

Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Décima, Sentencia de 6 Dic. 2018, C-480/2017

Ponente: Levits, Egils.

En el asunto C-480/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Finanzgericht Köln (Tribunal de lo Tributario de Colonia, Alemania), mediante resolución de 3 de agosto de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 9 de agosto de 2017, en el procedimiento entre

Frank Montag

y

Finanzamt Köln-Mitte,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. F. Biltgen, Presidente de la Sala Octava, en funciones de Presidente de la Sala Décima, y los Sres. E. Levits (Ponente) y L. Bay Larsen, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Campos Sánchez-Bordona;

Secretario: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 12 de julio de 2018;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Sr. Montag, por los Sres. S. Eilers y S. Lehmann, Rechtsanwälte;
- en nombre del Finanzamt Köln-Mitte, por el Sr. M. Plützer, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. T. Henze y R. Kanitz, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. W. Roels, M. Wasmeier y B.-R. Killmann, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación del artículo 49 TFUE.
2. Esa petición ha sido presentada en el marco de un litigio entre el Sr. Frank Montag y el Finanzamt Köln-Mitte (Oficina Tributaria de Colonia-Centro, Alemania) en relación con la negativa a que se tengan en cuenta las cotizaciones abonadas a un organismo profesional de previsión y a un seguro privado de jubilación, como gastos extraordinarios, para reducir el impuesto en el marco de una tributación por obligación real en Alemania.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. La Directiva 98/5/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de febrero de 1998, destinada a facilitar el ejercicio permanente de la profesión de abogado en un Estado miembro distinto de aquel en el que se haya obtenido el título (DO 1998, L 77, p. 36), en su versión modificada por la Directiva 2006/100/CE del Consejo, de 20 de noviembre de 2006 (DO 2006, L 363, p. 141) (en lo sucesivo, «Directiva 98/5»), dispone, en su considerando 12, que el abogado

inscrita con su título profesional de origen en el Estado miembro de acogida debe seguir inscrita ante la autoridad competente del Estado miembro de origen para conservar su calidad de abogada y acogerse a esta Directiva.

4. El artículo 3, apartados 1 y 2, de la Directiva 98/5 es del siguiente tenor:

«1. Los abogados que deseen ejercer en un Estado miembro distinto de aquel en el que hayan obtenido su título profesional deberán inscribirse ante la autoridad competente de dicho Estado miembro.

2. La autoridad competente del Estado miembro de acogida efectuará la inscripción del abogado previa presentación de una certificación de inscripción ante la autoridad competente del Estado miembro de origen. Podrá exigir que la citada certificación haya sido expedida por la autoridad competente del Estado miembro de origen dentro de los tres meses anteriores a la fecha de su presentación. Informará a la autoridad competente del Estado miembro de acogida acerca de dicha inscripción.»

Derecho alemán

5. El artículo 1 de la Einkommensteuergesetz (Ley relativa al Impuesto sobre la Renta), en su redacción resultante de la Ley tributaria para el ejercicio 2008, de 20 de diciembre de 2007 (BGBl. 2007 I, p. 3150) (en lo sucesivo, «EStG de 2008»), establece:

«(1) Las personas físicas que tengan su domicilio o su residencia habitual en Alemania estarán sujetas al impuesto sobre la renta por obligación personal. [...]

[...]

(3) Si así lo solicitan, las personas físicas que no tengan ni su domicilio ni su residencia habitual en Alemania podrán también ser tratadas como sujetos pasivos del impuesto sobre la renta por obligación personal en la medida en que perciban rendimientos nacionales, en el sentido del artículo 49. Ello solo se aplicará cuando, en el año natural anterior, sus rendimientos estén sujetos al menos en un 90 % al impuesto sobre la renta alemán o cuando sus rendimientos no sujetos al impuesto sobre la renta alemán no superen la franja de base no imponible en virtud del artículo 32a, apartado 1, segunda frase, punto 1; [...]

(4) Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 y del artículo 1a, las personas físicas que no tengan ni su domicilio ni su residencia habitual en Alemania estarán sujetas por obligación real al impuesto sobre la renta en la medida en que perciban rendimientos nacionales, en el sentido del artículo 49.»

