SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 28 de octubre de 1999 *

En el asunto C-55/98,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), por el Højesteret (Dinamarca), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Skatteministeriet

y

Bent Vestergaard,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 6 y 59 del Tratado CE (actualmente artículos 12 CE y 49 CE, tras su modificación),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres.: R. Schintgen (Ponente), Presidente de la Sala Segunda, en funciones de Presidente de la Sala Sexta; P.J.G. Kapteyn y G. Hirsch, Jueces;

* Lengua de procedimiento: danés.

Abogado General: Sr. A. Saggio;
Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre del Skatteministeriet, por el Sr. P. Biering, Abogado de Copenhague;

— en nombre del Sr. Vestergaard, por el Sr. T.V. Christiansen, Abogado de Åbyhøj;

— en nombre del Gobierno neerlandés, por el Sr. A. Bos, juridisch adviseur del ministerie van Buitenlandse zaken, en calidad de Agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. H.P. Hartvig, Consejero Jurídico, y la Sra. H. Michard, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Skatteministeriet, representado por el Sr. P. Biering; del Sr. Vestergaard, representado por el Sr. L. Henriksen, Abogado de Åbyhøj, y de la Comisión, representada por el Sr. H.P. Hartvig, expuestas en la vista de 11 de marzo de 1999;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 10 de junio de 1999;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 18 de febrero de 1998, recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de febrero siguiente, el Højesteret planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 6 y 59 del Tratado CE (actualmente artículos 12 CE y 49 CE, tras su modificación).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el Skatteministeriet (Ministerio de Hacienda) y el Sr. Vestergaard sobre la negativa del primero a admitir que se dedujeran de los rendimientos sujetos al impuesto de la sociedad Bent Vestergaard A/S, cuyo único accionista es el Sr. Vestergaard, en concepto de gastos de carácter profesional, los gastos realizados por éste con motivo de su participación en unos cursos de formación profesional que tuvieron lugar en el extranjero.

El marco jurídico nacional

3 En Dinamarca, el artículo 4 del Statsskatteloven (Ley nº 149, de 10 de abril de 1922, relativa al impuesto devengado por el Estado; en lo sucesivo, «Ley») prevé que están sujetos a tributar los rendimientos tanto si revisten la forma de dinero como de bienes evaluables en dinero.

4 El artículo 6 de la Ley dispone:

«1) De los rendimientos sujetos al impuesto procede deducir:

a) los gastos de carácter profesional, es decir, aquellos gastos que se hayan realizado, durante el año transcurrido, con el fin de adquirir, asegurar o conservar los rendimientos, incluyendo las amortizaciones ordinarias;

[...]

2) La base imponible obtenida se gravará con independencia de la forma en que se hayan utilizado los rendimientos, ya sea para satisfacer necesidades personales o familiares, o para la adquisición de bienes o servicios útiles o de recreo, el incremento del patrimonio, la mejora de los bienes o la ampliación de un comercio o empresa, o con destino al ahorro o fondos de la misma naturaleza, o a regalos o de cualquier otra forma.»

5 La práctica administrativa y la jurisprudencia aclaran cuáles son los gastos de carácter profesional que pueden deducirse con arreglo al artículo 6, apartado 1, letra a), de la Ley. De esta forma, las instrucciones dictadas por el Skatteministeriet para el ejercicio fiscal correspondiente al año 1988 preveían en particular:

«Los gastos ocasionados por la participación en cursos de formación profesional serán deducibles cuando se trate de cursos tendentes a mantener y a actualizar los conocimientos profesionales y teóricos de los participantes. [...]

Cuando un encuentro de carácter profesional o un seminario se desarrollen en un país extranjero (en particular, en lugares que constituyan destinos turísticos habituales), este hecho llevará consigo la pérdida del derecho a deducir, a menos que el lugar de destino del viaje y de la formación pueda justificarse en sí mismo por consideraciones profesionales.»

6 En las instrucciones relativas a ejercicios fiscales posteriores a aquel del que se trata en el asunto principal, como por ejemplo en las de 1996, se añade:

«Por consiguiente, debe presumirse que la formación que se lleva a cabo en una zona turística situada en el extranjero conlleva una finalidad turística tan destacada que los gastos inherentes a la citada formación no pueden considerarse gastos de carácter profesional deducibles.»

7 Consta en autos que este añadido tiene su origen en la jurisprudencia del Vestre Landsret (sentencias de 17 de abril y 8 de octubre de 1984, publicadas en el *Tidsskrift for Skatteret* 1984, n^{os} 238 y 471, respectivamente), confirmada posteriormente por el Højesteret (sentencia de 19 de octubre de 1994, publicada en el *Ugeskrift for Retsvæsen* 1994, p. 970). En su resolución de remisión, el órgano jurisdiccional nacional aclara a este respecto:

«Cuando una formación se desarrolle en un lugar que constituya un destino turístico habitual situado en el extranjero, y este lugar no pueda justificarse, como tal, desde el punto de vista profesional, se presume que la formación lleva asociada una finalidad turística tan considerable que los gastos ocasionados por ella no pueden considerarse gastos de carácter profesional deducibles.

