CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. YVES BOT
presentadas el 9 de diciembre de 2010[1]

1. La presente remisión prejudicial tiene por objeto, una vez más, apreciar la conformidad con el Derecho comunitario de una normativa fiscal de un Estado miembro que reserva el disfrute de una ventaja a los contribuyentes residentes.

2. Se trata de la normativa alemana en virtud de la cual sólo los contribuyentes residentes pueden deducir de sus rendimientos imponibles la renta adeudada a un familiar a raíz de la transmisión de la propiedad de un inmueble, mediante cesión o como anticipo de herencia. En virtud de esta normativa, un contribuyente no residente que percibe en Alemania los alquileres de dicho inmueble, cuando éstos representan únicamente una pequeña parte del conjunto de sus rendimientos, no puede deducir dicha renta de sus rendimientos arrendaticios imponibles en Alemania.

3. En efecto, las autoridades tributarias alemanas consideran que dicha renta no debe considerarse como gastos directamente relacionados con los alquileres percibidos en Alemania, sino como una carga personal, que debe ser tenida en cuenta en el cálculo de los impuestos adeudados por el contribuyente en su Estado miembro de residencia.

4. En las presentes conclusiones, señalaré primero que, en las circunstancias del litigio principal, la conformidad de la normativa controvertida con el Derecho comunitario debe apreciarse en relación con la libertad de circulación de capitales. A continuación, expondré los motivos por los que, a mi juicio, una renta adeudada a un familiar a raíz de la transmisión de la propiedad de un inmueble, cuando tiene como hecho generador dicha transmisión de propiedad, debe tener la consideración de gasto directamente relacionado con los alquileres generados por dicho inmueble, de modo que los contribuyentes no residentes se encuentran, en lo que respecta a dicha renta, en una situación comparable a la de los contribuyentes residentes.

5. De ello deduciré que la normativa controvertida entraña una discriminación indirecta que, a falta de justificación, la hace contraria a la libre circulación de capitales.

1 — Lengua original: francés.

I. Marco jurídico

6. En virtud del artículo 56 CE, apartado 1, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros.

7. El artículo 58 CE, apartado 1, letra a), dispone que lo dispuesto en el artículo 56 CE se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia.

8. Sin embargo, con arreglo al artículo 58 CE, apartado 3, tales disposiciones no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales tal y como la define el artículo 56 CE.

II. Hechos del litigio principal y Derecho nacional

9. El demandante, un nacional alemán, tiene su domicilio en Bélgica y ejerce una actividad por cuenta ajena en dicho Estado miembro. En el año 2000, percibió en concepto de dicha actividad un salario bruto de 67.679,03 euros.

10. En 1992 y en 2002, el demandante adquirió de sus padres o recibió de éstos por concepto de anticipo de herencia, en plena propiedad o en copropiedad con su hermano, diversos bienes inmuebles, como consecuencia de lo cual su hermano y él debían abonar una renta mensual de 1.000 euros a partir del 1 de diciembre de 2002.

11. Estas operaciones son presentadas del siguiente modo por el Niedersächsisches Finanzgericht (tribunal en materia tributaria del Land de Baja Sajonia) (Alemania):

«Mediante escritura notarial de 27 de abril de 1992, el demandante adquirió de sus padres el inmueble sito en Hamelín, Wilhelmplatz 7, gravado con una reserva de usufructo a favor de los padres. Mediante otro instrumento de 2 de diciembre de 2002, la madre trasmitió otros bienes inmuebles al demandante y a su hermano Hermann en concepto de anticipo de herencia. La parcela sita en Hameln, Pyrmonter Str. 28, fue transmitida al hermano del demandante. Se convino la obligación de pagar una renta mensual de 1.000 euros. El 1 de noviembre de 2002 se produjo la transmisión de la propiedad y las cargas. El hermano del demandante era copropietario de los inmuebles ubicados en Pötzen, Dorfe y Höxter 1, 1 A. El demandante compró la mitad indivisa de su hermano, asimismo el 1 de noviembre de 2002. Los derechos de usufructo que, hasta ese momento, tenía la madre sobre diversos inmuebles se convirtieron en una renta, por lo que, desde el 1 de diciembre de 2002, el demandante –así como

su hermano– tenían que pagar a la madre una renta mensual de 1.000 euros.»

