

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Décima) de 6 de diciembre de 2018

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante
Miembro de AEDAF

Asunto: C-480/17.

Partes: Frank Montag y Finanzamt Köln-Mitte.

Síntesis: "Procedimiento prejudicial – Libertad de establecimiento – Fiscalidad directa – Impuesto sobre la Renta – Deducibilidad de las cotizaciones abonadas a un organismo profesional de previsión y a un seguro privado de jubilación – Exclusión para los no residentes".

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto, en este caso, la interpretación del artículo 49 TFUE, con vistas a dirimir si constituye o no vulneración de la libertad de establecimiento la negativa de la Administración Tributaria alemana a considerar deducibles, por parte de un no residente, las cotizaciones abonadas a un organismo profesional de previsión y a un seguro privado de jubilación, en calidad de gastos extraordinarios, en el marco del Impuesto sobre la renta.

El Sr. Montag, de nacionalidad alemana y domiciliado en Bélgica en 2008, donde ejercía su profesión de abogado en un bufete internacional en el que participaba como socio, solicitó a la Hacienda Pública alemana la deducción, a efectos de determinar la base imponible de su Impuesto sobre la renta como no residente, de las cotizaciones satisfechas al Instituto de Previsión de los Abogados de Renania (Alemania) y de las primas satisfechas en Alemania en concepto de seguro privado de jubilación.

Disconforme con la denegación de la Administración Tributaria germana, que alegaba su tributación por obligación real y no personal para negarle el derecho a la deducción, interpuso el pertinente recurso ante el Tribunal de lo Tributario de Colonia, que decidió suspender el procedimiento y formular al TJUE las cuestiones prejudiciales siguientes:

"1) ¿Se opone el artículo 49 TFUE, en relación con el artículo 54 TFUE, a una normativa de un Estado miembro con arreglo a la cual las contribuciones obligatorias de un sujeto pasivo no residente (basadas en su pertenencia a un Colegio de abogados en el Estado miembro, necesaria por motivos profesionales para poder ejercer su actividad en diversos Estados miembros) a un organismo de previsión profesional no se tienen en cuenta a efectos de reducción de los ingresos en la tributación por obligación real, mientras que en el caso de los sujetos pasivos residentes, en la tributación por obligación personal, el Derecho nacional concede la posibilidad de deducción por importe limitado, en función del importe?

2) ¿Se opone el artículo 49 TFUE, en relación con el artículo 54 TFUE, a la normativa descrita en la primera cuestión prejudicial, cuando el sujeto pasivo, además de sus contribuciones obligatorias, realiza contribuciones adicionales (voluntarias) al organismo de previsión de vejez y el Estado miembro no las tiene en cuenta a efectos de reducción de los ingresos, aunque los posteriores pagos de rentas en dicho Estado miembro, con arreglo al Derecho nacional, pueden estar sujetos a imposición, en su caso, también en la tributación por obligación real?

3) ¿Se opone el artículo 49 TFUE, en relación con el artículo 54 TFUE, a la normativa descrita en la primera cuestión prejudicial, cuando el sujeto pasivo, independientemente de su licencia de abogado y de las contribuciones al organismo de previsión profesional, realiza contribuciones en virtud de un seguro de jubilación privado suscrito voluntariamente y el Estado miembro no las tiene en cuenta a efectos de reducción de los ingresos, aunque los posteriores pagos de rentas en dicho Estado miembro, con arreglo al Derecho nacional, están sujetos a imposición, en su caso, también en la tributación por obligación real?"

2. Fundamentos de Derecho y comentario

A través de tales cuestiones prejudiciales se interpela al TJUE sobre la interpretación del artículo 49 TFUE y, en particular, sobre si debe considerarse que la libertad de establecimiento que el mismo propugna se opone a una normativa de un Estado miembro que sí permite la deducción de los gastos comentados en el marco del Impuesto sobre la renta cuando el contribuyente tributa por obligación personal, pero no cuando lo hace por la modalidad de obligación real.