Esta presunción puede ser desvirtuada mediante datos que se refieran, en particular, al contenido de la formación y a la duración de los cursos comparada con la de la estancia. [...]

Cuando la formación se desarrolle en un lugar que constituya un destino turístico habitual sito en Dinamarca, no existe esta presunción.

Ni en la práctica administrativa ni en la jurisprudencia existen precedentes de exclusión del derecho a deducir los gastos ocasionados por la participación en cursos de formación impartidos en Dinamarca debido a que éstos se desarrollaron en lugares que constituían destinos turísticos habituales.»

Los hechos y el litigio principal

8 El Sr. Vestergaard, auditor de cuentas, trabaja para la sociedad Bent Vestergaard A/S, que desempeña una actividad de auditoría de cuentas y de la cual es el único propietario.

9 Del 3 al 10 de octubre de 1988, el Sr. Vestergaard participó en un seminario de formación en materia de fiscalidad en la isla de Creta, que reunía únicamente a participantes daneses y que había sido organizado por un gabinete de auditores de cuentas danés en colaboración con una agencia de viajes. De los siete días de estancia efectiva en Grecia, tres jornadas completas y dos medias jornadas estuvieron dedicadas al seminario propiamente dicho.

10 La sociedad Bent Vestergaard A/S se hizo cargo de los gastos relativos a la participación del Sr. Vestergaard en el seminario, en el viaje y en la estancia, por un importe de 5.516 DKK. La esposa del Sr. Vestergaard tomó parte en el viaje y en la estancia, por los cuales pagó, a título particular, una cantidad de 3.700 DKK.

11 Mediante resolución de 29 de junio de 1993, el Landskatteretten (suprema autoridad administrativa en materia tributaria) decidió que los gastos relativos a la participación del Sr. Vestergaard en el seminario de formación en la isla de Creta debían asimilarse a una retribución suplementaria abonada a este último en su calidad de único accionista de la sociedad Bent Vestergaard A/S, por lo cual no podían deducirse de la base imponible de ésta con arreglo al artículo 6, apartado 1, letra a), de la Ley.

12 El Sr. Vestergaard interpuso un recurso contra dicha resolución ante el Vestre Landsret, el cual, en una sentencia de 3 de mayo de 1995, decidió que el interesado había logrado desvirtuar la presunción de que el seminario llevaba asociada una finalidad turística tan considerable que los gastos derivados del mismo no podían asimilarse a unos gastos de formación deducibles, y que, por lo tanto, la Administración Tributaria había incurrido en un error al equiparar los gastos referentes a la formación controvertida a una retribución suplementaria percibida por el Sr. Vestergaard.

13 El Skatteministeriet recurrió en apelación la sentencia del Vestre Landsret ante el Højesteret. Dado que el Sr. Vestergaard propuso ante el órgano jurisdiccional nacional un motivo nuevo, basado en la incompatibilidad de la tributación de los gastos del seminario de que se trata en cuanto retribución suplementaria con los artículos 6 y 59 del Tratado, el citado órgano jurisdiccional decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las dos cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Es conforme con los artículos 6 y 59 del Tratado CE la jurisprudencia danesa (véase la sentencia del Højesteret, de 19 de octubre de 1994, publicada en el *Ugeskrift for Retsvæsen,* p. 970) que presume que una formación que se desarrolla en un lugar que constituye un destino turístico habitual en el extranjero y cuya localización no se ve justificada como tal por consideraciones de índole profesional, lleva asociada una finalidad turística tan importante que los gastos relativos a la formación no pueden asimilarse a unos gastos de carácter profesional deducibles?

2) En el supuesto de que se responda negativamente a la primera cuestión ¿puede justificarse el régimen tributario nacional vigente, tal y como se describió anteriormente [...], a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en particular, de sus sentencias Bachmann (C-204/90) y Futura Participations SA (C-250/95)?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

14 Mediante sus dos cuestiones, que conviene examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional nacional pide, en esencia, que se dilucide si los artículos 6 y 59 del Tratado se oponen a una normativa de un Estado miembro que presume, en orden a la determinación de la base imponible del Impuesto sobre la Renta, que los cursos de formación profesional celebrados en lugares que constituyan destinos turísticos habituales situados en otros Estados miembros llevan asociada una finalidad turística tan considerable que los gastos de participación en tales cursos no pueden asimilarse a unos gastos de carácter profesional deducibles, siendo así que no existe tal presunción para los cursos de formación profesional que se desarrollen en lugares que constituyan destinos turísticos habituales situados en el territorio del citado Estado miembro.

