podría considerar que se trata de una operación financiera en el sentido de esa nomenclatura. Por ejemplo, en la sentencia de 31 de enero de 1984, Luisi y Carbone (286/82 y 26/83, EU:C:1984:35), el Tribunal de Justicia declaró que los movimientos de capitales son operaciones financieras que tienen por objeto sustancial la colocación o la inversión de la cantidad de que se trata. Por esa razón, en principio, son operaciones financieras y distintos de los pagos corrientes pues su naturaleza consiste en la creación de activos.

41 Sentencia de 6 de marzo de 2018, SEGRO y Horváth (C-52/16 y C-113/16, EU:C:2018:157), apartado 56 y jurisprudencia citada.

42 Hindelang, S., «*Foreign Direct Investment and the Material Scope of Application of artículo56(1) EC*», The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment: The Scope of Protection in EU Law, Oxford, 2009; edición online, Oxford Academic, 1 de septiembre de 2009, pp. 45 a 47.

43 Véanse, en tal sentido, las sentencias de 26 de abril de 2012, van Putten (C-578/10 a C-580/10, EU:C:2012:246), apartado 29, y de 16 de julio de 2015, Comisión/Francia (C-485/14, no publicada, EU:C:2015:506), apartado 22.

44 Véase la sentencia de 10 de febrero de 2011, Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65), apartado 23.

45 Sentencia de 6 de marzo de 2018, SEGRO y Horváth (C-52/16 y C-113/16, EU:C:2018:157), apartado 57.

46 Véase la nota 42 anterior.

47 A este respecto es preciso señalar además que los PMP objeto del presente asunto son instrumentos de la cooperación para el desarrollo entre la Unión y los Estados ACP. Por ejemplo, ha habido varios PMP en Nigeria para los nueve estados de la región entre 1999 y 2012, como el MPP 3 (2000-2004), MPP 6 (2004-2008) y el MPP 9 (2008-2012), a los que se han destinado 210 millones de EUR. Véase Nwaodu, Nnamdi & Odey, Stephen & Emma-Egbumokei, Ngozi. (2016). *The European Union and UN Millennium Development Goals in Nigeria: A Study of the Micro Projects Programmes (MPPs) in the Niger Delta Region*, Africa's Public Service Delivery & Performance Review, AOSIS, 2016, pp. 459-481.

destinatario.[48] Toda vez que existen incentivos internacionales para reducir la tributación con respecto a los países en desarrollo, huelga decir que el concepto de «ayuda» comprende todo *el flujo económico* desde el FED hasta el destinatario en los Estados ACP.

51. Por consiguiente, estimo que la norma fiscal controvertida en el litigo principal, en la medida en que guarda relación con ingresos financiados con cargo al FED y recibidos por una sociedad en un Estado miembro, debe estar comprendida en el ámbito de aplicación del concepto de «movimiento de capitales» en el sentido del artículo 63 TFUE.

c) Ámbito de aplicación personal

52. Con el fin de determinar el ámbito de aplicación personal del artículo 63 TFUE es preciso resolver dos cuestiones. En primer lugar, el Tribunal de Justicia debe establecer si esa disposición se aplica *ratione personae* a ingresos financiados por el FED, que es un fondo público creado por los Estados miembros en virtud de un reglamento financiero adoptado por esos Estados, y recibidos por una sociedad de ayuda al desarrollo establecida en un Estado miembro y, en segundo lugar, si un trabajador de esa sociedad puede invocar esa libertad fundamental.

53. El Abogado General Mengozzi ha subrayado que «la propia naturaleza de la libre circulación de capitales, que se centra más en el objeto de las transacciones que en la condición de las personas que la ejercen».[49] En el mismo sentido, el Tribunal de Justicia ya ha declarado, por ejemplo en su sentencia de 14 de septiembre de 2006, que la libre circulación de capitales se aplica a las operaciones realizadas por una fundación sin ánimo de lucro con fines de utilidad pública[50] y al impuesto sobre un legado recibido por una asociación religiosa sin ánimo de lucro.[51] Además, en caso de que el Tribunal de Justicia califique el FED como un fondo de la Comunidad Europea o de la Unión, se aplican otras libertades a los funcionarios de la Unión[52] que hacen que sean aplicables a distintos tipos de movimientos — personales o materiales — entre la Unión Europea y el Estado miembro.

54. Está fuera de toda duda que una sociedad cuyos proyectos de ayuda al desarrollo se financian con cargo al FED puede impugnar la compatibilidad de la norma fiscal controvertida con la libre circulación de capitales en su condición de beneficiario de ese capital. Por lo general, un trabajador que contribuye en el procedimiento de producción o en los servicios prestados por una sociedad se considera un insumo o un factor de producción.[53] En otras palabras, la forma en la que se trate al trabajador afecta a la sociedad y al valor de sus insumos y productos. Por ejemplo,

48 Véanse, en tal sentido, las Directrices sobre el Tratamiento Tributario en relación con los Proyectos de Cooperación Gobierno a Gobierno. Disponibles en https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-10/G-to-G%20Spanish.pdf, apartados 10 y 37.

49 Conclusiones del Abogado General Mengozzi presentadas en el asunto Persche (C-318/07, EU:C:2008:561), punto 35, y conclusiones del Abogado General Stix-Hackl presentadas en el asunto Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2005:785), puntos 58 a 60.

50 Sentencia de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568).

51 Sentencia de 10 de febrero de 2011, Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65).

52 Habida cuenta de que el Tribunal de Justicia ha declarado que el tratamiento de los ingresos de un funcionario o agente contractual de la Unión Europea está comprendido en el ámbito de una de las libertades fundamentales, como el artículo 45 TFUE (sentencias de 16 de febrero de 2006, Öberg, C-185/04, EU:C:2006:107, apartado 12 y jurisprudencia citada, y de 6 de octubre de 2016, Adrien y otros, C-466/15, EU:C:2016:749, apartado 24 y jurisprudencia citada), los ingresos financiados con cargo al FED también deberían estar comprendidos en el ámbito del artículo 63 TFUE. Si los ingresos financiados directamente con cargo al presupuesto de la Unión pueden constituir una restricción del artículo 45 TFUE, la financiación por parte del FED, que es un fondo creado por los Estados miembros, debería estar comprendida en el ámbito de las libertades fundamentales.

