

Asunto C-281/06

Hans-Dieter Jundt y Hedwig Jundt

contra

Finanzamt Offenburg

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof)

«Libre prestación de servicios — Actividad docente de carácter accesorio — Concepto de “remuneración” — Compensación por gastos profesionales — Normativa en materia de exención fiscal — Requisitos — Remuneración pagada por una universidad nacional»

Conclusiones del Abogado General Sr. M. Poiares Maduro, presentadas el 10 de octubre de 2007

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 18 de diciembre de 2007

Sumario de la sentencia

1. *Libre prestación de servicios — Disposiciones del Tratado — Ámbito de aplicación*

(Arts. 45 CE, párr. 1, 49 CE y 50 CE)

2. *Libre prestación de servicios — Restricciones — Legislación tributaria*

(Art. 49 CE)

1. Una actividad docente ejercida por un contribuyente de un Estado miembro al servicio de una persona jurídica de Derecho público, como una universidad, situada en otro Estado miembro está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 49 CE, aunque se ejerza con carácter accesorio y casi benévolo.

En efecto, el factor decisivo que hace que una actividad esté comprendida en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a la libre prestación de servicios es su carácter económico, a saber, que la actividad no debe ejercerse sin contrapartida. En cambio, no es necesario, a este respecto, que el prestador de los servicios persiga el objetivo de obtener un beneficio. Además, el hecho de que la actividad docente se ejerza por cuenta de una universidad, persona jurídica de Derecho público, no implica que el servicio prestado quede excluido del ámbito de aplicación del artículo 49 CE, habida cuenta de que las actividades civiles docentes en la universidad no entran en el ámbito de aplicación de la excepción prevista en el artículo 45 CE, párrafo primero, en relación con el artículo 50 CE, excepción que debe limitarse a las actividades que, consideradas en sí mismas, estén relacionadas directa y específicamente con el ejercicio del poder público.

(véanse los apartados 32, 33, 35 y 37 a 39 y el punto 1 del fallo)

2. La restricción a la libre prestación de servicios consistente en que una normativa nacional reserve la aplicación de una exención del impuesto sobre la renta a las remuneraciones pagadas, como contrapartida de una actividad docente ejercida con carácter accesorio, por universidades, personas jurídicas de Derecho público, establecidas en el territorio nacional, y la deniegue cuando

esas remuneraciones sean pagadas por una universidad establecida en otro Estado miembro no está justificada por razones imperiosas de interés general.

En efecto, dicha normativa, que se aplica por igual a los nacionales y a los extranjeros que ejercen actividades en el seno de personas jurídicas nacionales de Derecho público, insta un trato menos favorable de los servicios prestados a destinatarios situados en otros Estados miembros que el que se dispensa a los prestados en el territorio nacional. Dicha restricción a la libre prestación de servicios no puede estar justificada por la promoción de la enseñanza, de la investigación y del desarrollo en la medida en que atente contra la libertad de los profesores, que ejercen su actividad con carácter accesorio, de elegir el lugar de sus prestaciones de servicios en la Comunidad sin que se haya demostrado que, para alcanzar el objetivo alegado de promoción de la enseñanza, sea necesario reservar el beneficio de la exención fiscal de que se trata en el litigio principal sólo a aquellos contribuyentes que ejercen una actividad docente accesorio en universidades situadas en el territorio nacional. Además, esta restricción no puede estar justificada por la necesidad de garantizar la coherencia del sistema fiscal alemán, puesto que no existe vínculo directo, desde el punto de vista del sistema fiscal, entre la exención fiscal de las compensaciones por gastos profesionales pagadas por universidades nacionales y una compensación de tal ventaja mediante un gravamen fiscal determinado.

Por otra parte, el hecho de que los Estados miembros sean competentes para decidir por sí mismos sobre la organización de su sistema educativo no puede hacer compatible con el Derecho comunitario tal normativa, que reserva el beneficio de una exención fiscal a los contribuyentes que ejercen actividades al servicio o por cuenta de universidades públicas nacionales. Dicha normativa no es una medida relativa al contenido de la enseñanza ni a la organización del sistema educativo, sino una medida fiscal de carácter general que concede una ventaja fiscal cuando un particular se consagra a actividades en beneficio de la colectividad. Aunque tal normativa constituyera una medida relacionada con la organización del sistema educativo, no por ello sería menos incompatible con el Tratado en la medida en que afecta a la elección de los profesores, que ejercen su actividad con carácter accesorio, del lugar de sus prestaciones de servicios.

(véanse los apartados 54, 56, 57, 61, 69, 71, 73, 83 a 85, 88 y 89 y los puntos 2 y 3 del fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 18 de diciembre de 2007 (*)

«Libre prestación de servicios – Actividad docente de carácter accesorio – Concepto de “remuneración” – Compensación por gastos profesionales – Normativa en materia de exención fiscal – Requisitos – Remuneración pagada por una universidad nacional»

En el asunto C?281/06,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 1 de marzo de 2006, recibida en el Tribunal de Justicia el 28 de junio de 2006, en el procedimiento entre

Hans-Dieter Jundt,

Hedwig Jundt

y

Finanzamt Offenburg,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. J.N. Cunha Rodrigues y J. Klučka, la Sra. P. Lindh y el Sr. A. Arabadjiev, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Poiares Maduro;

Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Sr. y la Sra. Jundt, por el Sr. H. D. Jundt, Rechtsanwalt;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. M. Lumma, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa y W. Mölls, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 10 de octubre de 2007;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 59 del Tratado CEE (posteriormente artículo 59 del Tratado CE, actualmente artículo 49 CE, tras su modificación) y 128 del Tratado CEE (posteriormente artículo 126 del Tratado CE, actualmente artículo 149 CE).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre, por una parte, el Sr. y la Sra. Jundt (en lo sucesivo, «matrimonio Jundt»), residentes en Alemania, y, por otra, el Finanzamt Offenburg, en relación con la negativa de éste a tomar en consideración, en concepto de ingresos exentos del impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio fiscal de 1991, las compensaciones por gastos profesionales percibidas con ocasión del ejercicio de una actividad docente accesoria en una universidad establecida en otro Estado miembro, por el motivo de que la legislación nacional en materia del impuesto sobre la renta reserva la aplicación de esta exención a las retribuciones procedentes de organismos alemanes de Derecho público.

