CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. M. POIARES MADURO
presentadas el 10 de octubre de 2007

1

1. Mediante la presente remisión prejudicial el Bundesfinanzhof pregunta en esencia al Tribunal de Justicia acerca del alcance del artículo 49 CE, que garantiza la libre prestación de servicios, y las justificaciones que puede invocar un Estado miembro en casos en los que como consecuencia de sus normas sobre el impuesto de la renta se restringe el derecho de una persona a ejercer esa libertad.

I. El procedimiento ante el tribunal nacional y las cuestiones planteadas

2. Los hechos del asunto principal son sencillos. El demandante en el litigio principal (en lo sucesivo, «Sr. Jundt»), nacional alemán, es abogado, y vive y trabaja en Alemania. A los efectos del impuesto sobre la renta tributa conjuntamente con su esposa, por lo que ésta también es parte en el litigio. En 1991 desempeñó una labor docente de dieciséis horas en la Universidad de Estrasburgo, por la que se le asignó una cantidad bruta de 5.760 FRF; tras la deducción de la cotización a la Seguridad Social francesa el recurrente percibió 4.814,79 FRF.

3. Cuando el Finanzamt (Administración tributaria) sometió el pago bruto antes mencionado al impuesto sobre la renta, el Sr. Jundt formuló impugnación, alegando que era aplicable el artículo 3, número 26, de la Einkommensteuergesetz (Ley del impuesto sobre la renta) (en lo sucesivo, «artículo 3, número 26, de la EstG»). Esa disposición establece la exención del impuesto sobre la renta de las «compensaciones por gastos» percibidas por actividades secundarias de carácter docente, como monitor, educador, profesor y similares, de carácter artístico o de carácter asistencial, como el cuidado de ancianos, de enfermos o de discapacitados, al servicio o por cuenta de una persona jurídica nacional de Derecho público o de una institución con fines no lucrativos, benéficos o religiosos, hasta un importe máximo de 2.400 DEM anuales (1.848 euros).

4. La impugnación fue desestimada y el Sr. Jundt interpuso recurso ante el Finanzgericht, que falló a favor de la Administración

1 — Lengua original: inglés.

tributaria. El Bundesfinanzhof admitió el recurso de casación del demandante basado en cuestiones de derecho. El principal motivo de recurso es que la denegación de la exención por las autoridades fiscales es incompatible con el Derecho comunitario dado que discrimina en perjuicio de las actividades realizadas para entidades de Derecho público en otros Estados miembros.

5. El Bundesfinanzhof suspendió el procedimiento y remitió tres cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 59 del Tratado CE (actualmente artículo 49 CE) en el sentido de que también queda incluida en su ámbito la actividad secundaria como profesor al servicio o por cuenta de una persona jurídica de Derecho público (una Universidad), cuando en virtud de esa actividad sólo se paga una compensación por gastos, al ser una actividad a título cuasigratuito?

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 disfrutan del beneficio 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 (actualmente artículo 149 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 del hecho de que los Estados miembros siguen teniendo responsabilidad en este ámbito?»

II. La primera cuestión: el ámbito de aplicación del artículo 49 CE

6. Las partes concuerdan en que la regla nacional controvertida restringe la libertad del Sr. Jundt, garantizada por el artículo 49 del Tratado, para prestar sus servicios en otro Estado miembro, en la medida en que le priva de un beneficio fiscal que habría disfrutado si hubiera ofrecido los mismos servicios a destinatarios en su propio país. Es evidente que si el Sr. Jundt hubiera percibido

la misma cantidad de dinero por servicios prestados como profesor a tiempo parcial en una Universidad pública alemana se habría aplicado el artículo 3, número 26, de la EstG y el demandante habría obtenido la exención fiscal.

