

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 20 mayo 2010

Asunto: C-56/09

Partes: *Emiliano Zanotti y Agenzi delle Entrate - Ufficio Roma 2*

Síntesis:

«Libre prestación de servicios – Ciudadanía de la Unión – Artículos 18 CE y 49 CE – Normativa nacional en materia del impuesto sobre la renta – Derecho a deducción de la cuota íntegra de un porcentaje fijo del total de gastos de formación – Curso universitario realizado en otro Estado miembro – Establecimiento de un límite cuantitativo – Deducción hasta el límite máximo establecido para las tasas y precios públicos pagados por servicios similares prestados por universidades públicas nacionales – Establecimiento de un límite territorial – Deducción hasta el límite máximo establecido para las tasas y precios públicos pagados por servicios similares prestados por la universidad pública nacional más cercana al domicilio fiscal del sujeto pasivo»

1. Comentario

El asunto pivota en torno a la posibilidad de aplicar una deducción en la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta italiano de los gastos de asistencia a un curso universitario impartido en otro Estado miembro.

Como punto de partida, sobre la pertinencia de la cuestión, aclara el Tribunal que sólo se puede negar a pronunciarse cuando resulta evidente que la interpretación solicitada del Derecho comunitario no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o también cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas. Como no se da ninguna de estas circunstancias, entra a conocer el fondo del asunto.

Parece que el demandante en el litigio principal cuestiona, o bien la denegación de la deducción de la cuota íntegra de los gastos de formación efectuados en un centro privado situado en otro Estado miembro, o bien la limitación de la deducción fiscal por el establecimiento de límites de carácter cuantitativo y territorial que varían en función de que el curso formativo sea impartido por un centro privado situado en Italia o por un centro sito en otro Estado miembro. Por ello, la resolución del Tribunal atiende cuidadosamente a los dos supuestos: denegación y limitación.

Además, no sólo emplea el prisma del contribuyente afectado, sino que también observa la situación del centro educativo. Así, recuerda que el artículo 49 CE se aplica a hechos como los controvertidos en el procedimiento principal cuando el contribuyente de un Estado miembro asiste a un centro universitario en otro Estado miembro que puede ser considerado un “prestador de servicios retribuidos”, financiado esencialmente con fondos privados. Por supuesto, remite la verificación de este extremo al órgano jurisdiccional nacional.

A la hora de cuantificar los gastos deducibles, se barajan distintos criterios en la normativa italiana, para limitarlos (según sean universidades públicas o centros privados, la lejanía o cercanía al domicilio del

contribuyente, etc.). Lo que esencialmente se discute es si estos límites perjudican más a las personas que optan por un curso en otro Estado miembro que a las que se decantan por un curso en Italia.

Desde luego, la competencia, en el estadio actual de la armonización europea, corresponde a los Estados miembros. Ahora bien, han de ejercerla de conformidad con lo dispuesto en el Tratado, respetando la libre prestación de servicios y el ejercicio de la ciudadanía de la Unión.

2. Antecedentes

Un abogado especializado en Derecho fiscal con domicilio en Roma, realizó un máster en Derecho tributario internacional en el "International Tax Center" de Leiden en los Países Bajos). La Agencia tributaria italiana rechazó considerar, a efectos de la deducción en el Impuesto sobre la Renta, el coste del curso de especialización que realizó el Sr. Zanotti en los Países Bajos. El demandante impugnó la liquidación.

3. Cuestiones planteadas

La Commissione tributaria provinciale di Roma decidió plantear la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se oponen los principios generales del Tratado y del Derecho común europeo de tutela judicial efectiva y plena, de igualdad de trato y de libre circulación, a la aplicación del artículo 15, [apartado 1,] letra e), del [TUIR], y del punto 1.5.1 de la circular n° 95/[2000]? ¿Es contraria a la normativa comunitaria la limitación que establecen tales disposiciones nacionales respecto al reconocimiento de gastos que admiten?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

