

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)

de 24 de febrero de 2015 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Libre circulación de capitales — Fiscalidad directa — Impuesto sobre la renta — Deducibilidad de las rentas alimenticias abonadas en cumplimiento de la carga de una donación otorgada en concepto de herencia anticipada — Exclusión para los no residentes»

En el asunto C-559/13,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 14 de mayo de 2013, recibida en el Tribunal de Justicia el 30 de octubre de 2013, en el procedimiento entre

**Finanzamt Dortmund-Unna**

y

**Josef Grünewald,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente, el Sr. K. Lenaerts, Vicepresidente, el Sr. A. Tizzano, la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. M. Ilešič, A. Ó Caoimh y J.-C. Bonichot (Ponente), Presidentes de Sala, y el Sr. A. Arabadjiev, la Sra. C. Toader, los Sres. M. Safjan y D. Šváby, las Sras. M. Berger y A. Prechal y los Sres. E. Jarašiūnas y C.G. Fernlund, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sr. M. Aleksejev, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 16 de septiembre de 2014;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Finanzamt Dortmund-Unna, por el Sr. S. Lorenz, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno francés, por los Sres. D. Colas y J.-S. Pilczer, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. G. Braun y W. Roels, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 18 de noviembre de 2014;

dicta la siguiente

## **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación del artículo 63 TFUE.

2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre el Finanzamt Dortmund-Unna (administración tributaria de Dortmund-Unna; en lo sucesivo, «Finanzamt») y el Sr. Grünewald en relación con la negativa del Finanzamt a admitir que pudieran deducirse de los rendimientos obtenidos de participaciones en una sociedad personalista, recibidas por donación en concepto de herencia anticipada, las rentas alimenticias abonadas por el Sr. Grünewald a sus progenitores, en cumplimiento de una carga aparejada a la donación, por no ser residente en Alemania.

### **Marco jurídico**

3 Conforme al artículo 1 de la Ley del impuesto sobre la renta (Einkommensteuergesetz), en su versión aplicable al litigio principal (BGBl. 2002 I, p. 4210; en lo sucesivo, «EStG»), 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 estarán sujetas por obligación real a ese impuesto por los rendimientos nacionales en el sentido del artículo 49 de la EStG.

4 El artículo 10, apartado 1, de la EStG establece lo siguiente:

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

[...]

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

5 Entre los rendimientos a los que se refiere el artículo 49 de la EStG se incluyen los derivados del ejercicio de una actividad industrial o comercial en territorio alemán.

6 El artículo 50, apartado 1, de la EStG dispone:

«Los contribuyentes sujetos al impuesto por obligación real sólo 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. [...] No serán aplicables los artículos 10 [y siguientes].»

### **Litigio principal y cuestión prejudicial**

7 En el marco de una donación en concepto de herencia anticipada, el Sr. Grünewald adquirió de su padre, mediante un contrato de cesión de 17 de enero de 1989, una participación del 50 % de una sociedad civil (Gesellschaft bürgerlichen Rechts) dedicada a la horticultura y situada en Alemania. La participación restante la recibió su hermano. Para el cumplimiento de la carga aparejada a estas donaciones, los beneficiarios se obligaban a abonar a su padre, o, en su caso, a sus padres, las rentas descritas en la cláusula 2 de dicho contrato.

8 Por esta participación, el Sr. Grünewald, que vive en un Estado miembro distinto de la República Federal de Alemania y que no tiene su domicilio ni su residencia habitual en Alemania, percibió ingresos derivados de la actividad comercial entre los años 1999 y 2002. Además,

también percibió otros ingresos en Alemania.

9 El Finanzamt consideró que el interesado era un sujeto pasivo por obligación real y, basándose en lo dispuesto en el artículo 50 de la EStG, le denegó la posibilidad de deducir de sus ingresos imponible en Alemania las rentas que había abonado a sus padres, domiciliados en Alemania.

10 El recurso del Sr. Grünewald contra esta resolución fue estimado mediante sentencia del Finanzgericht Münster (Tribunal Tributario de Münster).

11 El Finanzamt solicitó al Bundesfinanzhof (Tribunal Tributario Federal) la anulación de esta sentencia y la desestimación de dicho recurso.

12 Según el órgano jurisdiccional remitente, el Finanzamt, de conformidad con el Derecho nacional aplicable, denegó fundadamente la deducción de las rentas alimenticias controvertidas al calcular la base imponible del impuesto sobre la renta correspondiente al Sr. Grünewald como sujeto pasivo por obligación real, quien podía deducir las cargas de explotación y los gastos profesionales económicamente vinculados a sus ingresos nacionales, pero no gastos extraordinarios como las rentas alimenticias.

