SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)
de 11 de septiembre de 2007 *

En el asunto C-76/05,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Finanzgericht Köln (Alemania), mediante resolución de 27 de enero de 2005, recibida en el Tribunal de Justicia el 16 de febrero de 2005, en el procedimiento entre

Herbert Schwarz,

Marga Gootjes-Schwarz

y

Finanzamt Bergisch Gladbach,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente, los Sres. P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas (Ponente) y K. Lenaerts, Presidentes de Sala, y el Sr. J.N. Cunha Rodrigues, la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešič y J. Malenovský, Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sra. C. Stix-Hackl;
Secretario: Sr. B. Fülöp, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 2 de mayo de 2006;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Sr. Schwarz y de la Sra. Gootjes-Schwarz, por el Sr. W. Meilicke, Rechtsanwalt;

— en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma y U. Forsthoff, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas por los Sres. K. Gross y R. Lyal, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 21 de septiembre de 2006;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 8 A, apartado 1, 48, 52 y 59 del Tratado CE (actualmente, tras su modificación, artículos 18 CE, apartado 1, 39 CE, 43 CE y 49 CE, respectivamente).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre, por una parte, el Sr. Schwarz y la Sra. Gootjes-Schwarz (en lo sucesivo, «esposos Schwarz»), nacionales alemanes que residen en Alemania, y, por otra, el Finanzamt Bergisch Gladbach (en lo sucesivo, «Finanzamt»), relativo a la negativa de este último a concederles una rebaja fiscal por razón de los gastos de escolaridad de hijos que asistan a colegios situados en otros Estados miembros, dado que la normativa nacional en materia del impuesto sobre la renta reserva la concesión de esta rebaja a los contribuyentes que hayan abonado gastos de escolaridad a determinados colegios privados alemanes.

Marco jurídico nacional

3 El artículo 7, apartado 4, de la Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, de 23 de mayo de 1949 (Ley Fundamental alemana; en lo sucesivo, «Ley Fundamental»), establece lo siguiente:

«Se garantizará el derecho a crear escuelas privadas. Las escuelas privadas que sustituyan a escuelas públicas necesitan la homologación del Estado y están sometidas a las leyes del respectivo Land. La homologación deberá concederse cuando las escuelas privadas no se encuentren en un nivel inferior al de las escuelas públicas en lo que respecta a sus programas e instalaciones y a la formación científica de su personal docente y no fomenten una segregación de los alumnos basada en la situación económica de los padres. La homologación será denegada cuando no esté suficientemente asegurada la situación económica y jurídica del personal docente.»

4 El artículo 10, apartado 1, número 9, de la Einkommensteuergesetz (BGBl. 1997 I, p. 821) (Ley alemana del impuesto sobre la renta de las personas físicas; en lo sucesivo, «EStG») dispone:

«Se considerarán gastos extraordinarios ["Sonderausgaben"] [que dan lugar a una deducción en el impuesto sobre la renta] los siguientes gastos, siempre que no se trate de gastos de explotación ni profesionales:

[...]

9. el 30 % del importe que el sujeto pasivo pague por un hijo por el que recibe una exención por hijos a cargo o una ayuda por hijos, por asistir a un colegio equivalente homologado por el Estado con arreglo al artículo 7, apartado 4, de la Ley Fundamental o autorizado por la normativa del Land, así como por asistir a una escuela complementaria de educación general reconocida por la normativa del Land, con la excepción de la remuneración por alojamiento, asistencia y manutención».

5 Por otra parte, conforme al artículo 33, apartado 1, de la EStG, el contribuyente podrá obtener una reducción en el impuesto sobre la renta cuando tenga que cargar con gastos mayores que los que soporten la mayor parte de los contribuyentes que dispongan de rentas equivalentes y se encuentren en una situación económica y familiar equivalente.

Procedimiento principal y cuestión prejudicial

6 En la época de los hechos del litigio principal los esposos Schwarz residían en Alemania y eran, conjuntamente, sujetos pasivos del impuesto sobre la renta. Según los interesados, sus tres hijos necesitan una formación escolar adaptada. Por ese motivo, matricularon a dos de ellos, nacidos en 1981 y 1986, en un colegio situado

en Escocia y especializado en la formación de niños superdotados, la Cademuir International School (en lo sucesivo, «Cademuir School»), a la que abonaron gastos de escolaridad en 1998 y 1999.

7 Como quiera que los esposos Schwarz no presentaron, en un primer momento, declaraciones fiscales correspondientes a dichos años, las autoridades competentes fijaron a tanto alzado la base imponible. Ellos presentaron ante el Finanzamt una reclamación contra las liquidaciones a tanto alzado que les habían sido practicadas.

8 En las declaraciones de renta presentadas en el marco de esta reclamación, los esposos Schwarz declararon, con carácter principal, como gastos extraordinarios con arreglo al artículo 33, apartado 1, de la EStG, distintas cantidades, que, para los años 1998 y 1999, correspondían a los gastos de escolaridad abonados a los colegios privados a que asistían sus hijos y a gastos de hospitalización de uno de ellos.

9 El órgano jurisdiccional nacional indica que los esposos Schwarz no precisaron qué parte de esas cantidades correspondía a los gastos de escolaridad, excluidos el alojamiento, el asesoramiento o la manutención, pero que esta parte asciende, al menos, a 10.000 DEM anuales.

10 En el procedimiento de reclamación, el Finanzamt emitió, el 13 de septiembre de 2001, liquidaciones modificadas del impuesto, en las que tuvo en cuenta la base imponible declarada por los esposos Schwarz, pero no los gastos extraordinarios alegados por ellos. Los interesados mantuvieron su reclamación, que el Finanzamt desestimó por infundada mediante decisión de 6 de diciembre de 2001. Contra esta resolución los esposos Schwarz interpusieron un recurso ante el Finanzgericht Köln.

11 Mediante su recurso, los esposos Schwarz solicitan, con carácter principal, que se reduzca la cuota del impuesto sobre la renta al que estaban sujetos respecto a los años 1998 y 1999, teniendo en cuenta los gastos extraordinarios a los que tuvieron que hacer frente, conforme al artículo 33, apartado 1, de la EStG. Con carácter subsidiario, solicitan que se les conceda una rebaja por razón de gastos extraordinarios, con arreglo al artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG.

12 El órgano jurisdiccional nacional considera que debe desestimarse, en primer lugar, la pretensión de que se tengan en cuenta las cantidades que los esposos Schwarz adujeron como gastos extraordinarios con arreglo al artículo 33, apartado 1, de la EStG.

