



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 28 de febrero de 2013 *

«Libre prestación de servicios — Libre circulación de los trabajadores — Normativa de un Estado miembro que permite la exención del impuesto sobre la renta de los ingresos percibidos por trabajos realizados en otro Estado en el marco de la ayuda al desarrollo — Requisitos — Empresario establecido en el territorio nacional — Denegación cuando el empresario está establecido en otro Estado miembro»

En el asunto C-544/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Alemania), mediante resolución de 18 de marzo de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de octubre de 2011, en el procedimiento entre

Helga Petersen,

Peter Petersen

y

Finanzamt Ludwigshafen,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y la Sra. M. Berger y los Sres. A. Borg Barthet, E. Levits (Ponente) y J.-J. Kasel, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Jääskinen;

Secretaria: Sra. A. Impellizzeri, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 29 de noviembre de 2012; consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Sr. y la Sra. Petersen, por el Sr. R. Sturm, Rechtsanwalt;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. W. Mölls y W. Roels, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

* Lengua de procedimiento: alemán.

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 56 TFUE.
- 2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre el Sr. y la Sra. Petersen, por un lado, y el Finanzamt Ludwigshafen, por otro, en relación con la negativa de este último a conceder una exención del impuesto sobre la renta para los ingresos percibidos por el Sr. Petersen por actividades ejercidas en Benín en el marco de un proyecto de ayuda al desarrollo financiado por la Agencia danesa para el desarrollo internacional.

Marco jurídico

- 3 Con arreglo al artículo 1, apartado 1, de la Einkommensteuergesetz (Ley del impuesto sobre la renta), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (BGBl. 2002 I, p. 4215), las personas físicas que tengan su domicilio o su residencia habitual en el territorio nacional estarán sometidas en ese país al impuesto por la totalidad de sus rentas.
- 4 El artículo 34 c, apartados 1 y 5, de dicha Ley dispone:

«(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 éstas 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.»

- 5 El Ministerio Federal de Hacienda alemán adoptó, el 31 de octubre de 1983, una Instrucción sobre el tratamiento fiscal de los ingresos de los trabajadores por cuenta ajena por sus actividades en el extranjero (BStBl. 1983 I, p. 470; en lo sucesivo, «Instrucción del Ministerio de Hacienda»), dirigida a las altas autoridades tributarias de los Länder y que dispone que los rendimientos del trabajo que los trabajadores por cuenta ajena de un empresario establecido en el territorio nacional perciban en el marco de una relación laboral actual por una actividad efectuada en otro Estado que goce del presente régimen estarán exentos del impuesto sobre la renta.
- 6 Con arreglo al título I, párrafo primero, punto 4, de esta Instrucción, pertenecen a la categoría de actividades que gozan de dicho régimen, en particular, las actividades ejercidas al servicio de proveedores, productores o prestadores de servicios establecidos en el territorio nacional en el marco de una ayuda oficial al desarrollo alemana inscrita en el contexto de una cooperación técnica o económica.