53 https://www.financereference.com/factors-of-production/.

los costes labores inciden en el número y en la cualificación de los trabajadores que la sociedad puede contratar. Por consiguiente, dado que el término «movimientos» debe comprender todos los elementos de la cadena que existe entre el FED y el proyecto que se ejecuta en el Estado ACP,[54] también debería englobar el salario de un trabajador que interviene en ese proyecto y constituye un insumo para la sociedad.

55. Además, conviene destacar que la controversia en el litigo principal fue iniciada, en cierta medida, por la sociedad en cuestión, a la que inicialmente se expidió un certificado de exención en relación con el salario de RF y que no practicó ninguna retención fiscal en la fuente con respecto a ese salario. Como consecuencia de esa omisión, las autoridades tributarias alemanas decidieron reclamar a RF el impuesto sobre la renta adeudado por los ejercicios 2011 y 2012. Desde mi punto de vista, RF debería poder invocar una libertad fundamental para poder proteger su salario frente a impuestos que pueden ser incompatibles con el Derecho de la Unión. A efectos de la presente controversia y de los objetivos que persigue la norma fiscal controvertida, el salario de RF debe considerarse parte del capital que la sociedad recibió del FED. En consecuencia, RF puede invocar esa libertad fundamental.

56. A la luz de lo anterior, y en contra de lo que sostuvo el Gobierno alemán en la vista, estimo que la norma fiscal controvertida está comprendida en el ámbito de la libre circulación de capitales consagrada en el artículo 63 TFUE.

2. Sobre la existencia de una restricción a la libre circulación de capitales

57. Procede recordar que el artículo 63 TFUE prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales entre los Estados miembros, sin perjuicio de las justificaciones previstas en el artículo 65 TFUE. Si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, conforme a reiterada jurisprudencia estos deben ejercerla respetando el Derecho de la Unión y, en particular, las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado.[55] Ello supone que los Estados miembros deben abstenerse de adoptar medidas discriminatorias en perjuicio de personas que han ejercido su derecho a la libertad de circulación.

58. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las medidas prohibidas por el artículo 63 TFUE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlo en otros Estados.[56]

59. En el asunto que dio lugar a sentencia de 18 de junio de 2020, Comisión/Hungría (Transparencia asociativa),[57] se solicitó al Tribunal de Justicia a que examinara, en el contexto de un recurso por incumplimiento, la compatibilidad con las disposiciones en materia de libre circulación de capitales de una normativa nacional que imponía obligaciones de registro, de declaración y de publicidad a ciertas *organizaciones de la sociedad civil que reciben apoyo* desde el extranjero por encima de un determinado umbral y que preveía la posibilidad de imponer sanciones a las organizaciones que no cumplían tales obligaciones. Declaró que las citadas disposiciones se dirigían a personas de otros Estados miembros o países terceros que conceden

54 Véanse los puntos 49 y 50 de las presentes conclusiones.

55 Sentencia de 11 de junio de 2015, Berlington Hungary y otros (C-98/14, EU:C:2015:386), apartado 34.

56 Véase, en ese sentido, la sentencia de 30 de abril de 2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318), apartado 22 y jurisprudencia citada.

57 C-78/18, EU:C:2020:476, apartados 60 y 62.

ayuda económica a *asociaciones o fundaciones* domiciliadas en Hungría al disponer que se divulgue públicamente información acerca de tales personas y de esa ayuda económica, lo que también puede disuadirlas de proporcionar tal ayuda. El Tribunal de Justicia destacó que, al operar de esa manera, las citadas disposiciones, consideradas en su conjunto, dispensaban un trato diferente no solo a las asociaciones y fundaciones domiciliadas en Hungría que reciben ayuda económica procedente de otros Estados miembros o de países terceros respecto de aquellas que reciben ayuda económica de fuentes húngaras, sino también a las personas que conceden ayuda económica a dichas asociaciones y fundaciones desde otro Estado miembro o un país tercero respecto de aquellas que lo hacen desde un lugar de residencia o un domicilio social situado en Hungría. [58]

60. En esa sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que las diferencias de trato en función de la procedencia nacional o *extranjera* de la ayuda económica de que se trate constituyen una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad. [59]

61. En el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende claramente que la exención fiscal de que se trata solo rige cuando el proyecto de ayuda al desarrollo se financia con cargo a recursos presupuestarios nacionales. Esa financiación se produce cuando al menos el 75 % del proyecto está sufragado por un ministerio federal con competencias en materia de cooperación para el desarrollo o por una sociedad privada de ayuda al desarrollo participada por el Estado. En cambio, un proyecto de ayuda al desarrollo financiado con cargo a recursos internacionales, [60] como el FED, está comprendido en el ámbito de aplicación de la Instrucción del Ministerio de Hacienda de manera que los salarios que la citada empresa pague en relación con ese proyecto están sujetos al impuesto.

62. En virtud de la aplicación de la norma fiscal controvertida, el tratamiento fiscal de salarios pagados por empresas que se financian con cargo a recursos presupuestarios nacionales es distinto del que se aplica a los salarios que pagan empresas financiadas con cargo a recursos extranjeros. Las empresas que se financian con capital extranjero deben soportar una mayor carga fiscal que las empresas que se financian con cargo a recursos presupuestarios nacionales. Por consiguiente, las primeras están en una situación menos favorable que las segundas. [61]

63. Esa diferencia de trato fiscal incide en el uso de la financiación que reciben las sociedades de ayuda al desarrollo [62] al incrementar los costes laborales de los proyectos de ayuda en cuestión y, en consecuencia, reduciendo los recursos disponibles para esos proyectos y el capital puesto a disposición de tales sociedades. En esencia, por un lado, la sociedad en cuestión debe decidir en primer lugar si solicita financiación con cargo a recursos presupuestarios nacionales o del FED, en segundo lugar, si contrata a menos trabajadores o a trabajadores menos competitivos en el sector de que se trata y, en tercer lugar, si reduce otros costes. Por otro lado, el trabajador puede tener que elegir proyectos de ayuda internacional que resultan menos rentables económicamente que los proyectos financiados con cargo a recursos presupuestarios nacionales. Si el trabajador

58 *Ibidem*, apartados 60 y 61.