Marco jurídico nacional

3 El artículo 1, apartado 1, primera frase de la Einkommensteuergesetz (Ley alemana del impuesto sobre la renta de las personas físicas; en lo sucesivo, «EStG»), en su versión aplicable a la sazón a los hechos del litigio principal, dispone que las personas físicas que tengan su domicilio o residencia habitual en Alemania estarán sujetas al impuesto sobre la renta por la totalidad de sus ingresos.

4 Según el artículo 2, apartado 2, de la EStG, los ingresos están constituidos o por el beneficio, o por el excedente de los ingresos sobre las cargas profesionales.

5 El artículo 3, número 26, de la EStG, que figura en la sección de esta Ley consagrada a los «ingresos exentos», tiene el siguiente tenor:

«Están exentas del impuesto:

[...]

26. Las compensaciones por gastos obtenidas por actividades profesionales secundarias, ya sean de tipo docente (monitores, educadores, profesores y similares), de tipo artístico o de tipo asistencial (cuidado de ancianos, de enfermos o de discapacitados), al servicio o por cuenta de una entidad nacional de Derecho público o una institución con fines de utilidad pública, benéficos o religiosos de las incluidas en el artículo 5, apartado 1, número 9, de la Körperschaftssteuergesetz [Ley alemana del impuesto de sociedades; en lo sucesivo, «KStG»] [artículos 52 a 54 de la Abgabenordnung (Ley tributaria alemana)]. Deben considerarse compensaciones por gastos, los ingresos percibidos con motivo de las citadas actividades, hasta un importe máximo de 2.400 DEM anuales [...]

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

6 A efectos del impuesto sobre la renta, el matrimonio Jundt tributa conjuntamente en Alemania. En 1991, el Sr. Jundt, que se dedica como actividad principal a la abogacía en Alemania, país en el que reside, desempeñó una labor docente de dieciséis horas en la Universidad de Estrasburgo, por la que percibió una cantidad bruta de 5.760 FRF (que equivalen a 1.612 DEM).

7 En su notificación correspondiente al ejercicio fiscal de 1991, el Finanzmat Offenburg sometió ese importe bruto al impuesto sobre la renta.

8 El matrimonio Jundt alegó que debía considerarse que esa cantidad estaba exenta del impuesto sobre la renta de conformidad con el artículo 3, número 26, de la EStG. El citado matrimonio sostiene que es contrario al Derecho comunitario limitar la aplicación de tal exención a las retribuciones pagadas por entidades alemanas de Derecho público.

9 Dado que su reclamación contra la resolución del Finanzamt Offenburg y su recurso ante el Finanzgericht fueron desestimados, el matrimonio Jundt interpuso un recurso de casación ante el Bundesfinanzhof.

10 El Bundesfinanzhof señala que la exención del artículo 3, número 26, de la EStG, podría haberse aplicado al Sr. Jundt si éste hubiera ejercido su actividad en una universidad, persona jurídica de Derecho público, alemana y no en una de otro Estado miembro. Para determinar si esta normativa es o no compatible con las disposiciones del Derecho comunitario relativas a la libre prestación de servicios, el Bundesfinanzhof considera necesario plantear tres cuestiones

prejudiciales.

11 En primer lugar, plantea la cuestión de si el ejercicio de una actividad docente accesoria al servicio de una universidad se halla comprendido en el ámbito de aplicación de las disposiciones en materia de libre prestación de servicios en la medida en que no existe certeza sobre si las cantidades a las que podría aplicarse la exención del artículo 3, número 26, de la EStG constituyen una verdadera remuneración. Según esta disposición, los ingresos exentos tienen naturaleza de «compensaciones por gastos profesionales», lo que parece implicar que se trata de una mera compensación por los gastos vinculados al ejercicio de la actividad en cuestión.

12 Seguidamente, el Bundesfinanzhof se pregunta si está justificada, en su caso, la restricción a la libre prestación de servicios resultante del artículo 3, número 26, de la EStG. A este respecto, considera que puede existir un interés legítimo en limitar la ventaja fiscal sólo a las actividades efectuadas al servicio o por cuenta de personas jurídicas alemanas de Derecho público.

13 Según el Bundesfinanzhof, esta justificación puede encontrarse en la coherencia del sistema fiscal nacional, como reconoció el Tribunal de Justicia en las sentencias de 28 de enero de 1992, Bachmann (C-204/90, Rec. p. I-249), y Comisión/Bélgica (C-300/90, Rec. p. I-305). Considera que, en el asunto principal, existe una relación directa entre, por una parte, la actividad docente en favor de una persona jurídica alemana de Derecho público y, por otra, la exención del impuesto sobre la renta. La citada ventaja fiscal sólo se concede porque el contribuyente realiza una prestación determinada a título casi benévolo en favor de la comunidad que recauda el impuesto y a la que libera de determinadas misiones. Si el contribuyente no realizara esa prestación, la Administración fiscal teóricamente debería aumentar los impuestos para financiar los gastos de enseñanza, que entonces serían más elevados. Según el Bundesfinanzhof, el artículo 3, número 26, de la EStG se basa en una relación recíproca consistente en la renuncia al impuesto como contrapartida por la realización de una prestación.

14 En último lugar, por lo que a las actividades docentes se refiere, el Bundesfinanzhof se plantea la cuestión de si una normativa como la controvertida en el litigio principal no se halla comprendida en el marco de una libertad que el Tratado CE dejó explícitamente a los Estados miembros, como es la libertad de organizar la enseñanza bajo su responsabilidad. Dado que, en su opinión, esta libertad no sólo comprende el deber de prever la financiación del sistema educativo nacional, sino también la posibilidad de limitar a las actividades «nacionales» las medidas fiscales que fomenten la enseñanza, el citado órgano jurisdiccional se inclina por concluir que no hay vulneración de la libre prestación de servicios. Su tercera cuestión se refiere a la incidencia del artículo 126 del Tratado CE en la constatación de una restricción injustificada a la libre prestación de servicios.