7. El Bundesfinanzhof duda si la actividad del Sr. Jundt está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 49 CE, ya que el artículo 3, número 26, de la EstG se refiere a «compensaciones por gastos». Conforme al artículo 50 CE «con arreglo al presente Tratado, se considerarán como servicios las prestaciones realizadas normalmente a cambio de una remuneración [...]». En consecuencia, para que una actividad constituya un «servicio» y esté protegida por el artículo 49 CE la persona que preste dicho servicio debe percibir una remuneración. Si al prestador del servicio sólo se le paga una compensación para cubrir los «gastos» relacionados con sus actividades pero ese prestador no obtiene un beneficio, pregunta el Bundesfinanzhof, ¿entra aun así esa situación dentro del concepto de «servicios» según el Tratado? O dicho de otra forma, ¿constituye «remuneración» una «compensación de gastos» y si es así motiva la inclusión de la actividad relevante en los artículos 49 CE y 50 CE?

8. En primer lugar, el Tribunal de Justicia ha adoptado un criterio amplio sobre lo que constituye «remuneración» a los efectos del Tratado, centrando su atención en la naturaleza económica de la actividad considerada. En la sentencia del asunto Bond van Adverteerders, [2] que se refería a la transmisión transfronteriza de programas de televisión, el Tribunal estimó que el hecho de que las empresas emisoras en el Estado de transmisión no pagaran a las empresas de explotación de redes de cable en el Estado de recepción por la retransmisión de sus programas no significaba que el servicio no se prestara a cambio de una «remuneración» dado que esas últimas empresas percibían cánones de sus abonados, y el artículo 60 del Tratado CEE (actualmente artículo 50 CE) no exige que el servicio sea pagado por sus beneficiarios.

9. En el asunto Steymann [3] el demandante efectuaba determinados trabajos manuales, como los de fontanería, así como trabajos domésticos de carácter general para la comunidad religiosa de la que era miembro, la cual atendía a su vez a sus necesidades materiales. El Tribunal de Justicia declaró que tales trabajos, que eran un elemento esencial de participación en esa comunidad, podían constituir una «actividad económica», y que las prestaciones que el demandante recibía de la comunidad podían constituir una contraprestación indirecta de su trabajo. Esa sentencia deja claro que la remuneración no tiene que tener forma de pago pecuniario sino que puede ser en especie, y tener un vínculo sólo *indirecto* con el servicio prestado.

2 — Sentencia de 26 de abril de 1988 (352/85, Rec. p. 2085), apartado 16. Véase también la sentencia de 11 de abril de 2000, Deliège (C-51/96 y C-191/97, Rec. p. I-2549).

3 — Sentencia de 5 de octubre de 1988 (196/87, Rec. p. 6159).

10. Más recientemente el concepto de remuneración fue examinado por el Tribunal de Justicia en la sentencia del asunto Smits y Peerbooms [4] en relación con la prestación de servicios médicos. Varios Estados miembros alegaron que no existe remuneración cuando un paciente recibe atención médica en un hospital sin pagarla él mismo o cuando se le reembolsa en virtud de un régimen de seguro de enfermedad. No obstante el Tribunal de Justicia rechazó ese criterio y declaró que el hecho de que el tratamiento sea pagado directamente por el asegurador y su importe sea a tanto alzado no significa que quede fuera del ámbito del Derecho comunitario. Al exponer el criterio correcto acerca del concepto de remuneración el Tribunal de Justicia reiteró el principio de que «la característica esencial de la remuneración reside en el hecho de que ésta constituye la contrapartida económica de la prestación controvertida» y concluyó que «los pagos efectuados por las cajas de enfermedad [...], aun siendo a tanto alzado, constituyen la contrapartida económica de las prestaciones hospitalarias y presentan indudablemente un carácter remuneratorio para el establecimiento hospitalario que se beneficia de ellos y que efectúa *una actividad de tipo económico*» (el subrayado es mío). [5]

11. Además nada en el Tratado ni en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia permite suponer que una persona tenga que perseguir un beneficio para disfrutar de la libre prestación de servicios garantizada por el Tratado. La Comisión señala acertadamente en sus observaciones que «remuneración» y «beneficio» son dos conceptos diferentes y que el artículo 50 CE sólo alude al primero como indicador de la existencia de una actividad económica. En realidad varios Estados miembros habían alegado en el asunto Smits y Peerbooms que un servicio sólo puede estar comprendido en el ámbito del artículo 50 CE si la persona que lo presta lo hace con ánimo de lucro, pero ese argumento fue rechazado por el Tribunal de Justicia. Como ha manifestado el Abogado General Jacobs, «una actividad no deja necesariamente de ser económica simplemente porque no exista ánimo de lucro». [6] La falta de ánimo de lucro por sí sola no excluye necesariamente a una actividad del ámbito del artículo 50 CE.