13 A continuación, precisa que el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG, sólo se aplica a la asistencia a determinados colegios situados en territorio alemán y que, por consiguiente, los gastos de escolaridad abonados a colegios situados en otro Estado miembro no pueden tenerse en cuenta como gastos extraordinarios que den derecho a una reducción del impuesto. Expresa sus dudas respecto a la compatibilidad con el Derecho comunitario de la limitación de la rebaja establecida en el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG a los gastos abonados a determinados colegios establecidos en Alemania.

14 En tales circunstancias, el Finanzgericht Köln decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Es contrario a los artículos 8 A [...] (libre circulación de los ciudadanos de la Unión), 48 [...] (libre circulación de trabajadores), 52 [...] (libertad de establecimiento) o 59 [...] (libre prestación de servicios) del Tratado CE el hecho de que, de conformidad con el artículo 10, apartado 1, número 9, de la [EStG], en la versión vigente para 1998 y 1999, puedan tenerse en cuenta en concepto de gastos

extraordinarios, al objeto de reducir la cuota del impuesto sobre la renta, los gastos de escolaridad pagados a determinados colegios alemanes, pero no los abonados a colegios situados en el resto del territorio de la Comunidad [Europea]?»

Sobre la cuestión prejudicial

15 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta fundamentalmente si los artículos 8 A, apartado 1, 48, 52 y 59 del Tratado CE se oponen a una normativa de un Estado miembro que permite a los sujetos pasivos declarar, como gastos extraordinarios que dan derecho a reducir la cuota del impuesto sobre la renta, el pago de gastos de escolaridad a determinados colegios privados situados en el territorio nacional, pero excluye de manera general esta posibilidad cuando se trata de gastos de escolaridad abonados a un colegio privado situado en otro Estado miembro.

16 Con carácter previo debe precisarse que, en la medida en que los hechos que dieron origen al procedimiento principal acaecieron en 1998 y 1999, las disposiciones relativas a la libre circulación de los ciudadanos de la Unión, a la libertad de establecimiento, a la libre circulación de trabajadores y a la libre prestación de servicios resultan de versiones distintas del Tratado CE, dependiendo de que la situación jurídica controvertida en el procedimiento principal sea anterior o posterior al 1 de mayo de 1999, fecha de entrada en vigor del Tratado de Ámsterdam (artículos 8 A, apartado 1, 48, 52 y 59 del Tratado CE respecto a la situación jurídica anterior al 1 de mayo de 1999; artículos 18 CE, apartado 1, 39 CE, 43 CE y 49 CE respecto a la situación jurídica posterior a esa fecha).

17 No obstante, en la medida en que, como ha señalado la Abogado General en el punto 16 de sus conclusiones, el Tratado de Ámsterdam no modificó esencialmente el contenido de los artículos de que se trata, se citarán las disposiciones pertinentes en su versión vigente a partir del 1 de mayo de 1999.

Disposiciones aplicables del Tratado CE

Observaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia

18 Los esposos Schwarz alegaron en la vista, en primer lugar, que, por lo que se refiere a los artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE, comparten el criterio expresado por la Comisión de las Comunidades Europeas en el marco del asunto que ha dado lugar a la sentencia de fecha de hoy, Comisión/Alemania (C-318/05, Rec. p. I-6957), según la cual estas disposiciones se aplican a una normativa como la controvertida en el procedimiento principal.

19 A continuación, afirman que el principio de libre prestación de servicios se aplica a la situación que dio origen al procedimiento principal, puesto que, por una parte, los colegios privados establecidos en otro Estado miembro que desean ofrecer sus servicios a hijos de contribuyentes alemanes ven obstaculizada su oferta de enseñanza por una normativa como la controvertida en el procedimiento principal y, por otra parte, esta normativa disuade a los contribuyentes alemanes que desean matricular a sus hijos en tal colegio privado.

20 Los esposos Schwarz consideran que los colegios privados establecidos en otro Estado miembro, como la Cademuir School, se dedican a una actividad de prestación de servicios retribuida y no puede excluirse que los colegios alemanes subvencionados en virtud del artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG tengan la condición de prestadores de servicios. Entienden que las cantidades abonadas en realidad a dichos colegios alemanes por los padres, que obtienen una rebaja fiscal del 30 % de los gastos de escolaridad en sentido estricto, pueden ser superiores a las abonadas a un colegio situado en otro Estado miembro, como la Cademuir School.

21 El Gobierno alemán alega, en primer lugar, que los artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE no se aplican a una situación como la del procedimiento principal.

22 A continuación, afirma que la actividad de enseñanza que ejerce la Cademuir School no está incluida en el ámbito de aplicación del artículo 49 CE. La libre prestación de servicios presupone la existencia de una actividad económica, como se deduce de la expresión «prestaciones realizadas normalmente a cambio de una remuneración» que figura en el artículo 50 CE.

23 Pues bien, según el Gobierno alemán, un colegio no ejerce una actividad económica. Las actividades ejercidas por centros de enseñanza no se proporcionan normalmente en contrapartida de una retribución y no constituyen servicios a efectos del artículo 50 CE (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de septiembre de 1988, Humbel y Edel, 263/86, Rec. p. 5365, apartado 18).

24 Según este Gobierno, aunque los cursos impartidos por centros de enseñanza superior que se financian esencialmente con fondos privados se convierten en servicios en el sentido del artículo 50 CE (sentencia de 7 de diciembre de 1993, Wirth, C-109/92, Rec. p. I-6447, apartado 17), del mero carácter privado de la Cademuir School no puede deducirse que ésta ejerza una actividad económica. Tampoco puede deducirse tal conclusión del hecho de que los padres abonen tasas de escolaridad. En efecto, el pago de tasas o de cuotas de escolaridad para contribuir en cierto modo a los gastos de funcionamiento del sistema nacional de enseñanza no tiene relevancia a la hora de calificar la actividad ejercida como prestación de servicios (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas Humbel y Edel, apartado 19, y Wirth, apartado 15). Además, el Gobierno alemán señala que la resolución de remisión no indica si la Cademuir School se financia exclusiva o esencialmente con cargo a fondos privados (por ejemplo, contribuciones de los padres) o es un centro con fines de lucro.

25 La Comisión considera, al igual que el Gobierno alemán, que en el asunto principal no se ha producido un obstáculo a la libre circulación de trabajadores contemplada en el artículo 39 CE o a la libertad de establecimiento con arreglo al artículo 43 CE.