15 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 59 del Tratado CE [...] en el sentido de que también está comprendida en su ámbito de aplicación la actividad ejercida con carácter accesorio como profesor al servicio o por cuenta de una persona jurídica de Derecho público (una universidad), cuando por esta actividad sólo ejercida con carácter casi benévolo se paga una compensación por gastos profesionales?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿está justificada la restricción de la libre prestación de servicios consistente en que las compensaciones por gastos sólo disfrutaran de la ventaja fiscal si las pagan personas jurídicas nacionales de Derecho público [en virtud del artículo 3, número 26, de la Einkommensteuergesetz (Ley del impuesto sobre la renta)], por el hecho de que el beneficio fiscal previsto en el Derecho nacional sólo se aplica si la actividad se

realiza a favor de una persona jurídica nacional de Derecho público?

3) En caso de respuesta negativa a la segunda cuestión, ¿debe interpretarse el artículo 126 del Tratado CE [...] en el sentido de que es lícita una disposición de la normativa tributaria dirigida a complementar la organización del sistema educativo (como en este caso el artículo 3, número 26, de la Einkommensteuergesetz), a la luz de la responsabilidad que los Estados miembros conservan en este ámbito?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

16 Con carácter preliminar, procede señalar que, habida cuenta de que los hechos que dieron origen al litigio principal sucedieron con anterioridad al 1 de noviembre de 1993, es decir, en un momento anterior a la entrada en vigor del Tratado sobre la Unión Europea, firmado en Maastricht el 7 de febrero de 1992, la interpretación solicitada por el órgano jurisdiccional remitente se refiere en realidad a los artículos 59 y 128 del Tratado CEE y no a los artículos 59 y 126 del Tratado CE.

17 Como señaló acertadamente la Comisión de las Comunidades Europeas en sus observaciones escritas, esta circunstancia no es determinante para la respuesta que debe darse al órgano jurisdiccional remitente.

18 En efecto, por un lado, el principio de libre prestación de servicios no fue, en esencia, modificado por los Tratados de Maastricht y de Ámsterdam.

19 Por otro lado, el artículo 128 del Tratado CEE se ocupa de la formación profesional, en la que se incluye la enseñanza universitaria (véanse las sentencias de 2 de febrero de 1988, Blaizot y otros, 24/86, Rec. p. 379, apartados 15 a 20; de 30 de mayo de 1989, Comisión/Consejo, 242/87, Rec. p. 1425, apartado 25; de 7 de julio de 2005, Comisión/Austria, C-147/03, Rec. p. I-5969, apartado 33, y de 11 de enero de 2007, Lyyski, C-40/05, Rec. p. I-999, apartado 29). En la medida en que el artículo 126 del Tratado CE ha sido invocado esencialmente en razón de la competencia de los Estados miembros con respecto a los contenidos de la enseñanza y a la organización del sistema educativo, así como a los objetivos de la política comunitaria en el sector de la enseñanza, debe señalarse que, en la fecha de los hechos del litigio principal, los Estados miembros eran competentes en materia de organización de la educación y política de enseñanza, como se desprende de la sentencia de 13 de febrero de 1985, Gravier (293/83, Rec. p. 593), apartado 19, y que la política comunitaria en el sector de la enseñanza trataba ya de facilitar la movilidad de los profesores.

20 Hechas estas precisiones, las disposiciones pertinentes del Tratado se citarán en su versión vigente después del 1 de mayo de 1999.

Sobre la primera cuestión

21 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si una actividad docente desempeñada por un contribuyente de un Estado miembro al servicio de una persona jurídica de Derecho público, en el presente caso una universidad, situada en otro Estado miembro, se halla comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 49 CE aunque dicha actividad se ejerza con carácter accesorio y casi benévolo.

Observaciones presentadas al Tribunal de Justicia

22 El matrimonio Jundt, el Gobierno alemán y la Comisión consideran que las actividades docentes ejercidas con carácter accesorio en una universidad constituyen prestación de servicios en el sentido del artículo 50 CE, a saber, una actividad económica ejercida por regla general

como contrapartida de una remuneración.

23 El matrimonio Jundt señala que el propio artículo 3, número 26, de la EStG define las «compensaciones por gastos profesionales» como «ingresos» y que, en la versión actual de esta disposición, ya no figura la calificación de «compensaciones por gastos profesionales» sino la de «ingresos por actividades profesionales accesorias».

24 Según el Gobierno alemán, el ámbito de aplicación del artículo 49 CE también incluye las actividades docentes ejercidas con carácter accesorio y casi benévolo al servicio o por cuenta de una persona jurídica de Derecho público, tal como una universidad, como contrapartida de una compensación por gastos profesionales. En su opinión, estas actividades económicas tienen la particularidad de que no tienen por objetivo la obtención de beneficios, sino tan sólo la compensación de los gastos realizados.

25 La Comisión señala que las dudas del Bundesfinanzhof sobre la existencia de una remuneración obedecen a la utilización, por la disposición nacional controvertida en el asunto principal, de la expresión «compensación por gastos profesionales», que sugiere un pago que no exceda el importe de los gastos efectuados y la inexistencia de beneficio. Ahora bien, según la Comisión, un pago no pierde su carácter de «remuneración» simplemente porque no permita la obtención de un beneficio. Para demostrar la presencia de una actividad económica, el tenor del artículo 50 CE exige sólo el pago de una remuneración y no la existencia de un beneficio.

26 La Comisión sostiene que, en cualquier caso, el asunto principal y la normativa en él controvertida no se refieren a una remuneración limitada a cubrir los gastos efectuados. En efecto, si el pago efectuado por la Universidad de Estrasburgo se hubiera limitado a cubrir los gastos efectuados por el Sr. Jundt para desarrollar sus actividades docentes, éste no habría alegado el artículo 3, número 26, de la EStG para solicitar la exención de las cantidades percibidas, puesto que la aplicación de las normas ordinarias de la EStG ya habría llevado a la no imposición de su actividad.