- 7 El título II, párrafo primero, de la Instrucción del Ministerio de Hacienda dispone que la actividad deberá ejercerse de manera continuada durante al menos tres meses en Estados con los que la República Federal de Alemania no haya firmado un convenio para evitar la doble imposición que incluya los ingresos por actividades por cuenta ajena.
- 8 No obstante, con arreglo al título IV de la Instrucción del Ministerio de Hacienda, los ingresos percibidos por una actividad por cuenta ajena exentos con arreglo a dicho texto se tomarán en consideración a los efectos de la progresividad del impuesto. Con arreglo a esta disposición, el tipo impositivo que se aplicará a la renta imponible será el que habría de aplicarse si se hubiesen incluido en el cálculo del impuesto los ingresos obtenidos con la actividad por cuenta ajena exenta.
- 9 El título VI de la Instrucción del Ministerio de Hacienda, relativo a las disposiciones de procedimiento, dispone, en su apartado 1, párrafo primero, que la renuncia a la percepción del impuesto mediante el procedimiento de la retención a cuenta, que conlleva la emisión de un certificado de exención, debe ser solicitada por el empresario o el trabajador por cuenta ajena en la oficina tributaria del lugar en el que se halle el establecimiento del empresario. Con arreglo a este mismo párrafo, no es necesario probar que los rendimientos del trabajo estén gravados en el Estado en el que se ejerce la actividad por un impuesto equivalente al impuesto sobre la renta alemán. El título VI, apartado 1, párrafo segundo, de esta Instrucción dispone que, si se indica de manera verosímil que concurren los requisitos establecidos en los títulos I y II de dicha Instrucción, podrá emitirse el certificado de exención mientras que el empresario pueda modificar la retención a cuenta. Con arreglo al título VI, apartado 2, de la misma Instrucción, mientras no se haya renunciado al cobro del impuesto en la fuente, el trabajador por cuenta ajena deberá solicitar la exención del impuesto en la oficina tributaria de su domicilio.
- 10 El artículo 15 del Convenio de 22 de noviembre de 1995 entre la República Federal de Alemania y el Reino de Dinamarca para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio así como del impuesto sobre herencias, sucesiones y donaciones, y relativo a la asistencia en materia fiscal (BGBl. 1996 II, p. 2565) dispone, en esencia, que los salarios que un residente en uno de los Estados contratantes reciba por un empleo por cuenta ajena se gravarán únicamente en el Estado de residencia, salvo que el empleo se ejerza en el otro Estado. En este caso, las retribuciones recibidas por dicha actividad se gravarán en ese otro Estado.
- 11 No se ha celebrado ningún Convenio de doble imposición entre la República Federal de Alemania y la República de Benín.

Litigio principal y cuestión prejudicial

- 12 Desde el mes de noviembre de 1991, el Sr. y la Sra. Petersen, demandantes en el litigio principal, son propietarios de un apartamento en Ludwigshafen (Alemania) donde residen oficialmente con su hija desde el 1 de febrero de 1992. El Sr. Petersen, de nacionalidad danesa, es propietario, desde 1984, de una casa de vacaciones en Helsingør (Dinamarca).
- 13 El Sr. Petersen trabajaba por cuenta ajena para la empresa Hoffmann A/S, domiciliada en Glostrup (Dinamarca). En el desempeño de su actividad fue enviado a Benín para un período de tres años a partir del 15 de enero de 2002 para colaborar en un proyecto financiado por la Agencia danesa para el desarrollo internacional. Esta actividad se inscribía en el marco de un proyecto de ayuda al desarrollo. Los ingresos que el Sr. Petersen percibió en 2003 por esta actividad ascendieron a 449.200 DKK, esto es 60.200 euros.