12. El factor decisivo que hace que una actividad esté comprendida en el ámbito de las disposiciones del Tratado sobre la libre prestación de servicios es su carácter económico: la actividad no debe realizarse a cambio de nada pero no es necesario que el prestador se proponga obtener un beneficio.

4 — Sentencia de 12 de julio de 2001 (C-157/99, Rec. p. I-5473).

5 — *Ibidem*, apartado 58.

6 — Conclusiones en el asunto Joustra (sentencia de 23 de noviembre de 2006, C-5/05 Rec. p. I-11075), punto 84. He tratado también de esa cuestión en mis conclusiones en el asunto FENIN/Comisión (sentencia de 11 de julio de 2006, C-205/03, Rec. p. I-6295), relativo al concepto de «empresa» a los efectos del Derecho de la competencia. Como expuse en ellas, «aunque no se persiga ningún fin lucrativo, puede darse una participación en un mercado potencialmente contraria a los objetivos del Derecho de la competencia».

13. Por último la Comisión alega que en el presente asunto los pagos satisfechos por la Universidad de Estrasburgo al Sr. Jundt no se limitaron en absoluto a sus gastos efectivos. Esa es una cuestión de hecho que debe apreciar el tribunal nacional. En cualquier caso, dado el análisis que precede del concepto de «remuneración», no es necesario examinar por separado ese problema.

14. Propongo al Tribunal de Justicia responder a la primera cuestión como sigue: «El artículo 49 CE incluye en su ámbito una actividad secundaria de docencia al servicio o por cuenta de una persona jurídica de Derecho público por la cual el profesor percibe una compensación por gastos».

III. La segunda cuestión: justificaciones de la restricción de la libre prestación de servicios

15. Un Estado miembro puede adoptar medidas que restrinjan la libre prestación de servicios si están justificadas por razones imperiosas de interés general y son proporcionadas al objetivo legítimo perseguido. [7] El Bundesfinanzhof pregunta si el hecho de que la exención fiscal controvertida sólo se aplica cuando la actividad beneficia a una persona jurídica nacional de Derecho público constituye una razón de esa clase. Su análisis se centra en la necesidad de preservar la coherencia del sistema fiscal. Además, el Gobierno alemán alega que la legislación nacional relevante puede justificarse como una medida de promoción de la educación, la investigación y el desarrollo en las universidades públicas alemanas.

A. *Promoción de la educación, la investigación y el desarrollo*

16. La esencia del argumento sostenido por el Gobierno alemán es que el objetivo del artículo 3, número 26, de la EstG es la promoción de la educación y la investigación, que, según ha declarado el Tribunal de Justicia, puede constituir una razón imperiosa de interés general. [8] Esa disposición permite que las universidades públicas atraigan a profesores que aceptan enseñar a tiempo parcial percibiendo una modesta cantidad exenta del impuesto sobre la renta.

7 — Véase la sentencia de 9 de noviembre de 2006, Comisión/Bélgica (C-433/04, Rec. p. I-10653), apartado 33 y la jurisprudencia citada.

8 — Sentencia de 10 de marzo de 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Rec. p. I-2057), apartado 23.

De esa forma actúa como un incentivo para que personas cualificadas participen en actividades como la enseñanza y la investigación universitarias que benefician a la colectividad, percibiendo como contraprestación por sus servicios una cantidad que cubre sus gastos profesionales. Las universidades pueden así realizar sus funciones sin tener que competir una con otra para atraer a profesores adecuadamente cualificados utilizando sus limitados recursos para ofrecerles incentivos económicos. Según ese argumento Alemania está facultada para utilizar su sistema fiscal en apoyo de sus universidades nacionales pero no está obligada a ofrecer un apoyo similar a las universidades en otros Estados miembros mediante la exención del impuesto sobre la renta de las cantidades pagadas por aquéllas a profesores sujetos al impuesto en Alemania. Ello es una consecuencia del hecho de que tanto la imposición directa como la organización del sistema educativo son materias que están aún reguladas en primer lugar por el Derecho nacional y en relación con las cuales los Estados miembros disponen de un amplio margen de apreciación al adoptar las reglas nacionales relevantes.