27 Según la Comisión, el artículo 3, número 26, de la EStG concede precisamente una ventaja fiscal al contribuyente cuando los ingresos son superiores a los gastos y le queda, por lo tanto, una renta neta, es decir, un «beneficio».

Respuesta del Tribunal de Justicia

28 Con el fin de determinar si una actividad como la controvertida en el litigio principal se halla comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 49 CE, es preciso recordar, en primer lugar, que el concepto de «servicios» en el sentido del artículo 50 CE, párrafo primero, implica que se trata de «prestaciones realizadas normalmente a cambio de una remuneración» (sentencia de 22 de mayo de 2003, *Freskot*, C-355/00, Rec. p. I-5263, apartado 54).

29 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, a efectos de esta disposición, la característica esencial de la remuneración reside en el hecho de que esta última constituye la contrapartida económica de la prestación considerada (véanse, en particular, las sentencias de 27 de septiembre de 1988, *Humbel*, 263/86, Rec. p. 5365, apartado 17; de 26 de junio de 2003, *Skandia y Ramstedt*, C-422/01, Rec. p. I-6817, apartado 23, y de 11 de septiembre de 2007, *Schwarz y Gootjes-Schwarz*, C-76/05, Rec. p. I-0000, apartado 38, y *Comisión/Alemania*, C-318/05, Rec. p. I-0000, apartado 67).

30 En segundo lugar, es preciso señalar que el Tribunal de Justicia ha excluido del concepto de «servicios» en el sentido del artículo 50 CE los cursos impartidos por determinados centros que forman parte del sistema de enseñanza pública y que se financian, total o parcialmente, con cargo

a fondos públicos (véanse, en este sentido, la sentencia Humbel, antes citada, apartado 18, y de 7 de diciembre de 1993, Wirth, C?109/92, Rec. p. I?6447, apartados 15 y 16). Así, el Tribunal de Justicia ha precisado que, al establecer y mantener tal sistema de enseñanza pública, financiado por lo general con cargo a fondos públicos y no por los alumnos o por sus padres, el Estado no se propone realizar actividades remuneradas, sino que cumple su misión para con la población en los ámbitos social, cultural y educativo (véase la sentencia Schwarz y Gootjes-Schwarz, antes citada, apartado 39).

31 Sin embargo, el asunto principal no versa sobre la actividad docente de las propias universidades, financiadas con cargo al presupuesto público. Al contrario, el citado asunto, al igual que la normativa nacional controvertida en el litigio principal, tiene por objeto las prestaciones realizadas con carácter accesorio por personas físicas a las que las universidades recurren para cumplir su misión. El pago de tales prestaciones puede representar una remuneración por parte de la universidad de que se trate.

32 Como ha señalado el Abogado General en el punto 12 de sus conclusiones, el factor decisivo que hace que una actividad esté comprendida en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a la libre prestación de servicios es su carácter económico, a saber, que la actividad no debe ejercerse sin contrapartida.

33 En cambio, contrariamente a lo que parece considerar el órgano jurisdiccional remitente, no es necesario, a este respecto, que el prestador persiga el objetivo de obtener un beneficio (véase, en particular, la sentencia de 12 de julio de 2001, Smits y Peerbooms, C?157/99, Rec. p. I?5473, apartados 50 y 52).

34 De lo antedicho resulta que el asunto principal, al igual que el artículo 3, número 26, de la EStG, versa sobre servicios prestados a cambio de una «remuneración». La cantidad que el Sr. Jundt percibió de la universidad, por su actividad como profesor, aunque se hubiera ejercido a título casi benévolo, constituye una remuneración en el sentido del artículo 50 CE, es decir, una contrapartida de la prestación que realizó.

35 Por último, el hecho de que la actividad docente se ejerza por cuenta de una universidad, persona jurídica de Derecho público, no implica que el servicio prestado quede excluido del ámbito de aplicación del artículo 49 CE.

36 El órgano jurisdiccional remitente expresa sus dudas sobre este extremo, preguntándose si las prestaciones realizadas al servicio o por cuenta de una entidad de Derecho público y que pueden estar incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 45 CE, que también debe ser tomado en consideración en el marco de la libre prestación de servicios, constituyen prestaciones de servicios. Según el órgano jurisdiccional remitente, estas prestaciones deben considerarse «semipúblicas» y se enmarcan dentro de las actividades de Derecho público del Estado.

37 A este respecto, cabe señalar que, si bien, a tenor del artículo 45 CE, párrafo primero, en relación con el artículo 50 CE, la libre prestación de servicios no cubre las actividades que en un Estado miembro estén relacionadas, aunque sólo sea de manera ocasional, con el ejercicio del poder público, esta excepción debe limitarse a las actividades que, consideradas en sí mismas, estén relacionadas directa y específicamente con el ejercicio del poder público (véanse, en particular, las sentencias de 21 de junio de 1974, Reyners, 2/74, Rec. p. 631, apartado 45; de 31 de mayo de 2001, Comisión/Italia, C?283/99, Rec. p. I?4363, apartado 20, y de 30 de marzo de 2006, Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti, C?451/03, Rec. p. I?2941, apartado 46).

38 Pues bien, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al artículo 39 CE, apartado 4, resulta que las actividades civiles docentes en la universidad no entran en el ámbito de aplicación

de esta excepción (véanse, en este sentido, las sentencias de 30 de mayo de 1989, Allué y Coonan, 33/88, Rec. p. 1591, apartado 7, y de 2 de julio de 1996, Comisión/Grecia, C-290/94, Rec. p. I-3285, apartado 34).

39 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión planteada que una actividad docente ejercida por un contribuyente de un Estado miembro al servicio de una persona jurídica de Derecho público, en el presente caso una universidad, situada en otro Estado miembro está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 49 CE, aunque se ejerza con carácter accesorio y casi benévolo.

