

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 15 de febrero de 2007

■ **Asunto:** C-345/04

■ **Partes:** Centro Equestre Da Leziria Grande, Lda.Y Bundesamt für Finanzen

■ **Síntesis:** Libre prestación de servicios – Legislación tributaria – Impuesto sobre sociedades – Espectáculos y clases de doma organizados en un Estado miembro por una sociedad establecida en otro Estado miembro – Cómputo de los gastos profesionales – Requisitos – Relación económica directa con los ingresos obtenidos en el Estado en el que se ejerce la actividad

I. Antecedentes y cuestiones planteadas.

Según la normativa alemana, en concreto el artículo 50, apartado 5, cuarta frase, número 3, de la EStG 1997, que se aplicaba retroactivamente al ejercicio de 1996:

«Un sujeto pasivo por obligación real, cuyos ingresos estén sometidos a la retención en la fuente con arreglo al artículo 50 a, apartado 4, números 1 o 2, [puede] solicitar la devolución total o parcial del impuesto retenido y percibido. La devolución está supeditada a la

condición de que los gastos de explotación o gastos profesionales que tengan un vínculo económico directo con estos rendimientos superen el 50 % de estos rendimientos.»

Sin embargo, los sujetos pasivos por obligación personal pueden deducir de sus ingresos imponibles en dicho Estado miembro la totalidad de los gastos correspondientes a manifestaciones de carácter artístico o deportivo que hayan tenido lugar en el territorio de éste. Es esta diferencia de trato entre residentes y no residentes la que es objeto de controversia con la intención de verificar si resulta contraria a la libre prestación de servicios garantizada por el TCE (en la actualidad, art. 49).

Sobre esta base, Leziria Grande (CELG) es una sociedad de capital portuguesa cuyo domicilio y dirección se hallan en Portugal. En Alemania CELG es sujeto pasivo por obligación real del impuesto de sociedades, que sólo adeuda por los rendimientos obtenidos en dicho Estado miembro. En 1996, CELG participó en una gira de representaciones y lecciones de doma ecuestres en catorce ciudades de distintos Estados de la Unión Europea, once de ellas situadas en Alemania. Tras soportar la retención correspondiente, CELG solicitó al Bundesamt la devolución del impuesto de sociedades que se le había retenido en la fuente sobre los ingresos percibidos por ella en Alemania, por un importe de 71.758 DEM.

Se basó para ello en un extracto certificado del balance portugués compulsado que contenía un listado de gastos referentes al total de la gira llevada a cabo en 1996. Este listado incluía costes de comunicaciones, de viajes, de alojamiento, de publicidad, de personal y gastos corrientes con los caballos, gastos de agua y electricidad, costes de veterinarios y medicamentos, gastos de herrería, de equipamiento de los caballos así como de los jinetes, de transporte en camión y de asesoría fiscal, además de las amortizaciones de los caballos.

Posteriormente CELG alegó también otros costes, relativos a gastos de contabilidad y cánones por licencias. Imputó 11/14 de la totalidad de los costes a los ingresos obtenidos en Alemania.

El Bundesamt o Administración Tributaria alemana denegó inicialmente la devolución por no haberse aportado los documentos originales que acreditaran los gastos alegados. La posterior reclamación se desestimó por la inexistencia de una relación económica directa entre determinados gastos declarados y los rendimientos percibidos en Alemania. Interpuesto un recurso ante el Finanzgericht Köln, se desestimó el recurso por considerar que:

algunos de los gastos alegados carecían de relación directa con los rendimientos sometidos al impuesto en Alemania; no superaban el 50 % de dichos rendimientos.

Contra dicha decisión Leziria interpuso recurso de casación ante el Bundesfinanzhof que observó que los gastos directamente relacionados con los rendimientos no superaban el 50% de los rendimientos, y que la alegación de la existencia de gastos generales es incierta, en torno a su naturaleza, composición e importe, aunque con ellos se supere el 50%. Aún así, y atendiendo al pronunciamiento del Tribunal de Justicia en Gerritse decide suspender el procedimiento y plantear la siguiente cuestión prejudicial:

¿Debe considerarse contrario al artículo 59 del Tratado CE el hecho de que un sujeto pasivo por obligación real en Alemania que es nacional de un Estado miembro sólo pueda solicitar la devolución del impuesto que grava los rendimientos obtenidos en dicho país y que ha sido objeto de retención en la fuente cuando los gastos profesionales que tienen un vínculo económico directo con dichos rendimientos sean superiores a la mitad de éstos?