No es éste un tema desconocido para el Tribunal de Justicia, que ya ha tenido ocasión de pronunciarse reiteradas veces sobre asuntos similares. De conformidad con tal doctrina jurisprudencial, deben considerarse restricciones a la libertad de establecimiento todas aquellas medidas que prohíban, obstaculicen o hagan menos interesante el ejercicio de dicha libertad.

Al permitir la deducción de las cargas de previsión de jubilación, calificadas como gastos extraordinarios, en el caso de contribuyentes con residencia habitual en Alemania, a la par que se niega dicha ventaja fiscal a los contribuyentes por obligación real, este trato fiscal menos favorable debe calificarse como restricción a la libertad de establecimiento, en la medida en que puede disuadir a contribuyentes residentes de establecerse en Estados miembros distintos de Alemania.

Como es sabido, a juicio del TJUE, una restricción de esta naturaleza solo podría admitirse si afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o resulta justificada por una razón imperiosa de interés general. De ahí que el Alto Tribunal comience su análisis realizando un examen sobre la comparabilidad o no de la situación de los residentes y los no residentes en esta sede.

En líneas generales, según la constante y reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en materia de impuestos directos la situación de los residentes y la de los no residentes en un Estado no resultan comparables, ya que este último únicamente obtiene una parte de sus rendimientos en dicho territorio, siendo por otro lado el lugar donde mejor puede apreciarse la capacidad económica de un sujeto aquél en el que obtiene la mayor parte de sus rentas -que suele coincidir con el Estado de su residencia habitual-, ya que en él se tendrán también en cuenta sus circunstancias personales y familiares, a la hora de determinar su carga tributaria.

De ello se infiere que el hecho de que un Estado miembro no posibilite a un no residente la aplicación de ciertas ventajas fiscales, que sí concede a los residentes, no se reputa, *a priori*, discriminatorio, dada la existencia de diferencias objetivas entre la situación de unos y otros, tanto desde la perspectiva de la fuente de los rendimientos como de la capacidad contributiva personal o del contexto personal o familiar. Cuestión distinta acaece cuando el no residente no obtiene rendimientos significativos en el Estado donde reside, sino que su principal fuente de renta se sitúa en el otro Estado, de modo que su Estado de residencia no puede otorgarle las referidas ventajas.

En el asunto examinado, cabe afirmar que, si bien el Sr. Montag obtiene la mayor parte de sus rendimientos en Alemania, no es menos cierto que también percibe en Bélgica suficientes rendimientos para que pueda tenerse en cuenta su situación personal y familiar. Por tanto, de cara a la toma en consideración de los gastos de previsión en Alemania, el no residente se encontraría en una situación comparable a la de un residente siempre que tales gastos estuvieran directamente relacionados con la

actividad que ha generado rendimientos imposables en Alemania, es decir, los gastos que se reputen necesarios para su ejercicio.

Llegados a este punto, el TJUE comprueba el cumplimiento de tal requisito de manera individualizada, en relación con cada uno de los gastos extraordinarios satisfechos por el demandante. Por lo que respecta, en primer término, a las cotizaciones obligatorias abonadas al Instituto de Previsión de los Abogados, se constata el carácter obligatorio de dicha afiliación, al resultar preceptiva para que el Sr. Montag pudiera ejercer como abogado tanto en Alemania como en Bélgica. En efecto, los gastos relativos a dichas cotizaciones fueron efectuados porque la inscripción era necesaria para desarrollar la actividad que generó los rendimientos imposables. Tales gastos deben, pues, considerarse ocasionados por esa actividad y, en consecuencia, necesarios para el ejercicio de ésta. O lo que es igual, en el caso de estas cotizaciones obligatorias, la situación de un contribuyente no residente, debe considerarse comparable a la de un residente en lo que concierne a la parte de las cotizaciones abonadas que corresponde, proporcionalmente, a la parte que los rendimientos gravados en Alemania representan en la totalidad de los rendimientos generados por la actividad de que se trate.