26 La Comisión afirma, con carácter principal, que el artículo 49 CE es aplicable y se opone a una normativa como la controvertida en el procedimiento principal.

27 A este respecto, la Comisión afirma que, en el asunto principal debe aplicarse el principio de una libre prestación de servicios denominada «pasiva», en cuyo marco los beneficiarios del servicio, es decir, los hijos de los esposos Schwarz se trasladan al establecimiento de un prestador de servicios situado en otro Estado miembro, en el presente asunto, el colegio privado situado en este otro Estado miembro.

28 Según la Comisión, la educación y la formación de los jóvenes puede constituir un servicio. De las sentencias Humbel y Edel y Wirth se desprende que la característica esencial de los servicios de enseñanza proporcionados a título oneroso es el pago, por el alumno o por otra persona, de tasas que corresponden más o menos al coste económico de la enseñanza. En tal caso, la oferta del servicio de enseñanza constituye una actividad económica.

29 En cambio, continúa la Comisión, si se trata de una enseñanza pública mediante la que el Estado se propone cumplir su tarea en los ámbitos social, cultural y educativo y cuyos costes soporta en gran parte, no existe servicio prestado a título oneroso (véase, en este sentido, la sentencia Wirth, antes citada, apartados 15 y 16). El hecho de que el alumno participe, en su caso, en la financiación de la enseñanza pública pagando una tasa de inscripción no basta para convertir esta enseñanza en un servicio prestado a título oneroso (véase, en este sentido, la sentencia Humbel y Edel, antes citada, apartado 19).

30 La Comisión considera que la aplicación del principio de libre prestación de servicios a hechos como los del procedimiento principal no puede quedar en entredicho, puesto que la apreciación del carácter oneroso de los servicios no puede basarse exclusivamente en un examen de la situación de las escuelas privadas favorecidas por el régimen alemán. Al contrario, entiende que debería basarse en el examen de la situación de los colegios privados establecidos en otro Estado miembro, excluidos de la ventaja fiscal concedida en el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG.

31 Pues bien, puesto que en algunos Estados miembros existen colegios privados que cubren sus costes sin ayuda estatal y son gestionados como empresas con fines de lucro, una norma de un Estado miembro como la del artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG obstaculiza, en su opinión, la oferta transfronteriza de servicios realizada por los colegios privados de carácter mercantil que estén establecidos en otro Estado miembro, al excluir de manera general las cantidades abonadas a los colegios establecidos en otro Estado miembro de la ventaja fiscal que estipula.

32 Con carácter subsidiario, en el supuesto de que el Tribunal de Justicia considerara que en el asunto principal no se aplica el principio de libre prestación de servicios, la Comisión afirma que lo dispuesto en el artículo 12 CE, párrafo primero, en relación con el artículo 18 CE, apartado 1, es aplicable y se opone a tal normativa.

Respuesta del Tribunal de Justicia

33 En primer lugar, para determinar las disposiciones del Tratado CE aplicables a hechos como los del procedimiento principal, ha de señalarse que, como ha indicado la Abogado General en el punto 25 de sus conclusiones, no procede examinar estos hechos a la luz de los artículos 39 CE y 43 CE. En efecto, progenitores que, como los esposos Schwarz, están sujetos al impuesto sobre la renta en un Estado miembro y envían a sus hijos a un colegio privado establecido en otro Estado miembro para

seguir allí su formación escolar, sin ejercer los propios padres un trabajo por cuenta ajena o alguna actividad económica en este Estado, no hacen uso de su derecho a ejercer una actividad por cuenta ajena en otro Estado miembro, ni de su derecho a establecerse en otro Estado miembro como trabajadores por cuenta propia, de forma que los artículos 39 CE y 43 CE no se aplican a su situación.

34 En segundo lugar, procede recordar que el artículo 18 CE, que establece en términos generales el derecho de todo ciudadano de la Unión a circular y a residir libremente en el territorio de los Estados miembros, halla una expresión concreta en las disposiciones que garantizan la libre prestación de servicios (sentencias de 6 de febrero de 2003, Stylianakis, C-92/01, Rec. p. I-1291, apartado 18, y de 11 de enero de 2007, ITC, C-208/05, Rec. p. I-181, apartado 64). Por tanto, si el asunto principal está incluido en el ámbito de aplicación del artículo 49 CE, no es necesario que el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre la interpretación del artículo 18 CE (véanse las sentencias, antes citadas, Stylianakis, apartado 20, e ITC, apartado 65).

35 Consiguientemente, sólo procede pronunciarse sobre el artículo 18 CE, apartado 1, si el asunto principal no está incluido en el ámbito de aplicación del artículo 49 CE.

36 A este respecto, ha de recordarse, en primer lugar, que, aunque el artículo 50 CE, párrafo tercero, sólo mencione la prestación de servicios activa, en cuyo marco el prestador del servicio lo ofrece en el lugar donde se encuentra el destinatario, es jurisprudencia reiterada que la libre prestación de servicios incluye la libertad de los destinatarios de los servicios de desplazarse a otro Estado miembro, en el que se encuentra el prestador para obtener sus servicios (véase la sentencia de 31 de enero de 1984, Luisi y Carbone, 286/82 y 26/83, Rec. p. 377, apartados 10 y 16). En el asunto principal se discute la negativa a conceder una rebaja fiscal porque el colegio privado al que se asiste está establecido en otro Estado miembro y, por consiguiente, la posibilidad de hacer uso de las ofertas de enseñanza de tal colegio.

37 No obstante, procede examinar si estas ofertas de enseñanza tienen por objeto la prestación de servicios. A tal fin es preciso averiguar si los cursos impartidos por un colegio como la Cademuir School son «prestaciones realizadas normalmente a cambio de una remuneración» en el sentido del artículo 50 CE, párrafo primero.

38 El Tribunal de Justicia ya ha declarado que, a efectos de esta disposición, la característica esencial de la remuneración reside en el hecho de que esta última constituye la contrapartida económica de la prestación considerada (véanse las sentencias Humbel y Edel, antes citada, apartado 17; de 12 de julio de 2001, Smits y Peerbooms, C-157/99, Rec. p. I-5473, apartado 58; de 3 de octubre de 2002, Danner, C-136/00, Rec. p. I-8147, apartado 26; de 22 de mayo de 2003, Freskot, C-355/00, Rec. p. I-5263, apartado 55, y de 26 de junio de 2003, Skandia y Ramstedt, C-422/01, Rec. p. I-6817, apartado 23).