2. Comentario.

La sentencia Leziria Grande viene a continuar el trazo iniciado con la sentencia Gerritse C-234/01 y vuelve a colocar a la configuración del objeto de imposición de la obligación real de contribuir o la imposición sobre la renta de los no residentes –sin establecimiento permanente– en la encrucijada. A pesar de que los Convenios de doble imposición otorgan competencia tributaria para someter a gravamen dichas rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente al Estado de la fuente cuando las obtiene un artista o deportista, o se derivan de las actuaciones artísticas o deportivas, el ejercicio de dicha competencia tributaria debe realizarse en consonancia con las exigencias comunitarias, entre las que se encuentra la de garantizar la libre prestación de servicios.

La libre prestación de servicios exige la supresión de cualquier restricción a la libre prestación de servicios impuesta por estar establecido en un Estado miembro distinto de aquél en el que se efectúe la prestación, tal como nos recordó el TJCE en la sentencia Scorpio (p. 31). La puesta en escena de dicha exigencia echa al traste las expectativas de los Estados miembros de mantener la vigencia de la *incomparabilidad de situaciones en las que se encuentran residentes y no residentes* frente al trato que reciben por parte del Estado en materia de imposición sobre la renta y que con tanto ahínco defendieron en la elaboración de la sentencia Schumacker. De ahí que, en Leziria Grande, el Tribunal viene a consolidar la visión del objeto de la imposición sobre la renta de no residentes que se plasmó en las sentencias Gerritse y Scorpio.

Téngase en cuenta que el Tribunal de Justicia no exige que los no residentes deban poder deducirse los gastos en los que incurren para la obtención de las rentas sometidas a gravamen, sino únicamente que se los puedan deducir en las mismas condiciones que lo pueden hacer los contribuyentes no residentes, para evitar que dicho trato discriminatorio genere una restricción a la libre prestación de servicios por parte del sujeto no residente.

Desde esta perspectiva, el Tribunal acepta las exigencias del principio de territorialidad, según el cual un régimen fiscal conforme al cual, para calcular la base imponible del impuesto de los sujetos pasivos no residentes en un Estado miembro determinado, únicamente se tienen en cuenta los beneficios y las pérdidas que procedan de su actividad en dicho Estado, es conforme con el principio de territorialidad consagrado por el Derecho tributario internacional y reconocido por el Derecho comunitario.

Sin embargo, reconoce la exigencia de igualdad de trato que debe presidir el tratamiento de los gastos profesionales con relación directa con la actividad ejercida por residentes y

no residentes. "Por lo que se refiere a los gastos profesionales que tengan una relación directa con la actividad ejercida por un no residente en un Estado miembro y que hayan generado en él ingresos imponibles, su cómputo debe realizarse, en principio, en este Estado si los ingresos netos obtenidos por los residentes están sujetos a tributación después de la deducción de dichos gastos. En efecto, en el apartado 27 de su sentencia Gerritse, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que, para el cómputo de tales gastos, los residentes y los no residentes se encuentran en una situación comparable. Por consiguiente, en la medida en que un Estado miembro concede a los residentes la posibilidad de deducir tales gastos, no puede, en principio, impedir el cómputo de los mismos en el caso de los no residentes" (p. 23).

El Tribunal, sin embargo, no entra a valorar la determinación de los gastos que guardan una relación directa con las rentas obtenidas en Alemania; cuestión que, por ser fáctica y de orden interno remite al órgano jurisdiccional nacional.

Sin embargo, a pesar de dicha remisión el Tribunal declara que el artículo 59 del Tratado no se opone a que una normativa nacional supedita la devolución del impuesto sobre sociedades retenido en la fuente sobre los rendimientos obtenidos por un sujeto pasivo por obligación real al requisito de que los gastos profesionales cuyo cómputo solicita el contribuyente tengan una relación económica directa con los rendimientos obtenidos en el marco de una actividad ejercida en el territorio del Estado miembro interesado, *siempre y cuando sean considerados como tales todos los gastos que son indisociables de esta actividad, con independencia del lugar o del momento en que se incurre en ellos.* (p. 27).

