

Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 31 de marzo de 2011

Asunto: C-450/09

Partes:

Ulrich Schröder y Finanzamt Hameln

Síntesis:

«Libre circulación de capitales – Fiscalidad directa – Impuesto sobre la Renta de los No Residentes: discriminación respecto de deducibilidad de gastos en el IRPF-- Imposición de los rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles – Deducibilidad de las rentas abonadas a un progenitor en el contexto de un anticipo de herencia – Requisito de sujeción al impuesto por obligación personal en el Estado miembro interesado»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

En el asunto Schröder se ventila una cuestión prejudicial sobre la compatibilidad con el Derecho de la UE (libre circulación de capitales) de la normativa alemana del impuesto sobre la renta de no residentes que excluye la deducibilidad de determinados gastos extraordinarios que, sin embargo, sí son deducibles en el IRPF.

El TJUE, por tanto, está frente a un nuevo caso donde tiene que pronunciarse sobre la existencia de una diferencia de trato considerando que residentes y no residentes en principio no están en una situación comparable y si, en su caso, media una justificación que permita admitir tal discriminación tributaria.

Los antecedentes del caso poseen gran relevancia para entender el alcance de la posición adoptada por el TJUE y en tal sentido los reproducimos de forma sintética a continuación.

El litigio enfrenta a las autoridades fiscales alemanas y al Sr. Schröder, el cual es un nacional alemán, residente en Bélgica, donde ejerce una actividad por cuenta ajena.

Mediante escritura notarial de 27 de abril de 1992, el Sr. Schröder adquirió de sus padres un inmueble sito Alemania, que estaba gravado con una reserva de usufructo a favor de los padres. Mediante escritura notarial de 2 de diciembre de 2002, la madre transmitió otros bienes inmuebles sitos en Alemania al Sr. Schröder y a su hermano en concepto de anticipo de herencia. Los derechos de usufructo que, hasta ese momento, tenía la madre sobre diversos bienes inmuebles se convirtieron en una renta, por lo que, desde el 1 de diciembre de 2002, el Sr. Schröder así como su hermano tenían que pagar a su madre una cantidad mensual de 1.000 euros. En el año 2002 el Sr. Schröder percibió en Alemania 2.785 euros, en concepto de rendimientos arrendaticios del inmueble adquirido en 1992, y 749,50 euros en virtud de la copropiedad de la que era titular junto con su hermano.

El Finanzamt Hameln basó la liquidación del impuesto sobre la renta del Sr. Schröder en el año 2002 en la suma de esas dos cantidades, y denegó el cómputo como deducible de la renta de 1.000 euros pagada por el Sr. Schröder en diciembre de 2002.

El Sr. Schröder interpuso recurso contra esa denegación ante el Niedersächsisches Finanzgericht. Este tribunal observa que la posibilidad de que una persona, como el hermano del Sr. Schröder, que reside en

Alemania y que por ello está sujeto al impuesto sobre la renta por obligación personal, deduzca de los rendimientos imponible una renta de esa clase en concepto de gastos extraordinarios comprendidos en el artículo 10, apartado 1, punto 1a, de la EStG, está reconocida con claridad por la jurisprudencia del Bundesfinanzhof. En efecto, este tribunal superior considera que, en el caso de los bienes inmuebles transmitidos en concepto de anticipo de herencia, las contrapartidas acordadas, como las rentas, no constituyen operaciones realizadas a título oneroso o parcialmente oneroso, y excluye en su totalidad esas contrapartidas del ámbito de realización de los rendimientos.

