SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)
de 6 de julio de 2006 *

En el asunto C-346/04,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 26 de mayo de 2004, recibida en el Tribunal de Justicia el 12 de agosto de 2004, en el procedimiento entre

Robert Hans Conijn

y

Finanzamt Hamburg-Nord,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (Ponente) y A. Ó Caoimh, Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sr. P. Léger;
Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. C.D. Quassowski y la Sra. A. Tiemann, en calidad de agentes;

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

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 9 de marzo de 2006;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación).

2 Dicha petición se presentó en el marcó de un litigio entre el Sr. Conijn y el Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt, cuyas funciones fueron asumidas, el 1 de marzo de 2005, por el Finanzamt Hamburg-Nord (en lo sucesivo, «Finanzamt»). El Sr. Conijn solicita que se le reconozca el derecho a deducir del importe de su renta imponible los gastos de asesoramiento fiscal soportados para elaborar su declaración de la renta percibida en Alemania en calidad de persona parcialmente sujeta.

Marco jurídico nacional

3 Según la Einkommensteuergesetz (Ley del impuesto sobre la renta), en su versión de 1997 (en lo sucesivo, «EStG 1997»), debe distinguirse entre los contribuyentes sujetos al impuesto sobre la renta por la totalidad de sus ingresos, que residen en Alemania, y los contribuyentes parcialmente sujetos que no residen en Alemania, pero que deben tributar allí por los ingresos percibidos en dicho Estado.

4 El artículo 15, apartado 1, número 2, de la EStG 1997, relativo a los ingresos procedentes de actividades artesanales, industriales o comerciales, es del siguiente tenor:

«1. Se entiende por ingresos procedentes de una actividad artesanal, industrial o comercial:

1) [...]

2) Las partes proporcionales de los beneficios atribuidas a los socios de las "Handelsgesellschaft", "Kommanditgesellschaft" y demás sociedades en las que el socio debe ser considerado como empresario (o como coempresario), así como las retribuciones que el socio haya percibido por su actividad al servicio de la sociedad o por la concesión de préstamos o la puesta a disposición de bienes. El socio que posea una participación indirecta en la sociedad a través de una o varias sociedades personales se asimilará al socio que posee una participación directa; se le considerará coempresario de la sociedad de la que es socio indirecto si él mismo y las sociedades personales a través de las cuales posee su participación pueden considerarse coempresarios de las sociedades personales de las que son socios directos».

5 El artículo 49, apartado 1, número 2, letra a), de la EStG 1997 establece que los ingresos procedentes de actividades industriales y comerciales constituyen renta imponible.

6 Conforme al artículo 50, apartado 1, de la EStG 1997, los contribuyentes parcialmente sujetos en Alemania no pueden deducir como gastos extraordinarios los gastos de asesoramiento fiscal, contrariamente a los contribuyentes totalmente sujetos, que pueden deducirlos en virtud del artículo 10, apartado 1, número 6, de la EStG 1997.

Litigio principal y cuestión prejudicial

7 El Sr. Conijn, de nacionalidad neerlandesa y residente 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 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.

8 En su declaración de la renta correspondiente al ejercicio de 1998, el Sr. Conijn dedujo de su renta imponible 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. El Finanzamt no admitió la deducción de dichos gastos basándose en el artículo 50, apartado 1, de la EStG 1997.

9 El Sr. Conijn interpuso un recurso contra esta negativa ante el Finanzgericht Hamburg. Dicho recurso fue desestimado mediante sentencia de 11 de noviembre de 2003. A continuación, el Sr. Conijn recurrió en «Revision» contra esta sentencia ante el Bundesfinanzhof, solicitando su anulación y que se declarase que los gastos de asesoramiento son deducibles. El Finanzamt solicitó que se desestimara este recurso.

10 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se opone el artículo 52 del Tratado [...] 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?»

Sobre la cuestión prejudicial

11 El órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 52 del Tratado se opone a una legislación nacional, como la controvertida en el asunto principal, que no permite a una persona parcialmente sujeta deducir de su renta imponible los gastos de asesoramiento fiscal en que ha incurrido para la presentación de su declaración de la renta, en concepto de gastos extraordinarios, del mismo modo que una persona totalmente sujeta.

12 Según jurisprudencia reiterada, la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro lleva consigo el acceso a las actividades por cuenta propia 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 (véanse, en particular, las sentencias de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, 270/83, Rec. p. 273, apartado 13; de 29 de abril de 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Rec. p. I-2651, apartado 22, y de 13 de abril de 2000, Baars, C-251/98, Rec. p. I-2787, apartado 27).