6. El artículo 10 de la EStG de 2008, titulado «Gastos extraordinarios», dispone:

«(1) Cuando no constituyan ni gastos de explotación ni gastos profesionales o cuando no se traten como gastos de explotación o gastos profesionales, las cargas siguientes serán gastos extraordinarios:

[...]

2. a) cotizaciones [...] a los organismos profesionales de previsión cuyas prestaciones sean comparables a las de los regímenes legales de seguro de jubilación;

b) cotizaciones abonadas por el contribuyente para constituir su propia jubilación por capitalización [...]

[...]

(3) Los gastos de previsión contemplados en el apartado 1, punto 2, segunda frase, se tomarán en consideración hasta un importe de 20 000 euros [...].»

7. El artículo 50 de la EStG de 2008, que lleva por título «Disposiciones específicas relativas a los sujetos pasivos por obligación real», establece, en 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. [...] No se aplicarán los artículos [...] 10 [...]».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

8. Durante el ejercicio 2008, el demandante en el litigio principal, de nacionalidad alemana, estaba domiciliado en Bélgica, donde ejercía su profesión como abogado en un bufete internacional que revestía la forma de una *Limited Liability Partnership* (LLP, sociedad personal de Derecho inglés) y en la que era titular de una participación en el sentido del Derecho de sociedades.

9. El demandante en el litigio principal obtenía de su actividad como «*Equity Partner*» rendimientos que se atribuyen a distintos Estados en el marco de un procedimiento de fijación y de reparto, que las partes en el litigio principal no discuten. Sobre el beneficio neto mundial, que se imputó al demandante en el litigio principal en el marco de su participación en la LLP y de su actividad para esta, alrededor de 54 % de ese beneficio procedía de Alemania, alrededor de 6,3 %, de Bélgica y, el resto, de otros Estados. Durante el ejercicio 2008, el demandante en el litigio principal percibió además otros rendimientos. El órgano jurisdiccional remitente señala que el demandante en el litigio principal no puede ser tratado como sujeto a tributación por obligación personal en Alemania en aplicación del artículo 1, apartado 3, de la EStG de 2008, debido, por un lado, a que la totalidad de sus rendimientos no está sujeta al 90 % como mínimo al impuesto sobre la renta en Alemania y, por otro lado, al importe de sus rendimientos no sujeto al impuesto en Alemania.

10. Durante el ejercicio 2008, el demandante en el litigio principal estaba inscrito como «abogado europeo» en la lista E del colegio francés de abogados de Bruselas (Bélgica) y tenía como título «*Rechtsanwalt* (Colonia) establecido en Bruselas». Para poder ejercer como tal, el demandante en el litigio principal debía estar inscrito en la *Rechtsanwaltskammer Köln* (Colegio de Abogados de Colonia, Alemania) y, como tal, estar afiliado obligatoriamente al *Versorgungswerk der Rechtsanwälte Nordrhein-Westfalen* (Instituto de Previsión de los Abogados de Renania del Norte-Westfalia, Alemania; en lo sucesivo, «Instituto de Previsión de los Abogados»). De conformidad con la normativa alemana relativa al régimen legal de jubilación, en caso de afiliación a un organismo profesional de previsión, los empleados y los autónomos están exentos de la obligación, existente por otra parte, de afiliación al régimen alemán de jubilación.

11. Durante el ejercicio 2008, el demandante en el litigio principal satisfizo al Instituto de Previsión de los Abogados cotizaciones por un importe de 16 453,32 euros, que representaba la cotización máxima que podía abonarse. Ese importe se repartía entre las cotizaciones obligatorias, por un valor de 12 656,40 euros, y los pagos adicionales efectuados con carácter voluntario, por un valor de 3 796,92 euros. Por otro lado, el demandante en el litigio principal abonó en Alemania primas en concepto de seguro privado de jubilación por un importe de 3 696 euros.

