CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. PHILIPPE LÉGER
presentadas el 9 de marzo de 2006 [1]

1. Mediante la presente petición de decisión prejudicial, se solicita al Tribunal de Justicia que se pronuncie acerca de si debe considerarse contraria al Derecho comunitario una normativa que no permite que un nacional de un Estado miembro que está parcialmente sujeto al impuesto sobre la renta en otro Estado miembro, en el presente asunto la República Federal de Alemania, pueda deducir de su renta imponible los gastos de asesoramiento fiscal que haya soportado para cumplir sus obligaciones fiscales en este último Estado miembro, mientras que un contribuyente sujeto al impuesto por la totalidad de sus ingresos en ese mismo Estado miembro puede acogerse a la deducción de tales gastos.

I. Marco jurídico nacional

2. Según la Ley del impuesto sobre la renta (Einkommensteuergesetz), en su versión de 1997 (en lo sucesivo, «EStG de 1997»), [2] deben distinguirse los contribuyentes que están totalmente sujetos al impuesto sobre la renta de los que lo están parcialmente. A diferencia de los primeros, los contribuyentes parcialmente sujetos son aquellos que no tienen ni su domicilio ni su residencia habitual en Alemania, y que sólo deben tributar allí por los ingresos percibidos en ese Estado miembro.

3. Entre dichos ingresos de origen alemán, el artículo 49, apartado 1, número 2, letra a), de la EStG de 1997 menciona los obtenidos por una actividad artesanal, industrial o comercial.

4. El artículo 50, apartado 1, de la EStG de 1997 contiene disposiciones particulares aplicables a los contribuyentes parcialmente sujetos al impuesto sobre la renta en Alemania. De ellas resulta, en particular, que dichos contribuyentes no pueden deducir de su renta imponible los «gastos extraordinarios», como los gastos de asesoramiento fiscal, [3] mientras que los contribuyentes totalmente sujetos pueden deducir tales gastos en virtud del artículo 10, apartado 1, número 6, de la EStG de 1997.

1 — Lengua original: francés.
2 — BGBl. I, 1997, pp. 823 y ss.
3 — Véase el artículo 50, apartado 1, quinta frase, de la EStG de 1997.

5. Además, procede señalar que dicho artículo distingue los gastos comprendidos en la categoría de «gastos extraordinarios» de los que constituyen «gastos de explotación» o «gastos profesionales».

II. Litigio principal

6. El Sr. Conijn, que es de nacionalidad neerlandesa y tiene su domicilio en los Países Bajos, obtuvo, en 1998, ingresos de origen alemán de carácter industrial y comercial por un importe de 146.373,50 DEM fruto de su participación en el capital de una sociedad en comandita alemana en su calidad de miembro de una comunidad hereditaria. Dicha cantidad representaba menos del 90 % de los ingresos mundiales totales del Sr. Conijn.

7. En su declaración de la renta correspondiente al ejercicio de 1998, dedujo la cantidad de 1.046 DEM, por los gastos de asesoramiento fiscal soportados para presentar dicha declaración en Alemania, en concepto de «gastos extraordinarios» con arreglo al artículo 10, apartado 1, número 6, de la EStG de 1997.

8. El Finanzamt Hamburg-Nord (en lo sucesivo, «Finanzamt») no admitió la deducción de dichos gastos basándose en el artículo 50, apartado 1, quinta frase, de la EStG de 1997.

9. El Sr. Conijn interpuso un recurso contra la resolución del Finanzamt ante el Finanzgericht Hamburg. Dicho recurso fue desestimado mediante sentencia de 11 de noviembre de 2003.

10. El demandante en el procedimiento principal interpuso recurso de casación ante el Bundesfinanzhof, solicitando a dicho órgano jurisdiccional que anulase la referida sentencia y que declarase que los gastos de asesoramiento fiscal son deducibles. El Finanzamt, por su parte, solicitó que se desestimase el recurso de casación.

III. Cuestión prejudicial

11. En su resolución de remisión, el Bundesfinanzhof señala que la diferencia de trato entre los sujetos pasivos residentes y no residentes, que resulta de las disposiciones antes indicadas de la EStG de 1997, puede ser contraria a la libertad fundamental reconocida en el artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación), a saber, la libertad de establecimiento.

