CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. PAOLO MENGOZZI
presentadas el 29 de marzo de 2007 [1]

1. Mediante la presente petición de decisión prejudicial, la Cour administrative de Luxemburgo solicita en esencia al Tribunal de Justicia que determine si una disposición nacional como el artículo 157 *ter* de la loi modifiée du 4 décembre 1967 relative à l'impôt sur le revenu (Ley luxemburguesa del impuesto sobre la renta; en lo sucesivo, «LIR»), es contraria al principio de la libre circulación de los trabajadores (artículo 39 CE). En virtud de tal disposición, a efectos de la determinación del tipo impositivo aplicable a la renta imponible en el Gran Ducado de Luxemburgo no se toman en consideración determinadas pérdidas de rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles situados en otro Estado miembro de un ciudadano comunitario que, a pesar de no residir en el Gran Ducado, percibe allí la mayor parte de su renta imponible.

2. El Tribunal de Justicia ya tuvo ocasión de pronunciarse sobre una cuestión similar en el asunto Ritter-Coulais, en el que se examinó la compatibilidad con el artículo 39 CE de una norma alemana que no permitía que personas físicas que percibían rendimientos de trabajo por cuenta ajena en Alemania y eran residentes fiscales en ese país computaran, al calcular el tipo impositivo aplicable a dichas rentas, las pérdidas de rendimientos derivados de la utilización personal para uso propio de una casa destinada a vivienda situada en otro Estado miembro. [2] Sin embargo, el caso que ahora se analiza presenta dos diferencias respecto de aquel supuesto: en primer lugar, la normativa luxemburguesa objeto de análisis, como resulta de lo ya expuesto, al contrario de la analizada en el asunto Ritter-Coulais, antes citado, no toma en consideración a efectos del cálculo del tipo impositivo los posibles incrementos de renta de un no residente derivados del arrendamiento de viviendas situadas en el extranjero. En segundo lugar, las pérdidas aducidas por los recurrentes en el litigio principal del que se deriva la presente cuestión prejudicial se refieren a inmuebles cedidos en arrendamiento en lugar de estar ocupados personalmente.

1 — Lengua original: italiano.

2 — Sentencia de 21 de febrero de 2006 (C-152/03, Rec. p. I-1711).

I. Marco jurídico

A. *Derecho comunitario relevante*

3. El artículo 39 CE establece lo siguiente:

«1. Quedará asegurada la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad.

2. La libre circulación supondrá la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo.

3. Sin perjuicio de las limitaciones justificadas por razones de orden público, seguridad y salud públicas, la libre circulación de los trabajadores implicará el derecho:

a) de responder a ofertas efectivas de trabajo;

b) de desplazarse libremente para este fin en el territorio de los Estados miembros;

c) de residir en uno de los Estados miembros con objeto de ejercer en él un empleo, de conformidad con las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas aplicables al empleo de los trabajadores nacionales;

d) de permanecer en el territorio de un Estado miembro después de haber ejercido en él un empleo, en las condiciones previstas en los reglamentos de aplicación establecidos por la Comisión.»

B. *Derecho nacional*

4. Las disposiciones relativas a la tributación de las personas físicas de que se trata en el asunto que nos ocupa se encuentran principalmente en la citada LIR y en el Convenio 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, celebrado el 23 de agosto de 1958 (en lo sucesivo, «CDI»).

5. En particular, el artículo 157 *ter* de la LIR dispone que los sujetos pasivos no residentes sujetos a impuestos en Luxemburgo al

menos por el 90 % de todos los rendimientos profesionales percibidos tanto en dicho Estado como en el extranjero, podrán solicitar tributar en Luxemburgo por las rentas imponibles es ese Estado. En tal caso, el tipo impositivo del impuesto se calculará teniendo en cuenta el tipo impositivo que les sería aplicable si fuesen residentes, tomando en consideración, a tal efecto, sus rentas de origen luxemburgués y sus rentas *profesionales* extranjeras.[3]

6. Sin embargo, de los datos que obran en autos resulta que, en el caso de sujetos pasivos residentes en Luxemburgo, al determinar el tipo impositivo aplicable a sus rentas imponibles, se toma en consideración su capacidad contributiva global, incluyéndose también las posibles pérdidas de rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles situados en el extranjero (artículo 134 de la LIR).