12. En el año 2002, el demandante obtuvo, en concepto de rendimientos arrendaticios de dichos inmuebles, los importes de 2.785 euros y de 749,50 euros. En el marco de la tributación de dichos rendimientos en Alemania, no se dedujo la renta de 1.000 euros abonada por el demandante.

13. Con arreglo al Derecho alemán aplicable, dicha renta es deducible como gasto extraordinario, en el sentido del artículo 10, apartado 1, número 1a, de la Ley del impuesto sobre la renta (Einkommensteuergesetz). [2] Sin embargo, en virtud del artículo 50, apartado 1, frase cuarta, de la EStG, dicha deducción no es aplicable a los contribuyentes sujetos por obligación real al impuesto en el territorio de la República Federal de Alemania, es decir, a los contribuyentes no residentes.

14. El órgano jurisdiccional remitente señala:

«El demandante únicamente tiene su domicilio único en Bélgica. Por ello, en Alemania solamente es sujeto pasivo […] por los ingresos obtenidos en este país. Entre dichos ingresos se encuentran, con arreglo al artículo 49, apartado 1, número 6, de la EStG los procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles, tanto de la copropiedad como del inmueble sito en Wilhelmplatz 7 que es propiedad única del demandante. Al contrario de lo que ocurre con un sujeto pasivo por obligación personal, según el artículo 50, apartado 1, cuarta frase, de la EStG 2002, el demandante no puede deducir de sus ingresos, en concepto de gasto extraordinario, la renta abonada, en el sentido del artículo 10, apartado 1, número 1a, de la EStG 2002 […].»

15. El Gobierno alemán facilitó las indicaciones adicionales siguientes.

16. El artículo 50, apartado 1, frases primera y cuarta, de la EStG dispone:

«Los contribuyentes sujetos al impuesto por obligación real sólo podrán deducir gastos de explotación (artículo 4, apartados 4 a 8) o gastos profesionales (artículo 9) en la medida en que dichos gastos tengan un vínculo económico con los rendimientos alemanes. […] Las demás disposiciones del artículo 34 y los artículos 9a, 10, 10a, 10c, 16, apartado 4, 20, apartado 4, 24a, 32, 32a, apartado 6, 33, 33a, 33b y 33c no serán aplicables.»

17. Los gastos de explotación se definen en el artículo 4, apartado 4, de la EStG como los «gastos generados por la explotación». A tenor del artículo 9, apartado 1, primera frase, de la EStG, los gastos profesionales son los

2 — BGBl. 2002 I, p. 4245; en lo sucesivo, «EStG».

gastos «realizados para la adquisición, salvaguardia y conservación de los rendimientos».

18. Los gastos extraordinarios se definen del siguiente modo en el artículo 10, apartado 1, número 1a, de la EStG:

«constituirán gastos extraordinarios las siguientes cargas cuando éstas no sean ni gastos de explotación ni gastos profesionales:

[…]

1a. las rentas derivadas de obligaciones particulares y las cargas periódicas que no tengan un vínculo económico con los rendimientos que no están comprendidos en la base imponible.»

19. Las rentas alimenticias (rentas o cargas periódicas) son prestaciones de tracto prolongado vinculadas a la cesión de uno o varios bienes como anticipo de herencia (cesión patrimonial). Las prestaciones no son la contrapartida de una cesión ni gastos de adquisición, sino, en su caso, gastos extraordinarios en el sentido del artículo 10, apartado 1, número 1a, de la EStG.

20. En esta operación, según la voluntad de las partes, el cesionario debe ser el beneficiario, al menos parcialmente, de una enajenación a título gratuito (donación). La renta o carga periódica debe establecerse en función de las necesidades alimenticias del cedente.

21. En las cesiones entre familiares, se presume, salvo prueba en contrario, que las prestaciones de tracto prolongado han sido fijadas con independencia del valor del bien, exclusivamente en función de las necesidades alimenticias del beneficiario y de la capacidad económica general del deudor. Los padres representan el supuesto típico de la «solidaridad alimenticia» exigida a este respecto.

