

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)
de 11 de septiembre de 2007^{*}

En el asunto C-318/05,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 CE, el 17 de agosto de 2005,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por los Sres. K. Gross y R. Lyal, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

República Federal de Alemania, representada por los Sres. M. Lumma y U. Forsthoff, en calidad de agentes,

parte demandada,

^{*} Lengua de procedimiento: alemán.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente, los Sres. P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas (Ponente) y K. Lenaerts, Presidentes de Sala, y el Sr. J.N. Cunha Rodrigues, la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. K. Schieman, J. Makarczyk, G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešić y J. Malenovský, Jueces;

Abogado General: Sra. C. Stix-Hackl;
Secretario: Sr. B. Fülöp, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 2 de mayo de 2006;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 21 de septiembre de 2006;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante su recurso, la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 18 CE, 39 CE, 43 CE y 49 CE, al excluir, sin excepción, los gastos de escolaridad ocasionados por la asistencia a un colegio establecido en otro Estado miembro de la deducción fiscal en

concepto de gastos extraordinarios prevista en el artículo 10, apartado 1, número 9, de la Einkommensteuergesetz (Ley alemana del impuesto sobre la renta de las personas físicas), en la versión publicada el 19 de octubre de 2002 (BGBl. 2002 I, p. 4210; en lo sucesivo, «EStG»).

Normativa nacional controvertida

- 2 En virtud de la normativa alemana, los gastos de escolaridad ocasionados por la asistencia a un colegio privado se benefician de las rebajas fiscales por hijos a cargo y de las prestaciones familiares. En la medida en que el alojamiento en un internado ocasione gastos extraordinarios relacionados con la formación escolar, éstos dan derecho, de manera general, a la rebaja fiscal por educación prevista en el artículo 33a, apartado 2, de la EStG. Lo mismo sucede con los gastos suplementarios ocasionados por la asistencia a un colegio extranjero.
- 3 Respecto a la deducción de los gastos de escolaridad en concepto de gastos extraordinarios («Sonderausgaben»), el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG dispone:

«Se considerarán gastos extraordinarios [que dan lugar a una deducción en el impuesto sobre la renta] los siguientes gastos, siempre que no se trate de gastos de explotación ni profesionales:

1. [...]

9. el 30 % del importe que el sujeto pasivo pague por un hijo por el que recibe una exención por hijos a cargo o una ayuda por hijos, por asistir a un colegio equivalente homologado por el Estado con arreglo al artículo 7, apartado 4,

de la Ley Fundamental o autorizado por la normativa del Land, así como por asistir a una escuela complementaria de educación general reconocida por la normativa del Land, con la excepción de la remuneración por alojamiento, asistencia y manutención».

- 4 El artículo 7, apartado 4, de la Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, de 23 de mayo de 1949 (Ley Fundamental alemana; en lo sucesivo, «Ley Fundamental»), al que se remite, dispone lo siguiente:

«Se garantizará el derecho a crear escuelas privadas. Las escuelas privadas que sustituyan a escuelas públicas necesitan la homologación del Estado y están sometidas a las leyes del respectivo Land. La homologación deberá concederse cuando las escuelas privadas no se encuentren en un nivel inferior al de las escuelas públicas en lo que respecta a sus programas e instalaciones y a la formación científica de su personal docente y no fomenten una segregación de los alumnos basada en la situación económica de los padres. La homologación será denegada cuando no esté suficientemente asegurada la situación económica y jurídica del personal docente.»

Procedimiento administrativo previo

- 5 Por entender que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 18 CE, 39 CE, 43 CE y 49 CE, al excluir, sin excepción, los gastos de escolaridad ocasionados por la asistencia a un colegio establecido en otro Estado miembro de la deducción fiscal en concepto de gastos extraordinarios prevista en el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG, la Comisión inició el procedimiento por incumplimiento establecido en el artículo 226 CE, párrafo primero. Conforme a esta disposición y después de haber dirigido a la República Federal de Alemania, el 19 de julio de 2002, un escrito en el que se le requería para que presentara sus observaciones, la Comisión emitió un dictamen motivado, el 7 de enero de 2004, en el cual instaba a este Estado miembro a adoptar las medidas necesarias para atenerse a dichas obligaciones en un plazo de dos meses contados a partir de su recepción.

- 6 Al no quedar satisfecha de la respuesta dada por las autoridades alemanas a dicho dictamen motivado, la Comisión interpuso el presente recurso.
- 7 En el ínterin, la cuestión de la compatibilidad con el Derecho comunitario de un régimen como el que se deduce del artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG ha sido objeto de una petición de decisión prejudicial (sentencia de hoy en el asunto Schwarz y Gootjes-Schwarz, C-76/05, Rec. p. I-6849).

Sobre el recurso

- 8 En su demanda, la Comisión afirma que el régimen previsto en el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG, que limita la posibilidad de deducir los gastos de escolaridad a los vinculados a la asistencia a determinados colegios alemanes, da lugar a una fiscalidad más ventajosa para los contribuyentes afectados, puesto que implica una disminución de los ingresos imposables y, por tanto, una reducción de su carga fiscal. Los gastos de escolaridad que dan derecho a la reducción fiscal son los abonados a los colegios equivalentes, destinados a sustituir a un establecimiento público existente o previsto en el Land de que se trata, que son homologados por el Estado o autorizados por la normativa de dicho Land, y a los colegios complementarios, centros alemanes distintos de los colegios equivalentes que deben ser reconocidos por la normativa del Land como colegios complementarios de enseñanza general.
- 9 La Comisión basa su recurso en que la limitación de la posibilidad de deducir los gastos de escolaridad a los ocasionados por la asistencia a determinados colegios alemanes no es compatible con el Derecho comunitario. Considera que tal limitación es contraria, por una parte, al derecho de libre circulación de los trabajadores y a la libertad de establecimiento (primera parte del primer motivo) y, por otra parte, al derecho general de libre circulación de los ciudadanos alemanes y

de los demás ciudadanos de la Unión (segunda parte del primer motivo). También obstaculiza el derecho a la libre prestación de servicios de los colegios privados establecidos en otro Estado miembro y el de los padres afectados que residan en Alemania (segundo motivo). Por último, alega que restringe injustificadamente la libertad de establecimiento de los colegios privados establecidos en otro Estado miembro (tercer motivo).

- 10 En su escrito de contestación, la República Federal de Alemania alega que el régimen que se desprende del artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG es compatible con el Derecho comunitario. Afirma que este régimen, que sólo se aplica a los colegios privados que cumplen determinados requisitos previstos por la Ley Fundamental y la normativa del Land y que, por ese motivo, están homologados, autorizados o reconocidos, no menoscaba ni el derecho a la libre prestación de servicios de los colegios privados establecidos en otro Estado miembro ni el de los padres. Afirma que este régimen no vulnera el derecho a la libre circulación de los trabajadores ni la libertad de establecimiento o el derecho general de libre circulación de los padres. Tampoco menoscaba la libertad de establecimiento de los colegios privados establecidos en otro Estado miembro.
- 11 En su escrito de réplica, la Comisión mantiene íntegramente las pretensiones formuladas en su demanda.
- 12 Señala que el escrito de contestación de la República Federal de Alemania se refiere casi exclusivamente a la eventual violación del principio de la libre prestación de servicios. Respecto a la libre circulación de trabajadores, la libertad de establecimiento o el derecho general a la libre circulación de los padres afectados, así como a la libertad de establecimiento de los colegios privados situados en otro Estado miembro, la Comisión señala que la República Federal de Alemania niega que se pueda producir una infracción de las correspondientes disposiciones del Tratado CE, pero sin aportar justificaciones. La Comisión, tras alegar que, conforme al artículo 50 CE, la libre prestación de servicios constituye una libertad subsidiaria

en relación con las demás libertades fundamentales, considera que tal alegación no es concluyente y se remite a los apartados de su demanda en los que invoca de manera circunstanciada la violación de los demás derechos de libre circulación.