12. En Bélgica, el demandante en el litigio principal estaba sujeto al impuesto sobre la renta por obligación personal. Según sus indicaciones, reproducidas por el órgano jurisdiccional remitente, los pagos efectuados al Instituto de Previsión de los Abogados en Alemania no tuvieron como efecto aminorar el impuesto abonado en Bélgica. Por el contrario, en el marco del establecimiento de la base imponible en Bélgica, pudieron deducirse los pagos obligatorios al régimen legal belga de seguridad social.

13. En concepto de impuesto sobre la renta para el ejercicio 2008, el demandante en el litigio principal dirigió a la demandada en el litigio principal una declaración tributaria como contribuyente sujeto a tributación por obligación real y solicitó la deducción de las cotizaciones abonadas al Instituto de Previsión de los Abogados y al asegurador de jubilación privado en Alemania como gastos profesionales por anticipo sobre los rendimientos en aplicación del artículo 22, punto 1, tercera frase, de la EStG de 2008 o, con carácter subsidiario, como gastos extraordinarios con arreglo al artículo 10, apartado 1, punto 2, de esa Ley.

14. En el marco de la determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta, la demandada en el litigio principal se negó a tener en cuenta dichas cotizaciones para aminorar la cuota, al considerarlas comprendidas en la categoría de «gastos extraordinarios», prevista en el artículo 10 de la EStG de 2008. Pues bien, la deducción de los gastos extraordinarios queda excluida en caso de tributación por obligación real debido al artículo 50, apartado 1, tercera frase, de la EStG de 2008. Según la demandada en el litigio principal, esos gastos tampoco pueden deducirse como gastos profesionales, previstos en el artículo 9 de esa Ley, o como gastos de explotación, previstos en el artículo 4, apartado 4, de esa Ley.

15. Al haberse desestimado la reclamación presentada por el demandante en el litigio principal contra esa denegación, este interpuso recurso ante el Finanzgericht Köln (Tribunal de lo Tributario de Colonia, Alemania). El procedimiento ante ese órgano jurisdiccional fue suspendido hasta el mes de julio de 2016 debido al procedimiento prejudicial planteado ante el Tribunal de Justicia en el asunto que dio lugar a la sentencia de 24 de febrero de 2015, Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109), y a un procedimiento incoado ante el Bundesverfassungsgericht (Tribunal Constitucional Federal, Alemania).

16. Al determinar el Bundesverfassungsgericht (Tribunal Constitucional Federal), en esencia, que la calificación por el legislador alemán de los gastos de previsión de gastos extraordinarios era impecable desde un punto de vista constitucional, el demandante en el litigio principal solicita ahora que sus gastos de previsión se deduzcan como gastos extraordinarios con arreglo al artículo 10, apartado 1, punto 2, de la EStG de 2008, dentro de los límites previstos por el apartado 3 de ese artículo, y que el artículo 50, apartado 1, tercera frase, de esa Ley, que excluye una deducción de ese tipo por lo que respecta a los contribuyentes no residentes, no se aplique por ser contrario al Derecho de la Unión.

17. El órgano jurisdiccional remitente señala que, aunque realice la mayor parte de sus rendimientos en Alemania, el demandante en el litigio principal dispone en Bélgica de suficientes rendimientos para que su situación personal pueda ser tenida en cuenta.

18. No obstante, ese órgano jurisdiccional se pregunta si los gastos de previsión controvertidos en el litigio principal deben calificarse, en Derecho de la Unión, de gastos relacionados con la situación personal o familiar del contribuyente o de gastos relacionados con los rendimientos realizados en Alemania.

19. En esas circunstancias, el Finanzgericht Köln (Tribunal de lo Tributario de Colonia) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

20. Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si 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 pasivo en ese Estado miembro del impuesto sobre la renta en el marco de una tributación por obligación real, no puede deducir de la base imponible del impuesto sobre la renta el importe de las cotizaciones obligatorias abonadas en el marco de un seguro privado de jubilación, mientras que un contribuyente residente, sujeto pasivo del impuesto sobre la renta en el marco de una tributación por obligación personal, puede deducir esas cotizaciones de la base imponible del impuesto sobre la renta, dentro de los límites previstos por el Derecho nacional.