17. Debe refutarse ese argumento. Aunque los Estados miembros pueden adoptar políticas y medidas para promover la educación y la investigación en sus instituciones académicas tienen que hacerlo de forma compatible con el Derecho comunitario. El artículo 149 CE, apartado 1, dispone 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 [...]» y el artículo 149 CE, apartado 2, prevé que «la acción de la Comunidad se encaminará a [...] favorecer la movilidad de estudiantes y profesores». La legislación nacional controvertida se opone claramente a esos objetivos ya que disuade a los profesores de ejercer su libertad fundamental de ofrecer sus servicios en un Estado miembro distinto del suyo al denegarles un beneficio fiscal que habrían disfrutado si hubieran permanecido en su país de residencia. Es obvio que si un profesor sujeto al impuesto en Alemania tiene que optar entre permanecer en Alemania y percibir una cantidad exenta del impuesto o desplazarse a Francia y tributar por la misma cantidad tenderá a permanecer en Alemania. En la sentencia Comisión/Austria,[9] relativa a la movilidad de los estudiantes y el acceso a la enseñanza superior el Tribunal de Justicia desaprobó esa clase de medida nacional en los siguientes términos: «Las facilidades concedidas por el Tratado en materia de libre circulación no producen plenos efectos si se penaliza a una persona por el hecho de que las haya ejercido. 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, a saber, favorecer la movilidad de estudiantes y de profesores» (apartado 44). En el presente asunto la disposición controvertida del Derecho nacional sólo podría justificarse por razones de imperiosa necesidad que la hicieran indispensable para la promoción de la enseñanza y la investigación en las universidades alemanas. Ahora bien parece posible lograr ese objetivo con medios alternativos que no distorsionen anormalmente la elección por los profesores del lugar donde ofrecen sus servicios, y el Gobierno alemán no ha expuesto argumen-

9 — Sentencia de 7 de julio de 2005 (C-147/03, Rec. p. I-5969).

tos que demuestren que el objetivo legítimo que pretende no podría alcanzarse a menos que se permita la medida fiscal controvertida.

18. El Tribunal de Justicia ha tenido ocasión reciente de examinar el efecto de esa justificación en relación con las instituciones de investigación en la sentencia Laboratoires Fournier. [10] La normativa nacional relevante concedía un crédito fiscal a las empresas industriales y comerciales por gastos de investigación pero únicamente si la investigación se realizaba en Francia. Una de las justificaciones alegadas por el Gobierno francés era la necesidad de promover la investigación y el desarrollo. Aunque el Tribunal de Justicia reconoció que ésta podía constituir una razón imperiosa de interés general declaró que no podía justificar la medida controvertida, ya que era incompatible con los objetivos de la política comunitaria expresados en el artículo 163 CE que, al igual que el artículo 149 CE relativo a la educación, pone de relieve la necesidad de cooperación entre los Estados miembros para la plena utilización de las potencialidades del mercado interior. [11] El Gobierno alemán ha mantenido que el presente asunto se diferencia del asunto Laboratoires Fournier en que en aquél la normativa nacional afectaba a las decisiones de inversión de las empresas en tanto que en el presente asunto el efecto del artículo 3, número 26, de la EstG es ofrecer una ventaja objetiva a las universidades alemanas sin afectar en modo alguno al funcionamiento de las universidades extranjeras que deseen contratar a profesores alemanes. A mi juicio ese criterio refleja una errónea comprensión de lo discutido en el presente asunto. Como ya he expuesto el problema respecto a la disposición controvertida del Derecho nacional es que persigue un objetivo en principio legítimo por medio de una distorsión de las opciones de los profesores que no puede conciliarse con el Tratado. Al ejercer una influencia similar a la de la legislación nacional controvertida en el asunto Laboratoires Fournier, el artículo 3, número 26, de la EstG afecta a las decisiones de los profesores acerca del lugar en la Comunidad Europea en el que prestarán sus servicios.