- 14 En el mes de enero de 2002, el empresario para el que trabajaba el Sr. Petersen solicitó a la Administración tributaria de Helsingør la exención de los ingresos que se habían abonado al Sr. Petersen durante el tiempo que duró la misión en Benín. Esta Administración informó de que a partir del 15 de enero de 2002 dichos ingresos no se someterían a gravamen.
- 15 Para el año 2003, el Sr. y la Sra. Petersen solicitaron a la Administración tributaria alemana la aplicación del régimen tributario ordinario del impuesto sobre la renta e indicaron que estaban domiciliados en Ludwigshafen. Alegaron que los ingresos percibidos por el Sr. Petersen por las actividades ejercidas en Benín y que habían sido abonados por un empresario danés se hallaban exentos del impuesto sobre la renta en Alemania y que, en virtud del artículo 15 del Convenio de 22 de noviembre de 1995 entre la República Federal de Alemania y el Reino de Dinamarca, este último era el único competente para gravar esos ingresos.
- 16 Con carácter subsidiario, el Sr. y la Sra. Petersen solicitaron la exención de los referidos ingresos alegando que, en circunstancias comparables, los ingresos procedentes de una actividad por cuenta ajena realizada en otro Estado en el marco de una actividad de ayuda al desarrollo por un empresario establecido en el territorio nacional se verían exentos del impuesto sobre la renta con arreglo a la Instrucción del ministerio de Hacienda.
- 17 En su liquidación del año 2003, el Finanzamt Ludwigshafen consideró que todos los ingresos del Sr. Petersen se hallaban sujetos al impuesto sobre la renta y fijó la cuantía de dicho impuesto en 29.718 euros.
- 18 Al haber sido desestimada la reclamación presentada por los demandantes en el litigio principal contra esta liquidación, éstos interpusieron recurso ante el Finanzgericht Rheinland-Pfalz.
- 19 Dicho órgano jurisdiccional señala, en primer término que, en principio, según su apreciación de los hechos y del Derecho aplicable, los ingresos controvertidos percibidos por el Sr. Petersen están sujetos al impuesto sobre la renta en Alemania.
- 20 A continuación, el Finanzgericht Rheinland-Pfalz sostiene que, puesto que el Sr. Petersen no puede beneficiarse de la ventaja fiscal establecida en la Instrucción del Ministerio de Hacienda dado que el empresario para el que trabaja no es un «residente» en el sentido de dicho texto y que las actividades del demandante en el litigio principal y del empresario no forman parte de la ayuda oficial al desarrollo alemana, el demandante se halla sujeto a una carga tributaria superior a aquella a la que se hallaría sometido un trabajador por cuenta ajena residente que ejerciese una actividad similar para un empresario residente.
- 21 Por último, el Finanzgericht Rheinland-Pfalz estima que las actividades del empresario para el que trabaja el demandante en el litigio principal pertenecen al ámbito de aplicación del artículo 56 TFUE y que la normativa nacional controvertida en el litigio principal puede constituir una restricción no justificada de la libre prestación de servicios de un empresario establecido en otro Estado miembro. En efecto, la carga fiscal más elevada a la que está sometido un trabajador por cuenta ajena en la situación del demandante en el litigio principal, podría hacer sus actividades menos atractivas en términos económicos en comparación con las de los trabajadores por cuenta ajena residentes en Alemania que hayan celebrado contratos laborales similares con empresas establecidas en Alemania y que desarrollen sus actividades en el marco de la ayuda al desarrollo. Afirma que un empresario de otro Estado miembro sólo podrá compensar esta desventaja fiscal mediante el pago de un salario bruto más elevado, lo que le incitará a contratar trabajadores residentes en su Estado que se hallen sujetos al impuesto en éste y, por tanto, se verían afectadas sus posibilidades de contratar trabajadores calificados en otro Estado miembro. A su parecer, los trabajadores por cuenta ajena con las mismas calificaciones se verán limitados a mantener únicamente relaciones laborales en su Estado miembro de residencia.

- 22 En estas circunstancias, el Finanzgericht Rheinland-Pfalz decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Es compatible con el artículo 49 CE [...] una disposición que condiciona la exención fiscal de los ingresos procedentes de una actividad por cuenta ajena de una persona sometida a los impuestos nacionales al hecho de que el empresario tenga su domicilio en territorio nacional y que no prevé tal exención cuando el empresario se halla establecido en otro Estado miembro [...]?»