Sobre la existencia de una restricción al artículo 49 TFUE

21. El artículo 49 TFUE obliga a suprimir las restricciones a la libertad de establecimiento. Según reiterada jurisprudencia, si bien las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libertad de establecimiento, según su tenor literal, se proponen asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, se oponen asimismo a que el Estado de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación (véanse, en ese sentido, las sentencias de 13 de abril de 2000, Baars, C-251/98, EU:C:2000:205, apartado 28 y jurisprudencia citada; de 11 de marzo de 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, apartado 42, y de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, apartado 35 y jurisprudencia citada).

22. También es jurisprudencia reiterada que deben considerarse restricciones a la libertad de establecimiento todas las medidas que prohíban, obstaculicen o hagan menos interesante el ejercicio de dicha libertad (sentencia de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, apartado 36 y jurisprudencia citada).

23. En el presente asunto, con arreglo a la normativa nacional controvertida en el litigio principal, las cargas de previsión de jubilación, calificadas de gastos extraordinarios por esa normativa, pueden deducirse, dentro de un límite determinado, del importe total de los rendimientos de un contribuyente residente, sujeto al impuesto sobre la renta por obligación personal. Esa deducción permite disminuir la renta imponible del citado contribuyente y constituye, por tanto, una ventaja fiscal.

24. Por el contrario, los contribuyentes no residentes sujetos a tributación por obligación real no pueden aplicarse esa deducción en Alemania y, por tanto, no pueden acogerse a esa ventaja fiscal.

25. Al ser menos ventajoso el tratamiento fiscal que se reserva de ese modo a los no residentes, puede disuadir a un contribuyente residente de establecerse en un Estado miembro distinto de la República Federal de Alemania y constituye, en consecuencia, una restricción en principio prohibida por las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento.

26. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que solo puede admitirse tal restricción si afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o resulta justificada por una razón imperiosa de interés general (sentencia de 17 de julio de 2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, apartado 23). En tal caso, es preciso además que la restricción sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo (sentencia de 20 de diciembre de 2017, Deister Holding y Juhler Holding, C-504/16 y C-613/16, EU:C:2017:1009, apartado 91 y jurisprudencia citada).

Sobre la compatibilidad

27. Según reiterada jurisprudencia, en materia de impuestos directos, por lo general, la situación de los residentes y la de los no residentes en un Estado no son comparables, ya que los rendimientos obtenidos en el territorio de un Estado por un no residente solo constituyen, habitualmente, una parte de sus rendimientos 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 rendimientos 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 (véanse, en particular, las sentencias de 31 de marzo de 2011, Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, apartado 37, y de 24 de febrero de 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, apartado 25).

28. Asimismo, 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 rendimientos como de la capacidad contributiva personal o de la situación personal y familiar (véanse, en particular, las sentencias de 31 de marzo de 2011, Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, apartado 38, y de 24 de febrero de 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, apartado 26).

29. No obstante, otra cosa sucede, por una parte, en el supuesto de que el no residente no obtenga rendimientos significativos en el Estado miembro de su residencia y perciba la mayor parte de sus rendimientos imposables de una actividad ejercida en el otro Estado miembro de que se trate (sentencia de 24 de febrero de 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, apartado 27), de manera que el Estado miembro de residencia no puede concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar (véanse, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, apartado 36; de 16 de octubre de 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, apartado 61, y de 18 de junio de 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, apartado 25).

30. Por otra parte, el Tribunal de Justicia también ha determinado que, en relación con los gastos vinculados directamente a una actividad que ha generado rendimientos imposables en un Estado miembro, los residentes en este y los no residentes se encuentran en una situación comparable (véanse, en particular, las sentencias de 31 de marzo de 2011, Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, apartado 40 y jurisprudencia citada, y de 24 de febrero de 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, apartado 29).

31. En el presente asunto, de las observaciones del órgano jurisdiccional remitente se desprende que, aunque realiza la mayor parte de sus rendimientos en Alemania, el demandante en el litigio principal dispone en Bélgica de suficientes rendimientos para que pueda tenerse en cuenta su situación personal y familiar.