No obstante, según el tribunal remitente, una persona como el Sr. Schröder, que por su condición de no residente está sujeto al impuesto en Alemania sólo por obligación real, no tiene derecho a deducir dicha renta de sus rendimientos imposables, ya que el artículo 50, apartado 1, de la EStG excluye la aplicación del artículo 10 de la EStG en el caso de dicho contribuyente. El tribunal remitente duda de la conformidad de esa diferencia de trato fiscal entre los contribuyentes residentes y los no residentes con el Derecho de la Unión, y en particular con el artículo 63 TFUE. En esas circunstancias, el Niedersächsisches Finanzgericht decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe considerarse contrario a los artículos [63 TFUE] y [18 TFUE] el hecho de que un familiar que es sujeto pasivo por obligación real en la República Federal de Alemania no pueda, a diferencia de un contribuyente sujeto al impuesto por obligación personal, deducir de sus rendimientos inmobiliarios las rentas abonadas, en concepto de gastos extraordinarios?»

2. Comentario.

Como ya hemos indicado más arriba al hilo de los antecedentes, nos encontramos ante un asunto en el que se plantea la cuestión clásica relativa a la compatibilidad con el Derecho de la UE de una diferencia de trato fiscal por parte de un Estado miembro que deniega una ventaja fiscal (la deducción de unos gastos extraordinarios) a un no residente gravado en sede de IRNR y la otorga a un residente gravado por el IRPF.

Antes de entrar en el fondo del asunto el TJUE clarifica la aplicación de la libre circulación de capitales del art.63 TFUE indicando que las sucesiones y donaciones constituyen movimientos de capitales, salvo en el caso en que sus elementos constitutivos se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro. De esta forma, la transmisión de bienes inmuebles situados en Alemania, en concepto de donación o de anticipo de sucesión, a una persona física residente en Bélgica entra en el ámbito de aplicación del art.63 TFUE, no siendo de aplicación lo previsto en el art.18 TFUE, dada su subsidiariedad.

Dicho esto el TJUE entro a analizar si la diferencia de trato establecida por la normativa alemana restringe la libre circulación de capitales. A este respecto, se constató que una persona física que no tenga su domicilio ni su residencia habitual en Alemania está sujeta al impuesto sobre la renta en ese Estado miembro por los rendimientos procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles situados en el territorio alemán, en virtud del artículo 49 de la EStG. Al contrario que un contribuyente residente, conforme al artículo 50 de la EStG ese contribuyente no residente no puede deducir de sus rendimientos una renta, como la pagada, en virtud del anticipo de herencia, por el Sr. Schröder a su madre, en concepto de gasto extraordinario en el sentido del artículo 10, apartado 1, punto 1a, de la EStG.

Se consideró que este trato fiscal menos favorable para los no residentes podría disuadirlos de adquirir o de conservar bienes inmuebles sitos en Alemania (véase por analogía la sentencia de 8 de septiembre de 2005, *Blanckaert*, C-512/03, Rec. p. I-7685, apartado 39). También puede disuadir a los residentes alemanes de designar como beneficiarios de un anticipo de herencia a personas residentes en un Estado miembro que no sea la República Federal de Alemania (véase por analogía la sentencia *Missionswerk Werner Heukelbach*). Por todo ello, el TJUE declara que la legislación alemana controvertida constituye una restricción de la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 63 TFUE.

Ahora bien, no puede perderse de vista que en virtud del artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), el artículo 63 TFUE se aplica sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a establecer en su Derecho fiscal una distinción entre los contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia. No obstante, el TJUE puntualizó, en línea con reiterada jurisprudencia, que procede distinguir el trato diferenciado permitido con arreglo al artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), de las discriminaciones arbitrarias o de las restricciones encubiertas prohibidas por el apartado 3 de este mismo artículo. Así, para que una normativa fiscal nacional como la controvertida en el asunto principal, que establece una distinción entre los contribuyentes residentes y los contribuyentes no residentes, pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por una razón imperiosa de interés general. Además, para que la diferencia de trato esté justificada no debe ir más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido por la normativa de que se trate (véanse las sentencias *Persche*, apartado 41, y de 22 de abril de 2010, *Mattner*, C-510/08, Rec. p. I-0000, apartado 34).

La cuestión clave, por tanto, reside en determinar si en las circunstancias del caso concreto la situación de los no residentes es comparable a la de los residentes.