22. El Bundesfinanzhof (Tribunal supremo federal en materia tributaria) describió la cesión sujeta al pago de rentas alimenticias del siguiente modo:

«En Derecho civil, el contrato de cesión es un acuerdo en virtud del cual, en concepto de anticipo de herencia, los familiares ceden su patrimonio, en particular su empresa o un bien inmueble que les pertenece, a uno o varios herederos reservándose […] medios de subsistencia suficientes. La particularidad del contrato de cesión reside en el hecho de que permite a la generación siguiente beneficiarse, antes de la apertura de la sucesión, de una unidad económica que permite satisfacer cuando menos parcialmente sus necesidades materiales, garantizando al menos en parte la subsistencia del cedente con cargo al patrimonio cedido. En la medida en que el contrato de cesión constituye también una donación, se distingue de un acuerdo en el que se contraen compromisos de abonar una pensión con

carácter sinalagmático (BFHE 161, 317, 326f, BStBl. II 1990, 8472 letra C. II. 1.a).»

23. Además, de la jurisprudencia del Bundesfinanzhof se desprende que las rentas alimenticias objetivamente vinculadas a una cesión constituyen gastos extraordinarios (artículo 10, apartado 1, número 1a, de la EStG) y remuneraciones de tracto sucesivo (artículo 22, apartado 1, de la EStG) cuando en realidad el cedente se reserva en forma de rentas alimenticias los rendimientos de su bien que deben ser generados a partir de ese momento por el cesionario del mismo. Estas prestaciones se diferencian de las simples pensiones alimenticias previstas en el artículo 12, apartado 1, de la EStG en que éstas se consideran rendimientos reservados del patrimonio. Debido a que las rentas alimenticias no son una contraprestación del cesionario, su cuantía no debe fijarse en función del valor del patrimonio transmitido (BFHE 161, 317, 328f, BStBl. II 1990, 8472 letra C. II. 1.c).

III. Cuestión prejudicial

24. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta acerca de la conformidad con el Derecho comunitario de la diferencia de trato establecida en su Derecho nacional entre los contribuyentes residentes y no residentes. Señala que la obligación de abonar una renta constituye una carga que grava los rendimientos del demandante del mismo modo que los de su hermano, que es un contribuyente residente, en la medida en que ambos se encuentran obligados de la misma manera a declarar a efectos fiscales sus rendimientos procedentes de bienes inmuebles situados en Alemania.

25. El Niedersächsisches Finanzgericht, por consiguiente, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe considerarse contrario a los artículos 56 [CE] y 12 CE el hecho de que un familiar que es sujeto pasivo por obligación real en la República Federal de Alemania no pueda, a diferencia de un contribuyente sujeto al impuesto por obligación personal, deducir de sus rendimientos inmobiliarios las rentas abonadas, en concepto de gastos extraordinarios?»

IV. Análisis

A. *Sobre la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial*

26. El Gobierno alemán sostiene que la presente petición de decisión prejudicial es inadmisible. A su juicio, por una parte, el órgano jurisdiccional remitente no definió de manera suficiente el marco fáctico en lo que respecta

a las modalidades de las cesiones inmobiliarias al demandante, la extinción de los derechos de usufructo existentes y el pago de la renta mensual. Por otra parte, no proporcionó indicaciones suficientes sobre el contenido y la interpretación de la legislación nacional relativa a los gastos extraordinarios y sobre lo que diferencia a éstos de los gastos de explotación y los gastos profesionales.

27. No comparto las objeciones del Gobierno alemán.

28. Es cierto, como este Gobierno ha recordado, que, según reiterada jurisprudencia, la necesidad de llegar a una interpretación del Derecho comunitario eficaz para el juez nacional exige que éste defina el contexto fáctico y el régimen normativo en el que se inscriben las cuestiones que plantea o que, al menos, explique los supuestos de hecho en los que se basan tales cuestiones. Asimismo, consta que la información proporcionada en las resoluciones de remisión no sólo debe servir para que el Tribunal de Justicia pueda dar respuestas útiles, sino también para que los Gobiernos de los Estados miembros y las demás partes interesadas tengan la posibilidad de presentar observaciones conforme al artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Incumbe en consecuencia al Tribunal de Justicia velar por que sea salvaguardada esta posibilidad, teniendo en cuenta que, con arreglo a dicha disposición, a las partes interesadas sólo se les notifican las resoluciones de remisión. [3]

29. También es cierto que la resolución de remisión no proporciona indicaciones muy detalladas sobre las condiciones en las que las cesiones inmobiliarias se realizaron y los derechos de usufructo se convirtieron en renta mensual. Su presentación del Derecho nacional es también menos detallada que la facilitada por el Gobierno alemán en sus observaciones escritas.