12. En primer lugar, señala que el Tribunal de Justicia ha declarado en varias ocasiones que la situación de los residentes y la de los no residentes no es por regla general comparable y que, por ello, el beneficio de las deducciones vinculadas a la situación

personal del contribuyente en el Estado de origen de los ingresos no debe extenderse necesariamente a los no residentes.

13. A continuación, señala que, a la vista de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el principio de igualdad de trato sólo exige que también se le apliquen al contribuyente parcialmente sujeto las ventajas fiscales de carácter personal o familiar cuando dicho contribuyente perciba la casi la totalidad de su renta en el Estado de origen de los ingresos gravados. Según el órgano jurisdiccional remitente, esta limitación sólo se refiere directamente, sin embargo, a la categoría restringida de las ventajas fiscales de carácter personal o familiar del sujeto pasivo, y no a «todas las aplicaciones posibles en la vida privada».

14. A este respecto, el Bundesfinanzhof señala que el carácter deducible de los gastos de asesoramiento fiscal se justifica fundamentalmente por objetivos de subvención y de fomento que no guardan relación alguna con la situación personal del contribuyente. Éste debe recibir algún tipo de compensación por tener que recurrir a un asesor fiscal debido a la complejidad del Derecho tributario, compensación que tiene en cuenta los «gastos obligatorios» que ha tenido que soportar y que reducen su renta. Pues bien, tales consideraciones no explican por qué se deniega la ventaja fiscal a los no residentes, al menos en la medida en que el asesoramiento fiscal no se refiere a la declaración de la renta en el Estado de residencia del contribuyente, sino sólo a la declaración de la renta en el Estado de origen de los ingresos.

15. Según el órgano jurisdiccional remitente, incluso partiendo del supuesto de que los gastos de asesoramiento fiscal son gastos de carácter personal, debe tenerse en cuenta que, en la medida en que el legislador alemán ha decidido admitir la deducción de dichos gastos, debe atenerse a ello de forma coherente. Estos gastos constituyen una carga que pesa de igual manera sobre los ingresos del no residente que sobre los del residente. En efecto, ambos están obligados del mismo modo a presentar una declaración de la renta.

16. Al albergar, por los motivos expuestos, dudas en cuanto a la compatibilidad con el Derecho comunitario de la legislación tributaria alemana aplicable en el presente asunto, el Bundesfinanzhof decidió, por tanto, suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se opone el artículo 52 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea [actualmente artículo 43 CE, tras su modificación] a una normativa nacional que no permite que un nacional de otro Estado miembro parcialmente sujeto al impuesto en el territorio de la República Federal de Alemania pueda deducir de su renta imponible los gastos de asesoramiento fiscal en que ha incurrido, en concepto de gastos extraordinarios, mientras que un contribuyente sujeto al impuesto por la totalidad de sus ingresos sí puede acogerse a dicha deducción?»

IV. Análisis

17. Mediante esta cuestión, el Bundesfinanzhof pregunta, en esencia, si el artículo 52 del Tratado se opone a que un nacional de un Estado miembro, parcialmente sujeto al impuesto sobre la renta en otro Estado miembro, en el presente asunto en Alemania, no pueda deducir de su renta imponible los gastos de asesoramiento fiscal que haya soportado para cumplir sus obligaciones fiscales en este último Estado miembro, mientras que un contribuyente sujeto al impuesto por la totalidad de sus ingresos en ese mismo Estado miembro sí puede acogerse a la deducción de tales gastos.

18. Con carácter preliminar, procede señalar, al igual que la Comisión, que la descripción del marco fáctico efectuada por el órgano jurisdiccional remitente no permite saber cuál es, en el presente asunto, la magnitud de la participación del Sr. Conijn en la sociedad comanditaria alemana.

19. Pues bien, tal indicación podría resultar útil para determinar cuáles son los artículos pertinentes del Tratado aplicables en el marco del litigio principal, a saber, los relativos a la libertad de establecimiento o los relativos a la libre circulación de capitales.

