SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)
de 15 de febrero de 2007 *

En el asunto C-345/04,

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

Centro Equestre da Lezíria Grande, L.da,

y

Bundesamt für Finanzen,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. A. Borg Barthet y U. Lõhmus (Ponente), Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

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

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del la República Federal de Alemania, por el Sr. C.-D. Quassowski y la Sra. A. Tiemann, en calidad de agentes;

— en nombre del la República Italiana, por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por el Sr. G. De Bellis, avvocato dello Stato;

— en nombre del la Comisión de las Comunidades Europeas, por la Sra. B. Eggers y el Sr. R. Lyal, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 22 de junio de 2006;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial se refiere a la interpretación del artículo 59 del Tratado CE (actualmente artículo 49 CE, tras su modificación).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre la sociedad portuguesa Centro Equestre da Lezíria Grande, L.da (en lo sucesivo, «CELG»), y el Bundesamt für Finanzen (Dirección General Tributaria alemana; en lo sucesivo, «Bundesamt»), relativo a la negativa de ésta a rembolsar a aquélla las cantidades retenidas en la fuente en concepto de impuesto de sociedades sobre los rendimientos obtenidos en Alemania por CELG, sujeto pasivo por obligación real.

Marco jurídico nacional

3 Según el artículo 2, apartado 1, de la Körperschaftsteuergesetz (Ley reguladora del impuesto de sociedades) en su versión de 1991 (BGBl. 1991 I, p. 639; en lo sucesivo, «KStG»), las sociedades que no tengan su domicilio social en Alemania son sujetos pasivos de dicho impuesto por obligación real y sólo lo adeudan por los rendimientos percibidos en dicho Estado miembro.

4 Conforme al artículo 49, apartado 1, de la Einkommensteuergesetz (Ley reguladora del impuesto sobre la renta) en su versión de 1997, (BGBl. 1997 I, p. 821; en lo sucesivo «EStG 1997»), en relación con los artículos 8, apartado 1, de la KStG y 17, apartado 2, del Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Portugiesischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (Convenio entre la República Federal de Alemania y la República Portuguesa para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio; BGBl. 1982, parte II, p. 129), de 15 de julio de 1980, los rendimientos percibidos por una sociedad portuguesa en el marco de actuaciones artísticas realizadas en Alemania están sometidos al impuesto de sociedades en este Estado.

5 El artículo 50, apartado 4, número 1, de la EStG en su versión de 1990 (BGBl. 1990 I, p. 1898) aplicable en 1996, está redactado en los siguientes términos:

«En el caso de los sujetos pasivos por obligación real, la recaudación del impuesto aplicado a este tipo de rentas se efectúa mediante retención en la fuente de las rentas obtenidas por manifestaciones de carácter artístico, deportivo o de otro tipo organizadas en Alemania o de su explotación en Alemania, incluidas las rentas procedentes de otras prestaciones relacionadas con estas manifestaciones, con independencia de la persona que perciba estos ingresos [...].»

6 Sin embargo, el artículo 50, apartado 5, cuarta frase, número 3, de la EStG 1997, que se aplicaba retroactivamente al ejercicio de 1996 establece:

«Un sujeto pasivo por obligación real, cuyos ingresos estén sometidos a la retención en la fuente con arreglo al artículo 50 a, apartado 4, números 1 o 2, [puede] solicitar la devolución total o parcial del impuesto retenido y percibido. La devolución está supeditada a la condición de que los gastos de explotación o gastos profesionales que tengan un vínculo económico directo con estos rendimientos superen el 50 % de estos rendimientos.»

7 De los autos aportados al Tribunal de Justicia se desprende que, en Alemania, a diferencia de los sujetos pasivos por obligación real, los sujetos pasivos por obligación personal pueden deducir de sus ingresos imponibles en dicho Estado miembro la totalidad de los gastos correspondientes a manifestaciones de carácter artístico o deportivo que hayan tenido lugar en el territorio de éste.

Procedimiento principal y cuestión prejudicial

8 CELG, demandante en el procedimiento principal, es una sociedad de capital portuguesa cuyos domicilio y dirección se hallan en Portugal. En Alemania CELG es sujeto pasivo por obligación real del impuesto de sociedades, que sólo adeuda por los rendimientos obtenidos en dicho Estado miembro. En 1996, CELG participó en una gira de representaciones y lecciones de doma ecuestres en catorce ciudades de distintos Estados de la Unión Europea, once de ellas situadas en Alemania.

9 En 1997 CELG, invocando los artículos 50, apartado 5, de la EStG 1997 y 8, apartado 1, de la KStG, solicitó al Bundesamt la devolución del impuesto de sociedades que se le había retenido en la fuente sobre los ingresos percibidos por ella en Alemania, por un importe de 71.758 DEM.