19. Por último debe observarse que el Gobierno alemán está en lo cierto al manifestar que ningún Estado miembro está obligado a subvencionar las instituciones académicas o educativas de otro Estado miembro. Sin embargo ello no es una razón válida para interferir en el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado. Una cosa es que un Estado miembro no esté obligado a subvencionar determinadas actividades en otro Estado miembro; cosa del todo distinta es que deniegue determinadas ventajas económicas a sus propios nacionales o a los de otro Estado miembro sólo por el hecho de que hayan ejercido sus derechos de libre circu-

10 — Citada en la nota 8.

11 — El artículo 163 CE, apartado 1, prevé que «la Comunidad tiene como objetivo fortalecer las bases científicas y tecnológicas de su industria» y el artículo 163 CE, apartado 2, expresa que «a tal fin la Comunidad estimulará en todo su territorio a las empresas [...], a los centros de investigación y a las universidades en sus esfuerzos de investigación y de desarrollo tecnológico de alta calidad; apoyará sus esfuerzos de cooperación fijándose, en especial, como objetivo, permitir a las empresas la plena utilización de las potencialidades del mercado interior, en particular por medio de [...] la supresión de los obstáculos jurídicos y fiscales que se opongan a dicha cooperación».

lación. En un proyecto como la Unión Europea y en especial como consecuencia del ejercicio de los derechos al amparo de las disposiciones sobre libre circulación del Tratado es inevitable que algunos recursos de los Estados miembros beneficiarán también a las personas o las instituciones de otros Estados miembros. Como el Tribunal de Justicia expuso en la sentencia del asunto Grzelczyk debe haber «cierto grado de solidaridad económica entre los nacionales del Estado miembro de acogida y los nacionales de los demás Estados miembros». [12] La idea que sustenta ese criterio es que aun si los gobiernos nacionales mantienen la competencia exclusiva para regular materias como la seguridad social o la política educativa no pueden restringir el ejercicio de los derechos garantizados por el Tratado a fin de asegurar que los fondos y recursos de los que se trate sólo beneficien a sus propios nacionales. [13]

B. *La coherencia del sistema fiscal*

20. En la sentencia Bachmann [14] el Tribunal de Justicia examinó la compatibilidad con las disposiciones sobre libre circulación de los trabajadores de una legislación nacional que permitía la deducción de las primas de seguro de vejez y fallecimiento de los rendimientos imponibles si tales primas habían sido pagadas en Bélgica pero no si lo habían sido en otro Estado miembro. El Tribunal de Justicia estimó que la disposición nacional podía justificarse por la necesidad de garantizar la coherencia del sistema fiscal dado que existía un vínculo directo entre la deducibilidad de las primas y la imposición de las cantidades debidas por los aseguradores puesto que la pérdida de ingresos derivada de la deducción de las primas de seguro de los rendimientos totales imponibles se compensaba con la imposición de las pensiones, rentas, o capitales pagados por los aseguradores.

21. Posteriores sentencias han dejado claro que el requisito de un vínculo directo entre el crédito fiscal del que se trate y su compensación mediante un gravamen fiscal específico es bastante riguroso y no es de fácil cumplimiento. Algunos Estados miembros han invocado en varias ocasiones la necesidad de preservar la coherencia fiscal pero el Tribunal de Justicia ha refutado ese argumento cuando ha apreciado que no existía ese vínculo directo. [15] Incluso en los muy pocos casos en los que el Tribunal de Justicia apreció que el vínculo podía existir en principio desestimó la justificación pretendida debido a que los gobiernos interesados no habían demostrado la necesidad de la medida nacional. [16]

12 — Sentencia de 20 de septiembre de 2001 (C-184/99, Rec. p. I-6193), apartado 44. Véase también la sentencia de 15 de marzo de 2005, Bidar (C-209/03, Rec. p. I-2119), apartado 56, y el punto 53 de las conclusiones del Abogado General Jacobs en el asunto Comisión/Austria, cuya sentencia se cita en la nota 9.