Sobre la segunda cuestión

40 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la restricción a la libre prestación de servicios consistente en que una normativa nacional reserve la aplicación de una exención del impuesto sobre la renta a las remuneraciones pagadas, como contrapartida por una actividad docente ejercida con carácter accesorio, por universidades, personas jurídicas de Derecho público, establecidas en el territorio nacional, y la deniegue cuando esas remuneraciones sean pagadas por una universidad establecida en otro Estado miembro, está justificada por razones imperiosas de interés general. El órgano jurisdiccional remitente se refiere en particular, a este respecto, al hecho de que dicha ventaja fiscal tenga como único fundamento la circunstancia de que esa actividad se ejerza en favor de una persona jurídica de Derecho público nacional.

Observaciones presentadas al Tribunal de Justicia

41 Según el matrimonio Jundt y la Comisión, el hecho de que tales remuneraciones sólo estén exentas cuando sean abonadas por universidades públicas situadas en el territorio nacional y no gocen de dicha exención cuando sean pagadas por universidades públicas establecidas en otros Estados miembros constituye una restricción a la libre prestación de servicios no justificada por un interés público legítimo.

42 En primer lugar, la restricción que lleva consigo la normativa controvertida en el litigio principal no puede estar justificada por su objetivo, que es garantizar la disponibilidad de los profesores para ejercer su actividad con carácter accesorio y fomentar, de ese modo, el sector de la formación o de la enseñanza.

43 El matrimonio Jundt considera pertinente a este respecto la sentencia de 10 de marzo de 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Rec. p. I-2057). En el apartado 23 de esa sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que la promoción de la investigación y del desarrollo no puede justificar una medida nacional que impide que se beneficie de una ventaja fiscal cualquier actividad de investigación que no haya sido realizada en el Estado miembro de que se trata. En efecto, tal medida se opone frontalmente al objetivo de la política comunitaria en el ámbito de la investigación y del desarrollo tecnológico, definido en el artículo 163 CE, apartado 2.

44 Del mismo modo, es contrario a los objetivos de la Comunidad Europea en materia de formación no reconocer a un profesor que ejerce su actividad con carácter accesorio ventajas fiscales que podrían favorecer su disponibilidad. En efecto, según el artículo 149 CE, debe promoverse la cooperación entre los Estados miembros en materia educativa y la movilidad de estudiantes y profesores. Indirectamente, la negativa a conceder la exención fiscal controvertida en el litigio principal llevaría a un profesor que ejerce su actividad con carácter accesorio a enseñar sólo en las universidades nacionales.

45 En segundo lugar, una normativa como la controvertida en el litigio principal, contrariamente

a lo que parece estimar el órgano jurisdiccional remitente, no puede justificarse, en atención a la coherencia del sistema fiscal alemán, por el hecho de que la ventaja fiscal de que se trata tenga efectos positivos sobre la oferta educativa de las universidades nacionales.

46 De hecho, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia confirma que la justificación basada en la necesidad de preservar la coherencia del sistema fiscal nacional, que fue admitida en las sentencias Bachmann y Comisión/Bélgica, antes citadas, debe interpretarse estrictamente. Pues bien, los requisitos establecidos por la jurisprudencia que resultan de la citada sentencia Bachmann no concurren en el presente asunto, puesto que la ventaja fiscal en cuestión en el litigio principal, a saber, la exención de la «compensación por gastos profesionales», no es contrarrestada con un gravamen determinado. La circunstancia de que la exención de las compensaciones por gastos profesionales pueda conferir indirectamente ventajas al Estado alemán no permite acreditar una coherencia del sistema fiscal nacional y, por lo tanto, no puede justificar una normativa como la controvertida en el litigio principal.

47 Según el Gobierno alemán, puede resultar efectivamente una restricción a la libre prestación de servicios del hecho de que un profesor que ejerce su actividad con carácter accesorio en una universidad establecida en otro Estado miembro como contrapartida de una compensación por gastos profesionales no disfrute de la ventaja fiscal de que se trata en el litigio principal. Sin embargo, tal restricción está justificada, en su opinión, por razones imperiosas de interés general vinculadas a la promoción de la enseñanza, de la investigación y del desarrollo.

48 A este respecto, el citado Gobierno alega que el artículo 3, número 26, de la EStG incita a los profesores que ejercen su actividad con carácter accesorio a ofrecer sus servicios de manera casi benévola a las entidades que esta disposición menciona como contrapartida de una remuneración módica en forma de compensación por gastos profesionales.

49 Por consiguiente, la disposición mencionada tiene por objetivo apoyar, mediante exenciones fiscales en favor de los ciudadanos que ejercen actividades extraprofesionales, a las personas jurídicas de Derecho público que enumera, en el presente caso, las universidades. Esa disposición tiene por objetivo y como efecto que la puesta a disposición de las universidades de profesores se produzca con un bajo coste. Ello se justifica por una razón imperiosa de interés general, como es la promoción de la enseñanza, de la investigación y del desarrollo, y resulta apropiada y necesaria para alcanzar el objetivo perseguido.

50 En cualquier caso, el Gobierno alemán considera que la República Federal de Alemania no tiene obligación alguna de apoyar a las universidades de otros Estados miembros. Habida cuenta de que tanto la organización de la enseñanza como la fiscalidad directa siguen siendo competencia de los Estados miembros, cada Estado miembro debe poder guardar, en esos ámbitos, un margen de apreciación en cuanto al contenido de sus normas nacionales.

51 El artículo 149 CE, apartado 1, expresa claramente el hecho de que la Comunidad ejerce su acción en el ámbito de la educación «en el pleno respeto de sus responsabilidades en cuanto a los contenidos de la enseñanza y a la organización del sistema educativo». El Gobierno alemán deduce de ello que los Estados miembros pueden regular de manera autónoma en su territorio la organización de su sistema educativo y, por lo tanto, la organización de las actividades de enseñanza en sus universidades. Dado que la República Federal de Alemania tiene poca influencia sobre la organización de las instituciones de enseñanza de los otros Estados miembros, no puede estar obligada a subvencionar su funcionamiento renunciando al dinero del contribuyente que le corresponde.