- 13 Respecto a la libre prestación de servicios, la Comisión precisa que, en su demanda, ha admitido que la cuantía de los gastos de escolaridad percibidos por los colegios privados homologados, reconocidos o autorizados en Alemania puede ser demasiado reducida para que pueda considerarse que los servicios prestados por estos colegios son remunerados. No obstante, menciona la posibilidad de que un organismo privado cargue con la totalidad de los costes no cubiertos por los gastos de escolaridad.
- 14 En este contexto indica que, en una sentencia de 12 de agosto de 1999 (BSTBl. 2000 II, p. 65), el Bundesfinanzhof declaró que las ayudas concedidas por los padres a una asociación de apoyo a un colegio privado constituyen la remuneración de una prestación, y no una contribución deducible en concepto de donación. Así sucede cuando, debido a la reducida cuantía de los gastos de escolaridad, sólo es posible continuar gestionando un colegio gracias a las ayudas concedidas por una asociación de apoyo. En ese caso es imposible establecer una distinción entre los gastos de escolaridad abonados a quien gestiona el colegio y las donaciones destinadas a esta asociación.
- 15 La Comisión deduce de ello que si tal asociación ayuda a un colegio privado alemán, la apreciación del carácter oneroso de las prestaciones realizadas por este colegio debe tener en cuenta, además de los gastos de escolaridad propiamente dichos, las contribuciones abonadas a dicha asociación. Considera que los cursos impartidos por este colegio privado pueden constituir efectivamente servicios prestados a título oneroso debido a la cuantía acumulada de los gastos de escolaridad y de las ayudas abonadas a la asociación de apoyo, puesto que estas últimas pueden ser considerables ya que la obligación de evitar la segregación de los alumnos basada en el patrimonio no se les aplica.

- 16 La Comisión afirma, a continuación, que no son concluyentes las alegaciones formuladas por la República Federal de Alemania para intentar justificar la normativa controvertida. Considera, en particular, que los colegios privados establecidos en otro Estado miembro y los colegios alemanes no son, a este respecto, tan distintos como para que los gastos de escolaridad que perciben deban recibir, de manera general, un tratamiento fiscal diferente.
- 17 En su escrito de duplica, el Gobierno alemán mantiene la posición expresada en su escrito de contestación. Opina que el núcleo del litigio se refiere a la libre prestación de servicios. Entiende que no se puede obligar a la República Federal de Alemania a subvencionar colegios privados situados fuera de su territorio, puesto que un Estado miembro sólo está facultado para conceder ayudas públicas dentro de su propio ámbito de responsabilidades. Los colegios privados situados en otro Estado miembro no son objeto de discriminación cuando un Estado no extiende la ayuda pública a escala europea.
- 18 Es preciso señalar que, en sus escritos y, posteriormente, en la vista, el Gobierno alemán ha mencionado la existencia de características específicas propias de los gastos de escolaridad abonados a los colegios alemanes y a las escuelas que acogen a los hijos de los funcionarios y de los agentes de las Comunidades Europeas (en lo sucesivo, «escuelas europeas») situadas en otros Estados miembros, a los que también se aplica el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG.
- 19 Así, en una sentencia de 14 de diciembre de 2004 (XI R 32/03), el Bundesfinanzhof admitió que los gastos de escolaridad que deban abonarse a un colegio alemán situado en otro Estado miembro y reconocido por la Conferencia Permanente de los Ministros de Educación y Cultura de los Länder son deducibles en concepto de gastos extraordinarios con arreglo al artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG. Asimismo, de la sentencia del Bundesfinanzhof de 5 de abril de 2006 (XI R 1/04) se desprende que las escuelas europeas establecidas en otro Estado miembro tienen un estatuto que corresponde al de un colegio homologado por el Estado alemán, de manera que los contribuyentes que hayan abonado gastos de escolaridad a tales

escuelas pueden acogerse a la rebaja prevista por esta misma disposición de la l'EstG, como excepción a la norma de que los gastos de escolaridad abonados a colegios privados situados en otros Estados miembros no deben ser considerados gastos extraordinarios que dan lugar a tal rebaja.

20 Por tanto, opina que no es exacto afirmar, como hace la Comisión, que los gastos de escolaridad ocasionados por la asistencia a cualquier colegio establecido en otro Estado miembro están excluidos del beneficio de la deducción de gastos extraordinarios al amparo del artículo 10, apartado 1, número 9, de la EstG.

21 La Comisión toma nota de las excepciones que resultan de la jurisprudencia del Bundesfinanzhof a las que se refiere el Gobierno alemán. Opina que esta jurisprudencia permite suprimir el perjuicio sufrido por las escuelas alemanas y europeas por estar establecidas fuera del territorio alemán, pero subsiste la discriminación de la que son objeto los colegios privados establecidos en otro Estado miembro.

Observaciones preliminares relativas al artículo 18 CE y al derecho general a la libre circulación de los ciudadanos de la Unión

Alegaciones de las partes

22 Según la Comisión, el régimen que se desprende del artículo 10, apartado 1, número 9, de la EstG infringe los derechos de los padres afectados en materia de libre circulación, especialmente el derecho general a la libre circulación de los ciudadanos de la Unión.

- 23 Afirma, en primer lugar, que este régimen puede menoscabar el derecho de los padres originarios de otros Estados miembros a instalar su domicilio en Alemania. El tratamiento fiscal desfavorable al que se arriesgan si desean que sus hijos sigan estando escolarizados en su Estado de origen podría disuadirlos de instalarse en Alemania. En cualquier caso, dificultaría su instalación en este Estado miembro.
- 24 A continuación, también podrían sufrir este tratamiento discriminatorio los nacionales alemanes que hubieran decidido escolarizar a sus hijos en un colegio privado local, un colegio alemán o una escuela europea situados en otro Estado miembro, en la medida en que sigan sujetos al impuesto en Alemania por obligación personal, aunque se hayan instalado en este otro Estado.
- 25 Por último, los nacionales alemanes que residan en Alemania y escolaricen a sus hijos en colegios privados situados en otros Estados miembros también podrían invocar el derecho general a la libre circulación. En efecto, la Comisión opina que estos padres han hecho uso de este derecho en la persona de sus hijos, sin que se oponga a ello el hecho de que éstos residan habitualmente en otro Estado miembro con el único objeto de seguir en él su formación escolar general.
- 26 La Comisión entiende que de lo dispuesto en el artículo 12 CE, apartado 1, en relación con el artículo 18 CE, apartado 1, se desprende que, cuando han hecho uso, al menos indirectamente, en la persona de sus hijos, de su derecho a la libre circulación, los ciudadanos alemanes afectados pueden invocar su derecho a acogerse a un trato idéntico al dispensado a los demás nacionales alemanes.
- 27 La Comisión opina que estas infracciones del artículo 18 CE no están justificadas.