Parece con ello dar un paso más en la reafirmación del objeto de gravamen de la imposición sobre la renta de no residentes, considerando la exigencia de atribuir los gastos *indisociables* a la renta sometida a gravamen, evitando la referencia comparativa o sin condicionarlo al hecho de que ese sea el tratamiento recibido por los contribuyentes residentes.

Desde esa perspectiva, el derecho comunitario obliga a replantear (o simplemente a plantear) el tema de la asignación, atribución o reparto de gastos o costes, y no sólo de rentas, entre las diferentes jurisdicciones tributarias (Estados miembros), cuestión que no es objeto de tratamiento por las normas de derecho tributario internacional, con la excepción referida del tratamiento de los establecimientos permanentes. Y lo hace precisamente por considerar que la respuesta unilateral que se da a dicho tratamiento puede no ser acorde con las exigencias del ordenamiento comunitario. Es cierto que tomar en cuenta gastos asociados a una actividad pero generados fuera del territorio de la imposición puede generar problemas derivados de la falta de control efectivo, de evasión o de doble cómputo de los gastos; pero dichos problemas no pueden resolverse con el establecimiento de mecanismos unilaterales desproporcionados e innecesarios porque suponen una restricción injustificada al ejercicio de las libertades fundamentales.

Así lo afirma el TJCE al analizar el requisito de que los gastos deducibles deben superar el 50% de los ingresos para poder admitir su deducibilidad. Esta exigencia contenida en la

legislación alemana es una restricción injustificada (p. 28,31 y 37), sin que pueda aceptarse como justificación la necesidad de *evitar el doble cómputo de los gastos* (p. 33).

La argumentación empleada por el TJCE para desautorizar el criterio de justificación es sorprendente, al huir del parámetro de la proporcionalidad como criterio de enjuiciamiento de la medida. Por el contrario, considera que el doble cómputo de los gastos se puede evitar por dos motivos:

por la existencia de mecanismos de cooperación interadministrativa para comunicar dichos datos, tanto en la ley interna alemana (Convenios) como en la Directiva.

Porque el Estado de residencia aplica el *método de imputación*. (p. 37).

A juicio del Tribunal de Justicia, el método de imputación aplicado por el Estado de la residencia impide la doble consideración de los gastos. "No está justificada la restricción a la libre prestación de servicios ocasionada por una normativa nacional que supedita la devolución del impuesto retenido en la fuente sobre los rendimientos obtenidos en el Estado miembro de que se trata por un sujeto pasivo por obligación real al requisito de que los gastos profesionales directamente relacionados con estos rendimientos superen la mitad de éstos. Por consiguiente, procede afirmar que el artículo 59 del Tratado se opone a una normativa de estas características" (p. 37).

Cabría dudar, en cambio de si la respuesta habría sido distinta si el Estado de la residencia hubiera aplicado el método de exención para eliminar la doble imposición. En cuyo caso debiera plantearse si el Tribunal opta por un análisis unilateral o dual de la compatibilidad de las normas tributarias comunitarias con el ordenamiento comunitario, y de si el Tribunal supedita la violación del ordenamiento comunitario por parte de la normativa tributaria de un Estado a la respuesta que dé otro Estado ante esta situación. El Tribunal en otras ocasiones ha rechazado este planteamiento pero con la argumentación del caso Leziria Grande quedan dudas de que esa afirmación resulte tan tajante.

3. Fallo.

El artículo 59 del Tratado CE (actualmente artículo 49 CE, tras su modificación) no se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el procedimiento principal, en la medida en que ésta supedita la devolución del impuesto sobre sociedades retenido en la fuente sobre los rendimientos obtenidos por un sujeto pasivo por obligación real al requisito de que los gastos profesionales cuyo cómputo solicita a tal fin el sujeto pasivo tengan una relación económica directa con los rendimientos obtenidos en el marco de una actividad ejercida en el territorio del Estado miembro interesado, siempre y cuando sean considerados como tales todos los gastos que son indisolubles de esta actividad, con independencia del lugar o del momento en que se incurre en ellos. En cambio, el referido artículo se opone a tal normativa nacional en la medida en que ésta supedita la devolución al sujeto pasivo del citado impuesto al requisito de que estos mismos gastos profesionales sean superiores a la mitad de dichos rendimientos.