

Asunto C-450/09

Ulrich Schröder

contra

Finanzamt Hameln

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Niedersächsisches Finanzgericht)

«Libre circulación de capitales — Fiscalidad directa — 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»

Sumario de la sentencia

1. *Cuestiones prejudiciales — Admisibilidad — Necesidad de facilitar al Tribunal de Justicia precisiones suficientes sobre el contexto fáctico y normativo — Alcance y límites*

(Art. 267 TFUE; Estatuto del Tribunal de Justicia, art. 23)

2. *Libre circulación de capitales — Restricciones — Legislación tributaria — Impuesto sobre la renta — Rendimientos arrendaticios*

(Art. 63 TFUE)

1. Habida cuenta de la separación de funciones entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia en la que se basa el procedimiento previsto en el artículo 267 TFUE, no puede exigirse que, antes de dirigirse a este último, el órgano jurisdiccional remitente haya efectuado todas las constataciones fácticas y las apreciaciones jurídicas que le incumben en el marco de su misión jurisdiccional. Basta con que el objeto del litigio principal y sus principales implicaciones para el ordenamiento jurídico de la Unión se desprendan de la petición de decisión prejudicial, para que se permita a los Estados miembros presentar observaciones conforme al artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia y participar eficazmente en el procedimiento entablado ante éste.

(véase el apartado 19)

2. 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.

En efecto, si el compromiso de un contribuyente no residente de pagar la renta a su progenitor deriva de la transmisión a su favor de los bienes inmuebles situados en el Estado miembro interesado, lo que incumbe verificar al tribunal remitente, esa renta constituye un gasto directamente vinculado a la explotación de dichos bienes, por lo que ese contribuyente 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.

(véanse los apartados 46, 47 y 49 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 31 de marzo de 2011 (*)

«Libre circulación de capitales – Fiscalidad directa – 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»

En el asunto C-450/09,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Niedersächsisches Finanzgericht (Alemania), mediante resolución de 14 de octubre de 2009, recibida en el Tribunal de Justicia el 19 de noviembre de 2009, en el procedimiento entre

Ulrich Schröder

y

Finanzamt Hameln,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. J.N. Cunha Rodrigues, Presidente de Sala, y los Sres. A. Arabadjiev, U. Löhmus (Ponente), y A. Ó Caoimh y la Sra. P. Lindh, Jueces;

Abogado General: Sr. Y. Bot;

Secretario: Sr. B. Fülöp, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 10 de noviembre de 2010;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Sr. Schröder, por el Sr. R. Geck, Rechtsanwalt;
- en nombre del Finanzamt Hameln, por el Sr. P. Klose, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. C. Blaschke, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno francés, por los Sres. G. de Bergues y J. S. Pilczer, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Lyal y W. Mölls, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 9 de diciembre de 2010;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 18 TFUE y 63 TFUE.

2 Esa petición se ha presentado en el marco de un litigio entre el Sr. Schröder y el Finanzamt Hameln acerca de la negativa de éste a autorizar la deducción de la renta que el Sr. Schröder ha pagado a su madre de los rendimientos procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles sitios en Alemania que el Sr. Schröder adquirió, en particular, en concepto de anticipo de herencia.

Marco jurídico

El Derecho de la Unión

3 El artículo 1, apartado 1, de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado [artículo derogado por el Tratado de Ámsterdam] (DO L 178, p. 5), dispone:

«Los Estados miembros suprimirán las restricciones a los movimientos de capitales que tienen lugar entre las personas residentes en los Estados miembros, sin perjuicio de las disposiciones que se indican más adelante. Para facilitar la aplicación de la presente Directiva, los movimientos de capitales se clasificarán con arreglo a la nomenclatura que se establece en el Anexo I.»

4 Entre los movimientos de capitales enumerados en el anexo I de la Directiva 88/361 figuran, en su rúbrica XI, los movimientos de capitales de carácter personal, que comprenden, en particular, las donaciones y las sucesiones.

