SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)
de 18 de julio de 2007 *

En el asunto C-182/06,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por la Cour administrative (Luxemburgo), mediante resolución de 6 de abril de 2006, recibida en el Tribunal de Justicia el 10 de abril de 2006, en el procedimiento entre

État du Grand-Duché de Luxembourg

y

Hans Ulrich Lakebrink,

Katrin Peters-Lakebrink,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, y los Sres. R. Schintgen, A. Tizzano, M. Ilešič y E. Levits (Ponente), Jueces;

* Lengua de procedimiento: francés.

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;
Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Gran Ducado de Luxemburgo, por el Sr. C. Schiltz, en calidad de agente;

— en nombre del Sr. Lakebrink y de la Sra. Peters-Lakebrink, por la Sra. M. Kleyr, avocat;

— en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. H.G. Sevenster y M. de Mol, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno sueco, por la Sra. K. Wistrand, en calidad de agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas por los Sres. R. Lyal y J.-P. Keppenne, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 29 de marzo de 2007;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 39 CE.

2 Dicha petición se planteó en el marco de un litigio entre el Gran Ducado de Luxemburgo y el Sr. Lakebrink y la Sra. Peters-Lakebrink (en lo sucesivo, conjuntamente, «esposos Lakebrink») relativo al impuesto sobre la renta al que estuvieron sujetos en Luxemburgo durante el ejercicio fiscal de 2002.

Marco jurídico, litigio principal y cuestión prejudicial

3 Los esposos Lakebrink, nacionales alemanes y residentes en Alemania, ejercen ambos una actividad por cuenta ajena exclusivamente en Luxemburgo. Solicitaron, para el ejercicio 2002, tributar conjuntamente en Luxemburgo, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 157 *ter* de la loi modifiée du 4 décembre 1967 relative a l'impôt sur le revenu (Ley luxemburguesa del impuesto sobre la renta; en lo sucesivo, «LIR»).

4 En la declaración tributaria presentada a la administración tributaria luxemburguesa, los esposos Lakebrink declararon un rendimiento negativo procedente del arrendamiento de inmuebles por importe de 26.080 euros, relativo a dos inmuebles de los que son propietarios en Alemania y que no ocupan personalmente. Los esposos Lakebrink solicitaron que se tuviera en cuenta esta pérdida de rendimientos derivados del arrendamiento para la determinación del tipo impositivo del que se benefician los residentes.

5 Dicho rendimiento negativo procedente del arrendamiento de inmuebles estaba debidamente recogido en la liquidación de los esposos correspondiente al año 2002, realizada por el Finanzamt Trier (Alemania) el 30 de julio de 2003. De dicha liquidación se desprende que los esposos Lakebrink no habían percibido rendimientos imponibles en Alemania. Por consiguiente, no tributaron en dicho Estado.

6 Como consecuencia de su solicitud, los esposos Lakebrink tributaron conjuntamente en Luxemburgo. Con arreglo al artículo 157 *ter* de la LIR, el impuesto se calculó aplicando el tipo que les sería de aplicación si fueran residentes de dicho Estado miembro. No obstante, el rendimiento negativo procedente del arrendamiento de sus bienes inmuebles sitos en Alemania no se tuvo en cuenta.

7 En efecto, el artículo 157 *ter* de la LIR establece que, como excepción al régimen de tributación de los sujetos pasivos residentes, en el que la regla de progresividad para el cálculo del tipo impositivo se aplica a los rendimientos sujetos a gravamen en otros Estados, el régimen de tributación aplicable a los sujetos pasivos no residentes prevé que la cláusula de progresividad se aplique, con arreglo al artículo 134 de la LIR, únicamente a los rendimientos profesionales percibidos en el extranjero por dichos sujetos pasivos, además de a los rendimientos percibidos en el Gran Ducado de Luxemburgo.

8 En virtud del artículo 4 del Convenio, celebrado el 23 de agosto de 1958, entre el Gran Ducado de Luxemburgo y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y para establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, y en materia del impuesto sobre actividades económicas y de la contribución territorial, el derecho a establecer impuestos que graven los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles corresponde al Estado en el que se encuentra el inmueble, Alemania en el caso de autos.

9 Los esposos Lakebrink presentaron una reclamación contra la liquidación del impuesto sobre la renta realizada por la administración tributaria luxemburguesa. Esta reclamación quedó sin respuesta. El tribunal administratif de Luxemburgo estimó un recurso interpuesto por los esposos Lakebrink que tenía por objeto la modificación de dicha liquidación.

10 El Gran Ducado de Luxemburgo interpuso ante la Cour administrative recurso de apelación contra dicha sentencia. Dicho órgano jurisdiccional desea saber, en particular, si la aplicación del artículo 157 *ter* de la LIR constituye una discriminación indirecta prohibida por el artículo 39 CE, en la medida en que tiene como efecto que no se tengan en cuenta, a efectos de la determinación del tipo impositivo aplicable a los rendimientos percibidos en Luxemburgo, los rendimientos negativos procedentes del arrendamiento de los bienes inmuebles sitos en Alemania de los esposos Lakebrink.