59 *Ibidem*, apartado 62.

60 Véase el punto 47 de las presentes conclusiones.

61 Véase, por analogía, la sentencia de 11 de octubre de 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), apartado 37.

62 Véase, por analogía, la sentencia de 17 de octubre de 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), apartados 25 y 26 y jurisprudencia citada.

opta por un proyecto financiado con cargo al FED, las autoridades pertinentes deberán practicar una retención fiscal en la fuente (o, como en el presente asunto, podrá exigirse el impuesto posteriormente) lo cual implica que esa persona soportará una carga fiscal mucho mayor. [63]

64. Por lo tanto, considero que la norma fiscal controvertida constituye una restricción a la libre circulación de capitales prohibida por el artículo 63 TFUE.

3. Sobre la justificación de la restricción a la libre circulación de capitales con arreglo al artículo 63 TFUE

65. De la jurisprudencia relacionada con el artículo 65 TFUE, apartado 1, y con el apartado 3 de ese mismo artículo, resulta que, para que una normativa fiscal nacional pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o esté justificada por razones imperiosas de interés general. [64]

66. En primer lugar, en lo que concierne a la comparabilidad de las situaciones, [65] el Gobierno alemán alegó en la vista que la situación de un proyecto de ayuda financiado con cargo a recursos presupuestarios nacionales es objetivamente diferente de uno financiado por el FED. En particular sostuvo que los proyectos del FED pueden obtener más financiación que los sufragados con recursos nacionales, de manera que los salarios que se perciben en el contexto de proyectos FED son superiores a los que se obtienen en proyectos financiados con recursos nacionales.

67. A ese respecto, según reiterada jurisprudencia, la comparabilidad debe examinarse teniendo en cuenta el objetivo de la normativa nacional controvertida. [66] En este sentido, únicamente deben tenerse en cuenta los criterios de distinción pertinentes establecidos por la normativa en cuestión para apreciar si la diferencia de trato que resulta de dicha normativa refleja una diferencia de situaciones objetiva. [67]

68. En el presente asunto es de destacar que la exención fiscal de que se trata está vinculada a un criterio de distinción que se basa, en esencia, en el origen de los fondos. En cuanto a los proyectos financiados con cargo a recursos presupuestarios nacionales, la demandante sostiene que la finalidad de la excepción prevista en el artículo 34, letra c), punto 5, de la EStG es apoyar a los organismos de ayuda al desarrollo ayudándoles a captar a los mejores trabajadores. De este modo, el objetivo general parece ser apoyar proyectos internacionales de desarrollo. El FED es el principal instrumento de la Unión en el ámbito de la cooperación para el desarrollo, que tiene por objeto financiar proyectos, sobre todo en los Estados ACP. A la luz de esos objetivos, debería considerarse que los proyectos financiados por el FED y aquellos que se sufragan con cargo a recursos presupuestarios nacionales están en una situación comparable. Para el caso de que el Tribunal de Justicia desee analizar el motivo de justificación invocado por el Gobierno alemán de que los salarios que se pagan en proyectos del FED son superiores a los que se abonan en el marco

63 En la vista celebrada en el presente asunto se alegó que el importe pagado en concepto de impuestos representaba la totalidad de los ahorros de RS destinados a su jubilación.

64 Véase, en tal sentido, la sentencia de 30 de junio de 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496), apartado 26 y jurisprudencia citada.

65 En estas conclusiones no examinaré la relevancia del criterio de comparabilidad que no resulta controvertida (véanse, a este respecto, las conclusiones de la Abogada General Kokott presentadas en el asunto Nordea Bank, C-48/13, EU:C:2014:153), punto 22.

66 Véanse, en tal sentido, las sentencias de 18 de julio de 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439), apartado 38; de 1 de abril de 2014, Felixstowe Dock y Railway Company y otros (C-80/12, EU:C:2014:200), apartado 25, y de 12 de junio de 2018, Bevola y Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424), apartado 32.

67 Sentencias de 2 de junio de 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402), apartado 49, y de 10 de mayo de 2012, Santander Asset Management SGIIC y otros (C-338/11 a C-347/11, EU:C:2012:286), apartado 28.

de proyectos financiados a nivel nacional, es preciso destacar que ese Gobierno no ha fundamentado ese argumento, que, en cualquier caso, no se basa en el objetivo de la norma fiscal controvertida. En consecuencia, considero que la diferencia de trato objeto del litigio principal afecta a situaciones objetivamente comparables.

69. En segundo lugar, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una restricción a la libre circulación de capitales solo puede admitirse a condición de que esté justificada, en el caso de una discriminación directa, por una de las razones expresamente mencionadas en los Tratados y, en su caso, si es adecuada para garantizar que se alcance el objetivo perseguido y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo. [68]

70. En el presente asunto, los documentos que obran en poder del Tribunal de Justicia no especifican el objetivo que perseguía la autoridad tributaria nacional cuando estableció el criterio de que la medida de ayuda al desarrollo debía financiarse, al menos en un 75 %, con cargo recursos presupuestarios nacionales.

71. Según las declaraciones efectuadas por el Gobierno alemán durante la vista, la norma fiscal controvertida está comprendida en el ámbito de las competencias soberanas de Alemania. A este respecto, procede observar que, aunque corresponde a los Estados miembros organizar su sistema de tributación de los ingresos, es jurisprudencia reiterada que los Estados miembros deben ejercer no obstante su autonomía fiscal respetando las exigencias que se derivan del Derecho de la Unión, especialmente las establecidas por las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, lo cual requiere que el sistema fiscal se diseñe de manera que no resulte discriminatorio. [69] Por consiguiente, el motivo de justificación invocado debe rechazarse sin que resulte necesario examinar su proporcionalidad.

4. Conclusión provisional

72. A la luz de lo anterior, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión planteada que el artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la aplicación de una norma fiscal de un Estado miembro que, como la controvertida en el litigo principal, únicamente prevé la exención del impuesto sobre la renta para los salarios percibidos por trabajadores adscritos a actividades de ayuda al desarrollo cuando tales actividades están financiadas al menos en un 75 % con cargo a recursos presupuestarios nacionales, pero que priva a los trabajadores del beneficio de esa exención cuando están adscritos a una actividad de la misma naturaleza que está financiada en la misma proporción con cargo a uno de los FED.