Respuesta del Tribunal de Justicia

52 Según jurisprudencia reiterada, el artículo 49 CE se opone a la aplicación de toda normativa nacional que dificulte más la prestación de servicios entre los Estados miembros que la puramente interna en un Estado miembro (sentencias de 5 de octubre de 1994, Comisión/Francia, C?381/93, Rec. p. I?5145, apartado 17; de 28 de abril de 1998, Kohl, C?158/96, Rec. p. I?1931, apartado 33; Smits y Peerbooms, antes citada, apartado 61; de 3 de octubre de 2002, Danner, C?136/00, Rec. p. I?8147, apartado 29, y de 8 de septiembre de 2005, Mobistar y Belgacom Mobile, C?544/03 y C?545/03, Rec. p. I?7723, apartado 30).

53 A este respecto, no se ha discutido ante el Tribunal de Justicia que, si una actividad docente ejercida con carácter accesorio, como la controvertida en el litigio principal, está comprendida en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a la libre prestación de servicios, una normativa nacional como el artículo 3, número 26, de la EStG restringe la libertad del Sr. Jundt, tal como está garantizada por el artículo 49 CE, de prestar sus servicios en otro Estado miembro en la medida en que le priva de una ventaja fiscal de la que podría disfrutar si ofreciera los mismos servicios en su propio Estado miembro.

54 Por otra parte, el propio órgano jurisdiccional remitente expone que la normativa nacional controvertida en el litigio principal, que se aplica por igual a los nacionales y a los extranjeros que ejercen actividades en el seno de personas jurídicas nacionales de Derecho público, instaura un trato menos favorable de los servicios prestados a destinatarios situados en otros Estados miembros que el que se dispensa a los prestados en el territorio nacional y constituye una restricción a la libre prestación de servicios.

55 Procede examinar si semejante restricción a la libre prestación de servicios puede estar objetivamente justificada.

56 En este contexto, es preciso determinar, en primer lugar, si, como sostiene el Gobierno alemán, la restricción prevista en la normativa nacional está justificada por la razón imperiosa de interés general que constituye la promoción de la enseñanza, de la investigación y del desarrollo.

57 No puede acogerse a esta argumentación.

58 Aun suponiendo que el objetivo de promoción de la enseñanza constituya una razón imperiosa de interés general, no es menos cierto que, para que una medida restrictiva esté justificada, debe respetar el principio de proporcionalidad, en el sentido de que ha de ser adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no debe ir más allá de lo necesario para alcanzar tal objetivo (sentencias de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, C?478/98, Rec. p. I?7587, apartado 41, y de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia, C?334/02, Rec. p. I?2229, apartado 28).

59 En el apartado 23 de la sentencia Laboratoires Fournier, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró efectivamente que no podía excluirse que la promoción de la investigación y del desarrollo constituya una razón imperiosa de interés general. Sin embargo, rechazó la alegación según la cual no podía obligarse a un Estado miembro a promover la investigación en otro Estado miembro y consideró que una normativa nacional que reserva el beneficio de un crédito fiscal sólo a las operaciones de investigación realizadas en el Estado miembro afectado era constitutiva de una restricción a la libre prestación de servicios. El Tribunal de Justicia declaró que tal normativa se opone frontalmente al objetivo de la política comunitaria en el ámbito de la investigación y del desarrollo tecnológico, la cual, conforme al artículo 163 CE, apartado 2, tiene por objeto, en especial, la supresión de los obstáculos fiscales que se opongan a la cooperación en el ámbito de la investigación.

60 En el marco del litigio principal, es preciso recordar que el artículo 149 CE, apartado 1, prevé que «la Comunidad contribuirá al desarrollo de una educación de calidad fomentando la cooperación entre los Estados miembros y, si fuere necesario, apoyando y completando la acción de éstos» mientras que el artículo 149 CE, apartado 2, dispone que «la acción de la Comunidad se encaminará [...] a favorecer la movilidad de estudiantes y profesores».

61 Una normativa de un Estado miembro como la controvertida en el litigio principal es contraria a tales objetivos en la medida en que disuade a los profesores que ejercen su actividad con carácter accesorio de disfrutar de sus libertades fundamentales para ofrecer sus servicios en otro Estado miembro al negarles una ventaja fiscal de la que se habrían beneficiado si hubieran prestado los mismos servicios en el territorio nacional.

62 El Tribunal de Justicia ya subrayó la importancia de esos objetivos, en el contexto del artículo 18 CE. Tras recordar que las facilidades concedidas por el Tratado en materia de circulación de los ciudadanos de la Unión no podrían producir plenos efectos si se pudiera disuadir a un nacional de un Estado miembro de hacer uso de aquéllas por los obstáculos a su residencia en el Estado miembro de acogida derivados de una normativa de su Estado de origen que le penaliza por el mero hecho de haberlas ejercido, el Tribunal de Justicia indicó, en efecto, que esta consideración es particularmente importante en el ámbito de la educación, habida cuenta de los objetivos perseguidos por el artículo 3 CE, apartado 1, letra q), y por el artículo 149 CE, apartado 2, segundo guión, en particular, favorecer la movilidad de estudiantes y de profesores (véase la sentencia de 23 de octubre de 2007, Morgan y Bucher, C-11/06 y C-12/06, Rec. p. I-0000, apartados 26 y 27 y la jurisprudencia citada).

63 Una normativa como la controvertida en el litigio principal, al ejercer una influencia similar a la de la normativa nacional controvertida en el asunto que dio origen a la sentencia *Laboratoires Fournier*, antes citada, atenta contra la libertad de los profesores, que ejercen su actividad con carácter accesorio, de elegir el lugar de sus prestaciones de servicios en la Comunidad sin que se haya demostrado que, para alcanzar el objetivo alegado de promoción de la enseñanza, sea necesario reservar el beneficio de la exención fiscal de que se trata en el litigio principal sólo a aquellos contribuyentes que ejercen una actividad docente accesorio en universidades situadas en el territorio nacional.