7. De conformidad con el artículo 4 del CDI, las rentas derivadas del arrendamiento de bienes inmuebles están sujetas a imposición en el Estado contratante en el que se encuentran tales bienes.

8. En virtud, igualmente, del citado Convenio, corresponde al Estado de residencia tomar en consideración la renta global de sus propios sujetos pasivos al efecto de fijar el tipo impositivo aplicable a la renta imponible en dicho Estado (artículo 24).

II. Hechos, cuestión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

9. Los esposos Lakebrink, ambos ciudadanos alemanes y residentes en Alemania, cuya base imponible estaba constituida en el año 2002 por rendimientos de trabajo por cuenta ajena percibidos en Luxemburgo, solicitaron la tributación conjunta en Luxemburgo con arreglo al artículo 157 *ter* de la LIR.

10. Por lo tanto, su renta imponible en Luxemburgo debía tributar conforme al tipo impositivo que les habría resultado aplicable en caso de que hubiesen tenido allí su residencia. En las correspondientes liquidaciones del impuesto se precisaba, además, que a efectos de la determinación de tal tipo impositivo con arreglo al artículo 157 *ter* de la LIR, no se habían tomado en consideración, al contrario de lo solicitado por los interesados, los rendimientos negativos derivados del arrendamiento de inmuebles situados en Alemania.

3 — De la resolución de remisión se desprende que con el sistema articulado en el artículo 157 *ter* el legislador luxemburgués tenía la intención de adaptarse a la normativa comunitaria, y en particular a los principios afirmados por el Tribunal de Justicia en el asunto Schumacker, citado en la nota 4 *infra*, en el cual el Tribunal de Justicia circunscribió la igualdad de trato implícita en la libre circulación de los trabajadores únicamente a las actividades económicas que generasen rentas de naturaleza profesional.

11. Esta última resolución fue impugnada mediante dos recursos contra las citadas liquidaciones de impuestos que los esposos Lakebrink interpusieron ante el director de impuestos directos.

12. En vista del silencio de las autoridades administrativas, los esposos Lakebrink recurrieron al Tribunal administratif de Luxemburgo, el cual, tras acumular los dos recursos presentados, los declaró admisibles y además fundados en cuanto solicitaban la rectificación de la liquidación de impuestos, precisando que, a efectos del cálculo del tipo impositivo aplicable a las rentas de los recurrentes, debían tomarse en consideración las pérdidas de rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles situados en Alemania, tal como habían sido determinados por las autoridades tributarias alemanas.

13. Contra la citada sentencia, el Gran Ducado de Luxemburgo, representado por su Ministro de Finanzas, interpuso recurso de apelación ante la Cour administrative, la cual, al albergar dudas sobre la interpretación del artículo 39 CE, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Debe interpretarse el artículo 39 CE en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la que establece en el Gran Ducado de 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?»

14. De conformidad con el artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia, han presentado observaciones escritas los esposos Lakebrink, la Comisión y los Gobiernos luxemburgués, sueco y neerlandés.

III. Análisis jurídico

A. *Sobre la existencia de una discriminación indirecta*

15. Con la cuestión planteada, el juez remitente pregunta, en esencia, si el artículo 39 CE del Tratado debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual, al determinar el tipo impositivo aplicable a las rentas imponibles en el Gran Ducado de

Luxemburgo de un ciudadano comunitario no residente, pero que percibe allí la mayor parte de su renta imponible, representada por rendimientos de trabajo por cuenta ajena, no se pueden tener en cuenta las pérdidas de rendimientos derivados del arrendamiento de inmuebles situados en otro Estado miembro, mientras que tal categoría de rentas sí se toma en consideración en la tributación de los residentes.