30. Sin embargo, considero que las indicaciones contenidas en la resolución de remisión sobre el marco jurídico y fáctico del litigio principal son suficientes para permitir a las partes que tienen derecho a intervenir en el presente procedimiento presentar sus observaciones al Tribunal de Justicia y a éste proporcionar al órgano jurisdiccional remitente una respuesta eficaz para la solución de este litigio.

31. De este modo, dichas indicaciones permiten comprender que la normativa nacional controvertida reserva a los contribuyentes residentes la ventaja consistente en poder deducir de sus rendimientos imponibles una renta adeudada a un familiar a raíz de la transmisión de un inmueble mediante cesión o como anticipo de herencia. De la descripción de los

3 — Sentencias de 21 de septiembre de 1999, Albany (C-67/96, Rec. p. I-5751), apartados 39 y 40, así como de 16 de diciembre de 2004, My (C-293/03, Rec. p. I-12013), apartado 17 y la jurisprudencia citada.

hechos se deduce también que el importe de la renta controvertida no se corresponde con el valor económico del inmueble cedido o donado. Por último, resulta que el órgano jurisdiccional remitente conoce de un litigio cuya solución depende de la cuestión de si dicha diferencia de trato entre un contribuyente residente y un contribuyente no residente es conforme al Derecho comunitario.

32. Además, procede señalar también que, además del demandante y del Gobierno alemán, el Gobierno francés así como la Comisión Europea han presentado observaciones escritas, cuyo contenido demuestra que dichas partes intervinientes han podido comprender el contexto fáctico y jurídico del litigio principal.

33. Por lo tanto, considero que la presente petición de decisión prejudicial debe ser declarada admisible a pesar de sus imprecisiones.

B. *Sobre el fondo*

34. El órgano jurisdiccional remitente desea saber si la normativa controvertida es conforme con los artículos 56 CE y 12 CE. De este modo, pregunta, en esencia, si dichos artículos deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual un hijo que es sujeto pasivo del impuesto sobre la renta por obligación real en dicho Estado, que abona a sus padres una renta a raíz de la transmisión de la propiedad de inmuebles, no puede deducir dicha renta de los rendimientos arrendaticios de dichos inmuebles, mientras que un contribuyente sujeto al impuesto por obligación personal sí dispone de dicha posibilidad.

35. Con carácter preliminar, hay que señalar que la conformidad de esta normativa con el Derecho comunitario debe apreciarse exclusivamente en relación con las disposiciones del Tratado CE relativas a la libertad de circulación de capitales. A continuación, expondré los motivos por los que esta normativa constituye, a mi juicio, una restricción contraria a dicha libertad de circulación.

1. La libertad de circulación aplicable

36. Con carácter preliminar, procede recordar que, aunque los Estados miembros han conservado hasta el momento sus competencias en materia de fiscalidad directa, con arreglo a una jurisprudencia reiterada deben ejercer dichas competencias respetando los compromisos que han suscrito el marco de la Comunidad Europea y, en particular, los

principios y libertades de circulación previstos por el Tratado. [4]

37. En lo que respecta a la aplicación en el presente asunto del artículo 12 CE, que establece como principio general la prohibición de cualquier discriminación por razón de nacionalidad, resulta de la jurisprudencia que dicho artículo no está destinado a aplicarse de manera independiente más que en situaciones reguladas por el Derecho comunitario para las que el Tratado no prevé normas específicas que prohíban la discriminación. [5]

38. Ahora bien, el artículo 56 CE, al que se refiere también el órgano jurisdiccional remitente en su cuestión prejudicial y que prohíbe las discriminaciones en el ámbito específico de los movimientos de capitales, es aplicable en el litigio principal. En efecto, de la jurisprudencia se desprende que una legislación de un Estado miembro relativa a la tributación de los rendimientos arrendaticios percibidos por un contribuyente no residente está comprendida en el ámbito de aplicación de la libre circulación de capitales. [6]