32. En consecuencia, por lo que respecta a la toma en consideración de los gastos de previsión en Alemania, en una situación como la del litigio principal, un no residente, como el demandante en el litigio principal, se encontraría en una situación comparable a la de un residente únicamente si, pese a que en Derecho interno se califican de gastos extraordinarios, dichos gastos de previsión pudieran considerarse gastos directamente relacionados con una actividad que ha generado rendimientos imposables en Alemania, en el sentido de la jurisprudencia recordada en el apartado 30 de la presente sentencia (véase, por analogía, la sentencia de 24 de febrero de 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, apartado 31).

33. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, presentan un vínculo directo con la actividad considerada los gastos ocasionados por esta y necesarios por tanto para su ejercicio (véanse, en ese sentido, las sentencias de 12 de junio de 2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, apartados 9 y 27; de 15 de febrero de 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, apartado 25, y de 24 de febrero de 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, apartado 30).

34. 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 ese 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 (véanse, en particular, las sentencias de 16 de mayo de 2013, *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, apartado 31 y jurisprudencia citada, y de 24 de febrero de 2015, *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, apartado 32).

35. En el presente asunto, por lo que respecta, en primer lugar, a las cotizaciones obligatorias abonadas al Instituto de Previsión de los Abogados, de la petición de decisión prejudicial se desprende que el demandante en el litigio principal estaba afiliado obligatoriamente a ese organismo y debió abonar esas cotizaciones debido a su inscripción en el Colegio de Abogados de Colonia.

36. Pues bien, como se desprende de la petición de decisión prejudicial, esa inscripción es obligatoria para que el demandante en el litigio principal pueda ejercer, con la condición de *Rechtsanwalt*, tanto en Alemania, donde obtiene una parte importante de sus rendimientos profesionales y donde tributa por obligación real, como, con arreglo al artículo 3 de la Directiva 98/5, en Bélgica, el Estado miembro en el que está establecido y donde se encuentra su residencia.

37. En consecuencia, procede considerar que los gastos relativos a las cotizaciones obligatorias abonadas al Instituto de Previsión de los Abogados fueron efectuados porque la inscripción en el colegio de abogados era necesaria para ejercer la actividad que generó los rendimientos imponibles. Esos gastos deben considerarse ocasionados por esa actividad y, por tanto, necesarios para el ejercicio de esta.

38. Esa apreciación no puede quedar en entredicho por las alegaciones invocadas a este respecto por la demandada en el litigio principal y por el Gobierno alemán.

39. En primer lugar, la circunstancia, invocada tanto por la demandada en el litigio principal como por el Gobierno alemán, de que, con arreglo a los estatutos que regulan el Instituto de Previsión de los Abogados, existe la posibilidad de quedar exento, bajo determinadas condiciones, de la afiliación obligatoria a ese organismo, hecho que no intentó hacer el demandante, no pone en entredicho la existencia del vínculo directo entre los gastos y la actividad que generó los rendimientos.

40. En efecto, por un lado, la circunstancia de que el demandante en el litigio principal haya debido efectuar trámites concretos para evitar el pago de las cotizaciones al citado organismo, siempre que ello haya sido posible, extremo que el demandante en el litigio principal ha refutado ante el Tribunal de Justicia, tiende a demostrar más bien que la actividad de abogado de que se trata en el litigio principal genera normalmente ese tipo de gastos.

41. Por otro lado, la circunstancia de que el demandante en el litigio principal haya podido evitar dichos gastos no puede influir en su calificación. En efecto, la existencia del vínculo directo, en el sentido de la jurisprudencia recordada en el apartado 33 de la presente sentencia, no requiere que el gasto sea inevitable. De ese modo, se ha admitido un vínculo directo por lo que respecta a los gastos de asesoría fiscal en que se ha incurrido para establecer una declaración fiscal, ya que la obligación de hacer tal declaración deriva del hecho de percibir los rendimientos en el Estado miembro de que se trata (sentencia de 6 de julio de 2006, *Conijn*, C-346/04, EU:C:2006:445, apartado 22).