13 El Sr. Conijn tributa en Alemania, en virtud del artículo 49 de la EStG, por sus ingresos procedentes de actividades industriales y comerciales en dicho Estado miembro. Está directamente sujeto a impuesto por estas actividades, sobre los beneficios de la sociedad en comandita y, por ello, se considera que él mismo ejerce la actividad de empresario según el Derecho fiscal nacional.

14 Si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercer ésta respetando el Derecho comunitario (véanse, en particular, las sentencias de 11 de agosto de 1995, Wielockx, C-80/94, Rec. p. I-2493,

apartado 16; de 6 de junio de 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec. p. I-4071, apartado 32, y de 26 de junio de 2003, Skandia y Ramstedt, C-422/01, Rec. p. I-6817, apartado 25).

15 Así, las disposiciones fiscales nacionales no pueden constituir una discriminación manifiesta o encubierta basada en la nacionalidad (véanse, en particular, las sentencias Wielockx, antes citada, apartado 16, y de 12 de diciembre de 2002, De Groot, C-385/00, Rec. p. I-11819, apartado 75).

16 No obstante, 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 personal o de la situación personal y familiar (sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225, apartado 34, y de 14 de septiembre de 1999, Gschwind, C-391/97, Rec. p. I-5451, apartado 23).

17 Por otra parte, la residencia constituye el factor de conexión con el impuesto en el que se basa, por regla general, el Derecho fiscal internacional actual y, concretamente, el modelo de convenio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) (modelo de convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, 1977, versión de 29 de abril de 2000), a efectos del reparto de la competencia fiscal entre los Estados, frente a situaciones que contienen elementos de extranjería.

18 En el presente caso, de los autos se desprende que el Sr. Conijn, que reside en los Países Bajos, percibió en el territorio alemán menos del 90 % de sus ingresos mundiales.

19 Por tanto, debe dilucidarse si la diferencia objetiva entre la situación de un no residente de estas características y la de un residente permite que una normativa nacional, como la controvertida en el asunto principal, deniegue la deducción de los gastos de asesoramiento fiscal al primero, mientras que el segundo puede deducirlos en el marco de su declaración de la renta.

20 Por lo que respecta a los gastos directamente relacionados con los ingresos de una persona parcialmente sujeta, el Tribunal de Justicia ha declarado que para los gastos, como los gastos profesionales ligados a una actividad en otro Estado miembro, la persona parcialmente sujeta debe ser tratada de la misma manera que la persona totalmente sujeta (véase la sentencia de 12 de junio de 2003, Gerritse, C-234/01, Rec. p. I-5933, apartado 27).

21 En lo que atañe a los gastos de asesoría fiscal, su deducción como gastos extraordinarios por parte de los contribuyentes totalmente sujetos obedece, según el Gobierno alemán, a que estos gastos son necesarios debido a la complejidad del Derecho fiscal nacional.

22 Los gastos de asesoramiento fiscal, como los discutidos en el asunto principal, fueron efectuados por el Sr. Conijn para presentar su declaración de la renta respecto a los ingresos percibidos en Alemania. La obligación de presentar su declaración se deriva del hecho de que esta persona percibe ingresos en dicho Estado miembro. Por tanto, los gastos de asesoramiento fiscal están directamente relacionados con los ingresos sujetos a imposición en este Estado miembro, de modo que gravan de la misma manera los ingresos percibidos por todos los contribuyentes, sean o no residentes.

23 Además, los contribuyentes residentes y no residentes se encuentran en una situación comparable frente a la complejidad del Derecho fiscal nacional. Así, 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.

24 En estas circunstancias, en relación con la posibilidad de deducir gastos de asesoramiento fiscal en concepto de gastos extraordinarios, los contribuyentes residentes y no residentes se encuentran en una situación comparable y la disposición nacional que niega la posibilidad de esta deducción a los no residentes constituye una restricción prohibida a efectos del artículo 52 del Tratado.

25 Puesto que no se ha formulado ante el Tribunal de Justicia ninguna alegación precisa para justificar tal diferencia de trato, es preciso estimar que la disposición nacional puede ir principalmente en detrimento de los nacionales de otros Estados miembros y supone, por tanto, una discriminación indirecta basada en la nacionalidad.

26 Por consiguiente, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 52 del Tratado se opone a una legislación nacional que no permite a una persona parcialmente sujeta deducir de su renta imponible los gastos de asesoramiento fiscal en que ha incurrido para presentar su declaración de la renta, en concepto de gastos extraordinarios, del mismo modo que una persona totalmente sujeta.

Costas

27 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 (Sala Tercera) declara:

El artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación) se opone a una legislación nacional que no permite a una persona parcialmente sujeta deducir de su renta imponible los gastos de asesoramiento fiscal en que ha incurrido para presentar su declaración de la renta, en concepto de gastos extraordinarios, del mismo modo que una persona totalmente sujeta.

Firmas