- 28 A este respecto, la Comisión afirma que el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG no fija un criterio objetivo que permita determinar los casos en los que los gastos de escolaridad abonados a los colegios alemanes y a los situados en otro Estado miembro son deducibles del impuesto sobre la renta. Esta disposición supedita la posibilidad de deducir al mero hecho de que el colegio privado de que se trate esté homologado o reconocido en Alemania. El requisito determinante de la posibilidad de deducir radica en el hecho de que el colegio privado de que se trate esté ubicado en Alemania. Cualquier colegio establecido en otro Estado miembro queda automáticamente excluido del beneficio de la deducción fiscal, con independencia de la cuantía de los gastos de escolaridad que exija, es decir, incluso aunque su funcionamiento sea en gran parte idéntico al de un colegio privado reconocido y homologado en Alemania.
- 29 No existe ninguna razón objetiva para supeditar la concesión de una ventaja fiscal a la asistencia de un colegio privado situado en el territorio de la República Federal de Alemania, puesto que, conforme al Derecho comunitario, este Estado miembro sigue pudiendo limitar libremente la posibilidad de deducir los gastos de escolaridad a determinados tipos de centros o a una cierta cuantía. Para hacerlo así, lo único que se necesita es que esta posibilidad de deducir se conceda en función de criterios objetivos y no dependa de la ubicación del colegio.
- 30 De todo ello la Comisión deduce que el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG infringe el derecho general a la libre circulación que el artículo 18 CE confiere a los ciudadanos alemanes y a los demás ciudadanos de la Unión.
- 31 El Gobierno alemán se opone a la alegación de que el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG viola el derecho general a la libre circulación de los padres afectados. Afirma que si el ámbito de aplicación de este derecho se viera menoscabado, dicho menoscabo estaría en cualquier caso justificado, habida cuenta de las diferencias objetivas que existen entre los colegios privados alemanes a que se refiere esta disposición de la EStG y los colegios privados situados en otro Estado miembro.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- 32 Respecto a la cuestión de la aplicación del artículo 18 CE a la normativa nacional controvertida, procede recordar que, según jurisprudencia reiterada, el artículo 18 CE, que enuncia de manera general el derecho de todo ciudadano de la Unión a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, tiene una expresión específica en las disposiciones que garantizan la libre prestación de servicios (sentencias de 6 de febrero de 2003, *Stylianakis*, C-92/01, Rec. p. I-1291, apartado 18, y de 11 de enero de 2007, *ITC*, C-208/05, Rec. p. I-181, apartado 64).
- 33 Por tanto, si la normativa nacional controvertida está incluida en el ámbito de aplicación del artículo 49 CE, no es necesario que el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre la interpretación del artículo 18 CE (véanse las sentencias citadas, *Stylianakis*, apartado 20, e *ITC*, apartado 65).
- 34 Consiguientemente, sólo procede pronunciarse sobre el artículo 18 CE, apartado 1, si la normativa controvertida no está incluida en el ámbito de aplicación del artículo 49 CE.
- 35 De la misma forma, el artículo 18 CE, que establece en términos generales el derecho de todo ciudadano de la Unión a circular y a residir libremente en el territorio de los Estados miembros, halla una expresión concreta en los artículos 43 CE, por lo que respecta a la libertad de establecimiento, y 39 CE, por lo que respecta a la libre circulación de los trabajadores (sentencias de 26 de octubre de 2006, *Comisión/Portugal*, C-345/05, Rec. p. I-10633, apartado 13, y de 18 de enero de 2007, *Comisión/Suecia*, C-104/06, Rec. p. I-671, apartado 15).
- 36 Por consiguiente, si la normativa nacional controvertida está incluida en el ámbito de aplicación de los artículos 39 CE o 43 CE, no será necesario que el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre la interpretación del artículo 18 CE.

- 37 Por tanto, procede examinar, en primer lugar, si el artículo 49 CE, disposición a la que se refieren, en lo esencial, las observaciones de las partes, se opone a la normativa nacional contenida en el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG (segundo motivo) y, en segundo lugar, si los artículos 39 CE o 43 CE se oponen a tal normativa (primera parte del primer motivo y tercer motivo).

Sobre el segundo motivo, basado en la existencia de un obstáculo a la libre prestación de servicios

Alegaciones de las partes

- 38 Según la Comisión, el régimen resultante del artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG infringe tanto el derecho a la libre prestación de servicios de los contribuyentes que residan en Alemania y que deseen escolarizar a sus hijos en un colegio privado situado en otro Estado miembro, como el de los colegios privados situados en otro Estado miembro que deseen ofrecer sus servicios a contribuyentes domiciliados en Alemania.
- 39 Afirma, en primer lugar, que el régimen controvertido obstaculiza la libre prestación de servicios denominada «pasiva» (uso de servicios), reconocida desde hace mucho tiempo por la jurisprudencia. La situación que contempla es la de los destinatarios del servicio, en concreto, los hijos de contribuyentes que residen en Alemania que se trasladan al lugar en que está establecido el prestador del servicio, en el presente asunto, un colegio privado situado en otro Estado miembro.
- 40 Opina que el denominado derecho «activo» a la libre prestación de servicios, que corresponde a los colegios privados establecidos en otros Estados miembros, también se ve afectado. Debido a la existencia del régimen de deducción controvertido, los contribuyentes que escolarizan a sus hijos en un colegio privado

establecido en otro Estado miembro se ven discriminados en relación con los que optan por un colegio privado alemán. Por consiguiente, los colegios privados establecidos en otro Estado miembro tienen más dificultades para ofrecer eficazmente sus servicios a clientes alemanes. Las prestaciones transfronterizas de enseñanza y de educación están, por tanto, discriminadas en relación con las prestaciones puramente nacionales.

- 41 Según la Comisión, la educación y la formación de los jóvenes pueden constituir prestaciones de servicios, como confirma la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.
- 42 De las sentencias de 27 de septiembre de 1988, Humbel y Edel (263/86, Rec. p. 5365), apartado 18, y de 7 de diciembre de 1993, Wirth (C-109/92, Rec. p. I-6447), apartado 17, se desprende que la característica esencial de una prestación de servicios remunerada consiste en el pago, por el alumno o un tercero, de gastos de escolaridad que cubran una parte importante del coste de la enseñanza. Cuando se realizan dichos pagos, los servicios de enseñanza ofrecidos constituyen una actividad mercantil.
- 43 En cambio, según esta Institución, no puede calificarse de prestación de servicios remunerada la enseñanza pública que se inscriba en el marco de la misión social y política del Estado, que asume la mayor parte de su coste. El hecho de que el alumno participe eventualmente en los costes abonando gastos de escolaridad no basta para atribuirle tal calificación.
- 44 La Comisión considera que la apreciación del carácter oneroso de los servicios prestados no puede basarse exclusivamente en el examen de los colegios privados favorecidos por la normativa alemana. También debe tenerse en cuenta la situación de los colegios privados establecidos en otro Estado miembro que están excluidos de la ventaja prevista en el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG.

- 45 En los demás Estados miembros, la organización de los colegios privados difiere, a veces considerablemente, del modelo alemán. Así, existen colegios privados que hacen frente a sus necesidades sin ayuda del Estado o son gestionados como empresas mercantiles. Estos centros proporcionan indudablemente servicios retribuidos. Según la Comisión, en la medida en que el régimen resultante del artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG excluye de manera general a los colegios establecidos en otro Estado miembro de la ventaja fiscal que prevé, puede obstaculizar la oferta transfronteriza de servicios por estos colegios de carácter mercantil establecidos en otro Estado miembro.
- 46 La Comisión afirma que no es preciso averiguar si un colegio privado establecido en otro Estado miembro cumple o no los requisitos impuestos por la normativa alemana. Entiende que, puesto que ninguno de estos colegios privados puede cumplir los requisitos exigidos en el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG, carece de sentido establecer una distinción entre los centros privados situados en otro Estado miembro, dependiendo de que sean o no comparables, teóricamente, a los colegios privados alemanes, para determinar si son o no víctimas de discriminación.
- 47 Entre los colegios desfavorecidos por el régimen controvertido se encuentran, en cualquier caso, los centros cuya financiación se realiza exclusivamente a través de los gastos de escolaridad y las actividades económicas anexas y que, por tanto, prestan, indiscutiblemente servicios remunerados. La discriminación de que son objeto constituye una violación de la libre prestación de servicios.
- 48 Según la Comisión, la violación del derecho a la libre prestación de servicios no está justificada. A este respecto se remite a las alegaciones que formuló respecto a la libre circulación en general. Añade que el incumplimiento de las obligaciones que se desprenden del artículo 49 CE es tanto más grave cuanto que, en virtud del artículo 149 CE, apartado 2, guiones primero y segundo, la difusión de las lenguas de los Estados miembros y la promoción de la movilidad de los estudiantes figuran expresamente entre los objetivos de la Comunidad Europea.

- 49 El Gobierno alemán alega, con carácter principal, que, en el presente asunto, no existe ningún obstáculo a la libre prestación de servicios, puesto que no se cumplen los requisitos de esta libre prestación de servicios. Con carácter subsidiario afirma que, en cualquier caso, está justificado el eventual obstáculo a la libre prestación de servicios.
- 50 En primer lugar, según este Gobierno, no concurren los requisitos de la libre prestación de servicios, puesto que los colegios que cumplen las exigencias del artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG no prestan servicios en el sentido del Tratado.
- 51 La libre prestación de servicios presupone la existencia de una actividad económica, como se desprende de la expresión «a cambio de una remuneración», que figura en el artículo 50 CE. Pues bien, en la sentencia Humbel y Edel, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que en el caso de los cursos impartidos en el marco del sistema de educación nacional no concurre la característica esencial de la remuneración, que reside en el hecho de que esta última constituye la contrapartida económica de la prestación que se discute.
- 52 Según el Gobierno alemán, del mero carácter privado de un colegio no puede deducirse que éste ejerza una actividad económica y preste servicios en el sentido de los artículos 49 CE y 50 CE. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el hecho de que los padres abonen gastos de escolaridad para contribuir, en cierta medida, a los gastos de funcionamiento del sistema no tiene relevancia a la hora de calificar la actividad ejercida como prestación de servicios (en este sentido, véanse las sentencias antes citadas Humbel y Edel, apartado 19, y Wirth, apartado 15).
- 53 Según dicho Gobierno, habida cuenta de los principios expresados por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, debe afirmarse que los colegios alemanes a que se refiere el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG no realizan

prestaciones de servicios en el sentido de los artículos 49 CE y 50 CE, y que la enseñanza impartida por los colegios establecidos en otro Estado miembro que corresponden a dichos colegios tampoco constituye una prestación de servicios en el sentido de dichos artículos.