15 Con carácter preliminar debe recordarse, en primer lugar, que aunque en el estado actual del Derecho comunitario la materia de los impuestos directos no está incluida, como tal, en la esfera de la competencia de la Comunidad, no es menos cierto que los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho comunitario (véase, en particular, la sentencia de 28 de abril de 1998, Safir, C-118/96, Rec. p. I-1897, apartado 21).

16 En segundo lugar, procede recordar asimismo que, según una jurisprudencia reiterada, el artículo 6, párrafo primero, del Tratado, que consagra el principio general de no discriminación por razón de la nacionalidad, está destinado a aplicarse de manera independiente sólo en situaciones reguladas por el Derecho comunitario para las que el Tratado no prevea una norma específica contra la discriminación (véase, en particular, la sentencia de 16 de septiembre de 1999, Becu y otros, C-22/98, Rec. p. I-5665, apartado 32).

17 Pues bien, en lo que se refiere a la libre prestación de servicios, el citado principio ha sido aplicado y concretado por el artículo 59 del Tratado. Por consiguiente, no procede pronunciarse sobre la interpretación del artículo 6 del Tratado.

18 Debe destacarse, en tercer lugar, que para que unos servicios como los que se cuestionan en el asunto principal, a saber, la organización de cursos de formación profesional, se hallen comprendidos dentro del ámbito de aplicación del artículo 59 del Tratado, basta que se presten a nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro, con independencia del lugar donde se halle establecido el prestador o el destinatario de los referidos servicios.

19 En efecto, por una parte, el artículo 59 del Tratado no sólo se aplica cuando el prestador y el destinatario de los servicios se hallen establecidos en Estados miembros distintos, sino también en todos aquellos casos en que un prestador ofrezca servicios en el territorio de un Estado miembro distinto de aquel en el que está establecido (véase, en particular, la sentencia de 5 de octubre de 1994, Comisión/Francia, C-381/93, Rec. p. I-5145, apartado 14), cualquiera que sea, por otra parte, el lugar donde estén establecidos los destinatarios de dichos servicios (véase, en particular, la sentencia de 5 de junio de 1997, SETTG, C-398/95, Rec. p. I-3091, apartado 8).

20 Por otra parte, el derecho a la libre prestación de servicios incluye la libertad de los destinatarios de los servicios para desplazarse a otro Estado miembro con el fin de beneficiarse en él de un servicio, sin verse estorbados por restricciones (véase, en particular, la sentencia de 29 de abril de 1999, Ciola, C-224/97, Rec. p. I-2517, apartado 11).

21 Por lo que atañe a la cuestión de si una normativa de un Estado miembro como la que se cuestiona en el asunto principal constituye una restricción prohibida en virtud del artículo 59 del Tratado, procede observar que, al supeditar el derecho a la deducción fiscal de los gastos de participación en cursos de formación profesional que se desarrollen en lugares que constituyan destinos turísticos habituales en el extranjero a la desvirtuación, por parte del contribuyente, de la presunción de que los citados cursos llevan asociada una finalidad turística tan considerable que los referidos gastos no pueden asimilarse a unos gastos de

carácter profesional deducibles, siendo así que no existe una presunción de esta índole para aquellos cursos de formación profesional que se desarrollen en un lugar que constituya un destino turístico habitual situado en el citado Estado miembro, la citada normativa sujeta la prestación de servicios que constituye la organización de cursos de formación profesional a un régimen fiscal diferente según que tal prestación se ejecute en otros Estados miembros o en el Estado miembro de que se trate.

22 Pues bien, una normativa de un Estado miembro, como la que se cuestiona en el asunto principal, que hace más difícil la deducción de los gastos de participación en cursos de formación profesional organizados en el extranjero que la de los gastos correspondientes a los referidos cursos organizados en el citado Estado miembro, constituye una diferencia de trato fundada en el lugar de ejecución de la prestación de servicios prohibida por el artículo 59 del Tratado.

23 Tal diferencia de trato no se ve justificada ni por la necesidad de preservar la coherencia de un régimen tributario ni por razones de eficacia de los controles fiscales, criterios que, en las sentencias de 28 de enero de 1992, Bachmann (C-204/90, Rec. p. I-249) y de 15 de mayo de 1997, Futura Participations y Singer (C-250/95, Rec. p. I-2471), respectivamente, mencionadas por el órgano jurisdiccional nacional, se consideraron capaces de justificar unas normativas que podían restringir las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado.