Derecho nacional

5 El artículo 1 de la Einkommensteuergesetz (Ley del impuesto sobre la renta, en su versión aplicable al tiempo de los hechos del litigio principal) (BGBl. 2002 I, p. 4210, en lo sucesivo, «EStG»), dispone que las personas físicas que tengan su domicilio o residencia habitual en Alemania estarán sujetas por obligación personal al impuesto sobre la renta por la totalidad de sus ingresos, en tanto que las personas que no tengan su domicilio ni su residencia habitual en el territorio alemán están sujetas por obligación real a ese impuesto por los rendimientos nacionales, en el sentido del artículo 49 de la EStG. Entre los rendimientos previstos en dicho artículo 49 están los procedentes del arrendamiento de un inmueble sito en el territorio alemán.

6 El artículo 10 de la EStG se titula «Gastos extraordinarios». El apartado 1 de ese artículo está así redactado:

«Constituirán gastos extraordinarios las siguientes cargas cuando estas no sean ni gastos de explotación ni gastos profesionales:

[...]

1a. las rentas derivadas de obligaciones particulares y las cargas periódicas que no tengan un vínculo económico con los rendimientos que no están comprendidos en la base imponible; [...]»

7 El artículo 50 de la EStG contiene disposiciones especiales para las personas sujetas al impuesto por obligación real. A tenor de su apartado 1:

«Los contribuyentes sujetos al impuesto por obligación real solo podrán deducir gastos de explotación (artículo 4, apartados 4 a 8) o gastos profesionales (artículo 9) en la medida en que dichos gastos tengan un vínculo económico con los rendimientos percibidos en el territorio nacional. [...] Los artículos [...] 10 [...] no serán aplicables. [...]»

El litigio principal y la cuestión prejudicial

8 El Sr. Schröder es un nacional alemán, residente en Bélgica, donde ejerce una actividad por cuenta ajena.

9 Mediante escritura notarial de 27 de abril de 1992, el Sr. Schröder adquirió de sus padres un inmueble sito en 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.

10 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.

11 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.

12 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 imposables una renta de esa clase en concepto de gastos extraordinarios comprendidos en el artículo 10, apartado 1, punto 1 a, 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.

13 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 imponibles, 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.

14 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.

15 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?»

Sobre la cuestión prejudicial

Sobre la admisibilidad

16 El Gobierno alemán considera que la petición de decisión prejudicial es inadmisibles debido a que el tribunal remitente no proporciona indicaciones suficientes sobre las circunstancias de hecho y el contexto jurídico que permitan, en particular a los Estados miembros, manifestar su criterio con pleno conocimiento del presente asunto. En efecto, no hay precisiones sobre las modalidades de las transmisiones de bienes inmuebles al Sr. Schröder, la extinción de los derechos de usufructo existentes y el pago de la renta mensual, por un lado. Por otro lado, son insuficientes las indicaciones acerca del contenido y la interpretación de la legislación nacional sobre los gastos extraordinarios, en el sentido del artículo 10 de la EStG, y sobre lo que diferencia a éstos de otros gastos, como los gastos de explotación y los gastos profesionales. A falta de esas precisiones, no puede apreciarse el vínculo entre ciertos gastos de un contribuyente no residente y sus rendimientos imponibles, para determinar si existe o no una discriminación ilícita en perjuicio de dicho contribuyente.

17 Al respecto, debe recordarse que la negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no guarda relación alguna ni con la realidad ni con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para responder adecuadamente a las cuestiones que se le hayan planteado (véanse en especial las sentencias de 15 de diciembre de 1995, *Bosman*, C-415/93, Rec. p. I-4921, apartado 61, y de 26 de octubre de 2010, *Schmelz*, C-97/09, Rec. p. I-0000, apartado 29).

18 Por lo que se refiere a la información que ha de proporcionarse al Tribunal de Justicia en el marco de una resolución de remisión, tal información no sólo sirve para que el Tribunal de Justicia pueda dar respuestas útiles al órgano jurisdiccional remitente, sino que también ha de ofrecer a los Gobiernos de los Estados miembros y a las demás partes interesadas la posibilidad de presentar observaciones conforme al artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia. A estos efectos, es necesario que el juez nacional defina el contexto fáctico y el régimen normativo en el que se inscriben las cuestiones que plantea o que, al menos, explique los supuestos de hecho en los que se basan tales cuestiones. (véanse en ese sentido las sentencias de 10 de marzo de 2009, *Heinrich*, C-345/06, Rec. p. I-1659, apartados 30 y 31, y de 8 de septiembre de 2009, *Liga Portuguesa de Futebol Profissional y Bwin International*, C-42/07, Rec. p. I-7633, apartado 40).