16. Los Gobiernos luxemburgués, sueco y neerlandés proponen responder en sentido negativo a dicha cuestión, mientras que los esposos Lakebrink y la Comisión expresan la opinión contraria.

17. Dado que la normativa sobre la que versa esta cuestión concierne a la tributación de las personas físicas, es necesario, a este respecto, valorarla partiendo del dato de que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, si bien es cierto que en el estado actual del Derecho comunitario la fiscalidad directa, como tal, no es competencia de la Comunidad, no es menos cierto que los Estados miembros deben ejercer sus competencias en la materia respetando el Derecho comunitario y, en concreto, las libertades fundamentales sobre las que se basan el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior. [4]

18. Habida cuenta de que los recurrentes del litigio principal ejercían una *actividad por cuenta ajena* en un Estado miembro, no cabe duda de que la normativa nacional de que se trata se debe examinar en relación con el artículo 39 CE.

19. Dicha disposición sanciona el principio de libre circulación de los trabajadores y prohíbe toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros. [5]

20. No obstante, debo señalar que la normativa sobre la que versa el litigio principal se aplica independientemente de la nacionalidad del sujeto pasivo interesado. Sin perjuicio de lo anterior, una diferencia de trato basada en el criterio de la residencia o del lugar de origen puede dar lugar, en determinadas circunstancias, a un resultado equivalente a una discriminación basada en la nacionalidad.

21. De hecho, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, están prohibidas no sólo las discriminaciones basadas en la nacionalidad, sino también cualquier forma de discriminación que, aplicando otros

4 — Véanse, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), apartado 21; de 4 de octubre de 1991, Comisión/Reino Unido (C-246/89, Rec. p. I-4585), apartado 12, y de 13 de noviembre de 2003, Schilling y Fleck Schilling (C-209/01, Rec. p. I-13389), apartado 22.

5 — Véase, entre otras, la sentencia de 23 de febrero de 1994, Scholz (C-419/92, Rec. p. I-505), apartado 7.

criterios de diferenciación, conduzca de hecho al mismo resultado, entendiéndose por discriminación la aplicación de normas distintas a situaciones análogas, o bien la aplicación de la misma norma a situaciones diversas. [6]

22. En materia de impuestos directos, el Tribunal de Justicia ha afirmado que una diferencia de trato basada en la residencia no es discriminatoria por sí misma, ya que, en principio, tal criterio es indicativo de una conexión del sujeto pasivo con el país de origen y podría, por tanto, justificar un tratamiento fiscal diferenciado. [7]

23. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha precisado que la situación de los residentes y la de los no residentes, por lo general, no son comparables, puesto que los ingresos obtenidos en el territorio de un Estado por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia, y puesto que el lugar en que más fácilmente puede apreciarse la capacidad contributiva individual de un no residente, resultante de computar el conjunto de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, es el lugar en que se sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales y que coincide, en general, con su residencia habitual. [8]

24. Por tanto, el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un residente no es, por regla general, discriminatorio, habida cuenta de las diferencias objetivas entre la situación de los residentes y la de los no residentes, tanto desde el punto de vista de la fuente de los ingresos como de la capacidad contributiva personal o de la situación personal y familiar. [9]

25. El Tribunal de Justicia ha precisado, no obstante, que no puede decirse lo mismo cuando 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. [10] Así, tratándose de un no residente que obtiene en un Estado miembro distinto del de su residencia la mayor parte de sus ingresos, la discrimi-

6 — Véanse, entre otras, las sentencias de 12 de febrero de 1974, Sotgiu (152/73, Rec. p. 153), apartado 11, y de 21 de noviembre de 1991, Le Manoir (C-27/91, Rec. p. I-5531), apartado 10.

7 — Véanse las sentencias Schumacker, antes citada, apartados 31 a 34; de 11 de agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, Rec. p. I-2493), apartado 18; de 27 de junio de 1996, Asscher (C-107/94, Rec. p. I-3089), apartado 41, y de 29 de abril de 1999, Royal Bank of Scotland (C-311/97, Rec. p. I-2651), apartado 27.