11 En estas circunstancias, la Cour administrative decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 39 CE en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la que establece en [...] Luxemburgo el artículo 157 *ter* de la LIR, en virtud de la cual un nacional comunitario, no residente en Luxemburgo, que percibe en este Estado rendimientos por un trabajo por cuenta ajena que constituyen la mayor parte de su renta imponible, no puede invocar los rendimientos negativos procedentes del arrendamiento de inmuebles que no ocupa personalmente y que se encuentran en otro Estado miembro, Alemania en el caso de autos, a efectos de la determinación del tipo impositivo aplicable a los rendimientos percibidos en Luxemburgo?»

Cuestión prejudicial

12 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 39 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual un nacional comunitario que no reside en el Estado miembro en el que percibe rendimientos que constituyen la mayor parte de su renta imponible no puede, a efectos de la determinación del tipo impositivo aplicable a dichos rendimientos, invocar los rendimientos negativos procedentes del arrendamiento de unos inmuebles que no ocupa personalmente y que se encuentran en otro Estado miembro, mientras que un residente en el primer Estado sí puede invocar dichos rendimientos negativos.

13 La legislación controvertida en el litigio principal establece un régimen tributario distinto en función de que el trabajador que percibe la mayor parte de su renta imponible en Luxemburgo resida o no en dicho Estado.

14 A este respecto, procede recordar, en primer lugar, que, aunque la materia de los impuestos directos no está incluida, como tal, en la esfera de la competencia de la Comunidad, los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho comunitario (véanse, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225, apartado 21, y de 3 de octubre de 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Rec. p. I-9461, apartado 30).

15 En segundo lugar, debe señalarse que todo nacional comunitario que ejerce una actividad profesional en otro Estado miembro está comprendido, independientemente de su lugar de residencia y de su nacionalidad, dentro del ámbito de aplicación del artículo 39 CE (véase la sentencia de 21 de febrero de 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, Rec. p. I-1711, apartado 31).

16 Se desprende de ello que la situación de los esposos Lakebrink, que trabajan en un Estado miembro distinto de aquel en el que se encuentra su residencia, está comprendida dentro del ámbito de aplicación del artículo 39 CE.

17 Finalmente, es jurisprudencia reiterada que el conjunto de disposiciones del Tratado CE relativas a la libre circulación de 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 junio de 2000, Sehrer, C-302/98, Rec. p. I-4585, apartado 32, y de 13 de noviembre de 2003, Schilling y Fleck-Schilling, C-209/01, Rec. p. I-13389, apartado 24).

18 Los esposos Lakebrink, que trabajan en Luxemburgo pero residen en Alemania, a diferencia de las personas que trabajan y residen en Luxemburgo, no han tenido el derecho, con arreglo a la legislación luxemburguesa, a solicitar que se tengan en cuenta las pérdidas de rendimientos derivados del arrendamiento relativas a sus bienes inmuebles sitos en Alemania, a efectos de la determinación del tipo impositivo aplicable a las rentas que dichos esposos han percibido en Luxemburgo.

19 Por consiguiente, el trato que dispensa la normativa controvertida en el litigio principal a los trabajadores no residentes, como los esposos Lakebrink, es menos beneficioso que el que se aplica a los trabajadores residentes.

20 Los Gobiernos luxemburgués y neerlandés alegan, por el contrario, que, en la medida en que dicha normativa no tiene en cuenta ningún rendimiento no profesional percibido en el extranjero, ya sea negativo o positivo, ofrece a los sujetos pasivos no residentes un régimen fiscal globalmente más ventajoso en comparación con el de los sujetos pasivos residentes.

21 Esta apreciación global de los efectos de dicha normativa no puede acogerse, en la medida en que equivaldría a vaciar de contenido la prohibición establecida en el artículo 39 CE.

22 En efecto, si bien una normativa como la controvertida en el litigio principal puede ofrecer ventajas fiscales a los sujetos pasivos no residentes que invoquen rendimientos no profesionales positivos, o al menos en su mayor parte positivos, percibidos en el extranjero, ésta no es la situación por lo que respecta a los sujetos pasivos no residentes, como los esposos Lakebrink, que sólo tienen rendimientos no profesionales negativos percibidos en el extranjero.

23 Pues bien, como señaló el Abogado General en el punto 29 de sus conclusiones, el que, en un supuesto como el del litigio principal, la normativa controvertida resulte desfavorable para los no residentes no puede compensarse por el hecho de que, en otras circunstancias, dicha normativa no afecte a los no residentes frente a los residentes.

24 En este contexto, procede recordar que es jurisprudencia reiterada que, aun suponiendo que existan otras ventajas fiscales, su existencia no puede justificar un trato fiscal desfavorable contrario a una libertad fundamental (véase la sentencia de 12 de diciembre de 2002, de Groot, C-385/00, Rec. p. I-11819, apartado 97 y la jurisprudencia que en él se cita).