39. Esta jurisprudencia se basa en el hecho de que las inversiones inmobiliarias se citan entre los movimientos de capitales enumerados en la nomenclatura que figura en el anexo I de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, [7] que conserva un valor indicativo para determinar el ámbito de aplicación del artículo 56 CE. [8] De este modo, la adquisición por el demandante, que reside en Bélgica, de inmuebles situados en Alemania constituye un movimiento de capitales. [9]

40. De dicha nomenclatura y de la jurisprudencia resulta asimismo que la transmisión de la propiedad de un inmueble mediante sucesión o donación a un ciudadano de la Unión residente en otro Estado miembro constituye también un movimiento de capitales. [10] De dicha jurisprudencia se deduce lógicamente que la transmisión de la propiedad de inmuebles como anticipo de herencia está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 56 CE cuando, como en el presente asunto, la transmisión presenta un elemento de extranjería en lo que se refiere a la residencia del beneficiario en un Estado miembro distinto del de la ubicación de dichos inmuebles.

4 — Sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), apartado 21, y de 18 de diciembre de 2007, A (C-101/05, Rec. p. I-11531), apartado 19 y la jurisprudencia citada.

5 — Sentencia de 11 de octubre de 2007, Hollmann (C-443/06, Rec. p. I-8491), apartado 28 y la jurisprudencia citada.

6 — Sentencia de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Rec. p. I-8203), apartado 24.

7 — Directiva de 24 de junio de 1988 para la aplicación del artículo 67 del Tratado [CE, artículo derogado por el Tratado de Ámsterdam] (DO L 178, p. 5).

8 — Véanse las sentencias de 6 de diciembre de 2007, Federconsumatori y otros (C-463/04 y C-464/04, Rec. p. I-10419), apartado 20, así como de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp y otros (C-11/07, Rec. p. I-6845), apartado 38.

9 — Sentencia de 11 de diciembre de 2003, Barbier (C-364/01, Rec. p. I-15013), apartado 58.

10 — Véanse, en lo que respecta a una sucesión, las sentencias de 23 de febrero de 2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, Rec. p. I-1957), apartado 42, y de 17 de enero de 2008, Jäger (C-256/06, Rec. p. I-123), apartados 25 a 27. Véase, en lo que respecta a una donación, la sentencia de 27 de enero de 2009, Persche (C-318/07, Rec. p. I-359), apartado 27.

41. En consecuencia, este artículo es aplicable en el presente asunto, como aceptan todas las partes intervinientes, y propongo al Tribunal de Justicia que limite el examen de la cuestión planteada a la interpretación de dicho artículo.

2. La existencia de una restricción no justificada

42. La cuestión principal que se plantea en el presente asunto consiste en si la renta adeudada por el demandante debe ser considerada como gasto directamente vinculado a los alquileres que percibe en Alemania o si debe ser entendida como una carga personal.

43. En efecto, esta cuestión se suscita porque los artículos 56 CE a 58 CE prohíben a un Estado miembro prever un trato diferente entre los contribuyentes residentes y los no residentes cuando estas dos categorías de contribuyentes se encuentran en la misma situación.

44. Sin embargo, como recuerda el Gobierno francés, en el ámbito de la fiscalidad directa se admite que los contribuyentes residentes y los no residentes se encuentran, en principio, en situaciones diferentes. [11] De este modo, los ingresos obtenidos por un contribuyente no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia. Además, el Estado miembro en el que dicho contribuyente reside es el que mejor puede conocer la situación personal y familiar de este, y determinar así su capacidad contributiva. Por lo tanto, un contribuyente no residente no puede, en principio, reprochar fundadamente al Estado miembro en el que percibe sólo una pequeña parte de sus rendimientos que no le conceda una ventaja fiscal que depende de su situación personal y familiar, como la deducción de una pensión alimenticia a cuyo pago está obligado, ya que la obligación correspondiente sobre tal ventaja fiscal incumbe al Estado miembro en el que reside. [12]