8 — Véanse las sentencias Schumacker, antes citada, apartados 31 y 32; de 14 de septiembre de 1999, Gschwind (C-391/97, Rec. p. I-5451), apartado 22; de 16 de mayo de 2000, Zurstrassen (C-87/99, Rec. p. I-3337), apartado 21, y de 12 de junio de 2003, Gerritse (C-234/01, Rec. p. I-5933), apartado 43.

9 — Véanse las sentencias antes citadas Schumacker, apartado 34; Gschwind, apartado 23, y Gerritse, apartado 44.

10 — Véanse las sentencias Schumacker, antes citada, apartado 36, y de 12 de diciembre de 2002, De Groot (C-385/00, Rec. p. I-11819), apartado 89.

nación consiste en que la situación personal y familiar de este no residente no se tiene en cuenta ni en el Estado de residencia ni en el Estado de empleo. [11]

26. Considerando todo lo expuesto, y pasando ahora al asunto en que se suscita la cuestión, en mi opinión resulta indudable que, en una situación fáctica como la del presente caso, la aplicación de la normativa de que se trata se traduce en una diferencia de trato respecto de los esposos Lakebrink por razón de su residencia fuera del territorio luxemburgués.

27. De hecho, como se ha observado, la legislación luxemburguesa, al determinar el tipo impositivo aplicable a las rentas imponibles de los residentes, tiene en cuenta la renta global de estos últimos. Sin embargo, en el caso de sujetos pasivos sin residencia fiscal en Luxemburgo, pero que perciben allí la totalidad, o casi, de sus rentas imponibles, la asimilación a los sujetos pasivos residentes es sólo parcial, ya que al calcular el tipo impositivo, la regla de la progresividad se aplica, además de a las rentas de origen luxemburgués, únicamente a las rentas extranjeras de naturaleza profesional de los no residentes, excluyendo, por tanto, las rentas no comprendidas en tal categoría, entre las cuales, como en el caso que nos ocupa, se encuentran las derivadas del arrendamiento de inmuebles.

28. Se deduce por tanto que, en un caso como el analizado en el presente asunto, la falta de reconocimiento de las pérdidas de rendimientos derivados del arrendamiento de inmuebles situados en el extranjero al calcular el tipo impositivo aplicable a un sujeto pasivo que, a pesar de no residir en Luxemburgo, obtiene la totalidad, o casi, de su renta imponible en el citado Estado constituye, sin duda, un trato desventajoso para este último respecto al dispensado a un sujeto pasivo residente que realice una actividad análoga, a quien, por el contrario, se le reconocen ese tipo de pérdidas en el cálculo del tipo impositivo.

29. No obsta a dicha conclusión, como sostienen los Gobiernos luxemburgués y neerlandés, el hecho de que la legislación luxemburguesa no tenga en cuenta eventuales incrementos de renta derivados de arrendamientos de los no residentes en el cálculo del tipo impositivo conforme al artículo 157 *ter* de la LIR. La posible ventaja de la que gozarían los no residentes respecto de los sujetos pasivos residentes en un caso similar no sirve para compensar la desventaja que los primeros sufren en aquellos supuestos, como sucede en el presente caso, en que ni el Estado de residencia –por falta de rentas imponibles en dicho Estado– ni el de empleo tienen en cuenta las pérdidas de rendimientos derivados del arrendamiento de inmuebles situados en el extranjero. En efecto, considerar que una desventaja, por no ser sistemática, no pueda dar lugar a una

11 — Sentencia Schumacker, antes citada, apartado 38.

discriminación equivaldría a considerar compatible con el principio de la libre circulación de trabajadores un régimen fiscal que sólo en ocasiones resultara ser desfavorable para los sujetos pasivos no residentes, por apreciar que la desventaja, al ser ocasional, tiene escasa entidad. De ese modo se admitirían las discriminaciones menores, vaciando de contenido la prohibición de carácter general establecida en el artículo 39 CE. [12]

30. Una vez constatado que la normativa analizada establece un trato diferente en detrimento de los no residentes procede comprobar, además, si esta diferencia de trato reviste carácter discriminatorio; es decir, si la situación de los residentes y de los no residentes es objetivamente comparable en relación con la normativa objeto de examen.