39 De esta forma, el Tribunal ha excluido del concepto de servicios en el sentido del artículo 50 CE los cursos impartidos por determinados centros que forman parte del sistema de educación nacional y que se financian, total o parcialmente, con cargo a fondos públicos (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Humbel y Edel, apartados 17 y 18, y Wirth, apartados 15 y 16). Así, el Tribunal de Justicia ha precisado que, al establecer y mantener tal sistema de enseñanza pública, financiado por lo general con cargo a fondos públicos y no por los alumnos o por sus padres, el Estado no se propone realizar actividades remuneradas, sino que cumple su misión para con la población en los ámbitos social, cultural y educativo.

40 En cambio, el Tribunal de Justicia ha declarado que los cursos que imparten centros de enseñanza financiados esencialmente con fondos privados, en particular, por los estudiantes o sus padres, constituyen servicios a efectos del artículo 50 CE, puesto que el objetivo perseguido por dichos centros consiste, en efecto, en ofrecer un servicio a cambio de una remuneración (sentencia Wirth, antes citada, apartado 17).

41 En este contexto, hay que precisar que no es necesario que el servicio sea pagado fundamentalmente por los alumnos o por sus padres. En efecto, es jurisprudencia reiterada que el artículo 50 CE no exige que el servicio sea pagado por sus beneficiarios (véanse, en particular, las sentencias de 26 de abril de 1988, Bond van Adverteerders y otros, 352/85, Rec. p. 2085, apartado 16; de 11 de abril de 2000, Deliège, C-51/96 y C-191/97, Rec. p. I-2549, apartado 56; Smits y Peerbooms, antes citada, apartado 57, y Skandia y Ramstedt, antes citada, apartado 24).

42 De la información proporcionada por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que los gastos de escolaridad abonados por los esposos Schwarz a la Cademuir School por sus dos hijos ascienden, por sí solos, a 10.000 DEM anuales, como mínimo. Según el Gobierno alemán, esta cantidad es claramente superior a la que exigen los colegios privados establecidos en Alemania que pueden acogerse a los beneficios del artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG.

43 Dado que la resolución de remisión no proporciona ningún dato preciso sobre las formas de financiación y de funcionamiento de la Cademuir School, incumbe en cualquier caso al órgano jurisdiccional nacional apreciar si este colegio se financia esencialmente con cargo a fondos privados.

44 Debe añadirse que, para determinar si el artículo 49 CE se aplica a hechos como los del procedimiento principal, es irrelevante que los colegios establecidos en el Estado miembro del beneficiario de la prestación –en el presente asunto, la República Federal de Alemania– que estén homologados, autorizados o reconocidos en este Estado a efectos del artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG, presten o no servicios en el sentido del artículo 50 CE, párrafo primero. Lo único importante es si puede considerarse que el colegio privado establecido en otro Estado miembro presta servicios retribuidos.

45 En efecto, en la sentencia de 16 de mayo de 2006, Watts (C-372/04, Rec. p. I-4325), apartado 90, que se refiere a prestaciones médicas, que constituyen prestaciones de

servicios, el Tribunal de Justicia consideró que el artículo 49 CE se aplicaba a la situación de una paciente que residía en el Reino Unido, cuyo estado de salud necesitaba cuidados hospitalarios y que se desplazó a otro Estado miembro para recibir en él estos cuidados a cambio de una remuneración, solicitando a continuación su reembolso al servicio nacional de salud, aunque el sistema nacional de salud del Reino Unido proporcionaba gratuitamente prestaciones idénticas.

46 En el apartado 91 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que, sin necesidad de determinar si las prestaciones de asistencia hospitalaria efectuadas en el marco de un servicio nacional de salud, como el del asunto que dio origen a esa sentencia, constituyen en sí mismas servicios a efectos de las disposiciones del Tratado CE relativas a la libre prestación de servicios, procedía considerar incluida en el ámbito de aplicación de dichas disposiciones una situación como la que había dado origen al litigio principal, en la que una persona cuyo estado de salud requiere asistencia hospitalaria se desplaza a otro Estado miembro y recibe en él dicha asistencia a cambio de una remuneración.

47 De ello se deduce que el artículo 49 CE se aplica a hechos como los del procedimiento principal cuando los contribuyentes de un Estado miembro determinado escolarizan a sus hijos en un colegio privado establecido en otro Estado miembro, que puede considerarse que presta servicios retribuidos, es decir, que está esencialmente financiado por fondos privados, extremo que incumbe comprobar al órgano jurisdiccional nacional.

Sobre la existencia de un obstáculo a la libre prestación de servicios

Observaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia

48 Según los esposos Schwarz, una normativa como la controvertida en el procedimiento principal infringe el artículo 49 CE y no está justificada.

49 El Gobierno alemán considera que, en el presente asunto, el posible obstáculo a la libre prestación de servicios está justificado.

50 En primer lugar alega que del artículo 49 CE no se desprende la obligación de un Estado miembro de apoyar, mediante ventajas fiscales concedidas por razón de gastos de escolaridad, a los centros de enseñanza que formen parte del sistema de educación de otro Estado miembro. Si la República Federal de Alemania tuviera que permitir la deducción de los gastos de escolaridad abonados a centros situados fuera de su territorio, ello equivaldría a conceder indirectamente a éstos las mismas ayudas que las concedidas a los colegios privados alemanes, lo que resulta contrario al reparto de competencias previsto por el Tratado CE. En efecto, el artículo 149 CE dispone que la Comunidad ejerce su acción en el ámbito de la educación en el pleno respeto de las responsabilidades de los Estados miembros en cuanto a los contenidos de la enseñanza y a la organización del sistema educativo, así como de su diversidad cultural y lingüística.

51 A este respecto, el Gobierno alemán afirma que, puesto que la política educativa forma parte de las tareas esenciales de cada Estado y la estructura de éstas difiere en gran medida de un Estado miembro a otro por razones históricas y culturales, es esencial que los Estados miembros mantengan sus posibilidades de control y financiación en este ámbito, La Ley Fundamental establece, en su artículo 7, principios básicos sobre la enseñanza, que, por lo demás, es competencia exclusiva de los Länder. Esta disposición, que define un marco obligatorio relativo a los colegios privados, garantiza el derecho a fundar tales colegios y, de esta forma, permite la existencia de un sistema educativo dual, que ofrece libertad de elección.