13 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente estima que no está clara la compatibilidad de este régimen tributario con el Derecho de la Unión. En su opinión, es cierto que, en la sentencia Schröder (C-450/09, EU:C:2011:198), el Tribunal de Justicia declaró que existe restricción a la libre circulación de capitales consagrada por el artículo 63 TFUE si no se permite deducir las rentas alimenticias privadas abonadas por contribuyentes no residentes y relacionadas con los rendimientos nacionales por el alquiler de bienes inmuebles, cuando sí se permite dicha deducción en el caso de pagos idénticos realizados por contribuyentes residentes que son sujetos pasivos por obligación personal. Sin embargo, según el órgano jurisdiccional remitente, en esta sentencia Schröder (EU:C:2011:198), el Tribunal de Justicia, al no habersele preguntado al respecto, no se pronunció, en particular, sobre la cuestión de si debía tenerse en cuenta que el régimen tributario nacional en cuestión se basaba en el denominado principio «de correspondencia» («Korrespondenzprinzip»), según el cual, cuando el deudor de una renta tiene derecho a la deducción de ésta, el beneficiario de la renta debe tributar por ella.

14 En este contexto, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se opone el artículo 63 TFUE a una normativa de un Estado miembro con arreglo a la cual no son deducibles las rentas alimenticias privadas abonadas por contribuyentes no residentes en el contexto de una transmisión, en concepto de herencia anticipada, de un patrimonio situado en el territorio nacional que genera un rendimiento, mientras que sí son deducibles los pagos similares en caso de sujeción al impuesto por obligación personal, si bien esa deducción lleva aparejada una obligación fiscal correlativa del beneficiario de la prestación (sujeto pasivo por obligación personal)?»

### **Sobre la cuestión prejudicial**

#### *Sobre la existencia de una restricción a la libre circulación de capitales*

15 Debe señalarse que el asunto que dio lugar a la sentencia Schröder (EU:C:2011:198) versaba sobre la misma normativa nacional que es objeto de la presente petición de decisión prejudicial. En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 63 TFUE, que prohíbe las restricciones a los movimientos de capitales, 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.

16 Los elementos de hecho y de Derecho que, según el órgano jurisdiccional remitente, hacen necesaria la presente petición de decisión prejudicial se basan en la doble circunstancia de que en el caso de autos, por una parte, los rendimientos imponibles obtenidos por el contribuyente no residente provienen de participaciones sociales y no del arrendamiento de bienes inmuebles y, por otra parte, el régimen tributario nacional controvertido en el litigio principal se basa en el principio de correspondencia, conforme al cual a la deducción de la renta pagada por el deudor debe corresponder la tributación a cargo del beneficiario por los ingresos que le proporcione dicha renta.

17 En estas circunstancias, procede considerar que, mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que niega a un contribuyente no residente que haya recibido en ese Estado miembro rendimientos comerciales derivados de la actividad de una sociedad, en la que posea participaciones que le haya donado un progenitor en concepto de herencia anticipada, el derecho a deducir de estos rendimientos las rentas que haya pagado a su progenitor en cumplimiento de la carga de la donación, mientras que la misma normativa permite esta deducción a los contribuyentes residentes, por el motivo de que el beneficiario tributa por tales rentas.

18 A este respecto, es preciso recordar en primer lugar que, según reiterada jurisprudencia, las sucesiones y las donaciones 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 (véase en este sentido, en particular, la sentencia Schröder, EU:C:2011:198, apartado 26). Por consiguiente, procede considerar que la transmisión controvertida de participaciones de una sociedad establecida en Alemania, en el marco de una herencia anticipada, a una persona física residente en otro Estado miembro se sitúa dentro del ámbito de aplicación del artículo 63 TFUE.

19 En segundo lugar, 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 particular, la sentencia Schröder, EU:C:2011:198, apartado 30).