31. Puesto que en el presente asunto los esposos Lakebrink obtienen en el Estado de empleo –Luxemburgo– la totalidad de su renta imponible y no perciben rentas significativas en su Estado de residencia, considero que están en una situación asimilable a la de un residente en el Gran Ducado de Luxemburgo en lo referente a las normas para el cálculo del tipo impositivo.

32. Así se desprende, en mi opinión, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, según la cual, si bien es cierto que en materia de impuestos directos, residentes y no residentes no se encuentran en una situación análoga, puesto que normalmente el sujeto pasivo percibe la parte principal de sus ingresos en su país de residencia y es siempre tal Estado el que dispone, por lo general, de toda la información necesaria para apreciar la capacidad contributiva global del sujeto pasivo en cuestión, no es menos cierto que deja de existir cualquier diversidad objetiva de situaciones que pueda justificar una diferencia de trato respecto de los sujetos pasivos residentes, cuando se trata del caso de un no residente que, a falta de ingresos significativos en el Estado de su residencia, percibe la mayor parte de sus ingresos imponibles de una actividad ejercida en el Estado de empleo. [13]

33. Aun cuando el Tribunal de Justicia se ha pronunciado expresamente en este sentido sobre los regímenes fiscales en relación con la consideración de la situación personal y familiar de los sujetos pasivos no residentes, afirmando que «no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato en lo que atañe a la

12 — Véase, en el mismo sentido, la sentencia De Groot, antes citada, apartado 97, y en lo que concierne a la libertad de establecimiento, la sentencia de 11 de marzo de 2004, Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Rec. p. I-2409), apartado 43.

13 — Véase la sentencia Schumacker, antes citada, apartados 36 y 37.

consideración, a los fines del Impuesto, *de la situación personal y familiar* del sujeto pasivo», [14] no debe, sin embargo, llegarse a la conclusión de que el Tribunal de Justicia ha querido limitar exclusivamente a dichos aspectos de la capacidad contributiva global la asimilación de un sujeto pasivo no residente que percibe la totalidad, o casi, de su renta en el país de empleo, a un sujeto pasivo residente en dicho país que ejerce una actividad por cuenta ajena análoga.

34. A tal efecto, procede examinar la conclusión a la que llegó el Tribunal de Justicia acerca de la equiparación de los sujetos pasivos residentes y no residentes a la luz de la *ratio* subyacente para apreciar si cabe o no dicha equiparación en el presente asunto, en el que se deniega una ventaja fiscal no relacionada con la situación personal o familiar de un sujeto pasivo no residente. [15]

35. Según el razonamiento del Tribunal de Justicia, un sujeto pasivo no residente se encuentra, por lo general, en una situación objetivamente distinta respecto de un residente del Estado de empleo, puesto que percibe allí únicamente una parte de sus ingresos y por tanto, teóricamente, podría beneficiarse dos veces de las ventajas fiscales relativas a su situación contributiva personal, una vez en el Estado de residencia y otra en el de empleo. Atendiendo a tales situaciones objetivamente no comparables de los residentes y no residentes, el Tribunal de Justicia ha excluido que la denegación por parte del Estado de empleo de beneficios fiscales relacionados con la situación contributiva personal del no residente constituya un tratamiento discriminatorio para este último.