73. Sin embargo, en su resolución de remisión el órgano jurisdiccional nacional ha solicitado al Tribunal de Justicia que analice la compatibilidad de la norma fiscal controvertida con el principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3, en relación con los artículos 208 TFUE y 210 TFUE. Únicamente abordaré esa cuestión a continuación para el caso de que el Tribunal de Justicia no esté de acuerdo con la conclusión antes expuesta y decida examinar, a pesar de todo, la aplicabilidad de tales disposiciones.

68 Véase, en tal sentido, las sentencias de 25 de abril de 2013, Jyske Bank Gibraltar (C-212/11, EU:C:2013:270), apartado 60; de 6 de marzo de 2018, SEGRO (C-52/16 y C-113/16, EU:C:2018:157), apartado 76 y ss., y de 18 de junio de 2020, Comisión/Hungría (Transparencia asociativa) (C-78/18, EU:C:2020:476), apartado 76 y jurisprudencia citada.

69 Véase, en tal sentido, la sentencia de 30 de enero de 2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51), apartados 42 y 45 y jurisprudencia citada.

74. Antes de acometer mi análisis de la cuestión prejudicial según la ha formulado el órgano jurisdiccional nacional conviene insistir en que, como ya he expuesto,[70] de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el artículo 63 TFUE tiene *efecto directo*, de manera que puede invocarse ante los órganos jurisdiccionales nacionales y dar lugar a la inaplicabilidad de las normas nacionales contrarias a dicha disposición. En cambio, el principio de cooperación leal no tiene ese efecto.[71] Además, el Tribunal de Justicia ha aplicado esa disposición a normativas fiscales nacionales en múltiples ocasiones, a diferencia de lo que ocurre con el principio de cooperación leal.[72] Por consiguiente, invocar las libertades fundamentales del mercado interior, en particular la libre circulación de capitales, resulta menos intrusivo en las competencias de los Estados miembros que invocar el artículo 4 TUE, apartado 3, en relación con los artículos 208 TFUE y 210 TFUE, en el ámbito de las competencias paralelas, de lo que trataré a continuación.

D. Aplicación del principio de cooperación leal en relación con las normas de competencia establecidas en los Tratados

75. El órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3, en relación con los artículos 208 TFUE y 210 TFUE, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma fiscal nacional como la controvertida en el litigio principal.

76. Para responder a esa cuestión analizaré en primer término las competencias que la Unión Europea y los Estados miembros pueden ejercer en el ámbito de la cooperación para el desarrollo. En segundo término, examinaré si una norma fiscal nacional como la controvertida en el litigio principal infringe el artículo 4 TUE, apartado 3, en relación con los artículos 4 TFUE, apartado 4, 208 TFUE y 210 TFUE. En tercer término, abordaré la cuestión del efecto directo de tales disposiciones.

1. Competencias de la Unión y de los Estados miembros

a) Normas de competencia en el ámbito de la cooperación para el desarrollo y obligación de eficacia

77. De entrada, conviene destacar que, en función del ámbito de que se trate, la Unión Europea puede tener competencias exclusivas, compartidas o «de apoyo».[73] Los ámbitos de esas competencias específicas se enumeran en los artículos 3 TFUE a 6 TFUE.

70 Véase el punto 46 de las presentes conclusiones.

71 Véanse las sentencias de 24 de octubre de 1973, Schlüter (9/73, EU:C:1973:110), y de 15 de enero de 1986, Hurd (44/84, EU:C:1986:2).

72 El Tribunal de Justicia ya ha considerado que la cooperación leal a que se refiere el artículo 4 TUE, apartado 3, no puede interpretarse en el sentido de que hace nacer una obligación independiente a cargo de los Estados miembros que vaya más allá de las obligaciones que pueden corresponderles en virtud de los artículos 63 TFUE y 65 TFUE (véanse, en ese sentido, las sentencias de 30 de junio de 2016, Riskin y Timmermans, C-176/15, EU:C:2016:488, apartado 36, y el auto de 19 de septiembre de 2012, Levy y Sebbag, C-540/11, no publicado, EU:C:2012:581, apartados 27 a 29).

73 Véase el artículo 2 TFUE, apartados 1, 2 y 5. La expresión «de apoyo» hace referencia a la competencia para llevar a cabo acciones con el fin de apoyar, coordinar o complementar la acción de los Estados miembros, que la Unión tiene atribuida con arreglo al artículo 2 TFUE, apartado 5.

78. En el ámbito de la cooperación para el desarrollo, el artículo 4 TFUE, apartado 4, establece que «la Unión dispondrá de competencia para llevar a cabo acciones y una política común» y añade que «sin que el ejercicio de esta competencia pueda tener por efecto impedir a los Estados miembros ejercer la suya». Por consiguiente, esta segunda competencia no está incluida en la lista de competencias compartidas «estándar» recogida en el artículo 4 TFUE, apartado 2, que enumera ámbitos como el mercado interior, la agricultura y la pesca, la protección de los consumidores y el transporte.[74] En cuanto a las competencias compartidas, el artículo 2 TFUE, apartado 2, se rige por el principio de preferencia en virtud del cual «los Estados miembros ejercerán su competencia en la medida en que la Unión no haya ejercido la suya». En cambio, la competencia prevista en el artículo 4 TFUE, apartado 4,[75] dispone que el ejercicio de la correspondiente competencia por parte de la Unión no impide a los Estados miembros ejercer la suya. Está «excluida en el sentido de lo que cabría definir como "ámbito no principal de competencia compartida"»,[76] una «competencia no susceptible de preferencia»[77] o una «competencia compartida paralela».[78] En suma, el artículo 4 TFUE, apartado 4, tiene la peculiaridad de permitir tanto a la Unión como a los Estados miembros ejercer su competencia de forma paralela.[79]

79. Además, el artículo 4 TFUE, apartado 4, debe leerse a la luz de los artículos 208 TFUE y 210 TFUE, que son disposiciones específicas del Tratado en materia de cooperación para el desarrollo. En particular, el artículo 208 TFUE, apartado 1, dispone que las competencias de la Unión y de los Estados miembros «se complementarán y reforzarán mutuamente». El artículo 210 TFUE, apartado 1, establece además que, con objeto de favorecer la complementariedad y la *eficacia* de sus acciones, la Unión y los Estados miembros podrán emprender acciones conjuntas y que los Estados miembros contribuirán, si fuere necesario, a la ejecución de los programas de ayuda de la Unión.