10 Para ello, CELG presentó un extracto certificado del balance portugués compulsado que contenía un listado de gastos referentes al total de la gira llevada a cabo en 1996. Este listado incluía costes de comunicaciones, de viajes, de alojamiento, de publicidad, de personal y gastos corrientes con los caballos, gastos de agua y electricidad, costes de veterinarios y medicamentos, gastos de herrería, de equipamiento de los caballos así como de los jinetes, de transporte en camión y de asesoría fiscal, además de las amortizaciones de los caballos. Posteriormente CELG alegó también otros costes, relativos a gastos de contabilidad y cánones por licencias. Imputó 11/14 de la totalidad de los costes a los ingresos obtenidos en Alemania.

11 El Bundesamt denegó la devolución solicitada por no haberse aportado los documentos originales que acreditaran los gastos alegados.

12 La reclamación presentada por CELG contra esta decisión fue desestimada debido, en particular, a la inexistencia de una relación económica directa entre determinados gastos declarados y los rendimientos percibidos en Alemania.

13 CELG interpuso ante el Finanzgericht Köln un recurso contra esta decisión desestimatoria. Este órgano jurisdiccional desestimó el recurso por considerar, por una parte, que algunos de los gastos alegados carecían de relación directa con los rendimientos sometidos al impuesto en Alemania y, por otra parte, que no superaban el 50 % de dichos rendimientos.

14 CELG interpuso entonces ante el Bundesfinanzhof un recurso de casación contra la sentencia del Finanzgericht Köln.

15 El Bundesfinanzhof observa que de los hechos declarados probados por el Finanzgericht se desprende que los gastos realizados por CELG que tienen una relación económica directa con los rendimientos percibidos en Alemania no superan el 50 % de dichos rendimientos. No obstante, señala que CELG también ha alegado la existencia de gastos generales y que, aunque existe cierta confusión respeto a la naturaleza, la composición y el importe de estos gastos generales y a la posibilidad de tener en cuenta ingresos suplementarios, de estos mismos hechos se desprende que el conjunto de los gastos en que incurrió CELG, incluidos los citados gastos generales, excede de la mitad de los rendimientos.

16 Sin embargo, el Bundesfinanzhof considera que la diferencia de trato por lo que atañe a la determinación de los rendimientos sometidos al impuesto entre, por un lado, los sujetos pasivos por obligación personal, que están enteramente sometidos al impuesto y, por otro lado, los sujetos pasivos por obligación real, que están sometidos sólo parcialmente al impuesto, plantea algunas dudas en cuanto a la

compatibilidad del artículo 50, apartado 5, cuarta frase, número 3, de la EStG 1997 con el Derecho comunitario, especialmente desde el punto de vista de la libre prestación de servicios garantizada por el artículo 59 del Tratado. Se remite a este respecto a la sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de junio de 2003, Gerritse (C-234/01, Rec. p. I-5933).

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

«¿Debe considerarse contrario al artículo 59 del Tratado CE el hecho de que un sujeto pasivo por obligación real en Alemania que es nacional de un Estado miembro sólo pueda solicitar la devolución del impuesto que grava los rendimientos obtenidos en dicho país y que ha sido objeto de retención en la fuente cuando los gastos profesionales que tienen un vínculo económico directo con dichos rendimientos sean superiores a la mitad de éstos?»

Sobre la cuestión prejudicial

18 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional nacional desea averiguar si el artículo 59 del Tratado se opone a una normativa de un Estado miembro como la controvertida en el procedimiento principal que, en el caso de un sujeto pasivo por obligación real que solicita la devolución del impuesto sobre sociedades retenido en la fuente, supedita el cómputo de los gastos profesionales en que se ha incurrido en el marco de actividades que dieron lugar a la obtención de ingresos en el territorio de dicho Estado al doble requisito de que estos gastos tengan un vínculo económico directo con estos rendimientos y sean superiores a la mitad de los citados rendimientos.

19 Con carácter previo debe recordarse que, según jurisprudencia reiterada, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin

embargo, ejercer dicha competencia respetando el Derecho comunitario (en este sentido véanse, en especial, las sentencias de 15 de mayo de 1997, Futura Participations y Singer, C-250/95, Rec. p. I-2471, apartado 19; de 26 de octubre de 1999, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Rec. p. I-7447, apartado 32; de 28 de octubre de 1999, Vestergaard, C-55/98, Rec. p. I-7641, apartado 15; de 14 de diciembre de 2000, AMID, C-141/99, Rec. p. I-11619, apartado 19, y de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec. p. I-10837, apartado 29).