52 Según dicho Gobierno, puesto que el Estado alemán no ejerce ninguna influencia sobre la organización de la Cademuir School, en particular sobre los programas de estudios, tampoco puede estar obligado a subvencionar el funcionamiento de este colegio renunciando a los ingresos fiscales que le corresponden.

53 En segundo lugar, el Gobierno alemán alega que la negativa a extender la ventaja fiscal controvertida en el procedimiento principal a los gastos de escolaridad abonados a colegios privados establecidos en otro Estado miembro se justifica por el hecho de que los colegios alemanes a los que se refiere el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG y los colegios privados establecidos en otro Estado miembro, como la Cademuir School, no están en una situación objetivamente comparable.

54 Según este Gobierno, el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG establece una ayuda estatal indirecta a favor de determinados colegios privados a los que se imponen cargas particulares. Afecta a los colegios privados equivalentes homologados por el Estado, a los colegios autorizados por la normativa del Land y a los colegios complementarios de educación general reconocidos por la normativa del Land.

55 Como contrapartida de las muy elevadas exigencias cualitativas y económicas que se imponen a los colegios privados equivalentes homologados en virtud del artículo 7, apartado 4, de la Ley Fundamental, el Derecho constitucional alemán establece una obligación correlativa de financiación pública. Según el Gobierno alemán, el Estado dispone de un margen de apreciación para garantizar su obligación de apoyar a los colegios privados equivalentes conforme a esta disposición. Esta ayuda se presta en gran parte en forma de subvenciones directas. Los colegios obtienen de esta forma alrededor del 80 % de las cantidades pagadas a un colegio público comparable. El artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG concreta esta obligación constitucional de asistencia y apoya indirectamente a los colegios homologados concediendo ventajas fiscales relacionadas con los gastos de escolaridad.

56 Lo mismo cabe decir respecto a los colegios autorizados por la normativa del Land o respecto a los colegios complementarios de educación general reconocidos por esta misma normativa. El Gobierno alemán reconoce que las exigencias específicas impuestas por la Ley Fundamental no se aplican a estos colegios y que de dicha Ley no puede deducirse una obligación de financiarlos. Sin embargo, la autorización del Land o el reconocimiento por la normativa del Land sitúa de hecho a estos colegios bajo el mismo régimen jurídico que a los colegios homologados. Debido a las cargas

que resultan de esta autorización o de este reconocimiento, también existe una obligación de ayuda por parte del Estado a estos colegios, aunque sólo se desprenda de una ley ordinaria.

57 Según el Gobierno alemán, en el caso de la Cademuir School no existe una relación parecida entre las exigencias impuestas por el Estado, por una parte, y la correspondiente ayuda pública, por otra. Tal centro de enseñanza no está sometido, en particular, a la obligación de evitar una segregación de los alumnos basada en la situación económica de los padres que implique el pago de gastos de escolaridad necesariamente insuficientes para cubrir los costes. De esta forma, desaparece un elemento determinante de la carga que pesa sobre los colegios a que se refiere el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG, que justifica la ayuda que el Estado les concede.

58 Por último, según dicho Gobierno, extender la ventaja fiscal a los gastos de escolaridad abonados a la Cademuir School no sólo sería contrario a la exigencia contenida en el artículo 7, apartado 4, tercera frase, de la Ley Fundamental, destinada a evitar una segregación de los alumnos basada en la situación económica de sus padres, sino que también podría dar lugar a un claro aumento de la cuantía total de la rebaja fiscal concedida con arreglo al artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG.

59 En efecto, los gastos de escolaridad de los colegios privados a que se refiere el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG se fijan en un nivel poco elevado para evitar una segregación de los alumnos basada en la situación económica de sus padres, de manera que la cuantía de la ayuda indirecta proporcionada por el Estado a estos colegios, en forma de deducción de los gastos extraordinarios que soportan los padres de los alumnos, es modesta. Esto no sucede en el caso de un colegio como la Cademuir School, cuyos gastos de escolaridad son considerablemente superiores a los que exigen aquéllos.

60 A este respecto, el Gobierno alemán recuerda que, en la sentencia de 15 de marzo de 2005, Bidar (C-209/03, Rec. p. I-2119), apartado 56, el Tribunal de Justicia declaró

que es lícito que todo Estado miembro vele por que la concesión de ayudas destinadas a sufragar los gastos de manutención de estudiantes procedentes de otros Estados miembros no se convierta en una carga excesiva que pueda tener consecuencias para el nivel global de la ayuda que puede conceder dicho Estado. De la misma forma, debe ser lícito que un Estado miembro haga depender la concesión de una ventaja fiscal de criterios que permitan evitar que esta ventaja exceda del nivel que el Estado miembro considere necesario.

61 La Comisión considera que la normativa controvertida en el procedimiento principal infringe la libre prestación de servicios. En su opinión, el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG no establece criterios objetivos que permitan determinar qué gastos de escolaridad exigidos por las escuelas alemanas y extranjeras pueden deducirse. Esta disposición sólo supedita la deducción de los gastos de escolaridad a la homologación o al reconocimiento en Alemania del colegio privado de que se trate, de forma que el requisito determinante de esta deducción consiste en que el colegio esté establecido en el territorio de este Estado miembro. Los gastos de escolaridad abonados a cualquier colegio privado situado en otro Estado miembro quedan automáticamente excluidos de la deducción fiscal, independientemente de su cuantía. Puesto que ninguno de estos colegios privados puede cumplir los requisitos exigidos en el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG, no puede establecerse distinción entre estos colegios, dependiendo de que sean o no teóricamente comparables a los colegios alemanes.

62 Según la Comisión, los colegios desfavorecidos por el régimen establecido en el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG incluyen, al menos, los que se financian exclusivamente con las cuotas de escolaridad que exigen y con otras actividades económicas, y que, por tanto, prestan indudablemente estos servicios de manera retribuida. La discriminación de que son víctimas constituye, al menos, un obstáculo a la libre prestación de servicios garantizada por el artículo 49 CE.

63 Para la Comisión, no existe ningún motivo que justifique esta infracción del artículo 49 CE, puesto que, en virtud del Derecho comunitario, la República Federal de Alemania sigue pudiendo limitar libremente la posibilidad de deducir los gastos

de escolaridad a determinados tipos de colegios o a determinadas cantidades, con la única condición de que la deducción se base en criterios objetivos y sea independiente del lugar de establecimiento del colegio. Entiende que dicha infracción es tanto más grave cuanto que difundir las lenguas de los Estados miembros y favorecer la movilidad de los estudiantes forman parte de los objetivos expresos de la Comunidad, según establece el artículo 149 CE, apartado 2, guiones primero y segundo.