80. De ello se desprende, en mi opinión, que los artículos 4 TFUE, apartado 4, 208 TFUE, apartado 1, y 210 TFUE, apartado 1, imponen de forma autónoma a la Unión y a los Estados miembros la obligación de reforzar sus respectivas acciones en el ámbito de la cooperación para el desarrollo para que estas sean *eficaces*. Por otro lado, el artículo 4 TFUE, apartado 4, enuncia que el ejercicio por parte de la Unión de su competencia en el ámbito de la cooperación para el desarrollo «[no] ten[drá] por efecto impedir a los Estados miembros ejercer la suya». Sin embargo, esas disposiciones del Tratado guardan silencio en cuanto a si existe una obligación negativa similar a cargo de los Estados miembros en virtud de la cual estos deban abstenerse de obstaculizar o dificultar el ejercicio por parte de la Unión de su competencia en el ámbito de la

74 El artículo 4 TFUE, apartado 2, debe ponerse en relación con el artículo 2 TFUE, apartado 2. En cambio, de conformidad con el artículo 2 TFUE, apartado 1, las competencias exclusivas impiden actuar a los Estados miembros y, de la misma manera, según lo dispuesto en el artículo 2 TFUE, apartado 2, las competencias compartidas impiden actuar a los Estados miembros cuando esa competencia ya ha sido ejercida por la Unión.

75 El artículo 4 TFUE, apartado 3, está redactado en términos igualmente amplios en relación con las competencias en el ámbito de la investigación, el desarrollo tecnológico y el espacio.

76 Cardwell, P. J., Jančić, D., «The European Parliament and development cooperation: democratic participation in the "low politics" of EU external relations», *Journal of European Integration*, 2019, 41:3, pp. 365-381, DOI: 10.1080/07036337.2019.1599369.

77 Véase Cremona, M., «Defining Competence in EU External Relations: Lessons from the Treaty Reform Process», en Dashwood, A. y Maresceau, M. (eds), *Law and Practice of EU External Relations: Salient Features of a Changing Landscape*, Cambridge, Cambridge University Press, 2008, p. 44.

78 Véanse las conclusiones de la Abogada General Ćapeta presentadas en el asunto ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft (C-500/20, EU:C:2022:79), nota 59.

79 El principio de preferencia puede definirse en el sentido de que «una vez que la Unión ha regulado una cuestión, los Estados miembros no pueden regularla por sí mismos mientras siga en vigor la normativa de la Unión» (Conclusiones de la Abogada General Ćapeta presentadas en el asunto ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft, C-500/20, EU:C:2022:79, punto 73). El artículo 4 TFUE, apartado 4, parece constituir una excepción a los artículos 2 TFUE, apartado 2, y 4 TFUE, apartado 4, que establecen las competencias compartidas y el principio de preferencia, pero no parece estar comprendido en el ámbito del artículo 2 TFUE, apartado 5, que hace referencia a las competencias de la Unión para apoyar, coordinar o completar la acción de los Estados miembros.

cooperación para el desarrollo. Por lo tanto, desde mi punto de vista, toda interpretación de los artículos 4 TFUE, apartado 4, 208 TFUE, apartado 1, y 210 TFUE, apartado 1, que haga referencia a la existencia de reciprocidad entre la Unión y los Estados miembros exige recurrir al principio de cooperación leal.

b) Principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3

81. A efectos del presente asunto, el tercer párrafo del artículo 4 TUE, apartado 3, resulta altamente relevante. Ese párrafo impone a los Estados miembros la obligación de «ayudar[…] a la Unión en el cumplimiento de su misión» y a «absten[erse] de toda medida que pueda poner en peligro la consecución de los objetivos de la Unión».[80] Así, impone un deber positivo de ayudar a la Unión en el cumplimiento de su misión y una prohibición general a los Estados miembros de adoptar medidas que tengan ese efecto. Procede añadir que ese apartado se refiere a las misiones y objetivos de la Unión más que al Derecho de la Unión.[81]

82. En cuanto al contexto, es preciso subrayar que, en el ámbito de la cooperación para el desarrollo, el artículo 4 TUE, apartado 3, debe leerse a la luz de los objetivos establecidos en el artículo 21 TUE.[82] Precisamente en ese contexto los Estados miembros están obligados, en virtud del principio de cooperación leal establecido en el tercer párrafo del artículo 4 TUE, apartado 3, a abstenerse de adoptar medidas que puedan dificultar el cumplimiento de la misión de la Unión o poner en peligro la consecución de los objetivos de la Unión.

83. En cuanto su alcance, el principio de cooperación leal se aplica al margen de que la competencia en cuestión sea exclusiva o compartida.[83] Por ejemplo, en su sentencia de 20 de abril de 2010, Comisión/Suecia,[84] el Tribunal de Justicia declaró que el Reino de Suecia había infringido el artículo 4 TUE, apartado 3, al haber propuesto unilateralmente la inclusión de una sustancia particular en el anexo de un convenio internacional en un ámbito de competencia compartida. Al actuar de ese modo, ese Estado miembro «se desvinculó de una estrategia común concertada en el Consejo» que tenía consecuencias para la Unión.[85] En mi opinión, esa jurisprudencia también debería poder extrapolarse al ámbito de las «competencias compartidas paralelas». En efecto, el hecho de que la Unión haya ejercitado su potestad, al margen de su naturaleza, significa que los Estados miembros deben respetar los objetivos que la Unión está intentando alcanzar en el ámbito en cuestión.