- 54 En segundo lugar, el Gobierno alemán alega que, en cualquier caso, el obstáculo a la libre prestación de servicios está justificado por diversos motivos.
- 55 Según este Gobierno, la prestación de servicios no puede generar una obligación de financiar centros de enseñanza que forman parte del sistema educativo de otro Estado miembro. La política educativa forma parte de las tareas esenciales de cada Estado y la estructura de éstas difiere en gran medida de un Estado miembro a otro.
- 56 En la medida en que la República Federal de Alemania no ejerce ninguna influencia sobre la organización de los colegios privados establecidos en otro Estado miembro, en particular sobre los programas de estudios seguidos por ellos, no puede estar obligada a subvencionar el funcionamiento de dichos colegios renunciando a los ingresos fiscales que le corresponden.
- 57 Dicho Gobierno alega asimismo que el principio de libre prestación de servicios no obliga a la República Federal de Alemania a extender a los gastos de escolaridad abonados a colegios privados situados en otro Estado miembro la ventaja fiscal concedida con arreglo al artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG. La diferencia de trato fiscal que resulta de la inexistencia de esta obligación está justificada, puesto que los colegios establecidos en otro Estado miembro que prestan servicios en el sentido de los artículos 49 CE y 50 CE se distinguen objetivamente de los colegios alemanes en los que la escolarización confiere la ventaja fiscal prevista en el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG.

- 58 En primer lugar, alega que estos colegios no funcionan como sociedades mercantiles, a diferencia de lo que sucede en el caso de los colegios privados situados en otro Estado miembro si pudieran invocar la libre prestación de servicios. En su opinión, tales colegios privados situados en otro Estado miembro se corresponden precisamente con los colegios privados alemanes que no obtienen ayudas con arreglo al artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG. El principio de libre prestación de servicios no puede ser invocado para eludir la decisión de la República Federal de Alemania de subvencionar, con arreglo a esa disposición, únicamente a los colegios que, por su oferta de educación, llevan a cabo la misión de educación que corresponde al Estado, están integrados en el sistema educativo nacional y, por tanto, no actúan en un contexto mercantil.
- 59 En segundo lugar, el Gobierno alemán considera que el régimen resultante del artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG corresponde a una ayuda estatal que compensa, en parte, las cargas que soportan los colegios privados contemplados por esta disposición. La Ley Fundamental obliga al Estado a proporcionar una ayuda económica a dichos colegios para compensar las exigencias que se les imponen. Esta ayuda se presta, en gran parte, a través de subvenciones directas. Dichos colegios obtienen, de esta forma, alrededor del 80 % de las cantidades pagadas a un colegio público comparable. El artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG concreta esta obligación constitucional de asistencia permitiendo que el Estado alemán apoye indirectamente a esos colegios por medio de ventajas fiscales relacionadas con los gastos de escolaridad.
- 60 Según el Gobierno alemán, no existe relación alguna entre las exigencias impuestas por dicho Estado y la correspondiente ayuda pública en el caso de los colegios privados establecidos en otro Estado miembro que prestan servicios en el sentido de los artículos 49 CE y 50 CE. Puesto que el Estado alemán no impone ninguna carga a estos colegios, tampoco soporta ninguna obligación de financiarlos.
- 61 En tercer lugar alega que, si la República Federal de Alemania estuviera obligada a conceder la ventaja fiscal prevista en el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG independientemente de la cuantía de los gastos de escolaridad exigidos, favorecería a colegios que, debido a los elevados gastos de escolaridad, segregar a los alumnos por

razón de la situación económica de los padres. Además, debería proporcionar a estos colegios una ayuda superior a la que obtienen los colegios en los que la escolarización confiere el derecho a dicha ventaja fiscal, en la medida en que los gastos de escolaridad de aquéllos son considerablemente superiores a los que exigen éstos.

62 En cuarto lugar, la obligación de conceder una ventaja fiscal por razón de los gastos de escolaridad abonados a colegios privados establecidos en otro Estado miembro daría lugar a un claro aumento de la cuantía total de la rebaja fiscal concedida con arreglo al artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG.

63 Pues bien, en la sentencia de 15 de marzo de 2005, Bidar (C-209/03, Rec. p. I-2119), apartado 56, el Tribunal de Justicia declaró que es lícito que todo Estado miembro vele por que la concesión de ayudas destinadas a sufragar los gastos de manutención de estudiantes procedentes de otros Estados miembros no se convierta en una carga excesiva que pueda tener consecuencias para el nivel global de la ayuda que puede conceder dicho Estado. El Gobierno alemán considera que, de la misma forma, debe ser lícito que un Estado miembro haga depender la concesión de una ventaja fiscal de criterios que permitan evitar que esta ventaja exceda del nivel que el Estado miembro considere necesario.

64 En quinto lugar, la ventaja fiscal concedida por razón de los gastos de escolaridad abonados a determinados colegios privados situados en Alemania se justifica por el hecho de que estos colegios están homologados, autorizados o reconocidos. Pues bien, en principio, no existe autorización, homologación o reconocimiento correspondiente de los colegios privados situados en otro Estado miembro (a excepción del caso concreto de los colegios alemanes y de las escuelas europeas situadas en otro Estado miembro). El control ejercido por las autoridades escolares alemanas se limita, en principio, únicamente a los colegios situados en territorio alemán.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- ⁶⁵ Por lo que se refiere a la aplicabilidad de las disposiciones del Tratado relativas a la libre prestación de servicios a la normativa fiscal controvertida, procede recordar, en primer lugar, que, aunque el artículo 50 CE, párrafo tercero, sólo mencione la prestación de servicios activa, en cuyo marco el prestador del servicio lo ofrece en el lugar donde se encuentra el destinatario, es jurisprudencia reiterada que la libre prestación de servicios incluye la libertad de los destinatarios de los servicios de desplazarse a otro Estado miembro, en el que se encuentra el prestador, para obtener sus servicios (véase la sentencia de 31 de enero de 1984, Luisi y Carbone, 286/82 y 26/83, Rec. p. 377, apartados 10 y 16). En el presente asunto, la aplicación de la normativa nacional controvertida da lugar a que el Estado miembro de que se trata deniegue la rebaja fiscal porque el colegio privado al que se asiste está establecido en otro Estado miembro. Por consiguiente, el principio de libre prestación de servicios afecta a la posibilidad de recurrir a ofertas de enseñanza de un colegio privado establecido en otro Estado miembro.
- ⁶⁶ No obstante, procede examinar si estas ofertas de enseñanza tienen por objeto la prestación de servicios. A tal fin es preciso averiguar si los cursos impartidos por un colegio privado establecido en otro Estado miembro constituyen «prestaciones realizadas normalmente a cambio de una remuneración», en el sentido del artículo 50 CE, párrafo primero.
- ⁶⁷ Pues bien, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, a efectos de esta disposición, la característica esencial de la remuneración reside en el hecho de que esta última constituye la contrapartida económica de la prestación considerada (véanse las sentencias Humbel y Edel, antes citada, apartado 17; de 12 de julio de 2001, Smits y Peerbooms, C-157/99, Rec. p. I-5473, apartado 58; de 3 de octubre de 2002, Danner, C-136/00, Rec. p. I-8147, apartado 26; de 22 de mayo de 2003, Freskot, C-355/00, Rec. p. I-5263, apartado 55, y de 26 de junio de 2003, Skandia y Ramstedt, C-422/01, Rec. p. I-6817, apartado 23).