Respuesta del Tribunal de Justicia

64 Una normativa fiscal de un Estado miembro como la que se desprende del artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG somete la concesión de una rebaja fiscal al requisito de que los gastos de escolaridad haya que abonarlos a colegios privados homologados por este Estado miembro, autorizados o reconocidos por la normativa del Land aplicable, para lo que se requiere que estén establecidos en este Estado miembro.

65 Esta normativa excluye de manera general la posibilidad de que los contribuyentes sujetos al impuesto en Alemania deduzcan de sus ingresos gravados una parte de los gastos de escolaridad por la asistencia de sus hijos a un colegio privado situado en otro Estado miembro, mientras que esta posibilidad existe en relación con los gastos de escolaridad abonados a determinados colegios privados alemanes. Por tanto, para estos contribuyentes constituye una carga fiscal superior, puesto que, como sucede en el caso de los esposos Schwarz, han escolarizado a sus hijos en un colegio privado situado en otro Estado miembro, y no en un colegio privado establecido en el territorio nacional.

66 Una normativa como la establecida en el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG produce el efecto de disuadir a los contribuyentes que residen en Alemania de escolarizar a sus hijos en colegios establecidos en otro Estado miembro. Por consiguiente, también obstaculiza la oferta formativa que emana de centros de enseñanza privados establecidos en otros Estados miembros, destinada a los hijos de contribuyentes que residen en Alemania.

67 Tal normativa constituye un obstáculo a la libre prestación de servicios garantizada por el artículo 49 CE. En efecto, este artículo se opone a la aplicación de toda normativa nacional que tenga por efecto hacer más difíciles las prestaciones de servicios entre Estados miembros que las prestaciones puramente internas de un Estado miembro (véanse, en particular, las sentencias de 28 de abril de 1998, Safir, C-118/96, Rec. p. I-1897, apartado 23; Smits y Peerbooms, antes citada, apartado 61; Danner, antes citada, apartado 29; de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia, C-334/02, Rec. p. I-2229, apartado 23; Watts, antes citada, apartado 94, y de 19 de abril de 2007, Stamatelaki, C-444/05, Rec. p. I-3185, apartado 25).

68 Según el Gobierno alemán, el eventual obstáculo a la libre prestación de servicios se justifica, en primer lugar, por el hecho de que del principio de la libre prestación de servicios no puede deducirse una obligación de extender el tratamiento fiscal privilegiado concedido a determinados colegios que forman parte del sistema educativo de un Estado miembro a los que dependen de otro Estado miembro.

69 A este respecto procede señalar que el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG se refiere al tratamiento fiscal de los gastos de escolaridad. Según reiterada jurisprudencia, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercerla respetando el Derecho comunitario (véanse, en particular, las sentencias Danner, antes citada, apartado 28; de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec. p. I-11673, apartado 36, y de 13 de marzo de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rec. p. I-2107, apartado 25).

70 De la misma forma, aunque el Derecho comunitario no menoscabe la competencia de los Estados miembros en lo que se refiere, por una parte, a los contenidos de la enseñanza y a la organización del sistema educativo, así como a su diversidad cultural y lingüística (artículo 149 CE, apartado 1), y, por otra parte, al contenido y a la organización de la formación profesional (artículo 150 CE, apartado 1), no es menos cierto que, en el ejercicio de esta competencia, los Estados miembros deben respetar el Derecho comunitario, incluidas las disposiciones relativas a la libre prestación de servicios (véase, por analogía, la sentencia Watts, antes citada, apartados 92 y 147).

71 Por otra parte, respecto a la alegación del Gobierno alemán de que un Estado miembro no puede verse obligado a subvencionar colegios que formen parte del sistema educativo de otro Estado miembro, baste señalar que el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG no establece la concesión de una subvención directa por el Estado alemán a los colegios de que se trata, sino la concesión de una ventaja fiscal a los padres, por razón de los gastos de escolaridad en que hayan incurrido para sus hijos.

72 Respecto a la alegación de dicho Gobierno de que la negativa a extender la ventaja fiscal prevista en el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG a los gastos de escolaridad abonados a los colegios privados establecidos en otro Estado miembro se justifica por el hecho de que los colegios alemanes a que se refiere este artículo y los colegios privados establecidos en otro Estado miembro, como la Cademuir School, no se encuentran en una situación objetivamente comparable, ha de señalarse que dicho artículo supedita la deducción de una parte de los gastos de escolaridad a la homologación, la autorización o el reconocimiento, en Alemania, del colegio privado de que se trate, sin fijar ningún criterio objetivo que permita determinar qué tipo de gastos de escolaridad exigidos por los colegios alemanes son deducibles.

73 De ello se desprende que cualquier colegio privado establecido en un Estado miembro distinto de la República Federal de Alemania queda automáticamente excluido de la ventaja fiscal de que se trata en el procedimiento principal, por el mero hecho de no estar establecido en Alemania, independientemente de que respete o no criterios como que la percepción de gastos de escolaridad no permita una segregación de los alumnos basada en la situación económica de sus padres.

74 Para justificar el obstáculo a la libre prestación de servicios que constituye la normativa controvertida en el procedimiento principal, el Gobierno alemán alega asimismo, remitiéndose a la sentencia Bidar, antes citada, que es lícito que un Estado miembro supedite la concesión de una ayuda o de una ventaja fiscal a criterios destinados a evitar que estas ayudas o ventajas superen un nivel que el Estado miembro considere necesario.

75 Según este Gobierno, los argumentos desarrollados en dicha sentencia, relativa a la concesión de ayudas destinadas a cubrir los gastos de manutención de estudiantes y a la libre circulación de los ciudadanos de la Unión, deben situarse en un contexto general, en el sentido de que, en el caso de que los fondos públicos sean limitados, la extensión del beneficio de una reducción fiscal implica necesariamente una disminución de la cuantía de las reducciones individuales concedidas a los particulares para abocar a una operación neutra desde el punto de vista fiscal. A este respecto, el Gobierno alemán alega que extender la aplicación del artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG al pago de los gastos de escolaridad a determinados colegios situados en otro Estado miembro generaría cargas suplementarias para los presupuestos del Estado.