84. Por consiguiente, de los artículos 4 TFUE, apartado 4, 208 TFUE, apartado 1, y 210 TFUE, apartado 1, en relación con el principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3, resulta que los Estados miembros deben ayudar a la Unión en el cumplimiento de su

80 Véase, por ejemplo, la sentencia de 27 de noviembre de 2012, Pringle (C-370/12, EU:C:2012:756), apartado 148.

81 Véase, en tal sentido, la sentencia de 5 de diciembre de 2017, Alemania/Consejo, (C-600/14, EU:C:2017:935), apartado 105. Véase, en general, Klamert, M., «Article 4», en Kellerbauer, M., Klamert, M., y Tomkin, J. (eds), *The EU Treaties and the Charter of Fundamental Rights. A Commentary*, Oxford University Press, Oxford, 2019, apartados 26 y ss., y Guastaferro, B., «Sincere Cooperation and Respect for National Identities» en Schütze, R., y Tridimas, T., *Oxford Principles of European Union Law: The European Union Legal Order*, Vol. 1, Oxford University Press, 2018, pp. 354 a 383, y Roes, T., *Limits to Loyalty: the Relevance of Article 4(3) TEU, Cahiers de Droit Européen*, Issue 1, 2016, pp. 253 a 284.

82 Sentencia de 2 de septiembre de 2021, Comisión/Consejo (Acuerdo con Armenia) (C-180/20, EU:C:2021:658), apartado 49 y jurisprudencia citada.

83 Véanse, en tal sentido, las sentencias de 2 de junio de 2005, Comisión/Luxemburgo (C-266/03, EU:C:2005:341), apartado 58, y de 14 de julio de 2005, Comisión/Alemania (C-433/03, EU:C:2005:462), apartado 64.

84 C-246/07, EU:C:2010:203.

85 Véase la sentencia de 20 de abril de 2010, Comisión/Suecia (C-246/07, EU:C:2010:203), apartado 91. Es preciso señalar que, en ese asunto, el Tribunal de Justicia aplicó el artículo 4 TUE, apartado 3, *de manera autónoma*, como disposición independiente, dado que la obligación de cooperar se deriva de la exigencia de unidad en la representación internacional de la Unión.

misión y no poner en peligro la consecución de los objetivos que la Unión persigue en el ámbito de la cooperación para el desarrollo y, en particular, garantizar la eficacia de las acciones de la Unión en ese ámbito. [86]

c) Aplicación al presente asunto

85. En el presente asunto se han ejercido dos competencias diferentes. En primer lugar, la Unión ha ejercido su «competencia compartida paralela» en el ámbito de la cooperación para el desarrollo con arreglo a los artículos 4 TFUE, apartado 4, 208 TFUE y 210 TFUE.

86. En particular, *a nivel externo*, celebró, junto con los Estados miembros, el IV Convenio de Lomé y el Acuerdo de Cotonú, que se aprobaron mediante decisiones del Consejo. [87] El Tribunal de Justicia ya ha declarado que los Estados miembros y la Unión son «responsables de forma solidaria» de las obligaciones que se derivan del IV Convenio de Lomé. [88] *A nivel interno*, las obligaciones que se derivan de esos convenios se cumplieron mediante el Reglamento financiero 91/491/CEE, aplicable al séptimo FED, y del Reglamento financiero de 27 de marzo de 2003, aplicable al noveno FED. Como ya he expuesto, con arreglo a los acuerdos y convenios que crean los distintos FED y los correspondientes reglamentos financieros, la Comisión es responsable de la gestión de los FED séptimo y noveno. [89] De ese contexto resulta que, en el presente asunto, la Unión ha ejercido su competencia «compartida paralela» a nivel externo celebrando los acuerdos mixtos antes indicados y a nivel interno adoptando los reglamentos financieros en cuestión.

87. En segundo lugar, a través de la norma fiscal controvertida, Alemania adoptó una medida fiscal en el ámbito de la imposición directa que, en el estado actual del Derecho, no es competencia de la Unión [90] sino que está comprendida dentro de las potestades que conservan los Estados miembros. De igual manera, al adoptar la citada norma fiscal, Alemania también ejerció su competencia en el ámbito de la cooperación para el desarrollo, puesto que el objeto de esa norma es la ayuda al desarrollo.

88. Aunque es cierto que la jurisprudencia antes citada [91] no proporciona ninguna indicación sobre si el principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3, se aplica a las competencias «compartidas paralelas» a que se refieren los artículos 4 TFUE, apartado 4, 208 TFUE, apartado 1, y 210 TFUE, apartado 1, ni, en su caso, de qué manera, considero que tales indicaciones pueden buscarse en la denominada doctrina «de la delimitación de potestades». [92] De conformidad con esa doctrina, los Estados miembros están sujetos a la obligación general de ejercitar sus competencias teniendo debidamente en cuenta el Derecho de la Unión. A este respecto, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, en el

86 Véanse los puntos 79 y 80 de las presentes conclusiones.

87 En cuanto al Acuerdo de Cotonú, a la luz de sus artículos 2, 3 y 12, resulta que, para ejecutarlo, las partes en el mismo deben coordinar sus políticas, es decir, las medidas positivas adoptadas a favor de los Estados de que se trata, pero no los medios para ello. De los artículos 2 y 9 del IV Convenio de Lomé se derivan obligaciones similares.

88 En particular, el Tribunal de Justicia consideró que la Comunidad y sus Estados miembros eran conjuntamente responsables frente a estos últimos Estado del cumplimiento de cualquier obligación que resulte de los compromisos contraídos, incluidos los relativos a las ayudas financieras (sentencia de 2 de marzo de 1994, Parlamento/Consejo, C-316/91, EU:C:1994:76, apartado 29). Esa jurisprudencia debe aplicarse *mutatis mutandis* al Acuerdo de Cotonú.

89 Véase el punto 45 de las presentes conclusiones.

90 Véase, en tal sentido, las sentencias de 26 de mayo de 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356), apartado 43, y de 23 de febrero de 2016, Comisión/Hungría, (C-179/14, EU:C:2016:108), apartado 171 y jurisprudencia citada.