20 En lo que se refiere a la legislación controvertida en el litigio principal, según el artículo 49 de la EStG, 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 de la actividad comercial ejercida en territorio alemán por una sociedad en la que esta persona posea participaciones. Al contrario de lo que ocurre con un contribuyente residente, el artículo 50 de la EStG excluye que el contribuyente no residente, sujeto pasivo por obligación real, pueda deducir de sus ingresos, en concepto de gasto extraordinario en el sentido del artículo 10, apartado 1, punto 1a, de la EStG, una renta como la pagada por el Sr. Grünwald en el marco de una herencia anticipada. El trato fiscal menos favorable que se dispensa a los no residentes podría disuadirlos de aceptar participaciones en sociedades establecidas en Alemania en el contexto de una herencia anticipada. También puede disuadir a los residentes alemanes de designar como beneficiarios de una herencia anticipada a personas residentes en un Estado miembro que no sea la República Federal de Alemania (véase, en este sentido, la sentencia

Schröder, EU:C:2011:198, apartado 32).

21 Por tanto, tal normativa constituye una restricción a la libre circulación de capitales.

22 En tercer lugar, es necesario recordar que, en virtud del artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), el artículo 63 TFUE se aplica, en efecto, 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 (sentencia Schröder, EU:C:2011:198, apartado 34).

23 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 FUE relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o que resulte justificada por una razón imperiosa de interés general (véase, en particular, la sentencia Schröder, EU:C:2011:198, apartado 35).

#### *Sobre el carácter comparable de las situaciones*

24 Es preciso examinar si, en circunstancias como las del litigio principal, la situación de los no residentes es comparable a la de los residentes.

25 Según reiterada jurisprudencia, en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y la de los no residentes, por lo general, no son comparables, ya que los rendimientos obtenidos en el territorio de un Estado miembro 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 personal 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 (véase, en particular, la sentencia Schröder, EU:C:2011:198, apartado 37).

26 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 existentes 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 (véase, en particular, la sentencia Schröder, EU:C:2011:198, apartado 38).

27 No obstante, otra cosa sucede, por una parte, en el supuesto de que el no residente no obtenga ingresos significativos en el Estado miembro de su residencia y perciba la mayor parte de sus ingresos imponibles de una actividad ejercida en el otro Estado miembro de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, apartado 36).

28 Por lo tanto, en el supuesto de que, en el caso de autos, los ingresos percibidos en Alemania por el Sr. Grünwald durante los años 1999 a 2002 constituyan la mayor parte de sus ingresos globales durante este período —extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente—, la situación del interesado debería considerarse objetivamente comparable a la de un residente de este Estado miembro.

29 El Tribunal de Justicia también ha declarado, por otra parte, que, en relación con los gastos

vinculados directamente a una actividad que ha generado rendimientos imposables en un Estado miembro, los residentes en éste y los no residentes se encuentran en una situación comparable (véase, en particular, la sentencia Schröder, EU:C:2011:198, apartado 40 y jurisprudencia citada).

30 De esta forma, presentan un vínculo directo con la actividad considerada los gastos ocasionados por ésta y necesarios por tanto para su ejercicio (véase, en este sentido, las sentencias Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, apartados 9 y 27, y Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, apartado 25).

31 En estas circunstancias, si los ingresos recibidos por el Sr. Grünewald en territorio alemán durante los años considerados no constituyeran la mayor parte de sus ingresos globales, el carácter comparable de la situación de este contribuyente con la de un residente sólo podría admitirse si la renta pagada por el interesado debiera considerarse un gasto vinculado directamente con los ingresos de la actividad de la sociedad establecida en Alemania, en la que posee participaciones que le han sido transmitidas en concepto de herencia anticipada.

32 Es necesario recordar que, en última instancia, incumbe al juez nacional, único competente para apreciar los hechos examinados en el litigio principal y para interpretar la legislación nacional, determinar si éste es el caso. Sin embargo, en el marco de una remisión prejudicial, el Tribunal de Justicia, al que corresponde ofrecer respuestas útiles al juez nacional, es competente para proporcionar indicaciones, basadas en los autos del procedimiento principal y en las observaciones que le hayan sido presentadas, que puedan permitir dictar una resolución al órgano jurisdiccional remitente (véase, en particular, la sentencia Alakor Gabonatermel? és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, apartado 31 y jurisprudencia citada).

33 A este respecto, de los datos de que dispone el Tribunal de Justicia se desprende que el compromiso de pago de la renta objeto del litigio principal se deriva directamente de la cesión de participaciones de la sociedad que ejerce la actividad de horticultura que origina los rendimientos imposables en Alemania, dado que este compromiso, que el órgano jurisdiccional remitente presenta como una carga aparejada a la transmisión en concepto de herencia anticipada, era condición necesaria para dicha transmisión. Si efectivamente era así, la situación del Sr. Grünewald debería considerarse comparable a la de un contribuyente residente.