1. El artículo 49 CE debe interpretarse en el sentido de que:
 - se opone a una normativa de un Estado miembro que concede a los sujetos pasivos la posibilidad de deducir de la cuota íntegra los gastos relativos a cursos de enseñanza universitaria impartidos por los centros universitarios situados en el territorio de dicho Estado miembro, pero excluye con carácter general tal posibilidad respecto a los gastos de enseñanza universitaria en un centro universitario privado radicado en otro Estado miembro;
 - no se opone a una normativa de un Estado miembro que concede a los sujetos pasivos la posibilidad de deducir de la cuota íntegra los gastos relativos a cursos de enseñanza universitaria en un centro universitario privado radicado en otro Estado miembro hasta el límite máximo establecido para los gastos previstos para la asistencia a cursos similares impartidos en la universidad pública nacional más cercana al domicilio fiscal del sujeto pasivo.
2. El artículo 18 CE debe interpretarse en el sentido de que:

- se opone a una normativa de un Estado miembro que concede a los sujetos pasivos la posibilidad de deducir de la cuota íntegra los gastos relativos a cursos de enseñanza universitaria impartidos por los centros situados en el territorio de dicho Estado miembro, pero excluye con carácter general tal posibilidad respecto a los gastos de enseñanza universitaria en un centro universitario radicado en otro Estado miembro;
- no se opone a una normativa de un Estado miembro que concede a los sujetos pasivos la posibilidad de deducir de la cuota íntegra los gastos relativos a cursos de enseñanza universitaria en un centro universitario radicado en otro Estado miembro hasta el límite máximo establecido para los gastos previstos para la asistencia a cursos similares impartidos en la universidad pública nacional más cercana al domicilio fiscal del sujeto pasivo.

5. Fundamentos de la sentencia

“A este respecto, debe recordarse en primer lugar que, si bien el artículo 50 CE, párrafo tercero, sólo se refiere a la libre prestación de servicios activa, en el marco de la cual el prestador de servicios se desplaza al lugar donde se encuentra el destinatario de los servicios, no es menos cierto que de una jurisprudencia reiterada se desprende que la libre prestación de servicios incluye la libertad del destinatario de los servicios para desplazarse a otro Estado miembro en el que se encuentra el prestador para obtener en él dichos 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)” (apartado 26).

“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 progenitores, 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 (sentencias, antes citadas, Wirth, apartado 17, así como Schwarz y Gootjes-Schwarz, apartado 40)” (apartado 32).

“Si se denegara una deducción al contribuyente que ha asistido a un centro privado situado en otro Estado miembro, debe señalarse que una normativa de un Estado miembro que excluye, con carácter general, el derecho a deducir de la cuota íntegra los gastos de asistencia a cursos de enseñanza universitaria ofrecidos en otro Estado miembro, pero permite tal posibilidad respecto a los gastos de asistencia a cursos de enseñanza universitaria ofrecidos en dicho Estado miembro, supondría una mayor carga fiscal para los contribuyentes que asistan a centros universitarios en el extranjero” (apartado 40).

“Dicha normativa produciría el efecto de disuadir a los contribuyentes que residen en Italia de asistir a cursos de enseñanza universitaria en centros establecidos en otro Estado miembro. Por consiguiente, también obstaculizaría la oferta formativa que emana de centros de enseñanza privados establecidos en otros Estados miembros, destinada a los contribuyentes que residen en Italia (véanse, en este sentido, las sentencias Schwarz y Gootjes-Schwarz, antes citada, apartado 66, y de 11 de septiembre de 2007, Comisión/Alemania, C-318/05, Rec. p. I-6957, apartado 40)” (apartado 41).

“Tal normativa constituiría 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 antes citadas *Smits y Peerbooms*, apartado 61, así como *Schwarz y Gootjes-Schwarz*, apartado 67, y jurisprudencia citada)” (apartado 42).

“Ese obstáculo sólo podría estar justificado, desde el punto de vista del Derecho comunitario, si se basara en consideraciones objetivas independientes de la nacionalidad de las personas de que se trate y fuese proporcionado al objetivo legítimamente perseguido por el Derecho nacional” (apartado 43).

“Sin embargo, habida cuenta de las consideraciones expuestas en el apartado 49, resulta que, por una parte, el límite cuantitativo controvertido se aplica tanto a los centros privados situados en Italia como a los que se hallan en otros Estados miembros” (apartado 51).