20. En efecto, es sabido que, a tenor del artículo 52, párrafo segundo, del Tratado, «la libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas [...] en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales [...]». Según el Tribunal de Justicia, «así, ejerce su derecho de establecimiento el nacional de un Estado miembro que es titular de una participación tal en el capital de una sociedad establecida en otro Estado miembro que le confiere una influencia real en las decisiones de la sociedad y le permite determinar las actividades de ésta». [4]

21. En cambio, cuando no se cumple este requisito, son aplicables las normas relativas a la libre circulación de capitales.

22. En respuesta a las dudas que pudieran plantearse en cuanto a la aplicabilidad del artículo 52 del Tratado en el marco del litigio principal, y a falta de precisiones suficientes sobre este extremo en la resolución de remisión, procede recordar que, según el Tribunal de Justicia, «en el marco de un procedimiento con arreglo al artículo 234 CE, basado en una clara separación de las funciones entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, toda apreciación de los hechos del

4 — Sentencia de 13 de abril de 2000, Baars (C-251/98, Rec. p. I-2787), apartado 22. Véanse asimismo, en este sentido, las sentencias de 5 de noviembre de 2002, Überseering (C-208/00, Rec. p. I-9919), apartado 77, y de 21 de noviembre de 2002, X e Y (C-436/00, Rec. p. I-10829), apartado 37.

asunto es competencia del juez nacional». [5] Por consiguiente, basta señalar que, en el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente parece haber concluido que el artículo 52 del Tratado es aplicable al litigio del que conoce y que, a falta de elementos determinantes a favor de la aplicabilidad de las normas relativas a la libre circulación de capitales, el Tribunal de Justicia debe proceder a la interpretación de la norma invocada por dicho órgano jurisdiccional.

23. Por tanto, según la interpretación que el Tribunal de Justicia atribuya al artículo 52 del Tratado en el presente asunto, incumbirá a continuación al órgano jurisdiccional remitente verificar si la participación del Sr. Conijn en la sociedad comanditaria alemana le confiere una influencia real en las decisiones de dicha sociedad y le permite determinar sus actividades. De no ser así, la legislación nacional controvertida en el marco del litigio principal se referiría a la libre circulación de capitales en el sentido del artículo 73 B del Tratado (actualmente artículo 56 CE), y no a la libertad de establecimiento protegida por el artículo 52 del Tratado. [6] Sin embargo, procede recordar que, en este último supuesto, la respuesta del Tribunal de Justicia a la presente cuestión prejudicial sería válida asimismo en materia de libre circulación de capitales, en la medida en que la esencia del problema en el presente asunto es, como se verá, si la normativa alemana, que excluye a las personas parcialmente sujetas de la posibilidad de deducir los gastos de asesoramiento fiscal soportados con carácter privado, constituye o no una discriminación prohibida por el Derecho comunitario.

24. Procede ahora responder de manera precisa a la cuestión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof.

25. En este contexto, debe recordarse, en primer lugar, que la prohibición para los Estados miembros de establecer restricciones a la libertad de establecimiento se aplica igualmente a las disposiciones fiscales. En efecto, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, aunque en el actual estado del Derecho comunitario la materia de los impuestos indirectos 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. [7]

26. Ello significa, en particular, que «deben abstenerse [...] de toda discriminación manifiesta o encubierta basada en la nacionalidad». [8] En efecto, el principio de igualdad de trato prohíbe no sólo las discriminaciones manifiestas basadas en la nacionalidad, sino

5 — Sentencia de 11 de marzo de 2004, De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Rec. p. I-2409), apartado 41. Véase asimismo, en este sentido, la sentencia de 25 de febrero de 2003, IKA (C-326/00, Rec. p. I-1703), apartado 27, y la jurisprudencia citada.

6 — Véase, en este sentido, el auto del Tribunal de Justicia de 8 de junio de 2004, De Baeck (C-268/03, Rec. p. I-5961), apartados 25 y 26.

7 — Véase, en particular, la sentencia De Lasteyrie du Saillant, antes citada, apartado 44 y la jurisprudencia citada.