45. A tenor de una reiterada jurisprudencia, la obligación de tener en cuenta la situación personal y familiar de un contribuyente no residente sólo recae sobre el Estado miembro de origen de los rendimientos cuando dicho contribuyente percibe la totalidad o la casi totalidad de sus ingresos imponibles en éste. [13]

46. En el presente asunto, consta que los alquileres percibidos por el demandante en Alemania sólo constituyen una pequeña parte de sus rendimientos imponibles, ya que, según las indicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente, percibió más del 90 % de sus ingresos en Bélgica, donde reside. De ello se desprende que, si la renta

11 — Sentencias Schumacker, antes citada, apartado 31, y de 18 de marzo de 2010, Gielen (C-440/08, Rec. p. I-2323), apartado 43.

12 — Sentencias Schumacker, antes citada, apartado 32, y de 12 de diciembre de 2002, de Groot (C-385/00, Rec. p. I-11819), apartados 99 a 102.

13 — Sentencias Schumacker, antes citada, apartado 36, y de 16 de octubre de 2008, Renneberg (C-527/06, Rec. p. I-7735), apartado 61.

controvertida debe ser considerada como una carga personal, asimilable a una pensión alimenticia, el demandante no puede reprochar a la autoridad tributaria alemana que no le permita deducirla de sus rendimientos arrendaticios imponibles en Alemania.

47. En cambio, el demandante tiene derecho a solicitar dicha deducción si dicha renta puede ser considerada como gasto directamente vinculado a dichos alquileres. En efecto, de la jurisprudencia se desprende que, por lo que respecta a dichos gastos, los contribuyentes residentes y los no residentes se encuentran en situaciones comparables, por lo que deben ser tratados de manera idéntica. [14]

48. Los Gobiernos alemán y francés sostienen que esta jurisprudencia no es aplicable a la renta controvertida por motivos que pueden resumirse del siguiente modo.

49. El Gobierno alemán alega que su Derecho nacional aplica el criterio del vínculo directo. En efecto, en virtud del artículo 50, apartado 1, primera frase, de la EStG, una persona sujeta al impuesto por obligación real puede deducir los gastos de explotación, es decir, los gastos generados por la explotación, así como los gastos profesionales, es decir, los gastos realizados para la adquisición, la salvaguardia y la conservación de los ingresos.

50. Ahora bien, en el presente asunto, ha quedado acreditado que la renta controvertida no tiene la consideración de gasto profesional, sino de un gasto extraordinario en el sentido del artículo 10 de la EStG. En efecto, dicha renta no constituye la contrapartida de la adquisición de bienes inmuebles. Su importe ha sido fijado con independencia del valor de estos, en función de las necesidades alimenticias del beneficiario y de la capacidad contributiva económica general del deudor. Resulta de un acuerdo adoptado en el marco familiar. De este modo, de la resolución de remisión se desprende que la madre del demandante deseaba ceder sus inmuebles al mismo tiempo que quería garantizar que se tuvieran en cuenta sus necesidades alimenticias.

51. El Gobierno alemán deduce de ello que, en el caso de autos, no existe ningún vínculo directo entre los rendimientos arrendaticios percibidos por el Sr. Schröder y la renta que ha abonado a su madre, porque esta renta no es indisociable de esos rendimientos en el sentido del apartado 25 de la sentencia Centro Equestre da Lezíria Grande, antes citada.

52. Asimismo, alega que es cierto que en el apartado 22 de la sentencia Conijn, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que los gastos de asesoramiento fiscal, considerados también gastos extraordinarios en el sentido del artículo 10 de la EStG, estaban directamente relacionados con la percepción de

14 — Sentencias de 12 de junio de 2003, Gerritse (C-234/01, Rec. p. I-5933), apartado 27; de 6 de julio de 2006, Conijn (C-346/04, Rec. p. I-6137), apartados 20 a 24, y de 15 de febrero de 2007, Centro Equestro da Lezíria Grande (C-345/04, Rec. p. I-1425), apartados 23 a 25.

ingresos sujetos al impuesto por obligación real. Sin embargo, en el asunto que dio lugar a dicha sentencia, existió un vínculo hasta tal punto necesario que dichos gastos debían casi inevitablemente ser realizados para percibir dichos ingresos, por lo que antes que gastos extraordinarios constituían gastos profesionales. En cambio, la renta controvertida en el litigio principal no es la consecuencia característica o jurídica de la percepción de ingresos arrendaticios, sino que se basa en las relaciones familiares del Sr. Schröder.