- 68 De esta forma, el Tribunal ha excluido del concepto de «servicios» en el sentido del artículo 50 CE los cursos impartidos por determinados centros que forman parte del sistema de educación nacional y que se financian, total o parcialmente, con cargo a fondos públicos (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Humbel y Edel, apartados 17 y 18, y Wirth, apartados 15 y 16). Así, el Tribunal de Justicia ha precisado que, al establecer y mantener tal sistema de enseñanza pública, financiado por lo general con cargo a fondos públicos y no por los alumnos o por sus padres, el Estado no se propone realizar actividades remuneradas, sino que cumple su misión para con la población en los ámbitos social, cultural y educativo.
- 69 En cambio, el Tribunal de Justicia ha declarado que los cursos que imparten centros de enseñanza financiados esencialmente con fondos privados, en particular, por los estudiantes o sus padres, constituyen servicios a efectos del artículo 50 CE, puesto que el objetivo perseguido por dichos centros consiste, en efecto, en ofrecer un servicio a cambio de una remuneración (sentencia Wirth, antes citada, apartado 17).
- 70 En este contexto, hay que precisar que no es necesario que el servicio sea pagado fundamentalmente por los alumnos o por sus padres. En efecto, es jurisprudencia reiterada que el artículo 50 CE no exige que el servicio sea pagado por sus beneficiarios (véanse, en particular, las sentencias de 26 de abril de 1988, Bond van Adverteerders y otros, 352/85, Rec. p. 2085, apartado 16; de 11 de abril de 2000, Deliège, C-51/96 y C-191/97, Rec. p. I-2549, apartado 56; Smits y Peerbooms, antes citada, apartado 57, y Skandia y Ramstedt, antes citada, apartado 24).
- 71 Consta que, al lado de colegios que forman parte del sistema nacional público en cuyo marco el Estado asume su misión en los ámbitos social, cultural y educativo y cuya financiación se realiza fundamentalmente con cargo a fondos públicos, en algunos Estados miembros existen colegios que no forman parte de dicho sistema de enseñanza pública y que son financiados esencialmente con fondos privados.

- 72 La enseñanza impartida por tales colegios debe ser considerada una prestación realizada a cambio de una remuneración.
- 73 Debe añadirse que, para determinar si el artículo 49 CE se aplica a la normativa nacional controvertida, es irrelevante que los colegios establecidos en el Estado miembro del beneficiario de la prestación –en el presente asunto, la República Federal de Alemania– que estén homologados, autorizados o reconocidos en este Estado a efectos del artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG, presten o no servicios en el sentido del artículo 50 CE, párrafo primero. Lo único importante es si puede considerarse que el colegio privado establecido en otro Estado miembro presta servicios retribuidos.
- 74 En efecto, en la sentencia de 16 de mayo de 2006, Watts (C-372/04, Rec. p. I-4325), apartado 90, que se refiere a prestaciones médicas, que constituyen prestaciones de servicios, el Tribunal de Justicia consideró que el artículo 49 CE se aplicaba a la situación de una paciente que residía en el Reino Unido, cuyo estado de salud necesitaba cuidados hospitalarios y que se desplazó a otro Estado miembro para recibir en él estos cuidados a cambio de una remuneración, solicitando a continuación su reembolso al servicio nacional de salud, aunque el sistema nacional de salud del Reino Unido proporcionaba gratuitamente prestaciones idénticas.
- 75 En el apartado 91 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que, sin necesidad de determinar si las prestaciones de asistencia hospitalaria efectuadas en el marco de un servicio nacional de salud, como el del asunto que dio origen a esa sentencia, constituyen en sí mismas servicios a efectos de las disposiciones del Tratado CE relativas a la libre prestación de servicios, procedía considerar incluida en el ámbito de aplicación de dichas disposiciones una situación en la que una persona cuyo estado de salud requiere asistencia hospitalaria se desplaza a otro Estado miembro y recibe en él dicha asistencia a cambio de una remuneración.

- 76 De ello se deduce que el artículo 49 CE se aplica a la normativa nacional controvertida cuando el colegio privado en el que los contribuyentes de un Estado miembro determinado escolarizan a sus hijos está establecido en otro Estado miembro y puede considerarse que presta servicios retribuidos, es decir, que se financia esencialmente con cargo a fondos privados.
- 77 Procede comprobar si, en tales circunstancias, la normativa fiscal controvertida constituye, como afirma la Comisión, un obstáculo a la libre prestación de servicios.
- 78 A este respecto procede señalar que dicha normativa supedita la concesión de una ventaja fiscal al requisito de que los gastos de escolaridad haya que abonarlos a colegios privados homologados por el Estado alemán o autorizados o reconocidos por la normativa aplicable del Land, lo que exige que estén establecidos en Alemania.
- 79 Esta normativa excluye de manera general la posibilidad de que los contribuyentes sujetos al impuesto en Alemania deduzcan de sus ingresos gravados una parte de los gastos de escolaridad por la asistencia de sus hijos a un colegio privado situado fuera del territorio alemán, a excepción de los gastos de escolaridad abonados en otro Estado miembro a colegios alemanes reconocidos por la Conferencia Permanente de los Ministros de Educación y de Cultura de los Länder o a las escuelas europeas, mientras que esta posibilidad existe en relación con los gastos de escolaridad abonados a determinados colegios privados alemanes. Por tanto, para estos contribuyentes constituye una carga fiscal superior, puesto que han escolarizado a sus hijos en un colegio privado situado en otro Estado miembro, y no en un colegio privado establecido en el territorio nacional.

- 80 La normativa resultante del artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG produce el efecto de disuadir a los contribuyentes que residen en Alemania de escolarizar a sus hijos en colegios establecidos en otro Estado miembro. Por otra parte, también obstaculiza la oferta formativa que emana de centros de enseñanza privados establecidos en otros Estados miembros y destinada a los hijos de contribuyentes que residen en Alemania.
- 81 Tal normativa constituye un obstáculo a la libre prestación de servicios garantizada por el artículo 49 CE. En efecto, este artículo se opone a la aplicación de toda normativa nacional que tenga por efecto hacer más difíciles las prestaciones de servicios entre Estados miembros que las prestaciones puramente internas de un Estado miembro (véanse, en particular, las sentencias de 28 de abril de 1998, *Safir*, C-118/96, Rec. p. I-1897, apartado 23; *Smits y Peerbooms*, antes citada, apartado 61; *Danner*, antes citada, apartado 29; de 4 de marzo de 2004, *Comisión/Francia*, C-334/02, Rec. p. I-2229, apartado 23; *Watts*, antes citada, apartado 94, y de 19 de abril de 2007, *Stamatelaki*, C-444/05, Rec. p. I-3185, apartado 25).
- 82 Puesto que ha quedado acreditada la existencia de un obstáculo a la libre prestación de servicios, procede examinar si éste puede estar objetivamente justificado.
- 83 El Gobierno alemán formula varias alegaciones para justificar esta restricción.
- 84 Según este Gobierno, el eventual obstáculo a la libre prestación de servicios se justifica, en primer lugar, por el hecho de que del principio de la libre prestación de servicios no puede deducirse una obligación de extender el tratamiento fiscal privilegiado concedido a determinados colegios que forman parte del sistema educativo de un Estado miembro a los que dependen de otro Estado miembro (véase el apartado 55 de la presente sentencia).

- 85 A este respecto procede señalar que el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG se refiere al tratamiento fiscal de los gastos de escolaridad. Según reiterada jurisprudencia, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercerla respetando el Derecho comunitario (véanse, en particular, las sentencias Danner, antes citada, apartado 28; de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rec. p. I-11673, apartado 36, y de 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Rec. p. I-2107, apartado 25).
- 86 De la misma forma, aunque el Derecho comunitario no menoscabe la competencia de los Estados miembros en lo que se refiere, por una parte, a los contenidos de la enseñanza y a la organización del sistema educativo, así como a su diversidad cultural y lingüística (artículo 149 CE, apartado 1), y, por otra parte, al contenido y a la organización de la formación profesional (artículo 150 CE, apartado 1), no es menos cierto que, en el ejercicio de esta competencia, los Estados miembros deben respetar el Derecho comunitario, incluidas las disposiciones relativas a la libre prestación de servicios (véase, por analogía, la sentencia Watts, antes citada, apartados 92 y 147).
- 87 Por otra parte, respecto a la alegación del Gobierno alemán de que un Estado miembro no puede verse obligado a subvencionar colegios que formen parte del sistema educativo de otro Estado miembro, baste señalar que el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG no establece la concesión de una subvención directa por el Estado alemán a los colegios de que se trata, sino la concesión de una ventaja fiscal a los padres, por razón de los gastos de escolaridad abonados a tales colegios.
- 88 En segundo lugar, según el Gobierno alemán, la negativa a extender la ventaja fiscal prevista en el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG a los gastos de escolaridad abonados a los colegios privados establecidos en otro Estado miembro se justifica por el hecho de que los colegios alemanes a los que se refiere este artículo y los colegios privados establecidos en otro Estado miembro que prestan servicios en el sentido de los artículos 49 CE y 50 CE no se encuentran en una situación objetivamente comparable (véase el apartado 57 de la presente sentencia).