8 — Véanse, en particular, las sentencias de 11 de agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, Rec. p. I-2493), apartado 16, y de 12 de diciembre de 2002, De Groot (C-385/00, Rec. p. I-11819), apartado 75.

también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca de hecho al mismo resultado. [9] De este modo, el Tribunal de Justicia ha declarado que una normativa de un Estado miembro, que reserve ventajas fiscales únicamente a los residentes en el territorio nacional, implica el riesgo de producir efectos principalmente en perjuicio de los nacionales de otros Estados miembros, ya que tal normativa puede constituir una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad. [10]

27. Según jurisprudencia también reiterada del Tribunal de Justicia, «una discriminación consiste en aplicar reglas diferentes a situaciones comparables o aplicar la misma regla a situaciones diferentes». [11] Para comprobar la existencia de una discriminación, el Tribunal de Justicia parte tradicionalmente del postulado según el cual, «en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y la de los no residentes en un Estado no son comparables, por lo general, ya que los rendimientos obtenidos en el territorio de un Estado por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia, y que el lugar en que más fácilmente puede apreciarse la capacidad contributiva individual de un no residente, resultante de computar el conjunto de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, es el lugar en que se sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales, que coincide, por lo general, con su residencia habitual». [12]

28. De ello se desprende que «el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un residente no es, por regla general, discriminatorio, habida cuenta de las diferencias objetivas entre la situación de los residentes y la de los no residentes, tanto desde el punto de vista de la fuente de los ingresos como de la capacidad contributiva individual o de la situación personal y familiar». [13]

29. Después de establecer este principio, el Tribunal de Justicia precisó, sin embargo, en su sentencia Schumacker, antes citada, que un no residente y un residente no se encuentran en una situación objetivamente diferente cuando «el no residente no obtiene ingresos significativos en el Estado de su residencia y percibe la mayor parte de sus ingresos imponibles de una actividad ejercida en el Estado de empleo, de manera que el Estado de residencia no puede concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar». [14] Según el

9 — Véanse, en particular, las sentencias de 12 de febrero de 1974, Sotgiu (152/73, Rec. p. 153), apartado 11; de 21 de noviembre de 1991, Le Manoir (C-27/91, Rec. p. I-5531), apartado 10, y de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), apartado 26.

10 — Véanse, en particular, las sentencias Schumacker, antes citada, apartados 28 y 29, y de 27 de junio de 1996, Asscher (C-107/94, Rec. p. I-3089), apartado 38.

11 — Véase, en particular, la sentencia Wielockx, antes citada, apartado 17.

12 — Véase, en particular, la sentencia de 1 de julio de 2004, Wallentin (C-169/03, Rec. p. I-6443), apartado 15 y la jurisprudencia citada.

13 — *Ibidem*, apartado 16 y la jurisprudencia citada.

14 — Sentencia Schumacker, antes citada, apartado 36. Asimismo, el Tribunal de Justicia ha admitido en su sentencia Wielockx, antes citada, que «el sujeto pasivo no residente, que trabaja por cuenta ajena o propia, que percibe la totalidad o la cuasitotalidad de sus rendimientos en el Estado en que ejerce sus actividades profesionales se encuentra, objetivamente, en la misma situación, por lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que el residente en dicho Estado que ejerce en él las mismas actividades» (apartado 20).

Tribunal de Justicia, «entre tal no residente y un residente que ejerza una actividad [...] comparable no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato en lo que atañe a la consideración, a los fines del Impuesto, de la situación personal y familiar del sujeto pasivo». [15]

30. Esta jurisprudencia ha sido aplicada en varias ocasiones en relación con las ventajas fiscales vinculadas a la consideración de la situación personal y familiar de los sujetos pasivos, tales como la atenuación de la progresividad del baremo del impuesto a favor de las parejas casadas, [16] la deducción de los rendimientos imponibles de los beneficios invertidos en la constitución de una reserva para la vejez, [17] o incluso deducciones tributarias vinculadas a obligaciones personales como el pago de una pensión alimenticia. [18]

31. A diferencia del Gobierno alemán, considero que la jurisprudencia derivada de la sentencia Schumacker, antes citada, no es aplicable en el supuesto planteado al Tribunal de Justicia por el Bundesfinanzhof.