53. El Gobierno francés cuestiona también la existencia de un vínculo directo entre la renta abonada por el demandante y sus rendimientos arrendaticios.

54. En lo que respecta al objeto y al contenido del artículo 10, apartado 1, número 1a, de la EStG, afirma que una renta a la que es aplicable esta disposición no puede considerarse como la contrapartida económica directa de la renuncia de la madre del demandante a su usufructo sobre los bienes inmobiliarios arrendados. El Gobierno francés señala también que el importe de la renta abonada por el demandante no está directamente relacionado con el de sus rendimientos arrendaticios. Según este Gobierno, no existe ningún vínculo económico directo entre el importe de la renta abonada por el demandante y los rendimientos arrendaticios percibidos, ya que dichos bienes habrían podido no devengar tales rendimientos o devengar un importe muy elevado, sin relación con el de dicha renta.

55. No comparto la posición de estos Gobiernos. Al igual que la Comisión, estimo que cabe considerar que la renta abonada por el demandante a su madre a raíz de la transmisión de la propiedad de varios inmuebles situados en Alemania está directamente relacionada con los alquileres generados por dichos inmuebles por los siguientes motivos.

56. Del examen de las sentencias citadas por las partes en sus observaciones escritas se desprende que el Tribunal de Justicia ha apreciado la existencia de un vínculo directo entre los rendimientos y los gastos de un contribuyente no residente en las circunstancias siguientes.

57. En la sentencia Gerritse, antes citada, se trataba de gastos profesionales incurridos por un músico, nacional neerlandés, en el marco de una prestación efectuada en una emisora de radio en Alemania y gravada en dicho Estado miembro. El Tribunal de Justicia declaró que dichos gastos profesionales están «relacionados directamente con la actividad que generó los rendimientos imponibles en Alemania, de modo que los residentes y los no residentes se encuentran en una situación comparable en este punto». [15]

58. En la sentencia Conijn, antes citada, el Tribunal de Justicia extendió este análisis a

15 — Apartado 27 de dicha sentencia.

los gastos de asesoramiento fiscal efectuados por un contribuyente no residente en Alemania para presentar su declaración de la renta respecto a los ingresos percibidos en dicho Estado miembro. El Tribunal señaló que la obligación de presentar su declaración se deriva del hecho de que esta persona percibe ingresos en dicho Estado miembro. De ello dedujo que dichos gastos están directamente relacionados con los ingresos sujetos a imposición en Alemania, de modo que gravan de la misma manera los ingresos percibidos por todos los contribuyentes, sean o no residentes. [16] El Tribunal de Justicia añadió que los contribuyentes residentes y los no residentes se encuentran en una situación comparable frente a la complejidad del Derecho fiscal nacional, y que el derecho a deducir que tiene por objeto compensar los gastos efectuados en el marco de un asesoramiento fiscal, reconocido a los contribuyentes residentes, debe poder aplicarse también a los contribuyentes no residentes que se enfrentan a la misma complejidad del sistema fiscal nacional. [17]

59. Por último, en la sentencia Centro Equestro da Lezíria Grande, antes citada, el Tribunal de Justicia señaló que por «gastos profesionales relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en el Estado miembro en el que se ejerce la actividad» debe entenderse los gastos que presenten un vínculo económico directo con la prestación que dio lugar a la imposición en este Estado y que, por tanto, son indisociables de esta, como los gastos de viaje y de alojamiento, con independencia del lugar y del momento que se incurrió en ellos. [18]

16 — Apartado 22 de dicha sentencia.

17 — *Ibidem*, apartado 23.

18 — Apartado 25 de dicha sentencia.

60. Al examinar esta jurisprudencia, considero que el criterio determinante para saber si un gasto debe considerarse como una carga personal o como gasto directamente relacionado con los rendimientos imponibles es el hecho generador de dicho gasto. Este debe ser considerado como gasto directamente relacionado con dichos rendimientos cuando su hecho generador sea la actividad que ha permitido obtener dichos rendimientos y no la situación personal del contribuyente.