64 Es preciso señalar, en efecto, que el Gobierno alemán no ha formulado ninguna alegación que permita demostrar que el objetivo mencionado en el apartado anterior no pueda alcanzarse sin la normativa controvertida y que ello sea posible no utilizando métodos alternativos que no afecten a la elección, por parte de los profesores que ejercen su actividad con carácter accesorio, del lugar en el que puedan ofrecer sus servicios.

65 En segundo lugar, debe examinarse si la restricción de que se trata en el litigio principal puede estar justificada por la necesidad de garantizar la coherencia del sistema fiscal alemán, como ha considerado el órgano jurisdiccional remitente.

66 Según el órgano jurisdiccional remitente, el objetivo del artículo 3, número 26, de la EStG es liberar al Estado alemán de determinadas responsabilidades que le incumben mediante una medida fiscal: por una parte, los profesores que ejercen su actividad con carácter accesorio se benefician de una exención fiscal si enseñan en universidades públicas nacionales y, por otra parte, el Estado alemán obtiene un beneficio correlativo ya que puede asegurar las misiones de enseñanza e investigación de esas universidades con un bajo coste. Por consiguiente, el órgano jurisdiccional remitente se plantea si no existe, en el asunto principal, un vínculo directo entre la exención fiscal concedida al contribuyente por su actividad docente accesorio y el hecho de que esa actividad docente se ejerza en favor de una persona jurídica de Derecho público nacional.

Desde esta perspectiva, se parte de la base de que, por una parte, la prestación del contribuyente, favorecido por la ventaja fiscal, sirve al interés común y, por otra, de que esa «ventaja» de la que se beneficia el interés común compensa la desventaja que representa la renuncia al impuesto.

67 A este respecto, procede recordar que, en efecto, en los apartados 28 y 21 respectivamente de las sentencias Bachmann y de 28 de enero de 1992, Comisión/Bélgica, antes citadas, el Tribunal de Justicia ha admitido que la necesidad de preservar la coherencia de un régimen fiscal puede justificar una restricción del ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado.

68 No obstante, según jurisprudencia reiterada, para que una alegación basada en dicha justificación pueda prosperar, es preciso que se demuestre la existencia de una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de dicha ventaja mediante un gravamen fiscal determinado (véanse, en este sentido, las sentencias de 23 de febrero de 2006, Keller Holding, C?471/04, Rec. p. I?2107, apartado 40; de 29 de marzo de 2007, Rewe Zentralfinanz, C?347/04, Rec. p. I?2647, apartado 62, y de 11 de octubre de 2007, Hollmann, C?443/06, Rec. p. I-0000, apartado 56).

69 Pues bien, no existe vínculo directo, desde el punto de vista del sistema fiscal, entre la exención fiscal de las compensaciones por gastos profesionales pagadas por universidades alemanas y una compensación de tal ventaja mediante un gravamen fiscal determinado.

70 Como ha señalado el Abogado General en el punto 23 de sus conclusiones, en el asunto principal se alega que la exención del impuesto sobre la renta se compensa con el beneficio que obtiene el Estado alemán por la actividad accesoria de enseñanza e investigación de los profesores. La existencia de un vínculo tan general e indirecto entre la ventaja fiscal concedida al contribuyente y el beneficio obtenido por el Estado no es suficiente para cumplir las exigencias de la jurisprudencia que resultan de la sentencia Bachmann, antes citada.

71 No puede acogerse la alegación que trata de justificar la restricción del principio de libre prestación de servicios por la necesidad de garantizar la coherencia del sistema fiscal alemán.

72 En vista de las consideraciones anteriores, el hecho de que una ventaja fiscal nacional se aplique únicamente cuando la actividad de que se trata se realiza en favor de una persona jurídica entidad nacional de Derecho público no puede justificar la restricción de la libre prestación de servicios.

73 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión planteada que la restricción a la libre prestación de servicios consistente en que una normativa nacional reserve la aplicación de una exención del impuesto sobre la renta a las remuneraciones pagadas, como contrapartida de una actividad docente ejercida con carácter accesorio, por universidades, personas jurídicas de Derecho público, establecidas en el territorio nacional y la deniegue cuando esas remuneraciones sean pagadas por una universidad establecida en otro Estado miembro no está justificada por razones imperiosas de interés general.

Sobre la tercera cuestión

Observaciones presentadas al Tribunal de Justicia

74 En la medida en que el órgano jurisdiccional remitente planteó su segunda cuestión para el caso de respuesta negativa a la segunda cuestión y en que ésta exige, en su opinión, una respuesta afirmativa, el Gobierno alemán considera que no procede responder a la tercera

cuestión.

75 Según el matrimonio Jundt, no puede sostenerse que una restricción no justificada a la libre prestación de servicios es compatible, sin embargo, con el Derecho comunitario en razón de la responsabilidad que conservan los Estados miembros en materia de organización del sistema educativo en virtud del artículo 149 CE. En opinión del matrimonio Jundt, el Estado alemán tiene la obligación de promover la cooperación entre los Estados miembros y no de entorpecerla mediante normativas adoptadas en su beneficio.

76 Para la Comisión, el artículo 3, número 26, de la EStG no se sitúa fuera del ámbito de aplicación de la libre circulación de servicios en virtud de la competencia que los Estados miembros conservan para organizar sus sistemas educativos. El artículo 149 CE no excluye del ámbito de aplicación de la libre prestación de servicios tal régimen fiscal, aplicado a la actividad docente universitaria.

77 Además, la Comisión considera que el artículo 3, número 26, de la EStG no versa sobre la organización de la educación ni sobre la política de enseñanza. Esa disposición se limita, según la Comisión, a establecer simplemente una excepción fiscal destinada a promover, de manera general, las actividades profesionales accesorias en interés común, sin que exista un nexo específico con el sistema educativo.