13 — Véase Giubboni, S.: «Free Movement of Persons and European Solidarity», *European Law Journal*, Vol. 13 (2007), nº 3, pp. 360 a 379.

14 — Sentencia de 28 de enero de 1992 (C-204/90, Rec. p. I-249). Véase también la sentencia de la misma fecha Comisión/Bélgica (C-300/90, Rec. p. I-305).

15 — Véase por ejemplo la sentencia de 29 de marzo de 2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Rec. p I-2647), apartados 62 a 64, y la sentencia de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Rec. p. I-8203), apartado 3 y la jurisprudencia citada.

16 — Sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225); sentencia de 7 de septiembre de 2004, Manninen (C-319/02, Rec. p. I-7477); sentencia de 6 de marzo de 2007, Meilicke y otros (C-292/04, Rec. p. I-1835).

22. En la resolución de remisión del presente asunto el Bundesfinanzhof manifiesta que el objeto del artículo 3, número 26, de la EstG es liberar al Estado alemán de determinadas cargas que le incumben mediante una medida fiscal: por una parte se concede una exención fiscal a los profesores si enseñan en universidades públicas; por otra parte el Estado alemán obtiene un beneficio correlativo ya que puede satisfacer las necesidades de enseñanza e investigación de esas universidades con un bajo coste. De esa forma, según el Tribunal remitente, existe un vínculo directo entre la exención fiscal y la actividad docente a favor de una institución estatal.

23. No veo sin embargo cómo puede darse tal vínculo, a la luz de la jurisprudencia posterior a la sentencia Bachmann. Al apreciar una legislación nacional que interfiere en el ejercicio de libertades fundamentales el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que tiene que existir un vínculo claro e inequívoco entre la ventaja fiscal y cualquier gravamen específico que la compense. En el presente asunto se alega que la exención del impuesto sobre la renta se compensa con el beneficio que obtiene el Estado alemán por la actividad de enseñanza e investigación de los profesores a tiempo parcial. Ahora bien, un vínculo tan general, vago y remoto entre la ventaja concedida a la persona interesada y el beneficio obtenido por el Estado dista mucho de cumplir las exigencias de la doctrina Bachmann. [17]

24. Considero en consecuencia que el artículo 3, número 26, de la EstG no puede justificarse por la necesidad de garantizar la coherencia del sistema fiscal.

25. Propongo al Tribunal de Justicia responder a la segunda cuestión como sigue: «El hecho de que la ventaja fiscal estatal se aplique sólo cuando la actividad se realiza a favor de una persona jurídica nacional de Derecho público no puede justificar la restricción de la libre prestación de servicios».

17 — En el asunto Marks & Spencer (sentencia de 13 de diciembre de 2005, C-446/03, Rec. p. I-10837) señalé en mis conclusiones que el test Bachmann es demasiado estricto y debería atenuarse de modo que la finalidad de la legislación nacional sea el criterio para reconocer la justificación relativa a la coherencia fiscal. La Abogado General Kokott también ha formulado una propuesta similar en sus conclusiones en el asunto Manninen, cuya sentencia se cita en la nota anterior. Sin embargo el Tribunal de Justicia no se ha separado del criterio adoptado en la sentencia Bachmann. En cualquier caso el artículo 3, número 26, de la EstG no puede siquiera superar ese test menos exigente ya que, incluso si en principio se reconociera que su finalidad y su lógica son compatibles con el Derecho comunitario, no se ha demostrado que la interferencia en el derecho del Sr. Jundt a prestar sus servicios en otro Estado miembro sea necesaria para lograr ese objetivo.