32. En efecto, por una parte, en virtud de dicha jurisprudencia, el criterio para comparar no residentes y residentes por lo que respecta al impuesto sobre la renta se basa en el hecho de que los primeros, al igual que los segundos, perciben la totalidad o la casi totalidad de su renta imponible por una actividad ejercida en el Estado de tributación. Pues bien, no sucede así en el caso de un nacional de un Estado miembro, como el Sr. Conijn, cuyos ingresos percibidos en el Estado de tributación representan, según los datos facilitados por el órgano jurisdiccional remitente, menos del 90 % de sus ingresos mundiales totales. [19]

33. Por otra parte, dicha jurisprudencia ha estado limitada, desde el principio, a las ventajas fiscales vinculadas a la consideración de la situación personal y familiar de los contribuyentes. Pues bien, no considero que los gastos de asesoramiento fiscal puedan estar comprendidos en esa categoría de ventajas fiscales, en la medida en que no guardan ninguna relación con lo que caracteriza la situación personal y familiar del sujeto pasivo.

34. A este respecto, carece de pertinencia, a mi juicio, que en la declaración de impuestos formulada con la ayuda del asesor fiscal se mencionen determinados elementos relativos al estado civil o a la situación familiar del sujeto pasivo. En efecto, no me parece que tal indicación pueda cuestionar el hecho de que el carácter deducible de los gastos de

15 — Sentencia Schumacker, antes citada, apartado 37.

16 — Sentencia Schumacker, antes citada.

17 — Sentencia Wielockx, antes citada.

18 — Sentencia De Groot, antes citada.

19 — Véase, a este respecto, la sentencia de 14 de septiembre de 1999, Gschwind (C-391/97, Rec. p. I-5451), en la que el Tribunal de Justicia admitió que un Estado miembro supeditara la aplicación a los no residentes de una ventaja fiscal derivada de la consideración de su situación personal y familiar al requisito de que al menos el 90 % del importe de sus ingresos mundiales estuviera sujeto a tributación en dicho Estado (apartado 32).

asesoramiento fiscal no tiene por objeto tomar en consideración la situación personal y familiar de los sujetos pasivos.

35. Dado que considero que el carácter deducible de tales gastos no constituye una ventaja fiscal vinculada a la consideración de la situación personal y familiar del sujeto pasivo no residente, procede ahora determinar si y cómo este tipo de ventaja fiscal puede ser entendida a la luz del Derecho comunitario y concretamente del artículo 52 del Tratado.

36. En lo que respecta a la naturaleza de dicha ventaja fiscal, el Gobierno alemán señala, en sus observaciones escritas, que los gastos de asesoramiento fiscal que están comprendidos en el Derecho alemán en la categoría de «gastos extraordinarios» constituyen «gastos soportados en relación con la vida privada», en la medida en que es el sujeto pasivo el que decide, de manera privada, acudir a un asesor fiscal. [20]

37. El Gobierno alemán explica asimismo que dichos gastos de asesoramiento fiscal, considerados como gastos privados, deben distinguirse de los realizados en el marco de un compromiso profesional. En efecto, si los referidos gastos tienen origen profesional, pueden deducirse fiscalmente como gastos de explotación o gastos profesionales. Esta posibilidad existe tanto para las personas físicas como para las sociedades de capital con independencia de si están sujetas al impuesto de manera parcial o total en Alemania. Un sujeto pasivo no residente en la situación del Sr. Conijn podría, pues, deducir perfectamente de los ingresos sujetos al impuesto los gastos de asesoramiento fiscal que tengan un carácter profesional. [21]

38. Por último, el Gobierno alemán señala que, en el Derecho alemán, los gastos soportados en relación con la vida privada no dan lugar, en principio, a deducción fiscal. Sin embargo, los gastos privados pueden, con carácter excepcional, deducirse del impuesto sobre la renta cuando la ley lo prevea expresamente y representen «una carga inevitable que grave la capacidad contributiva y económica». Así sucede, según dicho Gobierno, con los gastos de asesoramiento fiscal a que se refiere el artículo 10, apartado 1, número 6, de la EStG de 1997. En efecto, dichos gastos se consideran «gastos extraordinarios» para los contribuyentes totalmente sujetos al impuesto, «porque dichos gastos pueden a menudo resultar necesarios por la complejidad del Derecho