“Por otra parte, en lo que atañe al límite territorial, como se desprende del apartado 46 de la presente sentencia, si un contribuyente italiano asiste a un curso de enseñanza universitaria en otro Estado miembro, sus gastos son deducibles hasta el límite máximo establecido para las tasas y precios públicos de la universidad pública italiana más cercana a su domicilio fiscal en Italia que ofrezca cursos similares, mientras que si el mismo contribuyente asiste a un curso similar ofrecido por un centro universitario privado de Italia, el límite se establece en función de las tasas y precios públicos de la universidad pública italiana de la ciudad o, en su defecto, de la región en que esté situado dicho centro privado” (apartado 52).

“Suponiendo que sea correcta esta exposición de los requisitos para la aplicación del artículo 15, apartado 1, letra e), del TUIR, de ello se infiere que, en contra de lo alegado por el demandante en el litigio principal, el contribuyente que decide asistir a un centro universitario privado en Italia no dispone, como referencia para determinar el límite máximo de la deducción de los gastos deducibles, de la amplia gama de centros universitarios públicos existentes en todo el territorio nacional, mientras que los contribuyentes que optan por un curso en el extranjero estarían, por el contrario, sujetos al límite máximo constituido por los gastos correspondientes a un curso similar impartido por el centro público más cercano a su domicilio fiscal” (apartado 53).

“El Tribunal de Justicia ya ha declarado que, para evitar una sobrecarga económica, el Estado miembro puede limitar la cantidad deducible en concepto de gastos de formación a una cantidad determinada, correspondiente a la rebaja fiscal concedida por este Estado miembro, habida cuenta de determinados valores que le son propios, por asistir a centros educativos situados en su territorio (véase la sentencia *Schwarz y Gootjes-Schwarz*, antes citada, apartado 80)” (apartado 54).

“En efecto, la deducción de los gastos de formación en que ha incurrido el sujeto pasivo no está sometida a un régimen fiscal diferente en función de que el curso formativo sea impartido en otros Estados miembros o en el Estado miembro de que se trata. En el presente asunto, al asistir a un curso formativo impartido por un centro universitario situado en otro Estado miembro, el demandante no se encontraba necesariamente, en lo que atañe a la deducción fiscal controvertida, en una situación desfavorable en relación con la que hubiera tenido de haber asistido a una universidad privada situada en Italia. En efecto, en función de la universidad privada que eligiera en Italia, la cuantía de los gastos deducibles habría sido más o menos elevada que la calculada utilizando como referencia los gastos previstos por la asistencia a la universidad pública italiana más cercana a su domicilio fiscal, esto es, la referencia que se utiliza para los cursos formativos impartidos en otros Estados miembros” (apartado 58).

“En todo caso, en la medida en que la normativa italiana, tal como es interpretada y aplicada por las autoridades competentes, estableciera un límite máximo a los gastos deducibles en los referidos límites de carácter cuantitativo y territorial, tal normativa no constituye, por las razones expuestas en los apartados 51 a 62 de la presente sentencia, un obstáculo a la aplicación del artículo 49 CE, de modo que no es necesario considerar el criterio alternativo que ha propuesto la Comisión por estimarlo más adecuado” (apartado 65).

“En el presente asunto, no se ha presentado justificación alguna respecto a la supuesta exclusión del derecho a deducción a la que se refiere la resolución de remisión. Si bien es cierto que los Estados miembros pueden establecer criterios objetivos sobre la base de principios propios de cada uno de ellos que permitan determinar las clases de gastos de formación que pueden ser deducidos, no lo es menos que es contraria al artículo 18 CE una exclusión general del derecho a deducir por el mero hecho de que el curso formativo se ofrece en otro Estado miembro y/o no existe uno equivalente en el Estado miembro de residencia del contribuyente” (apartado 76).

“Respecto al establecimiento de los límites de carácter cuantitativo y territorial, mencionados en los apartados 46 y 47 de la presente sentencia, para calcular el importe de los gastos de formación deducibles, debe subrayarse que, por las mismas razones ya expuestas en los apartados 51 a 62 de la presente sentencia, en lo que atañe a la libre prestación de servicios, dichos límites no constituyen un obstáculo a la libre circulación de los ciudadanos de la Unión contrario al artículo 18 CE” (apartado 77).