- 89 Así, los colegios a que se refiere el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG están sometidos a la obligación de evitar una segregación de los alumnos basada en la situación económica de sus padres, impuesta en el artículo 7, apartado 4, de la Ley Fundamental, de forma que los gastos de escolaridad se fijan en un nivel que no permite cubrir los costes de estas escuelas y existe una obligación correspondiente, a cargo del Estado alemán, de subvencionar tales colegios. Esta relación no existe en el caso de los colegios privados establecidos en otro Estado miembro que prestan servicios en el sentido de los artículos 49 CE y 50 CE (véase el apartado 60 de la presente sentencia). En su opinión, extender la ventaja fiscal a los gastos de escolaridad percibidos por la asistencia a colegios que no cumplen los requisitos del artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG sería contrario a la exigencia, contenida en el artículo 7, apartado 4, de la Ley Fundamental, de evitar una segregación de los alumnos basada en la situación económica de sus padres (véase el apartado 61 de la presente sentencia).
- 90 No cabe acoger estas alegaciones. En efecto, procede señalar que el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG supedita la deducción de una parte de los gastos de escolaridad a la homologación o al reconocimiento en Alemania del colegio privado de que se trate, sin establecer criterios objetivos que permitan determinar qué tipo de gastos de escolaridad exigidos por los colegios alemanes son deducibles.
- 91 De ello se desprende que cualquier colegio privado establecido en otro Estado miembro queda automáticamente excluido de la ventaja fiscal controvertida por el mero hecho de no estar establecido en Alemania, independientemente de que respete o no criterios como que la percepción de gastos de escolaridad no permita una segregación de los alumnos basada en la situación económica de sus padres.
- 92 Para justificar el obstáculo a la libre prestación de servicios que constituye la normativa controvertida, el Gobierno alemán alega asimismo, remitiéndose a la sentencia Bidar, antes citada, que es lícito que un Estado miembro supedita la concesión de una ayuda o de una ventaja fiscal a criterios destinados a evitar que estas ayudas o ventajas superen un nivel que el Estado miembro considere necesario (véanse los apartados 62 y 63 de la presente sentencia).

- 93 Según este Gobierno, los argumentos desarrollados en dicha sentencia, relativa a la concesión de ayudas destinadas a cubrir los gastos de manutención de estudiantes y a la libre circulación de los ciudadanos de la Unión, deben situarse en un contexto general, en el sentido de que, en el caso de que los fondos públicos sean limitados, la extensión del beneficio de una reducción fiscal implica necesariamente una disminución de la cuantía de las reducciones individuales concedidas a los particulares para abocar a una operación neutra desde el punto de vista fiscal. A este respecto, el Gobierno alemán alega que extender la aplicación del artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG al pago de los gastos de escolaridad a determinados colegios situados en otro Estado miembro generaría cargas suplementarias para los presupuestos del Estado.
- 94 Sin embargo, las siguientes razones impiden acoger tal alegación.
- 95 En primer lugar, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, no puede considerarse que prevenir la reducción de ingresos fiscales sea una de las razones contempladas en el artículo 46 CE en relación con el artículo 55 CE, ni una razón imperiosa de interés general.
- 96 A continuación, por lo que se refiere a la alegación del Gobierno alemán de que es lícito que los Estados miembros velen por que la concesión de las ayudas por razón de gastos de escolaridad no se convierta en una carga excesiva que pueda tener consecuencias para el nivel global de la ayuda que puede conceder dicho Estado, de la información proporcionada por este Gobierno se desprende que la carga financiera excesiva que, en su opinión, representaría la extensión de la rebaja fiscal a los gastos de escolaridad abonados a determinados colegios situados en otro Estado miembro se debe a que las ayudas indirectamente concedidas a estos colegios serían de un nivel muy superior a las concedidas a los centros de enseñanza homologados, autorizados o reconocidos en Alemania, puesto que estos colegios situados en otro Estado miembro deberían autofinanciarse con cargo a gastos de escolaridad elevados.

- 97 Aun suponiendo que, en el caso de una ventaja fiscal relativa a los gastos de escolaridad, hubiera que aplicar un razonamiento idéntico al seguido en la sentencia Bidar, antes citada, procede señalar a este respecto que, como ha afirmado la Comisión, podría alcanzarse a través de medios menos restrictivos el objetivo perseguido por la negativa a conceder la exención fiscal controvertida en el procedimiento principal por razón de los gastos de escolaridad abonados a colegios establecidos en otro Estado miembro, esto es, garantizar que se cubran los gastos de funcionamiento de los colegios privados, sin que resulte de ello una carga excesiva para el Estado, conforme al análisis seguido en dicha sentencia Bidar.
- 98 En efecto, como ha señalado la Abogado General en el punto 62 de sus conclusiones, para evitar una sobrecarga económica, el Estado miembro puede limitar la cantidad deducible en concepto de gastos de escolaridad a una cantidad determinada, correspondiente a la rebaja fiscal concedida por este Estado, habida cuenta de determinados valores que le son propios, por asistir a colegios situados en su territorio, lo que constituiría un medio menos restrictivo que la negativa a conceder la rebaja fiscal controvertida.
- 99 En cualquier caso, resulta desproporcionado excluir totalmente de la rebaja fiscal prevista en el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG los gastos de escolaridad que los contribuyentes sujetos al impuesto sobre la renta en Alemania abonen a colegios establecidos en un Estado miembro distinto de la República Federal de Alemania. En efecto, al obrar de esta forma, se excluyen de la rebaja fiscal controvertida los gastos de escolaridad abonados por dichos contribuyentes a colegios establecidos en otro Estado miembro, independientemente de que estos colegios cumplan los criterios objetivos fijados sobre la base de principios propios de cada Estado miembro y que permiten determinar qué tipo de gastos de escolaridad da derecho a dicha rebaja fiscal.
- 100 Habida cuenta de cuanto precede, procede considerar fundado el segundo motivo invocado por la Comisión en apoyo de su recurso y declarar que, en los casos en que los contribuyentes sujetos al impuesto sobre la renta en Alemania escolarizan a sus hijos en un colegio privado situado en otro Estado miembro y cuya financiación se

realiza esencialmente con cargo a fondos privados, la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 49 CE al excluir de manera general los gastos de escolaridad ocasionados por la asistencia a tales colegios, de la posibilidad de deducirlos como gastos extraordinarios en el sentido del artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG.

Sobre la primera parte del primer motivo y sobre el tercer motivo, basados respectivamente en un obstáculo a la libre circulación de trabajadores y en la restricción a la libertad de establecimiento

Alegaciones de las partes

- 101 Según la Comisión, el régimen establecido en el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG menoscaba los derechos que los contribuyentes afectados deducen de la libre circulación de trabajadores y de la libertad de establecimiento (primera parte del primer motivo).
- 102 Por una parte, este régimen puede menoscabar el derecho de los padres originarios de otros Estados miembros a ocupar un puesto de empleo por cuenta ajena en Alemania (artículo 39 CE) y a establecerse en dicho país como trabajadores por cuenta propia (artículo 43 CE). El tratamiento fiscal desfavorable al que pueden verse sometidos si desean que sus hijos sigan estando escolarizados en su Estado de origen podría disuadirlos de instalarse en Alemania o de ejercer en dicho país una actividad como trabajadores transfronterizos. En cualquier caso, les haría más difícil instalarse o trabajar en Alemania.
- 103 Por otra parte, los nacionales alemanes que sigan estando sometidos al impuesto en Alemania por obligación personal aunque se hayan instalado en otro Estado miembro también quedan discriminados si deciden escolarizar a sus hijos en un colegio privado local situado en este otro Estado miembro.