42. La existencia del vínculo directo, en el sentido de la jurisprudencia recordada en el apartado 33 de la presente sentencia, deriva del hecho de que el gasto es indisociable de la actividad que produce rendimientos imponibles (sentencias de 31 de marzo de 2011, *Schröder*, C-450/09, EU:C:2011:198, apartado 43, y de 24 de febrero de 2015, *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109,

apartado 36). Pues bien, como se ha señalado en el apartado 37 de la presente sentencia, el pago de las contribuciones al Instituto de Previsión de los Abogados se hizo necesario por la pertenencia al colegio de abogados, que es también necesaria para el ejercicio de la actividad que ha generado los rendimientos imposables.

43. A continuación, la circunstancia, invocada por la demandada en el litigio principal y por el Gobierno alemán, de que las cotizaciones de que se trata en el litigio principal no tienen como objetivo principal la actividad de abogado en Alemania, sino más bien la adquisición de derechos para garantizar los medios de subsistencia durante la vejez, lo que demuestra su vinculación con la situación personal y familiar del contribuyente, no implica tampoco una calificación distinta del vínculo existente entre los gastos efectuados y los rendimientos de que se trata en el litigio principal, en la medida en que, objetivamente, dichos gastos son necesarios para la adquisición de esos ingresos.

44. Por último, la situación objeto del litigio principal difiere de la situación que dio lugar a la sentencia de 22 de junio de 2017, *Bechtel* (C-20/16, EU:C:2017:488), y las consideraciones efectuadas en esa sentencia por el Tribunal de Justicia por lo que respecta a la negativa a conceder al contribuyente residente las ventajas resultantes de la toma en consideración de su situación personal y familiar en forma de deducciones de las cotizaciones de seguro médico y de seguro de vejez adicionales, abonadas en su Estado miembro de empleo, no pueden transponerse a la problemática de la toma en consideración, en el Estado miembro en el que se ejerce la actividad, de las cotizaciones obligatorias a un organismo profesional de previsión. En efecto, en el asunto que dio lugar a la citada sentencia, no había lugar a examinar la problemática del vínculo directo entre los gastos en forma de cotizaciones de previsión y la actividad que generó los rendimientos imposables.

45. Por tanto, procede señalar que las cotizaciones obligatorias abonadas al Instituto de Previsión de los Abogados presentan un vínculo directo con la actividad que generó rendimientos imposables en Alemania.

46. No obstante, debe recordarse, a este respecto, como se ha hecho en el apartado 36 de la presente sentencia, que la inscripción en el Colegio de Abogados de Colonia era necesaria para que el demandante en el litigio principal pueda ejercer, con el estatuto de *Rechtsanwalt*, no solo en Alemania, sino también en Bélgica. Además, de la petición de decisión prejudicial se desprende que el demandante en el litigio principal también ejerció en otros Estados, sin que se precise si se trata de otros Estados miembros y si la experiencia se efectuó con el estatuto de *Rechtsanwalt*.

47. En consecuencia, las cotizaciones obligatorias abonadas al Instituto de Previsión de los Abogados presentan un vínculo directo también con la actividad que generó los rendimientos imposables en Bélgica y, eventualmente, en otros Estados miembros.

48. Pues bien, a diferencia de los rendimientos de un contribuyente residente, sujeto en Alemania a la tributación por obligación personal, un contribuyente no residente solo está sujeto en ese Estado miembro a una tributación por obligación real a los rendimientos generados en el citado Estado.

49. De ello se desprende que, por lo que respecta a las cotizaciones obligatorias abonadas al Instituto de Previsión de los Abogados, la situación de un contribuyente no residente, como el demandante en el litigio principal, debe considerarse comparable a la de un contribuyente residente por lo que respecta a la parte de las cotizaciones abonadas que corresponde, proporcionalmente, a la parte que los rendimientos sujetos al impuesto en Alemania representan en la totalidad de los rendimientos generados por la actividad en cuestión.

50. En consecuencia, no puede invocarse válidamente una diferencia entre la situación de los contribuyentes residentes y la de los contribuyentes no residentes en el supuesto de una restricción, como la del litigio principal, que deriva de la negativa a tomar en consideración las cotizaciones obligatorias abonadas al Instituto de Previsión de los Abogados, en la proporción debida de la parte de los rendimientos sujetos al impuesto en Alemania.