78 Para la Comisión, el artículo 128 del Tratado CEE y las disposiciones de Derecho derivado adoptadas basándose en él, rebaten indirectamente la opinión del Bundesfinanzhof según la cual el litigio principal pone en tela de juicio una excepción a las normas de la libre prestación de servicios justificada por el aspecto «político de la enseñanza». Estas disposiciones demuestran, en efecto, que los obstáculos artificiales a la movilidad de los profesores son contrarios a los objetivos de la política comunitaria en el ámbito de la formación profesional y que esta situación ya se daba en la época del litigio principal. Por lo demás, «favorecer la movilidad de estudiantes y profesores» forma parte ya explícitamente de los objetivos de la Comunidad consagrados en el Tratado, como se desprende del artículo 149 CE.

Respuesta del Tribunal de Justicia

79 Mediante su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si el hecho de que los Estados miembros sean competentes para decidir por sí mismos sobre la organización de su sistema educativo puede hacer que sea compatible con el Derecho comunitario una normativa nacional que reserva el beneficio de una exención fiscal a los contribuyentes que ejercen actividades al servicio o por cuenta de universidades públicas nacionales.

80 Según el órgano jurisdiccional remitente, el artículo 3, número 26, de la EStG, puede ser considerado una expresión de la competencia de los Estados miembros para decidir por sí mismos la forma en que debe ser organizado su sistema educativo y esta facultad supone la libertad de limitar el beneficio de una exención fiscal a los contribuyentes que ejercen actividades al servicio o por cuenta de una universidad pública nacional.

81 A este respecto, debe señalarse que, ciertamente, del artículo 149 CE, apartado 1, resulta que «la Comunidad contribuirá al desarrollo de una educación de calidad fomentando la cooperación entre los Estados miembros y, si fuere necesario, apoyando y completando la acción de éstos en el pleno respeto de sus responsabilidades en cuanto a los contenidos de la enseñanza y a la organización del sistema educativo, así como de su diversidad cultural y lingüística».

82 Si bien las competencias y responsabilidades de los Estados miembros en esos ámbitos no se mencionan en el artículo 128 del Tratado CEE, que era la disposición pertinente en el momento de los hechos del litigio principal, del apartado 19 de la sentencia Gravier, antes citada, se desprende que, en la época de los hechos del asunto principal, la organización del sistema educativo y la política seguida en materia de enseñanza no formaban parte, como tales, de los ámbitos de actuación que el Tratado CEE había sometido a la competencia de las instituciones comunitarias.

83 De este modo, como sostiene acertadamente la Comisión, una disposición como el artículo 3, número 26, de la EStG no es una medida relativa al contenido de la enseñanza ni a la organización del sistema educativo. Es una medida fiscal de carácter general que concede una ventaja fiscal cuando un particular se consagra a actividades en beneficio de la colectividad.

84 En efecto, en el ámbito de aplicación de la normativa controvertida en el litigio principal no sólo se incluyen las compensaciones por gastos profesionales pagadas por actividades docentes por instituciones públicas de enseñanza y de investigación, sino también las que son abonadas en concepto de otras actividades y por otras instituciones. Por lo tanto, tal normativa no constituye como tal la expresión de la facultad de un Estado miembro para organizar su sistema educativo.

85 En cualquier caso, con independencia de sus nexos efectivos o supuestos con los ámbitos de competencias reservadas de los Estados miembros, una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal no es ajena a la aplicación del principio de libre prestación de servicios.

86 Los Estados miembros, en efecto, están obligados a ejercer las competencias que les están reservadas, respetando el Derecho comunitario, incluidas las disposiciones relativas a la libre prestación de servicios. Así lo ha declarado el Tribunal de Justicia en varios ámbitos, entre los que se encuentran la fiscalidad directa y la enseñanza (véanse, en particular, las sentencias, antes citadas, Schwarz y Gootjes-Schwarz, apartados 69 y 70, y Comisión/Alemania, apartados 85 y 86).

87 Por consiguiente, la competencia y la responsabilidad de que disponen los Estados miembros para la organización de su sistema educativo no pueden tener por efecto sustraer una normativa fiscal como la controvertida en el litigio principal del ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a la libre prestación de servicios ni hacer compatible con el Derecho comunitario la negativa a conceder ventajas fiscales pertinentes a los profesores que ofrecen sus servicios en las universidades de otros Estados miembros.

88 Como se desprende de los apartados 61 a 63 de la presente sentencia en relación con la falta de justificación de una normativa como la controvertida en el litigio principal por una razón imperiosa de interés general, aunque tal normativa constituyera una medida relacionada con la organización del sistema educativo, no por ello sería menos incompatible con el Tratado en la medida en que afecta a la elección de los profesores, que ejercen su actividad con carácter accesorio, del lugar de sus prestaciones de servicios.

89 Por consiguiente, es preciso responder a la tercera cuestión planteada que el hecho de que los Estados miembros sean competentes para decidir por sí mismos sobre la organización de su sistema educativo no puede hacer compatible con el Derecho comunitario una normativa nacional que reserva el beneficio de una exención fiscal a los contribuyentes que ejercen actividades al servicio o por cuenta de universidades públicas nacionales.

Costas

90 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 Tercera) declara:

- 1) Una actividad docente ejercida por un contribuyente de un Estado miembro al servicio de una persona jurídica de Derecho público, en el presente caso una universidad, situada en otro Estado miembro está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 49 CE, aunque se ejerza con carácter accesorio y casi benévolo.**
- 2) La restricción a la libre prestación de servicios consistente en que una normativa nacional reserve la aplicación de una exención del impuesto sobre la renta a las remuneraciones pagadas, como contrapartida de una actividad docente ejercida con carácter accesorio, por universidades, personas jurídicas de Derecho público, establecidas en el territorio nacional, y la deniegue cuando esas remuneraciones sean pagadas por una universidad establecida en otro Estado miembro no está justificada por razones imperiosas de interés general.**
- 3) El hecho de que los Estados miembros sean competentes para decidir por sí mismos sobre la organización de su sistema educativo no puede hacer compatible con el Derecho comunitario una normativa nacional que reserva el beneficio de una exención fiscal a los contribuyentes que ejercen actividades al servicio o por cuenta de universidades públicas nacionales.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.