104 Opina que estas infracciones a los artículos 39 CE y 43 CE no están justificadas.

105 A este respecto, la Comisión afirma que el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG no establece ningún criterio objetivo que permita determinar los supuestos en los que se pueden deducir los gastos de escolaridad abonados a los colegios alemanes y a los establecidos en otro Estado miembro. Esta disposición supedita la posibilidad de deducir estos gastos al mero hecho de que el colegio privado de que se trate esté homologado o reconocido en Alemania. El requisito determinante de la posibilidad de deducir radica en el hecho de que el colegio privado de que se trate esté ubicado en Alemania. Cualquier colegio establecido en otro Estado miembro queda automáticamente excluido del beneficio de la deducción fiscal, con independencia de la cuantía de los gastos de escolaridad que exija, es decir, incluso aunque su funcionamiento sea en gran parte idéntico al de un colegio privado reconocido y homologado en Alemania.

106 En su opinión, no existe ninguna razón objetiva para supeditar la concesión de una ventaja fiscal a que el colegio privado al que se asista esté situado en el territorio de la República Federal de Alemania, puesto que, conforme al Derecho comunitario, este Estado miembro sigue pudiendo limitar libremente la posibilidad de deducir los gastos de escolaridad a determinados tipos de centros o a una cierta cuantía. Para hacerlo así, lo único que se necesita es que esta posibilidad de deducir se conceda en función de criterios objetivos y no dependa de la ubicación del colegio.

107 En el mismo sentido la Comisión afirma, en el marco de su tercer motivo de recurso, que el régimen establecido por el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG restringe la libertad de establecimiento de los colegios privados situados en otro Estado miembro. En su opinión, este régimen obliga a dichos colegios a establecerse en Alemania, al menos creando una sucursal en este Estado miembro. En efecto, dichos colegios sólo podrían obtener el estatus de colegio equivalente homologado por el Estado o autorizado por la normativa del Land correspondiente, o el de establecimiento complementario de enseñanza general reconocido por la normativa

del Land si ofrecieran sus servicios en el territorio alemán. Para no verse discriminados, desde el punto de vista de la competencia, en relación con los centros privados alemanes, estos colegios deberían estar establecidos en dicho territorio.

108 Según la Comisión, dicha restricción a la hora de elegir el lugar de establecimiento constituye una diferencia de trato contraria al artículo 43 CE, que no está justificada.

109 La citada Institución deduce de todo ello que el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG constituye un obstáculo a la libre circulación de los trabajadores prevista en el artículo 39 CE y a la libertad de establecimiento prevista en el artículo 43 CE.

110 El Gobierno alemán, por su parte, niega que el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG menoscabe el derecho a la libre circulación de los trabajadores y a la libertad de establecimiento. Afirmar que, en el caso de que el ámbito de aplicación de estas libertades se viera afectado, este menoscabo estaría justificado objetivamente, habida cuenta de las diferencias objetivas existentes entre los colegios privados alemanes a que se refiere la citada disposición de la EStG y los colegios privados situados en otro Estado miembro, que se han señalado anteriormente.

111 Asimismo, este Gobierno niega la existencia de una violación de la libertad de establecimiento de los colegios situados en otro Estado miembro. No comprende en qué medida el régimen de deducción controvertido menoscaba esta libertad. No obstante, si se declarara la existencia de un menoscabo de dicha libertad, estaría en cualquier caso justificado habida cuenta de las diferencias, mencionadas anteriormente, entre los colegios privados alemanes a que se refiere el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG y los colegios privados situados en otro Estado miembro.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- 112 Procede examinar si los artículos 39 CE y 43 CE se oponen a la normativa contenida en el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG.
- 113 Mediante la primera parte de su primer motivo, la Comisión afirma que tal normativa, que discrimina fiscalmente a los contribuyentes de que se trata, afecta tanto a los trabajadores por cuenta ajena procedentes de otro Estado miembro, o a los contribuyentes que ejercen una actividad por cuenta propia que se hayan instalado en Alemania por motivos privados y deseen mantener escolarizados a sus hijos en su país de origen, como a los contribuyentes alemanes que, debido al traslado de su domicilio a otro Estado miembro, han matriculado a sus hijos en un colegio privado de este otro Estado miembro. Entiende que, desde este punto de vista, dicha normativa infringe los artículos 39 CE y 43 CE.
- 114 El conjunto de disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de las personas tiene por objeto facilitar a los nacionales comunitarios el ejercicio de cualquier tipo de actividad profesional en todo el territorio de la Comunidad y se opone a las medidas que pudieran colocar a estos nacionales en una situación desfavorable en el supuesto de que desearan ejercer una actividad económica en el territorio de otro Estado miembro (véanse las sentencias de 15 de septiembre de 2005, Comisión/Dinamarca, C-464/02, Rec. p. I-7929, apartado 34 y la jurisprudencia allí citada; Comisión/Portugal, antes citada, apartado 15, y Comisión/Suecia, antes citada, apartado 17).
- 115 Las disposiciones que impidan o disuadan a un nacional de un Estado miembro de abandonar su Estado de origen para ejercer su derecho a la libre circulación suponen, por consiguiente, obstáculos a dicha libertad, aun cuando se apliquen con independencia de la nacionalidad de los trabajadores afectados (sentencias, antes citadas, Comisión/Dinamarca, apartado 35; Comisión/Portugal, apartado 16, y Comisión/Suecia, apartado 18).

- 116 En el presente asunto, como ha señalado la Abogado General en el punto 83 de sus conclusiones, el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG discrimina especialmente a los trabajadores por cuenta ajena y por cuenta propia que se han trasladado a Alemania o desempeñan allí una actividad laboral y cuyos hijos siguen asistiendo a un colegio no gratuito situado en otro Estado miembro. Conforme al artículo 1, apartado 1, primera frase, de la EStG, los trabajadores que residan en territorio alemán son sujetos pasivos del impuesto sobre la renta por obligación personal. Con arreglo al artículo 1, apartado 3, de la EStG, los trabajadores transfronterizos que ejercen su actividad en Alemania sin residir en este país también están sujetos, si así lo solicitan, al impuesto sobre la renta por obligación personal. El artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG impide a estas personas deducir en concepto de gastos extraordinarios una parte de los gastos de escolaridad, a diferencia de lo que ocurriría si sus hijos asistieran a un colegio situado en Alemania.
- 117 Esta diferencia de trato puede dificultar el ejercicio, por parte de dichos trabajadores, de los derechos que les confieren los artículos 39 CE y 43 CE.
- 118 El artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG también puede colocar a los nacionales alemanes en peor situación cuando transfieren su domicilio a otro Estado miembro, en el que sus hijos asisten a un colegio no gratuito.
- 119 Es cierto que, por lo general, cuando abandonan Alemania, tales nacionales alemanes dejan de ser sujetos pasivos de dicho impuesto en ese Estado miembro, de forma que no cabe hablar de discriminación por razón de las normas tributarias alemanas. Sin embargo, esta regla no se aplica, en virtud del artículo 1, apartado 2, de la EStG, en el caso de empleados en el sector público que trabajen en otro Estado miembro, ni tampoco, con arreglo al artículo 14 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas (DO 1967, 152, p. 13), en el caso de funcionarios de las Comunidades Europeas. Si los funcionarios de nacionalidad alemana escolarizan a sus hijos en colegios no gratuitos situados en otro Estado miembro, a excepción de los colegios alemanes y de las escuelas europeas, el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG no les permite deducir de sus ingresos imponibles una parte de los gastos de escolaridad pagados.

120 Por las razones expuestas en los apartados 85 a 99 de la presente sentencia, las alegaciones formuladas por el Gobierno alemán para justificar un obstáculo a una libertad fundamental no justifican tales desigualdades de trato.

121 Por consiguiente, procede considerar fundada la primera parte del primer motivo invocado por la Comisión y declarar que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 39 CE y 43 CE, al excluir de manera general los gastos de escolaridad abonados a colegios establecidos en otro Estado miembro, de la rebaja fiscal prevista en el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG.

122 Respecto al tercer motivo, basado en la violación de la libertad de establecimiento de los colegios privados situados en otros Estados miembros, procede señalar, como ha hecho la Abogado General en el punto 85 de sus conclusiones, que el hecho de que el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG haga depender de la ubicación del colegio la rebaja fiscal en concepto de gastos de escolaridad no menoscaba directamente la libertad de establecimiento de los colegios privados situados en los demás Estados miembros. Esta circunstancia por sí sola no dificulta el establecimiento de estos colegios en Alemania.