20 — Apartado 22 de las observaciones escritas. Por lo que se refiere a esta categoría de gastos, debe mencionarse la sentencia de 13 de noviembre de 2003, Schilling y Fleck-Schilling (C-209/01, Rec. p. I-13389), que versa sobre una ventaja fiscal consistente en la deducción de gastos soportados en relación con una empleada de hogar. Sin embargo, procede señalar que dicha sentencia se inscribe en un contexto específico caracterizado, en particular, por el hecho de que «los funcionarios y otros agentes de las Comunidades Europeas están sometidos a normas especiales en materia fiscal, que los diferencian de los demás trabajadores» (apartado 29).

21 — Apartado 21 de las observaciones escritas.

fiscal y afectar, en consecuencia, a la capacidad económica del sujeto pasivo». [22]

39. He de reconocer que no considero que estas explicaciones demuestren que la normativa tributaria controvertida es compatible con el Derecho comunitario y, en particular, con el artículo 52 del Tratado.

40. En efecto, consta que, en virtud de la EStG de 1997, el derecho a deducción de los gastos de asesoramiento fiscal como «gastos extraordinarios» constituye una ventaja fiscal reservada sólo a los sujetos pasivos que residen en Alemania. Los sujetos pasivos no residentes se encuentran, pues, en este ámbito, en una situación menos favorable que los residentes, lo que puede contribuir a disuadirles de establecerse en Alemania. [23]

41. ¿Está basada esta diferencia de trato entre sujetos pasivos residentes y no residentes en una diferencia de situación objetiva entre esas dos categorías de sujetos pasivos, de modo que no puede considerarse una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad?

42. No lo creo.

43. En efecto, considero que, en lo que respecta al carácter deducible de los gastos de asesoramiento fiscal, los sujetos pasivos residentes y no residentes se encuentran en una situación objetivamente comparable, de manera que tratarles de distinta manera a este respecto constituye una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad.

44. En el presente asunto, el hecho de si la situación de los sujetos pasivos residentes y de los sujetos pasivos no residentes es comparable debe, en mi opinión, examinarse con arreglo a un razonamiento similar al que el Tribunal de Justicia siguió en su sentencia de 12 de junio de 2003, Gerritse. [24]

45. Procede recordar que, en dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que «una normativa nacional en materia tributaria que

22 — Apartado 23 de las observaciones escritas. El Gobierno alemán precisa que dicha norma no se refiere sólo a los gastos de asesoramiento relacionados con el régimen fiscal nacional, sino también a los gastos de asesoramiento relativos a un régimen fiscal extranjero. En efecto, a su juicio, «el Derecho fiscal extranjero es muy a menudo tan complejo como el Derecho fiscal alemán» (mismo apartado).

23 — Es cierto que los gastos de asesoramiento fiscal pueden representar, como en el litigo principal, sólo una pequeña parte de los ingresos gravados. Sin embargo, procede recordar que, según el Tribunal de Justicia «incluso una restricción a la libertad de establecimiento de escaso alcance o de poca importancia está prohibida por el artículo 52 del Tratado» (véase, en particular, la sentencia De Lasteyrie du Saillant, antes citada, apartado 43).

24 — Asunto C-234/01, Rec. p. I-5933.

niega a los no residentes la deducción de los gastos profesionales, aplicable en cambio a los residentes, puede ir en detrimento de los nacionales de otros Estados miembros y, por tanto, representa una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad [...]». [25]

46. Antes de realizar tal declaración, el Tribunal de Justicia debía, no obstante, asegurarse del carácter comparable de la situación de los residentes y la de los no residentes en lo que respecta a la posibilidad de deducir los gastos profesionales. En este contexto, consideró que «los gastos profesionales controvertidos 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». [26]

47. El criterio del carácter comparable de los residentes y los no residentes se basa aquí en la idea de que, en lo que respecta a los ingresos obtenidos por una misma actividad profesional ejercida en Alemania, esas dos categorías de sujetos pasivos sufren, del mismo modo, un recorte de dichos ingresos debido a los gastos profesionales que hayan tenido que realizar en relación directa con la actividad de que se trate. En la medida en que, desde este punto de vista, no existe ninguna diferencia objetiva entre ellos, dispensarles un trato diferente en cuanto a la posibilidad de deducir tales gastos constituye una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad.