36. Sin embargo, en el supuesto de que el no residente perciba la totalidad, o casi, de su renta imponible en el Estado de empleo, deja de existir el riesgo de que éste se beneficie dos veces de las ventajas relacionadas con su propia situación contributiva –que el Estado de residencia no podrá tener en cuenta por falta de rentas significativas percibidas en dicho Estado– y, por tanto, desaparece toda diferencia respecto de la situación de un sujeto pasivo residente. La consecuencia de todo lo expuesto es que una correcta aplicación del principio de no discriminación –de la que la jurisprudencia analizada anteriormente constituye un ejemplo– obliga al Estado de empleo a equiparar a un no residente cuyas rentas se generen en su totalidad, o casi, en su territorio, con un residente, no sólo en lo relativo a la concesión de ventajas fiscales relacionadas con su situación *personal y familiar,* sino también respecto de todos los aspectos de su capacidad contributiva global que sean relevantes para el reconocimiento de beneficios fiscales en favor del residente.

14 — *Ibidem,* apartado 37. La cursiva es mía.

15 — Véanse, en tal sentido, las conclusiones del Abogado General Léger, presentadas el 1 de marzo de 2005, en el asunto Ritter-Coulais, antes citado, puntos 91 y ss.

37. Volviendo al fondo de la cuestión, del análisis hasta aquí expuesto resulta que los esposos Lakebrink, al no percibir rentas significativas en su Estado de residencia, están íntegramente sujetos a los impuestos del Estado de empleo –Luxemburgo–, el cual deberá concederles las ventajas fiscales correspondientes a su capacidad contributiva global reconocidas a los propios residentes, puesto que los primeros están en una situación objetivamente comparable a la de estos últimos. Se deduce de ello que los esposos Lakebrink sufren una discriminación indirecta en virtud de la aplicación del artículo 157 *ter* de la LIR, por cuanto Luxemburgo no les reconoce un aspecto de su capacidad contributiva –las pérdidas derivadas del arrendamiento de bienes inmuebles– a efectos del cálculo del tipo impositivo, por estar situada su residencia fuera del territorio luxemburgués.

38. Debe precisarse que tal solución, en contra de lo que sostienen los Gobiernos neerlandés y sueco, no es contraria al principio tantas veces afirmado por el Tribunal de Justicia del libre reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

39. Procede recordar, ante todo, que la diferencia de trato apreciada en el punto 37 *supra* sólo es predicable de la aplicación de la normativa interna luxemburguesa –artículo 157 *ter* de la LIR–, sin que se ponga en cuestión de ninguna manera el CDI celebrado entre Alemania y Luxemburgo. [16]

40. Además, debe observarse que la normativa controvertida no hace referencia a las modalidades de determinación de la base imponible, sino al reconocimiento de un aspecto de la capacidad contributiva del no residente *únicamente a efectos del cálculo del tipo impositivo,* sin que incida, además, en la determinación de la base imponible. Concluir, por tanto, que es el Estado de empleo el que, al determinar el tipo impositivo, debe conceder excepcionalmente los beneficios fiscales relacionados con la capacidad contributiva global del no residente, incluidas las ventajas eventualmente relacionadas con la gestión de bienes sobre cuyos rendimientos el Estado de empleo no tiene ninguna competencia tributaria, no implica que dicho Estado grave ese tipo de rentas. Se deduce por tanto que, en el caso de autos, no se ve afectado en modo alguno el reparto tributario sobre base territorial previsto en el CDI entre Alemania y Luxemburgo, puesto que el Gran Ducado de Luxemburgo, al gravar a un sujeto pasivo no residente pero que está íntegramente sujeto a impuestos en dicho país, no esta obligado a incluir en la base imponible las rentas derivadas del arrendamiento de bienes inmuebles situados en Alemania –que sigue siendo competente para gravarlas con impuestos–, pero sí que

16 — La diferencia de trato sólo es predicable de las normas de un único ordenamiento jurídico, pero no resulta de las divergencias ni del reparto de la competencia tributaria entre dos Estados miembros.

deberá tomarlas en cuenta excepcionalmente en la determinación del tipo impositivo.