19 No obstante, habida cuenta de la separación de funciones entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia en la que se basa el procedimiento previsto en el artículo 267 TFUE, no puede exigirse que, antes de dirigirse a este último, el órgano jurisdiccional remitente haya efectuado todas las constataciones fácticas y las apreciaciones jurídicas que le incumben en el marco de su misión jurisdiccional. Basta con que el objeto del litigio principal y sus principales implicaciones para el ordenamiento jurídico de la Unión se desprendan de la petición de decisión prejudicial, para que se permita a los Estados miembros presentar observaciones conforme al artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia y participar eficazmente en el procedimiento entablado ante éste (véanse en ese sentido las sentencias Liga Portuguesa de Futebol Profissional y Bwin International, antes citada, apartado 41, y de 7 de diciembre de 2010, VEBIC, C?439/08, Rec. p. I?0000, apartado 47).

20 En el presente asunto, como resulta de los apartados 8 a 13 de esta sentencia, la resolución de remisión indica claramente la procedencia de los bienes inmuebles que pertenecen al Sr. Schröder en Alemania y el origen de la renta que debe pagar a su madre, por una parte, y por otra el efecto de la normativa nacional controvertida en el litigio principal en lo que atañe a la no deducibilidad de esa renta de los rendimientos imponibles. Por otro lado, el tribunal remitente puntualiza que la solución del litigio del que conoce depende de si la diferencia de trato entre un contribuyente residente y uno no residente es conforme con el Derecho de la Unión.

21 Esos aspectos son suficientes para exponer el objeto del litigio principal y las principales cuestiones debatidas en él en relación con el ordenamiento jurídico de la Unión, y para permitir que el Tribunal de Justicia ofrezca una respuesta útil al tribunal remitente. Es preciso observar también que el Gobierno francés y la Comisión Europea han podido presentar al Tribunal de Justicia amplias observaciones escritas sobre la cuestión planteada.

22 Por lo antes expuesto debe considerarse admisible la cuestión prejudicial.

Sobre el fondo

23 Con su cuestión, el tribunal remitente pregunta en sustancia al Tribunal de Justicia si los artículos 18 TFUE y 63 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una 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.

24 En primer lugar, es preciso determinar la disposición del Tratado FUE aplicable a una situación como la del litigio principal.

25 Respecto al artículo 63 TFUE, es jurisprudencia reiterada que, al no existir en el Tratado una definición del concepto de «movimientos de capitales» en el sentido del apartado 1 de ese artículo, la nomenclatura que figura en el anexo I de la Directiva 88/361 mantiene un valor indicativo, aunque dicha Directiva fuera adoptada sobre la base de los artículos 69 y 70, apartado 1, del Tratado CEE (los artículos 67 a 73 del Tratado CEE fueron sustituidos por los artículos 73 B a 73 G del Tratado CE, que a su vez han pasado a ser los artículos 56 CE a 60 CE), entendiéndose que, en virtud del párrafo tercero de la introducción de dicho anexo, la nomenclatura que contiene no es limitativa del concepto de movimientos de capitales (véanse, en particular, las sentencias de 27 de enero de 2009, Persche, C?318/07, Rec. p. I?359, apartado 24 y la jurisprudencia citada; de 17 de septiembre de 2009, Glaxo Wellcome, C?182/08, Rec. p. I?8591, apartado 39; de 15 de octubre de 2009, Busley y Cibrián Fernández, C?35/08, Rec. p. I?9807, apartado 17, y de 10 de febrero de 2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C?25/10,

Rec. p. I?0000, apartado 15).