61. En el presente asunto, como señala la Comisión, los rendimientos arrendaticios han podido ser obtenidos por el demandante sólo gracias a la transmisión de la propiedad de los inmuebles de que se trata y dicha transmisión sólo ha podido producirse como contrapartida del pago de la renta controvertida.

62. Es cierto que el importe de esta renta, según se desprende de los documentos que obran en autos, no se corresponde con el valor económico de los inmuebles transmitidos. Como indica el Gobierno alemán, su importe ha podido ser fijado de común acuerdo entre las partes en el marco familiar en función tanto de las necesidades del donante como de la capacidad económica del donatario. Sin embargo, esta circunstancia no disminuye en modo alguno el carácter indispensable del compromiso de éste de abonar dicha renta para poder obtener la propiedad de los inmuebles de sus padres y, como consecuencia de ello, los alquileres que dichos inmuebles generan.

63. En otras palabras, sin la renta el demandante no habría podido obtener la propiedad de los inmuebles arrendados ni, en consecuencia, los rendimientos arrendaticios.

64. Por lo tanto, en el presente asunto el elemento determinante es, en mi opinión, el hecho de que la renta controvertida tiene como hecho generador la transmisión de propiedad de los inmuebles que generan los rendimientos arrendaticios sujetos a imposición en Alemania y no sólo el deber de asistencia de los hijos a los padres. En la medida en que la renta controvertida tenga como hecho generador la transmisión de la propiedad de los inmuebles arrendados, extremo que incumbe al juez nacional verificar, en mi opinión dicha renta debe ser considerada como gasto directamente relacionado con los alquileres generados por dichos inmuebles.

65. A esta conclusión no se opone, a mi juicio, el hecho de que, a diferencia de los gastos profesionales y de asesoramiento fiscal a que se hace referencia en las sentencias antes citadas Gerritse y Conijn, la renta controvertida se adeudaría incluso si el demandante no hubiera arrendado los inmuebles y no percibiera así ningún rendimiento imponible en Alemania.

66. Lo que importa, a mi entender, es que los contribuyentes no residentes, cuando perciben dichos rendimientos arrendaticios, tributan al igual que los contribuyentes residentes y que, sin el compromiso de abonar una renta al donante de los inmuebles, no habrían podido obtener la propiedad de éstos y, en consecuencia, arrendarlos.

67. De ello se sigue que, si el Tribunal de Justicia comparte este análisis, los contribuyentes no residentes como el demandante se encuentran en lo que respecta a dicha renta en la misma situación que los contribuyentes residentes. Por lo tanto, en la medida en que reserva la posibilidad de deducir dicha renta de los rendimientos imponibles en Alemania únicamente a los contribuyentes residentes, la legislación nacional se manifiesta contraria al artículo 56 CE.

68. Además, el Gobierno alemán no presenta ninguna justificación de esta diferencia de trato.

69. Por consiguiente, propongo que se responda a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente que el artículo 56 CE debe interpretarse en el sentido de que una legislación de un Estado miembro en virtud de la cual un hijo sujeto pasivo del impuesto sobre la renta por obligación real en dicho Estado, que abona a sus padres una renta como consecuencia de la transmisión de la propiedad de inmuebles, mediante cesión o como anticipo de herencia, no puede, a diferencia de un contribuyente residente, deducir dicha renta de los rendimientos arrendaticios generados por dichos inmuebles, es contraria a las disposiciones de dicho artículo porque esa renta tiene como hecho generador dicha transmisión de propiedad.

V. Conclusión

70. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, propongo que se responda del siguiente modo a la cuestión planteada por el Niedersächsisches Finanzgericht:

«El artículo 56 CE debe interpretarse en el sentido de que una legislación de un Estado miembro en virtud de la cual un hijo sujeto pasivo del impuesto sobre la renta por obligación real en dicho Estado, que abona a sus padres una renta como consecuencia de la transmisión de la propiedad de inmuebles, mediante cesión o como anticipo de herencia, no puede, a diferencia de un contribuyente residente, deducir dicha renta de los rendimientos arrendaticios generados por dichos inmuebles, es contraria a las disposiciones de dicho artículo porque tal renta tiene como hecho generador dicha transmisión de propiedad.»