41. En lo que concierne, por último, al modo en que se debe tomar en cuenta la capacidad contributiva global del sujeto pasivo no residente, que percibe en el Estado de empleo la totalidad, o casi, de su renta imponible, considero que el Derecho comunitario no impone ninguna exigencia específica, siempre que el citado sujeto pasivo no resulte discriminado respecto a un residente que, ejerciendo una actividad análoga, se encuentre en una situación objetivamente comparable. [17]

42. Por tanto, en relación con el caso de autos se deduce que, a efectos de ser tomadas en cuenta en el cálculo del tipo impositivo, las rentas derivadas de arrendamientos en el extranjero de un sujeto pasivo no residente deben quedar determinadas en las mismas condiciones previstas para los sujetos pasivos residentes en el Gran Ducado y, por lo tanto, según las disposiciones de la ley fiscal luxemburguesa, sin que tenga ninguna relevancia el Derecho alemán. [18] En mi opinión, no obsta a esta solución, como se sostiene en la sentencia de primera instancia dictada en el juicio *a quo* y como afirma el Gobierno luxemburgués, la circunstancia de que la potestad tributaria sobre las rentas en cuestión corresponda a Alemania en virtud del CDI. Como se ha visto anteriormente, la determinación de tales rentas es relevante únicamente a efectos del cálculo del tipo impositivo por parte del Estado de empleo y no en relación con la sujeción a impuestos de dichas rentas, que sigue siendo competencia de Alemania y que, en el caso de rentas positivas, se ajustaría a la normativa alemana.

B. *Posibles justificaciones*

43. Considerando la naturaleza restrictiva de la normativa analizada en relación con el ejercicio de la libre circulación de los trabajadores, procede comprobar su posible justificación a la luz del Derecho comunitario.

44. El Gobierno luxemburgués, aunque no haya invocado formalmente ninguna justificación de la diferencia de trato derivada de la normativa que nos ocupa, en las observaciones presentadas pretende, fundamentalmente, demostrar que la normativa impugnada se apoya en la necesidad de salvaguardar la coherencia de su régimen tributario.

17 — Véase, para un razonamiento análogo, la sentencia De Groot, antes citada, apartados 114 y 115.

18 — Artículos 134 y 134 *ter* de la LIR.

Por tanto, examinaré dicha causa de justificación únicamente con carácter subsidiario.

1. Sobre la salvaguardia de la coherencia del régimen tributario

45. El Gobierno luxemburgués señala, en esencia, la existencia de una «coherencia» subyacente en la normativa impugnada, la cual, si bien por una parte niega a los sujetos pasivos no residentes la posibilidad de que se tengan en cuenta las pérdidas de rendimientos derivados de arrendamientos, en el cálculo tanto de la base imponible como del tipo impositivo, de igual modo y por otra parte, tampoco toma en consideración los posibles incrementos de tal categoría de rentas.

46. La salvaguardia de la coherencia del régimen tributario nacional es un concepto consolidado en la jurisprudencia a partir de las sentencias Bachmann y Comisión/Bélgica, en las que el Tribunal de Justicia reconoció que la citada exigencia constituye una razón imperiosa de interés general suficiente para justificar una restricción a los principios fundamentales en materia de libertad de circulación. [19]

19 — Sentencias de 28 de enero de 1992, Barchman (C-204/90, Rec. p. I-249), apartados 21 a 28, y de 28 de enero de 1992, Comisión/Bélgica (C-300/90, Rec. p. I-305), apartados 14 a 21.

47. En los asuntos mencionados, el Tribunal de Justicia justificó invocando la coherencia del régimen tributario una normativa nacional que supeditaba la posibilidad de deducir las primas de seguros de vejez y fallecimiento a la condición de que éstas se abonaran en el Estado que autorizaba tales deducciones. Dicha limitación se justificaba por la necesidad de compensar la pérdida de ingresos fiscales derivada de la deducción de las primas abonadas en el marco de los contratos de seguro con la tributación de las cantidades percibidas al ejecutarse tales contratos, que quedaban exentas del impuesto cuando las empresas de seguros estuvieran establecidas en el extranjero.