En cuanto a las cotizaciones voluntarias al Instituto de Previsión de los Abogados, partiendo de que tales gastos fueron realizados voluntariamente por el Sr. Montag al objeto de incrementar sus derechos a la jubilación en la proporción máxima autorizada de cotizaciones y, por tanto, no revisten el carácter de necesarios para el ejercicio de la actividad de abogado en Alemania, ni para la percepción de los rendimientos imposables en Alemania, se ha de concluir que en este caso el demandante no se encuentra en una situación comparable a la de un residente.

Esta misma consideración cabe predicar de las cantidades abonadas en concepto de seguro privado de jubilación, por cuanto no existe un vínculo directo entre esos gastos y la actividad de abogado de la que se derivan los rendimientos imposables.

Constatada, pues, la restricción a la libertad de establecimiento por lo que se refiere únicamente a la negativa de la Administración Tributaria alemana a tomar en consideración las cotizaciones obligatorias al Instituto de Previsión de los Abogados en la proporción correspondiente a la parte de los rendimientos sujetos al Impuesto sobre la renta en Alemania, la última parte del razonamiento del Tribunal se dirige a comprobar si tal restricción podría o no estar justificada por razones imperiosas de interés general.

El único argumento esgrimido a tal efecto por las autoridades tributarias germanas se centra en el riesgo de que tales gastos sean deducidos también con ocasión de la imposición en otros Estados miembros distintos de Alemania, lo que redundaría en una ventaja múltiple indebida a favor del contribuyente. Frente a ello, el TJUE razona que la realidad de dicho riesgo debería probarse mediante la demostración por parte de la Administración demandada del carácter insuficiente del actual sistema de asistencia mutua interadministrativa en el ámbito de los impuestos directos, prueba que no ha aportado la Administración Tributaria alemana y que impide, en consecuencia, valorar el alcance de esta alegación.

La relevancia práctica de este pronunciamiento estriba en el respaldo que la misma supone al cuerpo jurisprudencial preexistente sobre la materia, al tiempo que depura todavía más, si cabe, la doctrina ya consolidada del Tribunal de Luxemburgo sobre la interpretación del artículo 49 TFUE en una situación en la que, de nuevo, se plantea si el trato fiscal menos ventajoso otorgado por un Estado miembro a un no residente puede constituir una quiebra de la libertad de establecimiento. En este sentido, se evidencia cómo el TJUE no actúa de forma automática, sino que, antes al contrario, desciende al examen minucioso acerca del cumplimiento de los requisitos exigidos, concretando y enriqueciendo de esta forma el acervo jurisprudencial, hasta el punto de alcanzar conclusiones distintas en función de la concurrencia o no de tales condiciones, que sirven como precedente para futuros casos.

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia declara: "El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual un contribuyente no residente, sujeto, en ese Estado miembro, al Impuesto sobre la renta por obligación real, no puede deducir de la base imponible del Impuesto sobre la Renta el importe de las cotizaciones obligatorias abonadas a un organismo profesional de previsión, en la proporción correspondiente a la parte de los rendimientos sujetos al impuesto en ese Estado miembro cuando estos presentan un vínculo directo con la actividad que ha generado ese rendimiento, mientras que un contribuyente residente, sujeto al Impuesto sobre la Renta por obligación personal, puede deducir tales cotizaciones de la base imponible del Impuesto sobre la Renta, dentro de los límites previstos por el Derecho nacional.

El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual un contribuyente no residente, sujeto, en ese Estado miembro, al Impuesto sobre la renta por obligación real, no puede deducir de la base imponible sobre la renta el importe de las cotizaciones complementarias abonadas a un organismo profesional de previsión y el de las cotizaciones abonadas en el marco de un seguro privado de jubilación, mientras que un contribuyente residente, sujeto al Impuesto sobre la Renta por obligación personal, puede deducir tales cotizaciones de la base imponible del Impuesto sobre la Renta, dentro de los límites previstos por el Derecho nacional".