76 Sin embargo, las siguientes razones impiden acoger tal alegación.

77 En primer lugar, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, no puede considerarse que prevenir la reducción de ingresos fiscales sea una de las razones contempladas en el artículo 46 CE en relación con el artículo 55 CE, ni una razón imperiosa de interés general.

78 A continuación, por lo que se refiere a la alegación del Gobierno alemán de que es lícito que los Estados miembros velen por que la concesión de las ayudas por razón de gastos de escolaridad no se convierta en una carga excesiva que pueda tener consecuencias para el nivel global de la ayuda que puede conceder dicho Estado, de la información proporcionada por este Gobierno se desprende que la carga financiera excesiva que, en su opinión, representaría la extensión de la rebaja fiscal a los gastos de escolaridad abonados a determinados colegios situados en el extranjero se debe a que las ayudas indirectamente concedidas a estos colegios serían de un nivel muy superior a las concedidas a los centros de enseñanza homologados, autorizados o reconocidos en Alemania, puesto que estos colegios situados en otro Estado miembro deberían autofinanciarse con cargo a gastos de escolaridad elevados.

79 Aun suponiendo que, en el caso de una ventaja fiscal relativa a los gastos de escolaridad, hubiera que aplicar un razonamiento idéntico al seguido en la sentencia Bidar, antes citada, a una situación como la que dio origen al procedimiento principal, procede señalar a este respecto que, como ha afirmado la Comisión, podría alcanzarse a través de medios menos restrictivos el objetivo perseguido por la negativa a conceder la exención fiscal controvertida en el procedimiento principal por razón de los gastos de escolaridad abonados a colegios establecidos en otro Estado miembro, esto es, garantizar que se cubran los gastos de funcionamiento de los colegios privados, sin que resulte de ello una carga excesiva para el Estado, conforme al análisis seguido en la sentencia Bidar, antes citada.

80 En efecto, como ha señalado la Abogado General en el punto 62 de sus conclusiones, para evitar una sobrecarga económica, el Estado miembro puede limitar la cantidad deducible en concepto de gastos de escolaridad a una cantidad determinada, correspondiente a la rebaja fiscal concedida por este Estado, habida cuenta de determinados valores que le son propios, por asistir a colegios situados en su territorio, lo que constituiría un medio menos restrictivo que la negativa a conceder la rebaja fiscal controvertida.

81 En cualquier caso, resulta desproporcionado excluir totalmente de la rebaja fiscal prevista en el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG los gastos de escolaridad que los contribuyentes sujetos al impuesto sobre la renta en Alemania abonen a colegios establecidos en un Estado miembro distinto de la República Federal de Alemania. En efecto, al obrar de esta forma, se excluyen de la rebaja fiscal controvertida los gastos de escolaridad abonados por dichos contribuyentes a colegios establecidos en otro Estado miembro independientemente de que estos colegios cumplan los criterios objetivos fijados sobre la base de principios propios de cada Estado miembro y que permiten determinar qué tipo de gastos de escolaridad da derecho a dicha rebaja fiscal.

82 Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder al órgano jurisdiccional remitente que, cuando los contribuyentes de un Estado miembro escolarizan a sus hijos en un colegio privado situado en otro Estado miembro y cuya financiación se realiza esencialmente con cargo a fondos privados, el artículo 49 CE

debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que concede a los contribuyentes la posibilidad de declarar, como gastos extraordinarios que dan derecho a una reducción en el impuesto sobre la renta, el pago de gastos de escolaridad a determinados colegios privados establecidos en su territorio, pero excluye de manera general esta posibilidad en el caso de gastos de escolaridad abonados a un colegio privado establecido en otro Estado miembro.

Sobre la existencia de un obstáculo a la libre circulación de los ciudadanos de la Unión

83 Como se desprende de los apartados 35 y 47 de esta sentencia, en la medida en que el órgano jurisdiccional remitente llegara a la conclusión de que el artículo 49 CE no es aplicable a los hechos del procedimiento principal, procede examinar una normativa como la controvertida en el asunto principal desde el punto de vista del artículo 18 CE.

Observaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia

84 Según el Gobierno alemán, el artículo 18 CE no se opone a una normativa nacional como la establecida en el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG.

85 La Comisión alega que, en el supuesto de que el Tribunal de Justicia declarara que el artículo 49 CE no es aplicable, dicha normativa infringe los derechos conferidos a los demandantes en el procedimiento principal por el artículo 12 CE, párrafo primero, en relación con el artículo 18 CE, apartado 1.

Respuesta del Tribunal de Justicia

86 Como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el estatuto de ciudadano de la Unión está destinado a convertirse en el estatuto fundamental de los nacionales de los Estados miembros, permitiendo a aquellos de tales nacionales que se encuentran en la misma situación obtener el mismo trato jurídico en el ámbito de aplicación *ratione materiae* del Tratado CE, independientemente de su nacionalidad y sin perjuicio de las excepciones expresamente previstas a este respecto (véanse, en particular, las sentencias de 20 de septiembre de 2001, Grzelczyk, C-184/99, Rec. p. I-6193, apartado 31; de 11 de julio de 2002, D'Hoop, C-224/98, Rec. p. I-6191, apartado 28; de 2 de octubre de 2003, Garcia Avello, C-148/02, Rec. p. I-11613, apartados 22 y 23, y de 29 de abril de 2004, Pusa, C-224/02, Rec. p. I-5763, apartado 16).

87 Entre las situaciones comprendidas en el ámbito de aplicación del Derecho comunitario se incluyen las relativas al ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado CE, en particular, las relativas a la libertad de circulación y de residencia en el territorio de los Estados miembros, tal y como se halla reconocida en el artículo 18 CE (véanse, en particular, las sentencias, antes citadas, Grzelczyk, apartado 33; D'Hoop, apartado 29; García Avello, apartado 24, y Pusa, apartado 17).

88 En la medida en que debe reconocerse a un ciudadano de la Unión, en todos los Estados miembros, el mismo trato jurídico que se otorga a los nacionales de dichos Estados miembros que se encuentran en la misma situación, sería incompatible con el derecho a la libre circulación que pudiese aplicarse a ese ciudadano, en el Estado miembro del que es nacional, un trato menos favorable del que disfrutaría si no hubiera hecho uso de las facilidades concedidas por el Tratado CE en materia de circulación (sentencias, antes citadas, D'Hoop, apartado 30, y Pusa, apartado 18).