Sobre la cuestión prejudicial

Observaciones preliminares

Sobre la libertad de circulación pertinente

- 23 Según reiterada jurisprudencia, en el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, establecido por el artículo 267 TFUE, corresponde a este Tribunal proporcionar al órgano jurisdiccional nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce y, desde este punto de vista, corresponde, en su caso, al Tribunal de Justicia reformular la cuestión que se le ha planteado (véanse, en particular, las sentencias de 4 de mayo de 2006, Haug, C-286/05, Rec. p. I-4121, apartado 17; de 11 de marzo de 2008, Jager, C-420/06, Rec. p. I-1315, apartado 46, y de 8 de diciembre de 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, C-157/10, Rec. p. I-13023, apartado 18).
- 24 Además, conforme a una jurisprudencia igualmente reiterada, para dar una respuesta adecuada al órgano jurisdiccional que le ha planteado una cuestión prejudicial, 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 su cuestión (véase, en particular, las sentencias de 12 de octubre de 2004, Wolf & Müller, C-60/03, Rec. p. I-9553, apartado 24; de 7 de julio de 2005, Weide, C-153/03, Rec. p. I-6017, apartado 25; de 23 de febrero de 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Rec. p. I-1957, apartado 26, y Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, antes citada, apartado 19).
- 25 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el artículo 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa nacional de un Estado miembro según la cual los ingresos percibidos por una actividad por cuenta ajena por un sujeto pasivo residente en dicho Estado miembro y sometido al impuesto por obligación personal están exentos del impuesto sobre la renta cuando el empresario está establecido en dicho Estado miembro pero no cuando está establecido en otro Estado miembro.
- 26 Tanto el Gobierno alemán como la Comisión Europea estiman, sin embargo, que el asunto principal no debe examinarse a la luz del artículo 56 TFUE. Así, la Comisión sostiene que una disposición nacional que tiene por objeto limitar la concesión de una exención a los sujetos pasivos que trabajan por cuenta ajena para un empresario establecido en el Estado miembro en cuestión debe examinarse a la luz de la libre circulación de los trabajadores. En cambio, según el Gobierno alemán, la libre circulación de los trabajadores tampoco resulta pertinente, puesto que el demandante en el litigio principal ejerció la actividad controvertida en Estado tercero.
- 27 Por lo tanto, hay que determinar previamente, y en qué medida, si una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal puede afectar al ejercicio de las libertades de prestación de servicios y de circulación de los trabajadores.

- 28 Se desprende de reiterada jurisprudencia que, para determinar si una normativa nacional se inscribe en el ámbito de una u otra de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado FUE, hay que tomar en consideración el objeto de la normativa en cuestión (véase la sentencia de 1 de julio de 2010, *Dijkman y Dijkman-Lavaleije*, C-233/09, Rec. p. I-6649, apartado 26 y la jurisprudencia que allí se cita).
- 29 En el litigio principal, la normativa nacional tiene como objeto conceder, en determinadas circunstancias, una ventaja fiscal en relación con la remuneración que un trabajador por cuenta ajena recibe del empresario. En efecto, la introducción de la Instrucción del Ministerio de Hacienda precisa que están exentos del impuesto sobre la renta los rendimientos del trabajo percibidos por los trabajadores de un empresario establecido en el territorio nacional por una actividad realizada en otro Estado miembro que se benefician del régimen establecido por dicha Instrucción.
- 30 Pues bien, procede recordar que, por un lado, debe considerarse «trabajador» en el sentido del artículo 45 TFUE a toda persona que ejerza actividades reales y efectivas, con exclusión de las actividades tan reducidas que resultan meramente marginales y accesorias. Pues bien, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la característica de la relación laboral radica en la circunstancia de que una persona realice, durante un cierto tiempo, en favor de otra y bajo la dirección de ésta, determinadas prestaciones a cambio de las cuales percibe una retribución (véanse, en particular, las sentencias de 3 de julio de 1986, *Lawrie-Blum*, 66/85, Rec. p. 2121, apartado 17; de 23 de marzo de 2004, *Collins*, C-138/02, Rec. p. I-2703, apartado 26, y de 7 de septiembre de 2004, *Trojani*, C-456/02, Rec. p. I-7573, apartado 15).
- 31 Por otro lado, es preciso señalar que el artículo 57 TFUE, apartado 1, dispone que, en el sentido de los Tratados, se consideran servicios las prestaciones realizadas normalmente a cambio de una remuneración, en la medida en que no se rijan por las disposiciones relativas a la libre circulación de mercancías, capitales y personas. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende igualmente que las disposiciones relativas a la libre prestación de servicios se refieren a actividades realizadas por prestadores de servicios independientes (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de junio de 1997, *SETTG*, C-398/95, Rec. p. I-3091, apartado 7).
- 32 De ello resulta que una normativa que tiene por objeto someter a tributación a un trabajador por cuenta ajena que realiza en favor y bajo la dirección de un empresario determinadas prestaciones a cambio de una retribución y que se halla por tanto en una relación laboral, caracterizada por una relación de subordinación y el pago de una retribución a cambio de las prestaciones realizadas, como la controvertida en el asunto principal, sin perjuicio de las comprobaciones que lleve a cabo el órgano jurisdiccional remitente, ha de examinarse a la luz de las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de los trabajadores.
- 33 Suponiendo que tal normativa tenga efectos restrictivos sobre la libre prestación de servicios de los empresarios establecidos en otro Estado miembro, como los mencionados por el órgano jurisdiccional remitente o por los demandantes en el litigio principal, y consistentes en dar un trato más favorable a los empresarios establecidos en el territorio nacional respecto de los establecidos en otro Estado miembro en relación con la contratación de personal calificado que pueda enviarse a otro Estado en el marco de proyectos de ayuda al desarrollo, tales efectos serían la consecuencia inevitable de un posible obstáculo a la libertad de circulación de los trabajadores y no justifican, en consecuencia, un examen autónomo a la luz del artículo 56 TFUE.