24 En efecto, es forzoso recordar que, en los asuntos que dieron lugar a la sentencia Bachmann, antes citada, así como a la sentencia del mismo día Comisión/Bélgica, (C-300/90, Rec. 1992, p. I-305), existía una vinculación directa entre la posibilidad de deducir las primas, por una parte, y la tributación de las cantidades adeudadas por los aseguradores en ejecución de los contratos de seguro de vejez y fallecimiento, por otra parte, vinculación que resultaba necesario preservar con el fin de garantizar la coherencia del sistema fiscal de que se trataba (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de noviembre de 1995, Svensson y Gustavsson, C-484/93, Rec. p. I-3955, apartado 18; de 27 de junio de 1996, Asscher, C-107/94, Rec. p. I-3089, apartado 58, y de 16 de julio de 1998, ICI, C-264/96, Rec. p. I-4695, apartado 29). Ahora bien, en el presente caso, como ha destacado el Abogado General en el punto 39 de sus conclusiones,

no existe ninguna vinculación directa de esta índole entre una tributación cualquiera, por una parte, y la posibilidad de deducir los gastos relativos a la participación en unos cursos de formación profesional, por otra parte.

25 De otro lado, si bien el criterio de la eficacia de los controles fiscales autoriza a un Estado miembro a aplicar medidas que permitan comprobar, de manera clara y precisa, el importe de los gastos deducibles en dicho Estado en concepto de gastos de carácter profesional y, en particular, de los ocasionados por la participación en cursos de formación profesional (véanse, en este sentido, la sentencia Futura Participations y Singer, antes citada, apartado 31, y la de 8 de julio de 1999, Baxter y otros, C-254/97, Rec. p. I-4809, apartado 18), sin embargo el citado criterio no puede justificar que dicho Estado miembro supedite esta deducción a unos requisitos distintos según que los cursos de formación profesional tengan lugar en su territorio o en el de otro Estado miembro.

26 Procede recordar, a este respecto, que 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), puede ser invocada por un Estado miembro con el fin de conseguir, de las autoridades competentes de otro Estado miembro, todas las informaciones necesarias para la liquidación correcta de los impuestos sobre la renta. Además, nada impide a las autoridades fiscales de que se trate exigir del propio contribuyente las pruebas que consideren necesarias para apreciar si procede o no conceder la deducción solicitada (véanse, en este sentido, las sentencias Bachmann y Comisión/Bélgica, antes citadas, apartados 18 y 20 y apartados 11 y 13 respectivamente).

27 El Skatteministeriet alega que el intercambio de informaciones entre las autoridades fiscales nacionales previsto por la Directiva 77/799 no resulta suficiente para permitir a éstas resolver unos problemas que, como los que se plantean en el asunto principal, requieren en particular una apreciación de la índole de la formación de que se trata y de su duración comparada con la de la estancia, a la luz de la normativa y de la jurisprudencia del Estado miembro al cual pertenecen tales autoridades.

28 Sin embargo, conviene destacar que las informaciones cuya comunicación pueden solicitar las autoridades competentes de un Estado miembro con arreglo a la Directiva 77/799 son precisamente todas aquellas que les parezcan necesarias para determinar, con respecto a la legislación que ellas mismas han de aplicar, la cuota correcta del Impuesto sobre la Renta de un contribuyente (véase, en este sentido, la sentencia Futura Participations y Singer, apartado 41), y que la Directiva no afecta en modo alguno a la competencia de las citadas autoridades para apreciar en particular si se cumplen los requisitos a los que dicha legislación supedita la deducción de determinados gastos.

29 Procede pues responder a las cuestiones planteadas que el artículo 59 del Tratado se opone a una normativa de un Estado miembro que presume, en orden a la determinación de la base imponible del Impuesto sobre la Renta, que los cursos de formación profesional celebrados en lugares que constituyan destinos turísticos habituales situados en otros Estados miembros conllevan una finalidad turística tan destacada que los gastos de participación en dichos cursos no pueden asimilarse a unos gastos de carácter profesional deducibles, mientras que no existe tal presunción para los cursos de formación profesional que se desarrollen en lugares que constituyan destinos turísticos habituales situados en el territorio del citado Estado miembro.

Costas

30 Los gastos efectuados por el Gobierno neerlandés y por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. 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.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Højesteret mediante resolución de 18 de febrero de 1998, declara:

El artículo 59 del Tratado CE (actualmente artículo 49 CE, tras su modificación) se opone a una normativa de un Estado miembro que presume, en orden a la determinación de la base imponible del Impuesto sobre la Renta, que los cursos de formación profesional celebrados en lugares que constituyan destinos turísticos habituales situados en otros Estados miembros conllevan una finalidad turística tan destacada que los gastos de participación en dichos cursos no pueden asimilarse a unos gastos de carácter profesional deducibles, mientras que no existe tal presunción para los cursos de formación profesional que se desarrollen en lugares que constituyan destinos turísticos habituales situados en el territorio de dicho Estado miembro.

Schintgen Kapteyn Hirsch

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 28 de octubre de 1999.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Sexta

J.C. Moitinho de Almeida