20 Además, procede recordar que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el artículo 59 del Tratado exige la supresión de cualquier restricción a la libre prestación de servicios impuesta a causa de que quien los presta se encuentre establecido en un Estado miembro distinto de aquel en el que se efectúe la prestación (véanse, en este sentido, en especial, las sentencias de 4 de diciembre de 1986, Comisión/Alemania, 205/84, Rec. p. 3755, apartado 25; de 26 de febrero de 1991, Comisión/Italia, C-180/89, Rec. p. I-709, apartado 15, y de 3 de octubre de 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Rec. p. I-9461, apartado 31).

Sobre la existencia de un vínculo económico directo

21 Como se desprende del apartado 18 de esta sentencia, el primer requisito al que está sometida la devolución del impuesto sobre sociedades retenido en la fuente es que los gastos profesionales tengan una relación económica directa con los rendimientos obtenidos en el Estado en el que se ejerce la actividad.

22 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deduce que un régimen fiscal conforme al cual, para calcular la base imponible del impuesto de los sujetos pasivos no residentes en un Estado miembro determinado, únicamente se tienen en cuenta los beneficios y las pérdidas que procedan de su actividad en dicho Estado, es conforme con el principio de territorialidad consagrado por el Derecho tributario internacional y reconocido por el Derecho comunitario (en este sentido, véanse las sentencias, antes citadas, Futura Participations y Singer, apartados 21 y 22, y Marks & Spencer, apartado 39).

23 Por lo que se refiere a los gastos profesionales que tengan una relación directa con la actividad ejercida por un no residente en un Estado miembro y que hayan generado en él ingresos imponibles, su cómputo debe realizarse, en principio, en este Estado si los ingresos netos obtenidos por los residentes están sujetos a tributación después de la deducción de dichos gastos. En efecto, en el apartado 27 de su sentencia Gerritse, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que, para el cómputo de tales gastos, los residentes y los no residentes se encuentran en una situación comparable. Por consiguiente, en la medida en que un Estado miembro concede a los residentes la posibilidad de deducir tales gatos, no puede, en principio, impedir el cómputo de los mismos en el caso de los no residentes.

24 Así, en el ejercicio de su competencia fiscal, el Estado en cuyo territorio la actividad haya generado rendimientos imponibles debe permitir que los gastos relacionados directamente con esta actividad se tengan en cuenta en el marco de la tributación del no residente. A este respecto debe precisarse, no obstante, que el Derecho comunitario no se opone a que un Estado miembro vaya más lejos, permitiendo que se computen gastos que no guarden tal relación (en este sentido, véase la sentencia FKP Scorpio Konzertproduktionen, antes citada, apartados 50 a 52).

25 Por gastos profesionales relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en el Estado miembro en el que se ejerce la actividad debe entenderse los gastos que presenten un vínculo económico directo con la prestación que dio lugar a la imposición en este Estado y que, por tanto, son indisociables de ésta, como los gastos de viaje y de alojamiento. En este contexto, el lugar y el momento que se incurrió en tales gastos carecen de relevancia.

26 De los autos se desprende que CELG, que está establecida en Portugal, obtuvo en territorio alemán rendimientos en el marco de las actividades artísticas que organizó en dicho Estado. En relación con estas representaciones, CELG había soportado los gastos profesionales enumerados en el apartado 10 de esta sentencia, en algunos de los cuales había incurrido previamente, para la organización y la planificación de dichas representaciones, y en otros, durante su realización, siendo éstos los gastos

cuyo cómputo en Alemania solicita. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente, que conoce del litigio principal y ha de asumir la responsabilidad de la resolución judicial que debe recaer, comprobar, en el marco de este litigio, cuáles son, entre los gastos profesionales declarados por CELG, los que están directamente relacionados con las prestaciones que dieron lugar a la tributación en este Estado y, por tanto, son indisociables de ésta.

27 Por consiguiente, procede declarar que el artículo 59 del Tratado no se opone a que una normativa nacional supedite la devolución del impuesto sobre sociedades retenido en la fuente sobre los rendimientos obtenidos por un sujeto pasivo por obligación real al requisito de que los gastos profesionales cuyo cómputo solicita el contribuyente tengan una relación económica directa con los rendimientos obtenidos en el marco de una actividad ejercida en el territorio del Estado miembro interesado, siempre y cuando sean considerados como tales todos los gastos que son indisociables de esta actividad, con independencia del lugar o del momento en que se incurre en ellos.

Sobre el requisito de que los gastos sean superiores a la mitad de los ingresos

28 El segundo requisito previsto por la normativa controvertida en el procedimiento principal respecto a la devolución del impuesto retenido en la fuente sobre los rendimientos obtenidos en Alemania por un contribuyente no residente consiste en que los gastos profesionales que tengan un vínculo económico directo con dichos ingresos sean superiores a la mitad de éstos.