Sobre la aplicabilidad del artículo 45 TFUE

- 34 Es preciso recordar que todo nacional de la Unión europea que haya hecho uso del derecho a la libre circulación de los trabajadores y que haya ejercido una actividad profesional en otro Estado miembro, está comprendido, independientemente de su lugar de residencia y de su nacionalidad, dentro del ámbito de aplicación del artículo 45 CE (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de diciembre de 2002, de Groot, C-385/00, Rec. p. I-11819, apartado 76 y la jurisprudencia que allí se cita).
- 35 Además, es jurisprudencia reiterada que el conjunto de disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de personas tienen por objeto facilitar a los nacionales de la Unión el ejercicio de cualquier tipo de actividad profesional en todo el territorio de la Unión y se oponen a las medidas que pudieran colocar a estos nacionales en una situación desfavorable en el supuesto de que desearan ejercer una actividad económica en el territorio de otro Estado miembro (sentencias de 7 de julio de 1992, Singh, C-370/90, Rec. p. I-4265, apartado 16; de 26 de enero de 1999, Terhoeve, C-18/95, Rec. p. I-345, apartado 37; y de Groot, antes citada, apartado 77).
- 36 Aunque por su tenor, las disposiciones relativas a la libre circulación de trabajadores tienen por objeto, en particular, garantizar el derecho al trato nacional en el Estado de acogida, se oponen también a que el Estado de origen obstaculice la libre aceptación y el ejercicio de un empleo por uno de sus nacionales en otro Estado miembro (véanse, en este sentido, las sentencias Terhoeve, apartados 27 a 29, y de Groot, apartado 79, antes citadas).
- 37 Por analogía, las disposiciones relativas a la libre circulación de trabajadores se oponen igualmente a que el Estado miembro de residencia de un sujeto pasivo nacional de la Unión obstaculice la libre aceptación y el ejercicio de un empleo en otro Estado miembro, incluso en el supuesto de que este último sea el Estado miembro del que dicho residente es nacional.
- 38 Sin embargo, el Gobierno alemán sostiene que en el litigio principal no puede invocarse el artículo 45 TFUE, puesto que el demandante en dicho litigio ejerció la actividad controvertida en un Estado tercero y no existe una relación suficiente entre los territorios de los dos Estados miembros de que se trata. A su entender, a efectos de aplicar el Derecho de la Unión, no puede considerarse que un trabajador por cuenta ajena que ejerza una actividad en el marco de la ayuda al desarrollo concentrada exclusivamente en un Estado tercero ejerza a su vez, o incluso de manera principal, una actividad transfronteriza en el interior de la Unión.
- 39 A este respecto, es preciso recordar que Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de precisar que, cuando un asunto afecta a una nacional de un Estado miembro que trabaja como empleado por cuenta ajena para una sociedad establecida en otro Estado miembro, dicho asunto está comprendido en principio dentro del ámbito de aplicación de las disposiciones del Derecho de la Unión relativas a la libre circulación de los trabajadores (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de julio de 1984, Prodest, 237/83, Rec. p. 3153, apartado 5).
- 40 El Tribunal de Justicia ha declarado igualmente que las disposiciones de Derecho de la Unión relativas a libre circulación de los trabajadores han de tenerse en cuenta para la apreciación de todas las relaciones jurídicas en la medida en que dichas relaciones puedan localizarse en el territorio de la Unión debido al lugar en el que se establecieron o del lugar en el que producen sus efectos (véase, en este sentido, la sentencia Prodest, antes citada, apartado 6).
- 41 En efecto, las disposiciones del Derecho de la Unión pueden aplicarse a las actividades profesionales ejercidas fuera del territorio de la Unión cuando la relación laboral guarde una conexión suficientemente estrecha con dicho territorio (véanse en este sentido, en particular, las sentencias Prodest, antes citada, apartado 6; de 27 de septiembre de 1989, Lopes da Veiga, 9/88, Rec. p. 2989, apartado 15, y de 29 de junio de 1994, Aldewereld, C-60/93, Rec. p. I-2991, apartado 14). Debe entenderse que este principio abarca asimismo los casos en que la relación laboral está