91 Véase el punto 83 de las presentes conclusiones.

92 El Tribunal de Justicia ha aplicado esa doctrina en varios asuntos, por ejemplo, en materia de seguridad social, organización de los sistemas educativos, organización de la justicia y fiscalidad directa. Véase, con carácter general, Azoulai, L., «The "Retained Powers" Formula in the Case Law of the European Court of Justice: EU Law as Total Law?», *European Journal of Legal Studies*, (2011) 4, p. 192.

estado actual de desarrollo del Derecho de la Unión, estos deben ejercer tal competencia respetando aquel Derecho [93] y también, en mi opinión, en consonancia con las misiones y objetivos de la Unión. Así sucede también cuando un Estado miembro ejercita sus competencias en el ámbito de la cooperación para el desarrollo. Por lo tanto, las acciones que los Estados miembros adopten en áreas que no han sido objeto (o no pueden ser objeto) de armonización en la Unión, como la fiscalidad directa y la cooperación para el desarrollo, no están excluidas del ámbito del principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3.

89. Habida cuenta de lo anterior, de los artículos 4 TFUE, apartado 4, 208 TFUE, apartado 1, y 210 TFUE, apartado 1, en relación con el principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3, resulta que incluso cuando los Estados miembros ejercitan sus competencias en el ámbito de la fiscalidad directa y de la cooperación para el desarrollo, deben ayudar a la Unión en el cumplimiento de su misión y no poner en peligro los objetivos que la Unión persigue en el ámbito de la cooperación al desarrollo.

2. Infracción de los artículos 4 TFUE, apartado 4, 208 TFUE, apartado 1, y 210 TFUE, apartado 1, en relación con el artículo 4 TUE, apartado 3

90. Conviene destacar de partida que, cuando los Estados miembros acuerdan crear un fondo común como el FED, deben establecer normas en lo que respecta a la tributación de los ingresos derivados de la financiación en el marco de dicho fondo. Sin embargo, a falta de tales normas, el Tribunal de Justicia debe examinar el presente asunto a la luz de las disposiciones de Derecho primario existentes. La cuestión que se suscita es qué debe entenderse como una infracción de esas disposiciones del Tratado, en relación con el principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3.

91. Dado que los Estados miembros están obligados a ayudar a la Unión en el cumplimiento de su misión y a no poner en peligro los objetivos que la Unión persigue en el ámbito de la cooperación para el desarrollo, en mi opinión, no pueden imponer medidas que reduzcan la eficacia de la acción de la Unión en ese ámbito. Además, es deber de los Estados miembros generar las condiciones adecuadas para cumplir esa misión u objetivo. Por consiguiente, toda medida fiscal que reduzca la financiación dirigida a sufragar un proyecto de ayuda al desarrollo en el Estado ACP destinatario no ayuda a la Unión a cumplir su misión y dificulta la consecución de los objetivos que la Unión persigue en el ámbito de la cooperación para el desarrollo. En efecto, la imposición por parte de los Estados miembros de la financiación concedida por el FED reduce el importe de la ayuda económica que reciben los destinatarios de los proyectos de ayuda en cuestión en los Estados ACP y genera *obstáculos económicos* para esos proyectos. [94] Por consiguiente, la medida fiscal infringe las referidas disposiciones.

92. En particular, como señala RF, [95] es preciso tener en cuenta los objetivos establecidos en el artículo 21 TUE, apartado 2, letra d), y en el Acuerdo de Cotonú, especialmente los relativos a la erradicación de la pobreza, el desarrollo sostenible y la integración progresiva de los países ACP en la economía mundial. Al crear el FED y los PMP para promover múltiples proyectos en los Estados

93 Véase la sentencia de 12 de julio de 2012, Comisión/España (C-269/09, EU:C:2012:439), apartado 47 y jurisprudencia citada.

94 Véase, en tal sentido, la sentencia de 15 de septiembre de 1981, Bruce of Donington (208/80, EU:C:1981:194), apartados 14 a 20.

95 Véase el apartado 44 de sus observaciones.

ACP,[96] la Unión y los Estados miembros aplicaron medios muy concretos para lograr esos amplios objetivos.[97] Dicho de otro modo, la financiación concedida por el FED para sufragar las actividades llevadas a cabo por los PMP constituye la manifestación concreta de esos objetivos. A ese respecto los PMP constituyen una «acción de la Unión trazada por la ONU», que tienen por objeto atender las necesidades básicas de toda la población.[98]

93. De ello resulta que cuando el FED concede fondos a un PMP, su objetivo es financiar el programa en cuestión y ayudar a la población local que se beneficia de él. Su objetivo no es, en cambio, financiar el presupuesto de uno de los Estados miembros.[99] Por lo tanto, al margen de las aportaciones a la seguridad social por los trabajadores u otros servicios similares que proporcionan los Estados miembros, estos no deberían gravar, en principio, los proyectos e ingresos personales derivados de proyectos financiados por el FED. Someter a tributación proyectos dirigidos a Estados ACP tiene por efecto reducir el importe de ayuda económica que reciben los destinatarios de los proyectos de ayuda en cuestión en esos Estados y constituye, en sí, una infracción de los artículos 4 TFUE, apartado 4, 208 TFUE, apartado 1, y 210 TFUE, apartado 1, en relación con el artículo 4 TUE, apartado 3.

94. Además, para determinar si se han infringido esas disposiciones no es necesario demostrar que se ha dispensado distinto trato fiscal a los proyectos financiados con cargo a recursos nacionales y con cargo al FED. Por consiguiente, a diferencia de lo que sucede con las restricciones a la libre circulación de capitales, tales disposiciones del Tratado pueden infringirse incluso cuando no se dispensa distinto trato fiscal a esos dos tipos de proyectos. Teniendo en cuenta que cualquier medida fiscal nacional que no ayude a la Unión a cumplir su misión o dificulte la consecución de los objetivos de la Unión en el ámbito de la cooperación para el desarrollo vulnera el principio de cooperación leal, carece de pertinencia, a efectos de determinar si se han infringido esas disposiciones del Tratado, que la norma fiscal controvertida genere una desventaja para los proyectos financiados por el FED y para los trabajadores adscritos a ellos. En cambio, para que esas disposiciones resulten aplicables basta que se acrediten los impedimentos de la Unión para cumplir su misión o conseguir sus objetivos de manera eficaz.