48. De este modo, de forma paralela a la jurisprudencia establecida en el asunto Schumacker, antes citado, el Tribunal de Justicia ha admitido que, por lo que se refiere a ventajas fiscales no vinculadas a la consideración de la situación personal y familiar del sujeto pasivo, cabe establecer otros criterios del carácter comparable de residentes y no residentes.

49. En el presente asunto, considero que el carácter comparable de la situación de los residentes y la de los no residentes se desprende de los elementos siguientes.

50. En primer lugar, los gastos de asesoramiento fiscal soportados por un sujeto pasivo, sea o no residente en Alemania, para presentar su declaración de impuestos en ese Estado miembro, están directamente relacionados con los ingresos gravados en dicho Estado miembro, de modo que afectan del mismo modo a los ingresos obtenidos por esas dos categorías de sujetos pasivos.

25 — *Ibidem*, apartado 28.
26 — *Ibidem*, apartado 27.

51. En segundo lugar, los contribuyentes residentes y no residentes se encuentran, en mi opinión, en una situación comparable en cuanto a la complejidad del Derecho fiscal.

52. A este respecto, procede recordar que, según el Gobierno alemán, el carácter deducible de los gastos de asesoramiento fiscal se explica por el hecho de que éstos puedan resultar a menudo necesarios por la complejidad del Derecho fiscal y afectar, en consecuencia, a la situación económica del contribuyente. Según la opinión de este Gobierno debe, por tanto, «concederse al sujeto pasivo una compensación por los gastos que reducen sus recursos, como consecuencia del Derecho fiscal». [27]

53. Estimo que estas consideraciones deben aplicarse también a un sujeto pasivo no residente que, al igual que un sujeto pasivo residente, está obligado a presentar su declaración de la renta y debe hacer frente, pues, de manera comparable, a la complejidad del Derecho fiscal.

54. En consecuencia, considero que en lo que respecta a la posibilidad de deducir los gastos de asesoramiento fiscal como «gastos extraordinarios», los sujetos pasivos residentes y no residentes se encuentran en una situación comparable, por un lado, porque dichos gastos están directamente relacionados con los ingresos gravados en Alemania y, por otro, en la medida en que, para presentar su declaración de la renta, ambas categorías de sujetos pasivos deben hacer frente a la complejidad del Derecho fiscal.

55. Por consiguiente, la diferencia de trato entre los sujetos pasivos residentes y no residentes, según se desprende de las disposiciones indicadas de la EStG de 1997, debe considerarse, en mi opinión, una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad, contraria al artículo 52 del Tratado.

56. Dado que en el marco del presente procedimiento no se ha invocado ninguna justificación para esta restricción de la libertad de establecimiento, considero que el Tribunal de Justicia debe declarar que el artículo 52 del Tratado se opone a que un nacional de un Estado miembro que está parcialmente sujeto al impuesto sobre la renta en otro Estado miembro no pueda deducir de su renta imponible los gastos de asesoramiento fiscal que ha soportado para cumplir sus obligaciones fiscales en este último Estado miembro, mientras que un contribuyente sujeto al impuesto por la totalidad de sus ingresos en dicho Estado miembro sí puede acogerse a la deducción de dichos gastos.

27 — Apartado 29 de sus observaciones escritas.

V. Conclusión

57. Habida cuenta de todas estas consideraciones, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof del siguiente modo:

«El artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación) se opone a una normativa nacional que no permite que un nacional de un Estado miembro, parcialmente sujeto al impuesto sobre la renta en otro Estado miembro, pueda deducir de su renta imponible los gastos de asesoramiento fiscal que ha soportado para cumplir sus obligaciones fiscales en este último Estado miembro, mientras que un contribuyente sujeto al impuesto por la totalidad de sus ingresos en dicho Estado miembro sí puede acogerse a la deducción de dichos gastos.»