suficientemente vinculada al Derecho de un Estado miembro y, por consiguiente, a las normas pertinentes del Derecho de la Unión (sentencia de 30 de abril de 1996, Boukhalfa, C-214/94, Rec. p. I-2253, apartado 15).

- 42 En un caso como el del litigio principal, dicho vínculo resulta de la circunstancia de que un ciudadano de la Unión, residente en un Estado miembro, fue contratado por una empresa establecida en otro Estado miembro por cuenta de la cual ejerce sus actividades. Además, según el demandante en el litigio principal y sin perjuicio de la comprobación de este extremo por el órgano jurisdiccional remitente, el contrato de trabajo celebrado con el empresario para el que trabaja, una empresa situada en Dinamarca, se celebró con arreglo al Derecho danés. Además, tal como pone de manifiesto el Gobierno alemán, y sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional lo compruebe, el Sr. Petersen está sujeto al régimen de la seguridad social en Dinamarca y la cuenta en la que se le abona el salario se halla también en dicho Estado miembro.
- 43 El hecho de que el demandante en el litigio principal ejerciera su actividad en el marco de la ayuda al desarrollo concentrada exclusivamente en un Estado tercero no desvirtúa los elementos de conexión con el Derecho de la Unión mencionados en el apartado anterior, los cuales son suficientes para permitir al demandante en el litigio principal invocar el artículo 45 TFUE en una situación como la controvertida en el litigio principal.