51. Por lo que respecta, en segundo lugar, a las cotizaciones voluntarias al Instituto de Previsión de los Abogados, de la petición de decisión prejudicial se desprende que esos gastos se basan en una decisión libre del demandante en el litigio principal de incrementar sus derechos a la jubilación en la proporción del importe máximo autorizado de cotizaciones.

52. A este respecto, aunque es cierto que los citados gastos derivan también de la pertenencia al colegio de abogados, a diferencia de las contribuciones obligatorias, no son necesarios para dicha pertenencia. En consecuencia, no son necesarios para el ejercicio de la actividad de abogado en Alemania ni para la percepción de los rendimientos imposables en Alemania.

53. En consecuencia, por lo que atañe a las cotizaciones complementarias al Instituto de Previsión de los Abogados, un contribuyente no residente, como el demandante en el litigio principal, no se encuentra en una situación comparable a la de un contribuyente residente.

54. Esa consideración no puede quedar en entredicho por la alegación de que las jubilaciones abonadas por el Instituto de Previsión de los Abogados serán, llegado el momento, imposables en Alemania. Abstracción hecha del carácter incierto de esa futura imposición, basta recordar que el litigio principal versa sobre la imposición de los rendimientos generados por el ejercicio, en Alemania, de la actividad de abogado del demandante en el litigio principal y que, para que puedan ser tomados en consideración en el marco de esa imposición, los gastos deben presentar un vínculo directo con la actividad que ha generado esos rendimientos. El eventual vínculo con otros rendimientos futuros no es pertinente en el marco de la existencia de ese vínculo directo.

55. En tercer lugar, por lo que respecta a las cantidades abonadas en el marco de un seguro privado de jubilación, procede señalar, al igual que hace el órgano jurisdiccional remitente, que no es perceptible un vínculo directo entre esos gastos y la actividad de abogado que ha generado rendimientos imposables.

56. Por razones análogas a las consideradas en el apartado 54 de la presente sentencia, un eventual vínculo con otros rendimientos futuros no es pertinente en la apreciación de la existencia de un vínculo directo entre cantidades abonadas en el marco de un seguro privado de jubilación y los rendimientos generados en Alemania por la actividad del demandante en el litigio principal.

57. Procede por tanto señalar que, por lo que concierne a las cantidades abonadas en el marco de un seguro privado de jubilación, un contribuyente no residente, como el demandante en el litigio principal, no se encuentra en una situación comparable con la de un contribuyente residente.

58. En consecuencia, una diferencia entre la situación de los contribuyentes residentes y la de los contribuyentes no residentes puede invocarse válidamente en el supuesto de una restricción, como la que es objeto del litigio principal, que deriva de la negativa a tomar en consideración las cotizaciones complementarias al Instituto de Previsión de los Abogados y las cantidades abonadas en el marco de un seguro privado de jubilación.

Sobre la justificación

59. También procede examinar si la restricción a la libertad de establecimiento, que deriva de la negativa 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 en Alemania, puede justificarse por razones imperiosas de interés general.

60. A este respecto, la demandada en el litigio principal alega que la negativa a tener en cuenta esas cotizaciones se justifica por consideraciones relacionadas con el riesgo de que estas se deduzcan también en Estados miembros distintos de la República Federal de Alemania, lo que daría al contribuyente una ventaja múltiple indebida. Según la demandada en el litigio principal, el contribuyente debe demostrar que esas cotizaciones no han supuesto ventajas fiscales en el Estado miembro del domicilio del citado contribuyente.

61. Pues bien, al evocar ese riesgo sin realizar mayores precisiones, la demandada en el litigio principal no permite al Tribunal de Justicia apreciar el alcance de esa alegación, siendo así que no se ha sostenido que la aplicación de las disposiciones de la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de

19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO 1977, L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), en su versión modificada por la Directiva 2006/98/CE del Consejo, de 20 de noviembre de 2006 (DO 2006, L 363, p. 129), a la sazón en vigor, no permitía evitar dicho riesgo (véase, también, la sentencia de 24 de febrero de 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, apartado 52).

62. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que:

- 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, y

- 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.

Costas

63. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este 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,

FALLO

el Tribunal de Justicia (Sala Décima) 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.

(*) Lengua de procedimiento: alemán.