34 No parece que ninguna de las consideraciones expuestas a este respecto en la resolución de remisión o en las observaciones presentadas por el Gobierno alemán ante el Tribunal de Justicia cuestionen esta apreciación.

35 En primer lugar, la existencia de un vínculo entre los gastos soportados por el contribuyente no residente y sus rendimientos imposables en el Estado miembro considerado no depende de la naturaleza de los rendimientos generados por los elementos patrimoniales transmitidos. Aunque en el asunto que dio lugar a la sentencia Schröder (EU:C:2011:198) estos rendimientos provenían del arrendamiento de inmuebles transmitidos en concepto de herencia anticipada, mientras que, en el presente litigio principal, proceden de participaciones en una sociedad que ejerce una actividad de horticultura, de modo que forman parte de categorías tributarias diferentes, el vínculo existente entre los gastos efectuados y los rendimientos controvertidos en el litigio principal no debe recibir por ello una calificación diferente, dado que la naturaleza de los rendimientos carece de importancia a este respecto.

36 En segundo lugar, suponiendo que el importe de una renta, como la pagada por el Sr. Grünewald, se determine 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 29 de la presente sentencia, no deriva de correlación alguna entre el importe del gasto de que se trata y el de los rendimientos imposables,

sino del hecho de que ese gasto sea indisociable de la actividad que genera esos últimos (véase, en este sentido, la sentencia Schröder EU:C:2011:198, apartado 43).

37 En tercer lugar, consta que, en el presente asunto, al igual que en el que dio lugar a la sentencia Schröder (EU:C:2011:198), el pago de la renta por el contribuyente no residente no se produce en el marco de una cesión a título oneroso de un elemento patrimonial, sino de una transmisión a título gratuito en concepto de herencia anticipada. A este respecto, la falta de carácter oneroso de esta cesión convierte además en inoperante el argumento que el órgano jurisdiccional remitente basa en que dicha renta sólo debería tener carácter deducible, en el caso de una adquisición patrimonial a título oneroso, considerando por un lado los gastos de adquisición y por otro los intereses. En cualquier caso, tal argumento afecta al importe de la deducción y no al fundamento de ésta, que es el único aspecto controvertido en el presente asunto.

38 En este contexto, una normativa nacional que, en materia de impuesto sobre la renta, deniega a los no residentes la deducción de una renta pagada en circunstancias como las que son objeto del litigio principal pero que, en cambio, la concede a los residentes, cuando la situación de no residentes y de residentes sea comparable, es contraria al artículo 63 TFUE si esta denegación no está justificada por motivos imperiosos de interés general.

#### *Sobre la existencia de motivos imperiosos de interés general*

39 En primer lugar, es necesario comprobar, según solicita el órgano jurisdiccional remitente, si la diferencia de trato controvertida en el litigio principal puede justificarse por la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, como sostiene el Gobierno alemán.

40 A este respecto, procede recordar, por una parte, que preservar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros es un objetivo legítimo reconocido por el Tribunal de Justicia. Por otra parte, según reiterada jurisprudencia, a falta de medidas de unificación o de armonización adoptadas por la Unión Europea, los Estados miembros siguen siendo competentes para fijar, mediante convenio o de forma unilateral, los criterios de reparto de su potestad tributaria con el fin, en particular, de suprimir la doble imposición (sentencia DMC, C?164/12, EU:C:2014:20, apartados 46 y 47).

41 Sin embargo, en circunstancias como las del litigio principal, esta justificación no resulta acreditada.

42 En efecto, es necesario constatar, en primer término, que aunque, en virtud del «principio de correspondencia» («Korrespondenzprinzip»), mencionado en el apartado 13 de la presente sentencia, la legislación fiscal del Estado miembro de que se trata se opone a que el deudor no residente pueda deducir las rentas abonadas, en caso de que no pueda exigirse a su beneficiario, por tratarse de un no residente, que tribute por los ingresos que de ellas se derivan, este argumento, invocado por el órgano jurisdiccional remitente y el Gobierno alemán, no deja de ser hipotético y no se corresponde en absoluto con las circunstancias del litigio principal, como indica el Abogado General en el punto 69 de sus conclusiones.

43 En segundo término, la imposibilidad de que el deudor no residente deduzca las rentas, cuando sea sujeto pasivo del impuesto sobre la renta por obligación real, resulta del artículo 50 de la EStG, independientemente del lugar de residencia del acreedor y de que éste deba o no tributar por estas rentas.