Según reiterada jurisprudencia al respecto, en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y la de los no residentes en un Estado no son comparables, por lo general, ya que los rendimientos obtenidos en el territorio de un Estado por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia, y el lugar en que más fácilmente puede apreciarse la capacidad contributiva individual de un no residente, resultante de computar el conjunto de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, es el lugar en que se sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales, que coincide, en general, con su residencia habitual (sentencias de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, C-279/93, Rec. p. I-225, apartados 31 y 32; de 12 de junio de 2003, *Gerritse*, C-234/01, Rec. p. I-5933, apartado 43, y de 6 de octubre de 2009, *Comisión/España*, C-562/07, Rec. p. I-9553, apartado 46).

De esta forma, 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, *Schumacker*, apartado 34; *Gerritse*, apartado 44, y *Comisión/España*, apartado 47).

Así las cosas, el TJUE ha establecido una suerte de jurisprudencia dual en el sentido de considerar que no resulta discriminatorio no extender a los no residentes las ventajas fiscales subjetivas disfrutadas por los

residentes, entendiéndose sin embargo discriminatorio con carácter general no extender a los no residentes las ventajas fiscales objetivas disfrutadas por los residentes. Las ventajas subjetivas son las relacionadas con la adaptación del impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente, en tanto que las ventajas objetivas están más conectadas con aspectos no personales como los gastos vinculados a la generación de la renta.

De la calificación de la ventaja fiscal como objetiva o subjetiva dependerá en gran medida el posicionamiento del TJUE, de suerte que ello determina si los contribuyentes residentes y no residentes están en una posición comparable frente a la norma en cuestión.

En el presente caso, consta que los rendimientos arrendaticios generados en el año 2002 por los bienes inmuebles pertenecientes al Sr. Schröder en Alemania sólo constituían una pequeña parte de la renta global obtenida por esa persona ese mismo año. No obstante, el Tribunal de Justicia trajo a colación su jurisprudencia con arreglo a la cual, en relación con los gastos, como los gastos profesionales vinculados directamente a la actividad que ha generado rendimientos imposables en un Estado miembro, los residentes y los no residentes en éste se encuentran en una situación comparable, por lo que una normativa tributaria de dicho Estado que deniega a los no residentes la deducción de tales gastos que, en cambio, se concede a los residentes, puede ir en detrimento principalmente de los nacionales de otros Estados miembros, e implica una discriminación indirecta por la nacionalidad (véanse, en este sentido, las sentencias *Gerritse*, apartados 27 y 28; de 6 de julio de 2006, *Conijn*, C-346/04, Rec. p. I-6137, apartado 20; de 3 de octubre de 2006, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, Rec. p. I-9461, apartado 49; de 15 de febrero de 2007, *Centro Equestre da Lezíria Grande*, C-345/04, Rec. p. I-1425, apartado 23; de 11 de septiembre de 2008, *Eckelkamp y otros*, C-11/07, Rec. p. I-6845, apartado 50, y *Arens-Sikken*, C-43/07, Rec. p. I-6887, apartado 44).

La aplicación de tal criterio al caso de autos implica que la normativa alemana en principio sería contraria al artículo 63 TFUE si la renta pagada por el Sr. Schröder a su madre tuviera que considerarse como un gasto directamente vinculado con la actividad de esa persona consistente en arrendar bienes inmuebles sitos en Alemania que le transmitieron sus padres.

El Gobierno alemán argumentó que en este caso falta un vínculo directo. A su juicio, esa renta, calificada como gasto extraordinario comprendido en el artículo 10, apartado 1, punto 1a, de la EStG, difiere de los gastos de explotación y de los gastos profesionales que, en virtud del artículo 50, apartado 1, de la EStG, son deducibles por un contribuyente sujeto por obligación real siempre que sean la contrapartida de la adquisición de una fuente de rendimientos. En efecto, el pago de dicha renta no es la consecuencia característica o jurídica de la percepción de rendimientos arrendaticios, sino que constituye un arreglo establecido dentro de una comunidad de apoyo familiar, y su importe no se ha fijado en relación con el valor de los bienes transmitidos sino en función de las necesidades alimenticias del beneficiario de la renta y de la capacidad económica general del deudor para el pago. En el mismo contexto el Gobierno francés señaló que el importe de la renta no queda afectado por la falta de rendimientos arrendaticios ni a la inversa por la percepción de alquileres muy altos.