Sobre la existencia de una restricción

- 44 La posibilidad de que un sujeto pasivo residente se beneficie de la exención del impuesto sobre la renta prevista por la normativa controvertida en el litigio principal constituye una ventaja fiscal.
- 45 Dicha ventaja se concede únicamente cuando el sujeto pasivo residente en Alemania trabaja para un empresario establecido en ese mismo Estado miembro y no se concede cuando dicho sujeto pasivo trabaja para un empresario establecido en otro Estado miembro.
- 46 Así pues, al establecer una diferencia de trato de los rendimientos del trabajo de los trabajadores por cuenta ajena en función del Estado miembro en que se halla establecido el empresario para el que trabajan, la normativa nacional controvertida en el litigio principal puede disuadir a dichos trabajadores de aceptar un empleo trabajando para un empresario establecido en un Estado miembro distinto de la República Federal de Alemania y constituye, por tanto, una restricción de la libre circulación de los trabajadores, prohibida, en principio, por el artículo 45 TFUE.
- 47 Una medida que obstaculiza la libre circulación de los trabajadores sólo puede justificarse si persigue un objetivo legítimo compatible con el Tratado y se justifica por razones imperiosas de interés general. Pero, en tal caso, también sería necesario que la aplicación de una medida de estas características fuese adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no excediera de lo que es necesario para alcanzar dicho objetivo (véanse las sentencias de 16 de marzo de 2010, *Olympique Lyonnais*, C-325/08, Rec. p. I-2177, apartado 38, y de 8 de noviembre de 2012, *Radziejewski*, C-461/11, apartado 33).
- 48 El Gobierno alemán sostiene que la normativa controvertida en el litigio principal está justificada, en primer lugar, por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales.
- 49 Según este Gobierno, por un lado, cuando las actividades se ejercen a favor de un organismo que tiene su sede en otro Estado miembro, la Administración tributaria alemana difícilmente podrá verificar si concurren los requisitos de una posible exención tributaria, puesto que no puede contactar directamente a las autoridades estatales que gestionan la ayuda al desarrollo, a diferencia de lo que sucede con los organismos que tienen su sede en Alemania y que ejercen sus actividades en el marco

de la ayuda oficial al desarrollo alemana. Por otro lado, las disposiciones de Derecho derivado relativas a la asistencia administrativa en materia fiscal no pueden invocarse cuando se trata de controles que deben efectuarse en Estados terceros.

- 50 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales constituye una razón imperiosa de interés general que puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por el Tratado (véanse, en particular, las sentencias de 18 de diciembre de 2007, A, C-101/05, Rec. p. I-11531, apartado 55, y de 5 de julio de 2012, SIAT, C-318/10, apartado 36).
- 51 Sin embargo, un Estado miembro no puede invocar la imposibilidad de solicitar la colaboración de otro Estado miembro para efectuar investigaciones o recabar informaciones para justificar la denegación de una ventaja fiscal. En efecto, nada impediría que las autoridades fiscales afectadas exigieran al sujeto pasivo las pruebas que estimasen necesarias para la liquidación correcta de los impuestos de que se trate y, en su caso, denegaran la exención solicitada de no aportarse tales pruebas (véase la sentencia de 11 de octubre de 2007, ELISA, C-451/05, Rec. p. I-8251, apartado 95).
- 52 En efecto, no cabe excluir *a priori* la posibilidad de que el sujeto pasivo esté en condiciones de aportar los justificantes pertinentes para que las autoridades fiscales del Estado miembro de tributación puedan comprobar, de manera clara y precisa, que cumple los requisitos para poder beneficiarse de la ventaja fiscal de que se trata (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de julio de 1999, Baxter y otros, C-254/97, Rec. p. I-4809, apartado 20; de 10 de marzo de 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Rec. p. I-2057, apartado 25; ELISA, antes citada, apartado 96, y A, antes citada, apartado 59).
- 53 En el asunto principal, de la Instrucción del Ministerio de Hacienda, y en particular de su título VI, que contiene normas procesales, se desprende, que, para beneficiarse de la ventaja fiscal controvertida en el asunto principal, el sujeto pasivo debe aportar a la Administración competente documentos adecuados que demuestren que concurren los requisitos para poder beneficiarse de la exención del impuesto. Corresponde al trabajador por cuenta ajena probar que el empresario para el que trabaja está establecido en Alemania, que éste lleva a cabo actividades en el sector de la ayuda al desarrollo y que él mismo es titular de un contrato laboral para el ejercicio de una actividad continua de una duración de al menos tres meses en un Estado con el que la República Federal de Alemania no haya concluido ningún convenio para evitar la doble imposición.
- 54 En contra de lo que sugiere el Gobierno alemán, la consulta a las autoridades que gestionan la ayuda al desarrollo, ya sea la autoridad alemana o la de otro Estado miembro, que podría plantear dificultades a las autoridades tributarias alemanas, no parece ser necesaria en virtud de la normativa nacional.
- 55 Es cierto que el Tribunal de Justicia ha declarado igualmente que, cuando la normativa de un Estado miembro supedita la concesión de una ventaja fiscal a requisitos cuya observancia sólo puede ser comprobada recabando información de las autoridades competentes de un país tercero, dicho Estado miembro está facultado, en principio, para denegar dicha ventaja si resulta imposible obtener las informaciones del país tercero debido, especialmente, a la inexistencia de una obligación convencional de dicho país de proporcionar tal información (sentencias A, antes citada, apartado 63, y de 27 de enero de 2009, Persche, C-318/07, Rec. p. I-359, apartado 70). En efecto, el marco de cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros, establecido por la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), y por la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799 (DO L 64, p. 1), no existe entre aquéllas y las autoridades competentes de un Estado tercero si éste no ha asumido ningún compromiso de asistencia mutua (sentencia de 19 de julio de 2012, A, C-48/11, apartado 35).