44 Por lo tanto, nada permite considerar que la legislación controvertida en el litigio principal

tenga como objetivo el mantenimiento del reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

45 En segundo lugar, el Gobierno alemán invoca el «principio de correspondencia» («Korrespondenzprinzip») para mantener que la denegación de la deducción de las rentas pagadas por un no residente sujeto al impuesto sobre la renta por obligación real responde a la necesidad de preservar la coherencia del régimen fiscal nacional.

46 No cabe acoger esta alegación.

47 En efecto, dado que no se ha determinado ningún vínculo directo entre la ventaja fiscal considerada y la compensación de esa ventaja con un gravamen fiscal determinado, la legislación controvertida no puede justificarse por la necesidad de preservar la coherencia del régimen fiscal nacional.

48 Es cierto que el Tribunal de Justicia ya ha reconocido que la necesidad de preservar la coherencia de un régimen fiscal puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por el Tratado. No obstante, para que una argumentación basada en tal justificación pueda prosperar, el Tribunal de Justicia exige una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de esa ventaja con un gravamen fiscal determinado, debiendo apreciarse el carácter directo de ese vínculo en relación con el objetivo de la normativa controvertida (véanse, en este sentido, las sentencias Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, apartados 43 y 44, y Comisión/Alemania, C-211/13, EU:C:2014:2148, apartado 55).

49 No existe tal relación directa cuando se trata, por ejemplo, de gravámenes distintos o del trato fiscal dispensado a contribuyentes diferentes (sentencia DI. VI. SAPA Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, apartado 47). Así sucede en el presente asunto, puesto que la deducción de las rentas por el deudor y la tributación por éstas a cargo de su beneficiario afectan necesariamente a diferentes contribuyentes.

50 El Gobierno alemán expone, no obstante, que permitir en Alemania la deducción de las rentas alimenticias privadas sin que al mismo tiempo sus beneficiarios tengan que tributar por ellas supondría conferir una doble ventaja al conjunto formado por padres y descendientes, que proporciona el marco de las herencias anticipadas (Generationennachfolgeverbund) y que debe tratarse prácticamente como una entidad fiscal única, dado que en ella se produce una transferencia de la capacidad contributiva.

51 Sin embargo, al margen de que, según se ha expuesto en el apartado 42 de la presente sentencia, no se constata en las circunstancias del litigio principal que el beneficiario de dichas rentas no tribute por ellas, consta que la deducción de las rentas alimenticias se deniega en todos los casos al contribuyente no residente en virtud del artículo 50 de la EStG, estén o no gravadas estas rentas en Alemania. Por tanto, la legislación nacional trata al contribuyente no residente en cuanto tal, y no en cuanto miembro de la entidad fiscal única mencionada en el apartado anterior de la presente sentencia, dado que no contempla la deducción de las rentas que dicho contribuyente haya pagado en caso de que su beneficiario tribute por ellas.

52 Finalmente, al referirse, sin ninguna otra precisión, al riesgo de que las prestaciones puedan ser objeto de deducción en una segunda ocasión en el Estado miembro de residencia del beneficiario, el Gobierno alemán no permite siquiera al Tribunal de Justicia apreciar el alcance de este argumento, ya que no se alega que no hubiera permitido evitar este riesgo la aplicación de las disposiciones de la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos indirectos y de los impuestos sobre las primas de seguros (DO L 336, p. 15; EE 09/01,



p. 94), entonces vigente.

53 El Gobierno alemán no puede, por tanto, invocar la preservación de la coherencia del régimen fiscal aplicable a la entidad fiscal única a que se refiere para justificar el trato discriminatorio del contribuyente no residente.

54 Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que niega a un contribuyente no residente que haya recibido en ese Estado miembro rendimientos comerciales derivados de las participaciones en una sociedad que le haya donado un progenitor en concepto de herencia anticipada el derecho a deducir de estos rendimientos las rentas que haya pagado a su progenitor en cumplimiento de la carga de la donación, mientras que la misma normativa permite esta deducción a los contribuyentes residentes.

### **Costas**

55 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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 (Gran Sala) declara:

**El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que niega a un contribuyente no residente que haya recibido en ese Estado miembro rendimientos comerciales derivados de las participaciones en una sociedad que le haya donado un progenitor en concepto de herencia anticipada el derecho a deducir de estos rendimientos las rentas que haya pagado a su progenitor en cumplimiento de la carga de la donación, mientras que la misma normativa permite esta deducción a los contribuyentes residentes.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: alemán.