El TJUE rechazó las alegaciones de los Gobiernos alemán y francés, considerando que aún suponiendo que el importe de una renta, como la pagada por el Sr. Schröder, se determinara en función de la capacidad de pago del deudor y de las necesidades alimenticias del beneficiario, no deja de ser cierto que la existencia de un vínculo directo en el sentido de la jurisprudencia antes citada no deriva de correlación alguna entre el

importe del gasto de que se trata y el de los rendimientos imponible, sino del hecho de que ese gasto sea indisociable de la actividad que genera esos últimos (véase en ese sentido la sentencia *Centro Equestre da Lezíria Grande*, apartado 25).

A este respecto, el Tribunal de Justicia recordó que en anteriores casos ha estimado que presentan un vínculo directo con la actividad considerada los gastos ocasionados por ésta (véanse en ese sentido las sentencias *Gerritse*, apartados 9 y 27, y *Centro Equestre da Lezíria Grande*, apartado 25) y necesarios por tanto para su ejercicio. Asimismo, ha reconocido también ese vínculo directo en el caso de los gastos de asesoramiento fiscal efectuados para elaborar una declaración fiscal, dado que la obligación de presentarla derivaba del hecho de percibir ingresos en el Estado miembro interesado (véase la sentencia *Conijn*, apartado 22).

Aplicada esta jurisprudencia al caso que nos ocupa, el TJUE entendió que, de acuerdo con la resolución de remisión, resulta que los bienes inmuebles transmitidos al Sr. Schröder estaban al menos en parte gravados por derechos de usufructo que se convirtieron en una renta mensual que esa persona debe pagar a su madre. En tal sentido, el compromiso de pagar esa renta deriva de la transmisión de dichos bienes, pues ese compromiso fue necesario para que el Sr. Schröder los pudiera adquirir y obtuviera en consecuencia los rendimientos arrendaticios de que se trata en el litigio principal, sujetos al impuesto en Alemania.

Concluye el TJUE que debe considerarse que, si el compromiso del Sr. Schröder de pagar la renta a su madre deriva de la transmisión a su favor de los bienes inmuebles situados en Alemania, lo que incumbe verificar al tribunal remitente, esa renta constituye un gasto directamente vinculado a la explotación de dichos bienes, por lo que el Sr. Schröder se encuentra en ese aspecto en una situación comparable a la de un contribuyente residente.

Siendo así, una normativa nacional en materia del impuesto sobre la renta que deniega a los no residentes la deducción de dicho gasto, concedida en cambio a los residentes, es, a falta de justificación válida, contraria al artículo 63 TFUE.

Como quiera que el Gobierno alemán no invocó ninguna razón imperiosa de interés general, ni el tribunal remitente ha hecho referencia a una razón de esa clase, el TJUE declaró que el artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro que, al tiempo que permite a un contribuyente residente deducir las rentas pagadas a un progenitor que le ha transmitido bienes inmuebles situados en el territorio de ese Estado de los rendimientos arrendaticios generados por esos bienes, no concede esa deducción a un contribuyente no residente, siempre que el compromiso de pagar esas rentas derive de la transmisión de dichos bienes.

3. Fallo

“El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro que, al tiempo que permite a un contribuyente residente deducir las rentas pagadas a un progenitor que le ha transmitido bienes inmuebles situados en el territorio de ese Estado de los rendimientos arrendaticios generados por esos bienes, no concede esa deducción a un contribuyente no residente, siempre que el compromiso de pagar esas rentas derive de la transmisión de dichos bienes”.