IV. La tercera cuestión: la organización del sistema educativo

26. El artículo 149 CE, apartado 1, dispone 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». El Bundesfinanzhof pregunta si el artículo 3, número 26, de la EstG puede justificarse como manifestación de la competencia de los Estados miembros para decidir por sí mismos la organización de su sistema educativo. El Bundesfinanzhof considera que esa competencia lleva consigo la facultad de limitar una ventaja fiscal a las actividades realizadas al servicio o por cuenta de una universidad pública nacional. Según el Bundesfinanzhof, la finalidad del artículo 3, número 26, de la EstG no es restringir la libre prestación de servicios sino incentivar a las personas para contribuir con carácter gratuito a los servicios educativos ofrecidos por instituciones públicas.

27. Sólo son precisas dos observaciones en relación con esta cuestión. En primer lugar, como alega acertadamente la Comisión, el artículo 3, número 26, de la EstG no es una medida que forma parte del contenido de la enseñanza ni de la organización del sistema educativo. Es más bien una medida fiscal de carácter general que concede una ventaja tributaria cuando una persona participa en actividades que benefician a la colectividad. La enseñanza y la investigación, de las que son beneficiarias las instituciones educativas públicas, son sin duda actividades de esa naturaleza; sin embargo también lo son otras varias actividades (desde la participación en proyectos artísticos hasta el cuidado de los ancianos) e instituciones (desde las fundaciones hasta las organizaciones eclesiásticas). Es evidente que una disposición como ésa no es una manifestación de la competencia de un Estado miembro para organizar su sistema educativo; si lo fuera, cualquier legislación nacional que pudiera considerarse relacionada de alguna forma con la educación entraría en el ámbito del artículo 149 CE.

28. En segundo lugar es de sobra conocida la jurisprudencia según la cual incluso cuando un Estado miembro regula una materia de su exclusiva competencia debe hacerlo de forma compatible con el Tratado y en especial con las libertades fundamentales. [18] El Tribunal de Justicia ha tenido recientemente ocasión de reafirmar esa doctrina en relación con la organización de la educación en la sentencia Comisión/Austria. [19] Ya he expuesto en mi

18 — Véanse por ejemplo la sentencia Manninen, citada en la nota 16 (imposición directa); la sentencia de 15 de enero de 2002, Gottardo (C-55/00, Rec. p. I-413) (seguridad social); la sentencia de 7 de diciembre de 2000, Teleaustria y Telefonadress (C-324/98, Rec. p. I-10745) (contratos públicos excluidos del ámbito de la directivas sobre contratación pública).

19 — Citada en la nota 9.

análisis de la segunda cuestión que la disposición controvertida del Derecho nacional impone obstáculos anormales a las opciones a elección de los profesores sobre el lugar donde ofrecen sus servicios. Por tanto, incluso si esa disposición fuera una medida relativa a la organización del sistema educativo seguiría siendo incompatible con el Tratado.

29. Propongo al Tribunal de Justicia responder como sigue a la tercera cuestión: «El artículo 149 CE, que establece que los Estados miembros siguen siendo competentes para organizar su sistema educativo, no puede ser interpretado en el sentido de que el artículo 3, número 26, de la EstG queda fuera del ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado sobre la libre prestación de servicios ni en el sentido de que es lícito denegar la ventaja fiscal relevante a los profesores que enseñan en universidades en otros Estados miembros».

V. Conclusión

30. Por los motivos expuestos propongo al Tribunal de Justicia responder como sigue a las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof:

«1) El artículo 49 CE incluye en su ámbito de aplicación una actividad secundaria de docencia al servicio o por cuenta de una persona jurídica de Derecho público por la cual el profesor percibe una compensación por gastos.

2) El hecho de que la ventaja fiscal estatal se aplique sólo cuando la actividad se realiza a favor de una persona jurídica nacional de Derecho público no puede justificar la restricción de la libre prestación de servicios.

3) El artículo 149 CE, que prevé que los Estados miembros siguen siendo competentes para organizar su sistema educativo, no puede ser interpretado en el sentido de que el artículo 3, número 26, de la Einkommensteuergesetz queda fuera del ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado sobre la libre prestación de servicios ni en el sentido de que es lícito denegar la ventaja fiscal relevante a los profesores que enseñan en universidades en otros Estados miembros.»