- 56 Sin embargo, de la Instrucción del ministerio de Hacienda se desprende que no es necesario probar que la actividad ejercida en el Estado tercero se halle sujeta en éste a un impuesto comparable al impuesto sobre la renta alemán.
- 57 Por consiguiente, la normativa controvertida en el asunto principal no parece supeditar la concesión de una ventaja fiscal al cumplimiento de requisitos cuya observancia sólo puede ser comprobada recabando información de las autoridades competentes de un Estado tercero.
- 58 De ello se desprende que la restricción controvertida en el asunto principal no puede estar justificada por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales.
- 59 En segundo lugar, el Gobierno alemán sostiene que la ventaja fiscal prevista por la normativa nacional controvertida en el litigio principal persigue objetivos de política de desarrollo, al permitir a las organizaciones de ayuda al desarrollo beneficiarse de costes salariales más bajos. Según dicho Gobierno, los Estados miembros deben seguir siendo libres para promover de manera dirigida, mediante ventajas fiscales y en función de sus propias prioridades, actividades inscritas en el contexto de la cooperación pública al desarrollo de cada Estado miembro. Afirma que el incentivo fiscal creado por la normativa nacional controvertida en el litigio principal es necesario para lograr dichos objetivos y que si tuviese que apoyar las actividades de las organizaciones establecidas en otros Estados miembros la República Federal de Alemania no dispondría de medios suficientes para cumplir sus propios compromisos.
- 60 A este respecto, basta señalar que la cuestión que el órgano jurisdiccional remitente plantea al Tribunal de Justicia se refiere únicamente al requisito relativo al establecimiento de la empresa en el territorio nacional.
- 61 Pues bien, con sus alegaciones relativas a la consecución de objetivos de la política de desarrollo alemana, el Gobierno alemán no explica los motivos por los que las únicas empresas que pueden considerarse capaces de realizar las actividades destinadas a lograr tales objetivos son las empresas establecidas en el territorio alemán.
- 62 En estas circunstancias, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 45 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa nacional de un Estado miembro con arreglo a la cual los ingresos percibidos por el ejercicio de una actividad por cuenta ajena por un sujeto pasivo residente en dicho Estado miembro y sometido al impuesto por obligación personal están exentos del impuesto sobre la renta cuando el empresario para el que trabaja está establecido en dicho Estado miembro pero no lo están cuando dicho empresario está establecido en otro Estado miembro.

Costas

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

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

El artículo 45 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa nacional de un Estado miembro con arreglo a la cual los ingresos percibidos por el ejercicio de una actividad por cuenta ajena por un sujeto pasivo residente en dicho Estado miembro y sometido al impuesto

por obligación personal están exentos del impuesto sobre la renta cuando el empresario para el que trabaja está establecido en dicho Estado miembro pero no lo están cuando dicho empresario está establecido en otro Estado miembro.

Firmas