3. Efecto directo

95. El efecto directo se refiere a la capacidad de una norma del Derecho de la Unión de aplicarse en el ámbito nacional directamente ante el juez nacional, sin que sea necesaria la «mediación» del Derecho interno.[100] En lo que respecta al Derecho primario, el Tribunal de Justicia sentó el

96 En efecto, los PMP pueden tener por objeto proyectos muy diversos, «desde escuelas, centros médicos, proyectos de ayuda y saneamiento, plantas de tratamiento de aceite y semilla de palma, puestos de venta, alcantarillas, entre otros, los procesos se concibieron para lograr de forma positiva una sociedad igualitaria, que incida de igual manera tanto en las personas pobres como en las minorías de la sociedad» (Véase la nota 47 anterior).

97 Por ejemplo, en lo que concierne a las colectividades rurales de Estados productores de petróleo de Nigeria (el Delta del Níger), se ha declarado que las intervenciones de la Unión «muestran claramente» su compromiso por «el impulso global para erradicar la pobreza». Se ejecutaron tres PMP para los nueve países de la región entre 1999 y 2012 y el gasto total dedicado a esos programas superó los 210 millones de EUR. Se ha señalado que los PMP redujeron efectivamente el nivel de pobreza en la región a través de la implantación de 20 000 microproyectos en más de 4 000 colectividades rurales en los nueve países interesados. (Véase la nota 47 anterior).

98 *Ibidem.*

99 Es preciso señalar, a este respecto, que los proyectos de ayuda internacional financiados al menos en un 75 % con cargo a recursos presupuestarios nacionales están exentos del impuesto sobre la renta. Ello demuestra que no existe ningún obstáculo técnico para eximir esos ingresos de tributación.

100 Conclusiones del Abogado General Bobek presentadas en el asunto Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Efecto directo) (C-205/20, EU:C:2021:759), punto 32.

principio del efecto directo en la sentencia de 5 de febrero de 1963, Van Gend & Loos,[101] acompañándolo de la exigencia de que las obligaciones deben ser suficientemente claras, precisas e incondicionadas para que los particulares tengan derecho a invocarlas ante un órgano jurisdiccional nacional.[102] Desde mi punto de vista, los sucintos artículos 4 TFUE, apartado 4, 208 TFUE, apartado 1, y 210 TFUE, apartado 1, en relación con el principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3, no pueden interpretarse en modo alguno en el sentido de que establecen obligaciones que cumplen esa exigencia. Lo mismo puede afirmarse de las disposiciones del IV Convenio de Lomé y del Acuerdo de Cotonú, que fueron objeto de debate entre las partes.[103]

96. En cambio, en el presente asunto, el acto que tiene efecto directo es la decisión por la cual la Comisión decide adjudicar un contrato público o una subvención que permite financiar a la sociedad en cuestión. En principio, debería existir una adjudicación, una subvención o un contrato entre la Comisión, actuando en representación del FED, y la sociedad en cuestión, que establezca expresamente las obligaciones de cada parte. Por desgracia, no es lo que se desprende de la documentación que obra en poder del Tribunal de Justicia. De las disposiciones de los reglamentos financieros controvertidos resulta que la Comisión actúa como ordenador que puede adoptar decisiones legalmente vinculantes frente a terceros.[104] En el presente asunto, esa decisión puede ser invocada por la sociedad de que se trata y, en consecuencia, por RF. Sin embargo, incumbe al órgano jurisdiccional nacional determinar la existencia y el contenido de esa decisión individual.

4. Conclusión provisional

97. A la luz de lo anterior, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión prejudicial que los artículos 4 TFUE, apartado 4, 208 TFUE, apartado 1, y 210 TFUE, apartado 1, en relación con el principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la aplicación de una norma fiscal de un Estado miembro que priva a un trabajador de una exención fiscal por el hecho de estar adscrito a actividades de ayuda al desarrollo financiadas por el FED, toda vez que la imposición por parte de los Estados miembros de la financiación concedida por el FED reduce el importe de la ayuda económica que reciben los destinatarios de los proyectos de ayuda en los terceros países en cuestión y genera obstáculos económicos para esos proyectos.

101 26/62, EU:C:1963:1.

102 Véase la sentencia de 24 de junio de 2019, Popławski (C-573/17, EU:C:2019:530), apartados 58 y 61.

103 Se hizo referencia a los artículos 2, 3 y 9 del Acuerdo de Cotonú.

104 Véanse las facultades y decisiones de la Comisión y del ordenador de pagos previstas en los artículos 17 a 24 del Reglamento financiero 91/491, aplicable al séptimo FED, y los artículos 50 a 53 del Reglamento financiero de 27 de marzo de 2003 aplicable al noveno FED. Además, es de destacar que los contratos celebrados por empresas y la Comisión que están financiados con cargo al FED se regían por las condiciones generales relativas a los contratos de prestación de servicios financiados por el FED, establecidas en el anexo IV Decisión n.º 3/90 del Consejo de Ministros ACP-CEE, de 29 de marzo de 1990, por la que se aprueban las disposiciones generales, las condiciones generales y las normas de procedimiento para la conciliación y el arbitraje, relativos a los contratos de obras, de suministros y de servicios financiados por el Fondo Europeo de Desarrollo (FED), y sobre su aplicación (DO 1990, L 382, p. 1).

IV. Conclusión

98. Habida cuenta de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda del modo siguiente a la cuestión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Civil y Federal Tributario, Alemania):

«1) El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la aplicación de una norma fiscal de un Estado miembro que únicamente establece la exención del impuesto sobre la renta para los salarios percibidos por trabajadores adscritos a actividades de ayuda al desarrollo cuando tales actividades están financiadas al menos en un 75 % con cargo a recursos presupuestarios nacionales, pero que priva a los trabajadores del beneficio de esa exención cuando están adscritos a una actividad de la misma naturaleza que está financiada en la misma proporción con cargo a uno de los FED.

2) Alternativamente:

Los artículos 4 TFUE, apartado 4, 208 TFUE, apartado 1, y 210 TFUE, apartado 1, en relación con el principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la aplicación de una norma fiscal de un Estado miembro que priva a un trabajador de una exención fiscal por el hecho de estar adscrito a actividades de ayuda al desarrollo financiadas por el FED, toda vez que la imposición por parte de los Estados miembros de la financiación concedida por el FED reduce el importe de la ayuda económica que reciben los destinatarios de los proyectos de ayuda en los terceros países en cuestión y genera obstáculos económicos para esos proyectos.»