26 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha estimado que las sucesiones y las donaciones, que están comprendidas en la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361, titulada «Movimientos de capitales de carácter personal», constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 63 TFUE, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas Persche, apartado 27; Busley y Cibrián Fernández, apartado 18, y Missionswerk Werner Heukelbach, apartado 16).

27 Por consiguiente, se ha de considerar que la transmisión de bienes inmuebles sitos en Alemania, en concepto de donación o de anticipo de sucesión, a una persona física residente en Bélgica entra en el ámbito del artículo 63 TFUE.

28 Por lo que se refiere al artículo 18 TFUE, que consagra el principio general que prohíbe cualquier discriminación por razón de nacionalidad, procede recordar que dicho artículo está destinado a aplicarse de manera independiente sólo en situaciones reguladas por el Derecho de la Unión para las cuales el Tratado FUE no prevea normas específicas que prohíban la discriminación (véanse en particular las sentencias de 11 de octubre de 2007, Hollmann, C?443/06, Rec. p. I?8491, apartado 28 y la jurisprudencia citada; de 21 de enero de 2010, SGI, C?311/08, Rec. p. I?0000, apartado 31, y Missionswerk Werner Heukelbach, antes citada, apartado 18).

29 Toda vez que las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales son aplicables y establecen normas específicas de no discriminación, en el asunto principal no ha lugar a aplicar el artículo 18 TFUE (véanse las sentencias antes citadas Hollmann, apartado 29, y Missionswerk Werner Heukelbach, apartado 19).

30 En segundo lugar, es preciso recordar que las medidas prohibidas por el artículo 63 TFUE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen en especial las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o de mantener esas inversiones (véase en ese sentido la sentencia de 22 de enero de 2009, STEKO Industriemontage, C?377/07, Rec. p. I?299, apartados 23 y 24 y la jurisprudencia citada).

31 En lo referido a la legislación controvertida en el litigio principal, 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 1 a, de la EStG.

32 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, antes citada, apartado 25).

33 Por consiguiente, esa legislación constituye una restricción de la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 63 TFUE.

34 Es cierto 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.

35 No obstante, 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. En efecto, 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, antes citada, apartado 41, y de 22 de abril de 2010, Mattner, C-510/08, Rec. p. I-0000, apartado 34).

36 Por tanto, es preciso examinar si en las circunstancias del litigio principal la situación de los no residentes es comparable a la de los residentes.

37 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).

38 Así pues, 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, antes citadas, Schumacker, apartado 34; Gerritse, apartado 44, y Comisión/España, apartado 47).

39 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.

40 No obstante, el Tribunal de Justicia ha estimado que, en relación con los gastos, como los gastos profesionales vinculados directamente a la actividad que ha generado rendimientos imponible 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, antes citada, 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.

171425, apartado 23, de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp y otros, C-11/07, Rec. p. 176845, apartado 50, y Arens-Sikken, C-43/07, Rec. p. 176887, apartado 44).

41 De ello se deduce que una normativa como la controvertida en el litigio principal sería en principio 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 sitios en Alemania que le transmitieron sus padres.

42 El Gobierno alemán estima 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 1 a, 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 señala 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.

43 No pueden acogerse esas alegaciones. 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 citada en el apartado 40 de la presente sentencia no deriva de correlación alguna entre el importe del gasto de que se trata y el de los rendimientos imponibles, 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, antes citada, apartado 25).

44 De esa forma, el Tribunal de Justicia ha estimado que presentan un vínculo directo con la actividad considerada los gastos ocasionados por ésta (véanse en ese sentido las sentencias antes citadas Gerritse, apartados 9 y 27, y Centro Equestre da Lezíria Grande, apartado 25) y necesarios por tanto para su ejercicio. Se 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, antes citada, apartado 22).

45 Pues bien, de 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. Parece ser por tanto que 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.

46 Por consiguiente, 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.

47 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.

48 Ahora bien, el Gobierno alemán no ha invocado ninguna razón imperiosa de interés general, ni el tribunal remitente ha hecho referencia a una razón de esa clase.

49 Por cuanto se ha expuesto, procede responder a la cuestión planteada 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.

Costas

50 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 Segunda) declara:

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.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.