89 En efecto, dichas facilidades no podrían producir plenos efectos si se pudiera disuadir a un nacional de un Estado miembro de hacer uso de aquéllas por los

obstáculos a su residencia en el Estado miembro de acogida derivados de una normativa de su Estado de origen que penaliza el mero hecho de haberlas ejercido (véanse, en este sentido, las sentencias de 7 de julio de 1992, Singh, C-370/90, Rec. p. I-4265, apartado 23; D'Hoop, antes citada, apartado 31; Pusa, antes citada, apartado 19, y de 18 de julio de 2006, De Cuyper, C-406/04, Rec. p. I-6947, apartado 39).

90 Al trasladarse a otro Estado miembro para seguir allí una formación escolar, los hijos de los esposos Schwarz han hecho uso de su derecho de libre circulación. En efecto, de la sentencia de 19 de octubre de 2004, Zhu y Chen (C-200/02, Rec. p. I-9925), apartado 20, se deduce que un menor, incluso de corta edad, puede invocar los derechos de libre circulación y de residencia garantizados por el Derecho comunitario.

91 Una normativa nacional como la controvertida en el procedimiento principal introduce una diferencia de trato entre los contribuyentes sujetos al impuesto sobre la renta en Alemania que han escolarizado a sus hijos en un colegio situado en Alemania y los que han enviado a sus hijos a seguir su formación en un colegio establecido en otro Estado miembro.

92 En la medida en que vincula la concesión de una rebaja fiscal por razón de los gastos de escolaridad al requisito de que éstos se hayan abonado a un colegio privado que reúna determinados requisitos en Alemania y deniega dicha rebaja a los contribuyentes sujetos al impuesto sobre la renta en este Estado miembro porque han enviado a sus hijos a un colegio establecido en otro Estado miembro para seguir allí su formación, la normativa nacional controvertida en el procedimiento principal discrimina a los hijos de nacionales únicamente por haber ejercido su derecho de libre circulación trasladándose a otro Estado miembro para seguir en él una formación escolar.

93 Pues bien, una normativa nacional que resulta desfavorable para determinados nacionales por el mero hecho de haber ejercitado su libertad de circular y residir en

otro Estado miembro constituye una restricción a las libertades que el artículo 18 CE, apartado 1, reconoce a todo ciudadano de la Unión (sentencias De Cuyper, antes citada, apartado 39, y de 26 de octubre de 2006, Tas-Hagen y Tas, C-192/05, Rec. p. I-10451, apartado 31).

94 Dicha restricción sólo podría estar justificada, desde el punto de vista del Derecho comunitario, si se basara en consideraciones objetivas, independientes de la nacionalidad de las personas afectadas y proporcionadas al objetivo legítimamente perseguido por el Derecho nacional (sentencias, antes citadas, D'Hoop, apartado 36; De Cuyper, apartado 40, y Tas-Hagen y Tas, apartado 33).

95 Procede señalar que, para intentar justificar una eventual restricción a la libre prestación de servicios, el Gobierno alemán ha formulado las alegaciones que se exponen en los apartados 58 a 60 de la presente sentencia y que se remiten al análisis realizado por el Tribunal de Justicia en la sentencia Bidar, antes citada, relativa a la interpretación del artículo 18 CE.

96 En el apartado 56 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que es lícito que todo Estado miembro vele por que la concesión de ayudas destinadas a sufragar los gastos de manutención de estudiantes procedentes de otros Estados miembros no se convierta en una carga excesiva que pueda tener consecuencias para el nivel global de la ayuda que puede conceder dicho Estado.

97 Sin embargo, aun suponiendo que haya de aplicarse un razonamiento idéntico a una situación como la que dio origen al procedimiento principal, en el caso de una ventaja fiscal por razón de los gastos de escolaridad, una normativa como la del artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG sigue siendo, en cualquier caso, desproporcionada en relación con los objetivos que persigue, por las mismas razones que se expusieron en el apartado 81 de la presente sentencia al examinar esta normativa desde el punto de vista del principio de la libre prestación de servicios.

98 De ello se desprende que, cuando los hijos de contribuyentes de un Estado miembro están escolarizados en otro Estado miembro, en un colegio cuyas prestaciones no pueden ampararse en el artículo 49 CE, una normativa como la del artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG produce el efecto de discriminar de manera injustificada a estos hijos, por seguir sus estudios en un colegio establecido en otro Estado miembro, en relación con los que no han hecho uso de su derecho a la libre circulación y menoscaba los derechos que les confiere el artículo 18 CE, apartado 1.

99 Por consiguiente, procede responder al órgano jurisdiccional remitente que, cuando los contribuyentes de un Estado miembro envían a sus hijos a cursar estudios en un colegio establecido en otro Estado miembro cuyas prestaciones no pueden ampararse en el artículo 49 CE, el artículo 18 CE se opone a una normativa de un Estado miembro que concede a los contribuyentes la posibilidad de declarar, como gastos extraordinarios que dan derecho a una reducción en el impuesto sobre la renta, el pago de gastos de escolaridad a determinados colegios privados establecidos en su territorio nacional, pero excluye de manera general esta posibilidad en el caso de gastos de escolaridad abonados a un colegio privado establecido en otro Estado miembro.

Costas

100 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

1) **Cuando los contribuyentes de un Estado miembro escolarizan a sus hijos en un colegio privado situado en otro Estado miembro y cuya financiación se realiza esencialmente con cargo a fondos privados, el artículo 49 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que concede a los contribuyentes la posibilidad de declarar, como gastos extraordinarios que dan derecho a una reducción en el impuesto sobre la renta, el pago de gastos de escolaridad a determinados colegios privados establecidos en su territorio nacional, pero excluye de manera general esta posibilidad en el caso de gastos de escolaridad abonados a un colegio privado establecido en otro Estado miembro.**

2) **Cuando los contribuyentes de un Estado miembro envían a sus hijos a cursar estudios en un colegio establecido en otro Estado miembro cuyas prestaciones no pueden ampararse en el artículo 49 CE, el artículo 18 CE se opone a una normativa de un Estado miembro que concede a los contribuyentes la posibilidad de declarar, como gastos extraordinarios que dan derecho a una reducción en el impuesto sobre la renta, el pago de gastos de escolaridad a determinados colegios privados establecidos en su territorio nacional, pero excluye de manera general esta posibilidad en el caso de gastos de escolaridad abonados a un colegio establecido en otro Estado miembro.**

Firmas