29 Tal requisito puede constituir una restricción del derecho a la libre prestación de servicios de una sociedad que desea realizar actividades artísticas, deportivas o de otra naturaleza en un Estado miembro distinto de aquél en el que tiene su domicilio social.

30 En efecto, este requisito tiene como consecuencia que, cuando tal sociedad solicita la devolución del impuesto retenido en la fuente, no puede conseguir sistemáticamente que se computen los gastos directamente vinculados a la actividad económica de que se trate en el marco de la tributación de los ingresos obtenidos con esta actividad.

31 Por consiguiente, procede declarar que, al supeditar el cómputo de los gastos profesionales en que haya incurrido un sujeto pasivo por obligación real a este requisito adicional, una normativa como la controvertida en el procedimiento principal constituye, en principio, una restricción prohibida por el artículo 59 del Tratado.

32 Por tanto, procede comprobar si tal restricción puede estar justificada.

33 La justificación alegada por el Gobierno alemán, conforme a la cual la normativa nacional está destinada a evitar el doble cómputo de los gastos, es decir, en el Estado en el que está situado el domicilio social y en el Estado en el que se realizan las prestaciones y se gravan los ingresos, no puede aceptarse.

34 En primer lugar, procede señalar que el Convenio entre la República Federal de Alemania y la República Portuguesa para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio aplica el método denominado de «imputación».

35 En virtud de este método una sociedad portuguesa está sometida a impuestos en Portugal por todos sus ingresos, incluidos los obtenidos en el marco de una actividad ejercida en Alemania, Estado en el que estos ingresos también están

sometidos a impuestos. La doble imposición se evita deduciendo en el primer Estado una cantidad equivalente al impuesto pagado en el segundo. Tal mecanismo impide el doble cómputo de los gastos puesto que, cuando lo aplica el primer Estado, éste puede comprobar qué gastos profesionales han sido computados al calcular el impuesto pagado en el segundo.

36 Por otra parte, el artículo 50, apartado 5, de la EStG 1997 establece un procedimiento en el que el Ministerio de Hacienda alemán puede informar al Estado de residencia del sujeto pasivo por obligación real de la solicitud de devolución presentada por éste. Dicho mecanismo de cooperación entre las autoridades nacionales competentes también permite evitar el eventual doble cómputo de los gastos. Además, la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336, p. 15) también contribuye a la consecución de este objetivo, al prever el intercambio de información entre las autoridades fiscales interesadas.

37 Por tanto, no está justificada la restricción a la libre prestación de servicios ocasionada por una normativa nacional que supedita la devolución del impuesto retenido en la fuente sobre los rendimientos obtenidos en el Estado miembro de que se trata por un sujeto pasivo por obligación real al requisito de que los gastos profesionales directamente relacionados con estos rendimientos superen la mitad de éstos. Por consiguiente, procede afirmar que el artículo 59 del Tratado se opone a una normativa de estas características.

38 Habida cuenta de lo antedicho procede responder a la cuestión planteada que el artículo 59 del Tratado no se opone a una normativa nacional como la controvertida en el procedimiento principal en la medida en que ésta supedita la devolución del impuesto sobre sociedades retenido en la fuente sobre los rendimientos obtenidos por un sujeto pasivo por obligación real al requisito de que los gastos profesionales cuyo cómputo solicita a tal fin el sujeto pasivo tengan una relación económica directa con los rendimientos obtenidos en el marco de una actividad ejercida en el territorio del Estado miembro interesado, siempre y cuando sean considerados

como tales todos los gastos que son indisociables de esta actividad, con independencia del lugar o del momento en que se incurre en ellos. En cambio, el referido artículo se opone a tal normativa nacional en la medida en que ésta supedita la devolución al sujeto pasivo del citado impuesto al requisito de que estos mismos gastos profesionales sean superiores a la mitad de dichos rendimientos.

Costas

39 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 59 del Tratado CE (actualmente artículo 49 CE, tras su modificación) no se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el procedimiento principal, en la medida en que ésta supedita la devolución del impuesto sobre sociedades retenido en la fuente sobre los rendimientos obtenidos por un sujeto pasivo por obligación real al requisito de que los gastos profesionales cuyo cómputo solicita a tal fin el sujeto pasivo tengan una relación económica directa con los rendimientos obtenidos en el marco de una actividad ejercida en el territorio del Estado miembro interesado, siempre y cuando sean considerados como tales todos los gastos que son indisociables de esta actividad, con independencia del lugar o del momento en que se incurre en ellos. En cambio, el referido artículo se opone a tal normativa nacional en la medida en que ésta supedita la devolución al sujeto pasivo del citado impuesto al requisito de que estos mismos gastos profesionales sean superiores a la mitad de dichos rendimientos.

Firmas