123 Por tanto, procede desestimar el tercer motivo de la Comisión.

Sobre la segunda parte del primer motivo, basada en la violación del derecho general de los ciudadanos de la Unión a la libre circulación

124 Queda por examinar la normativa nacional controvertida desde el punto de vista del artículo 18 CE, apartado 1, respecto a todas las situaciones no incluidas en el ámbito de aplicación de los artículos 39 CE, 43 CE y 49 CE.

- 125 Como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el estatuto de ciudadano de la Unión está destinado a convertirse en el estatuto fundamental de los nacionales de los Estados miembros, permitiendo a aquellos de tales nacionales que se encuentran en la misma situación obtener el mismo trato jurídico en el ámbito de aplicación *ratione materiae* del Tratado, independientemente de su nacionalidad y sin perjuicio de las excepciones expresamente previstas a este respecto (véanse, en particular, las sentencias de 20 de septiembre de 2001, Grzelczyk, C-184/99, Rec. p. I-6193, apartado 31; de 11 de julio de 2002, D'Hoop, C-224/98, Rec. p. I-6191, apartado 28; de 2 de octubre de 2003, García Avello, C-148/02, Rec. p. I-11613, apartados 22 y 23, y de 29 de abril de 2004, Pusa, C-224/02, Rec. p. I-5763, apartado 16).
- 126 Entre las situaciones comprendidas en el ámbito de aplicación del Derecho comunitario se incluyen las relativas al ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado, en particular, las relativas a la libertad de circulación y de residencia en el territorio de los Estados miembros, tal y como se halla reconocida en el artículo 18 CE (véanse, en particular, las sentencias, antes citadas, Grzelczyk, apartado 33; D'Hoop, apartado 29; García Avello, apartado 24, y Pusa, apartado 17).
- 127 En la medida en que debe reconocerse a un ciudadano de la Unión, en todos los Estados miembros, el mismo trato jurídico que se otorga a los nacionales de dichos Estados miembros que se encuentran en la misma situación, sería incompatible con el derecho a la libre circulación que pudiese aplicarse a ese ciudadano, en el Estado miembro del que es nacional, un trato menos favorable del que disfrutaría si no hubiera hecho uso de las facilidades concedidas por el Tratado en materia de circulación (sentencias, antes citadas, D'Hoop, apartado 30, y Pusa, apartado 18).
- 128 En efecto, dichas facilidades no podrían producir plenos efectos si se pudiera disuadir a un nacional de un Estado miembro de hacer uso de aquéllas por los obstáculos a su residencia en el Estado miembro de acogida derivados de una normativa de su Estado de origen que penaliza el mero hecho de haberlas ejercido (véanse, en este sentido, las sentencias de 7 de julio de 1992, Singh, C-370/90, Rec. p. I-4265, apartado 23; D'Hoop, antes citada, apartado 31, y Pusa, antes citada, apartado 19).

- 129 Al trasladarse a otro Estado miembro para seguir allí una formación escolar, los hijos de nacionales alemanes afectados hacen uso de su derecho de libre circulación. En efecto, de la sentencia de 19 de octubre de 2004, Zhu y Chen (C-200/02, Rec. p. I-9925, apartado 20) se deduce que un menor, incluso de corta edad, puede invocar los derechos de libre circulación y de residencia garantizados por el Derecho comunitario.
- 130 La normativa nacional controvertida introduce una diferencia de trato entre los contribuyentes sujetos al impuesto sobre la renta en Alemania que han escolarizado a sus hijos en un colegio situado en este Estado miembro y los que han enviado a sus hijos a seguir su formación en un colegio establecido en otro Estado miembro.
- 131 En la medida en que vincula la concesión de una rebaja fiscal por razón de los gastos de escolaridad al requisito de que éstos se hayan abonado a un colegio privado que reúna determinados requisitos en Alemania y deniega dicha rebaja a los padres de hijos escolarizados en un colegio establecido en otro Estado miembro, la normativa nacional controvertida discrimina a los hijos de determinados nacionales únicamente por haber ejercido su derecho de libre circulación trasladándose a otro Estado miembro para seguir en él una formación escolar.
- 132 Pues bien, es jurisprudencia reiterada que una normativa nacional que resulta desfavorable para determinados nacionales por el mero hecho de haber ejercitado su libertad de circular y residir en otro Estado miembro constituye una restricción a las libertades que el artículo 18 CE, apartado 1, reconoce a todo ciudadano de la Unión (sentencias de 18 de julio de 2006, De Cuyper, C-406/04, Rec. p. I-6947, apartado 39, y de 26 de octubre de 2006, Tas-Hagen y Tas, C-192/05, Rec. p. I-10451, apartado 31).
- 133 Dicha restricción sólo podría estar justificada, desde el punto de vista del Derecho comunitario, si se basara en consideraciones objetivas, independientes de la nacionalidad de las personas afectadas y proporcionadas al objetivo legítimamente

perseguido por el Derecho nacional (sentencias, antes citadas, D'Hoop, apartado 36; De Cuyper, apartado 40, y Tas-Hagen y Tas, apartado 33).

- 134 Procede señalar que, para intentar justificar el obstáculo a la libre prestación de servicios que constituye la normativa controvertida, el Gobierno alemán ha formulado las alegaciones que se exponen en los apartados 55 a 64 de la presente sentencia y que se remiten al análisis realizado por el Tribunal de Justicia en la sentencia Bidar, antes citada, relativa a la interpretación del artículo 18 CE.
- 135 En el apartado 56 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que es lícito que todo Estado miembro vele por que la concesión de ayudas destinadas a sufragar los gastos de manutención de estudiantes procedentes de otros Estados miembros no se convierta en una carga excesiva que pueda tener consecuencias para el nivel global de la ayuda que puede conceder dicho Estado.
- 136 Sin embargo, aun suponiendo que haya de aplicarse un razonamiento idéntico en el caso de una ventaja fiscal por razón de los gastos de escolaridad, una normativa como la del artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG sigue siendo, en cualquier caso, desproporcionada en relación con los objetivos que persigue, por las mismas razones que se expusieron en el apartado 99 de la presente sentencia al examinar esta normativa desde el punto de vista del principio de la libre prestación de servicios.
- 137 De ello se desprende que, cuando los hijos de contribuyentes de un Estado miembro están escolarizados en otro Estado miembro, en un colegio cuyas prestaciones no pueden ampararse en el artículo 49 CE, el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG produce el efecto de discriminar de manera injustificada a estos hijos, por seguir sus estudios en un colegio establecido en otro Estado miembro, en relación con los que no han hecho uso de su derecho a la libre circulación y menoscaba los derechos que les confiere el artículo 18 CE, apartado 1.

138 En estas circunstancias, procede considerar también fundada la segunda parte del primer motivo invocado por la Comisión.

139 Habida cuenta de todas las consideraciones precedentes, procede declarar que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 18 CE, 39 CE, 43 CE y 49 CE, al excluir de manera general los gastos de escolaridad ocasionados por la asistencia a un colegio establecido en otro Estado miembro, de la deducción fiscal en concepto de gastos extraordinarios prevista en el artículo 10, apartado 1, número 9, de la EStG. Por lo demás, esto es, respecto al motivo basado en la supuesta violación de la libertad de establecimiento de los colegios establecidos en otro Estado miembro, procede desestimar el recurso.

Costas

140 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber solicitado la Comisión que se condene en costas a la República Federal de Alemania y haber sido desestimada la parte esencial de los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) decide:

- 1) Declarar que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 18 CE, 39 CE,**

43 CE y 49 CE, al excluir de manera general los gastos de escolaridad ocasionados por la asistencia a un colegio establecido en otro Estado miembro, de la deducción fiscal en concepto de gastos extraordinarios prevista en el artículo 10, apartado 1, número 9, de la Einkommensteuergesetz (Ley alemana del impuesto sobre la renta de las personas físicas), en la versión publicada el 19 de octubre de 2002.

- 2) Desestimar el recurso en todo lo demás.**
- 3) Condenar en costas a la República Federal de Alemania.**

Firmas