25 Además, cabe señalar que, a falta de rendimientos imponibles en su Estado de residencia, trabajadores como los esposos Lakebrink no tienen la posibilidad de solicitar que se tengan en cuenta las pérdidas de rendimientos derivados del arrendamiento de sus bienes inmuebles sitos en dicho Estado y se ven por tanto privados de cualquier posibilidad de invocar su rendimiento negativo procedente de arrendamientos a efectos de la determinación del tipo impositivo del conjunto de sus rendimientos.

26 En estas circunstancias, es necesario verificar si la desventaja fiscal que grava a trabajadores que no residen en Luxemburgo, como los esposos Lakebrink, puede constituir una discriminación indirecta por razón de nacionalidad prohibida por el artículo 39 CE.

27 En efecto, en virtud de reiterada jurisprudencia, una discriminación sólo puede consistir en la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes (sentencias Schumacker, antes citada, apartado 30; de 29 de abril de 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Rec. p. I-2651, apartado 26, y de 22 de marzo de 2007, Talotta, C-383/05, Rec. p. I-2555, apartado 18).

28 Ahora bien, en materia de impuestos directos la situación de los residentes y la de los no residentes no son, por lo general, comparables (sentencia Schumacker, antes citada, apartado 31).

29 En consecuencia, el hecho de que un Estado miembro no permita a un sujeto pasivo no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un sujeto pasivo residente no es, por regla general, discriminatorio, puesto que estas dos categorías de sujetos pasivos no se encuentran en una situación comparable.

30 No obstante, según reiterada jurisprudencia, otra cosa sucede en el supuesto en que el no residente no obtiene ingresos significativos en el Estado de su residencia y percibe la mayor parte de sus ingresos imponibles de una actividad ejercida en el

Estado de empleo, de manera que el Estado de residencia no puede concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar (véase, en particular, la sentencia Schumacker, antes citada, apartado 36).

31 De acuerdo con dicha jurisprudencia, la discriminación consiste en que la situación personal y familiar de un no residente que obtiene en un Estado miembro distinto del de su residencia la mayor parte de sus ingresos y casi la totalidad de sus ingresos familiares no se tiene en cuenta ni en el Estado de residencia ni en el Estado de empleo (sentencia Schumacker, antes citada, apartado 38).

32 Esta jurisprudencia se aplica a una situación como la del caso de autos.

33 En efecto, por una parte, la discriminación a la que se hace referencia en el apartado 31 de la presente sentencia afecta *a fortiori* a trabajadores no residentes, como los esposos Lakebrink, quienes, como se ha señalado en el apartado 25 de la presente sentencia, no perciben ningún ingreso en su Estado de residencia y obtienen la totalidad de sus ingresos familiares de una actividad ejercida en el Estado de empleo.

34 Por otra parte, la *ratio* en la que se basa la discriminación señalada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Schumacker, antes citada, y que se recuerda en el apartado 31 de la presente sentencia, se refiere, como también ha puesto de manifiesto el Abogado General en el punto 36 de sus conclusiones, a todas las ventajas fiscales relacionadas con la capacidad contributiva del no residente que no

se tienen en cuenta ni en el Estado de residencia ni en el Estado de empleo (véanse igualmente las conclusiones del Abogado General Léger en el asunto que dio lugar a la sentencia Ritter-Coulais, antes citada, puntos 97 a 99), dado que, además, puede considerarse que la capacidad contributiva forma parte de la situación personal del no residente en el sentido de la sentencia Schumacker, antes citada.

35 Por consiguiente, el que la administración tributaria de un Estado miembro no tenga en cuenta los rendimientos negativos derivados del arrendamiento de inmuebles relativos a los bienes inmuebles sitos en el extranjero de un sujeto pasivo constituye una discriminación prohibida por el artículo 39 CE.

36 Teniendo en cuenta las consideraciones precedentes, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 39 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que no permite a un nacional comunitario no residente en el Estado miembro en el que percibe rendimientos que constituyen la mayor parte de su renta imponible solicitar que se tengan en cuenta, a efectos de la determinación del tipo impositivo aplicable a dichos rendimientos, los rendimientos negativos procedentes del arrendamiento de inmuebles que no ocupa personalmente y que se encuentran en otro Estado miembro, mientras que un residente en el primer Estado puede solicitar que se tengan en cuenta dichos rendimientos negativos procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles.

Costas

37 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

El artículo 39 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que no permite a un nacional comunitario no residente en el Estado miembro en el que percibe rendimientos que constituyen la mayor parte de su renta imponible solicitar que se tengan en cuenta, a efectos de la determinación del tipo impositivo aplicable a dichos rendimientos, los rendimientos negativos procedentes del arrendamiento de inmuebles que no ocupa personalmente y que se encuentran en otro Estado miembro, mientras que un residente en el primer Estado puede solicitar que se tengan en cuenta dichos rendimientos negativos procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles.

Firmas