48. A partir de estas sentencias, la salvaguardia de la coherencia del régimen tributario es la causa de justificación más alegada por los Estados miembros en materia de impuestos directos. El Tribunal de Justicia, sin embargo, ha restringido enormemente el concepto de coherencia tributaria y, según jurisprudencia reiterada, ha admitido que tal exigencia justifica una medida restrictiva de las libertades fundamentales siempre que se cumplan tres condiciones: a) que exista una relación directa entre la concesión de una ventaja fiscal y la compensación de dicha ventaja mediante un gravamen fiscal, b) que la deducción y el gravamen se efectúen en

relación con un mismo tributo, y c) respecto del mismo sujeto pasivo. [20]

49. Dado que las dos condiciones relativas a la identidad del sujeto pasivo y del tributo se cumplen sin lugar a dudas en el caso de autos, procede ahora analizar si existe una relación directa entre la deducción de las pérdidas de rendimientos derivados del arrendamiento y la consideración de los incrementos de renta relativos a tales tipos de inversión en el cálculo del tipo impositivo.

50. A tal efecto, debe señalarse que la normativa analizada se basa en la regla de simetría, en virtud de la cual no son relevantes para el cálculo del tipo impositivo de un no residente ni las pérdidas de rendimientos derivados de arrendamientos extranjeros ni los posibles incrementos de renta relativos a estas inversiones inmobiliarias. En consecuencia, la consideración únicamente de las pérdidas de rendimientos derivados del arrendamiento desvirtuaría la lógica de la normativa en cuestión, por cuanto tales beneficios en el cálculo del tipo impositivo no podrían compensarse con el cómputo, para los mismos fines, de los posibles rendimientos positivos que produciría presumiblemente una inversión inmobiliaria de ese tipo en el futuro.

51. Por tanto, si bien la no consideración de las pérdidas de rendimientos derivados de un arrendamiento en el extranjero al calcular el tipo impositivo de un no residente podría justificarse, en teoría, en virtud de la necesidad de salvaguardar la coherencia del régimen fiscal luxemburgués, corresponde, sin embargo, al órgano jurisdiccional remitente comprobar que la citada medida restrictiva se aplica de modo que se respete el principio de proporcionalidad. Así, la medida controvertida debe ser adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no debe exceder de lo necesario para alcanzar dicho objetivo. [21]

52. No obstante, no parece que la normativa controvertida sea la medida menos restrictiva adecuada para salvaguardar la coherencia del régimen fiscal luxemburgués, ya que dicho objetivo también podría alcanzarse, obteniendo el mismo efecto de compensación, mediante el cómputo, al determinar el tipo impositivo, tanto de las pérdidas como de los incrementos de renta derivados de arrendamientos en el extranjero. Un sistema de esta índole permitiría evitar situaciones como las que se examina, en las que algunos aspectos de la capacidad contributiva de un sujeto pasivo no se toman en consideración ni en el Estado de residencia –por falta de rentas significativas–, ni en el Estado de empleo, en el que el sujeto pasivo percibe la mayor parte de sus rentas.

20 — Sin querer abundar en la reciente evolución jurisprudencial sobre el concepto de «coherencia tributaria», por no ser relevante para el caso de autos, debo señalar, no obstante, que últimamente el Tribunal de Justicia ha aplicado las condiciones que fundamentan este principio de forma flexible, dando mayor relevancia al aspecto teleológico del sistema fiscal analizado. Véanse, en este sentido, las conclusiones de 29 de marzo de 2007 que presenté en el asunto Columbus, C-298/05, pendiente ante este Tribunal, puntos 189 y ss.

21 — Véanse, entre otras, la sentencia de 31 de marzo de 1993, Kraus (C-19/92, Rec. p. I-1663), apartado 32.

IV. Conclusión

En vista de las consideraciones anteriormente expuestas, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión planteada por la Cour administrative de Luxemburgo en los siguientes términos:

«El artículo 39 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro, como 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, a diferencia de un residente en Luxemburgo, los rendimientos negativos procedentes del arrendamiento de inmuebles que no ocupa personalmente y que se encuentran en otro Estado miembro, a efectos de la determinación del tipo impositivo aplicable a los rendimientos percibidos en Luxemburgo.»