SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 17 de enero de 2008 *

En el asunto C-152/05,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 CE, el 5 de abril de 2005,

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

parte demandante,

contra

República Federal de Alemania, representada por el Sr. M. Lumma y la Sra. C. Schulze-Bahr, en calidad de agentes,

parte demandada,

* Lengua de procedimiento: alemán.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. C.W.A. Timmermans, Presidente de Sala, y los Sres. J. Makarczyk (Ponente), P. Kūris y J.-C. Bonichot y la Sra. C. Toader, Jueces;

Abogado General: Sr. Y. Bot;
Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 28 de junio de 2007;

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 y 43 CE al excluir, en el artículo 2, apartado 1, primera frase, de la Ley de subvenciones a la propiedad inmobiliaria (Eigenheimzulagengesetz), publicada en el BGBl. 1997 I, p. 734, en su versión modificada por la Ley de acompañamiento del Presupuesto para 2004 (Haushaltsbegleitgesetz 2004, BGBl. 2003 I, p. 3076; en lo sucesivo, «EigZulG»), los bienes inmuebles situados en otro Estado miembro del beneficio de la subvención a la

propiedad inmobiliaria concedida a los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta por obligación personal, puedan o no puedan éstos obtener una subvención comparable en ese otro Estado miembro.

Normativa alemana

2 A tenor del artículo 1 de la Ley del impuesto sobre la renta (Einkommensteuergesetz), en su versión publicada en el BGBl. 2002 I, p. 4210 (en lo sucesivo, «EStG»):

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

2. Estarán también sujetas al impuesto sobre la renta por obligación personal las personas de nacionalidad alemana que

1) no tengan ni domicilio ni residencia habitual en Alemania y

2) tengan un contrato de trabajo que les vincule a una persona jurídica de Derecho público nacional y perciban, en consecuencia, un salario procedente de una caja pública nacional, así como las personas que formen parte de su unidad familiar, que posean la nacionalidad alemana o no perciban ingresos o perciban ingresos imponibles exclusivamente en Alemania. Esto se aplicará únicamente

a las personas físicas que, en el país donde tienen su domicilio o su residencia habitual, sólo estén sujetas al impuesto sobre la renta en una medida equivalente a la sujeción por obligación real.

3. Si así lo solicitan, las personas físicas que no posean ni domicilio ni residencia habitual en Alemania podrán también ser sujetos pasivos del impuesto sobre la renta por obligación personal en la medida en que perciban ingresos nacionales […]. Esta opción sólo se aplicará si al menos el 90 % de sus ingresos durante el año natural están sujetos al impuesto alemán sobre la renta o si sus ingresos no sujetos al impuesto alemán no superan los 6.136 euros por año natural; este importe deberá revisarse a la baja en la medida en que resulte necesario y adecuado dada la situación en el Estado de residencia. […]»

3 El artículo 1 de la EigZulG establece que los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta por obligación personal en el sentido de la EStG tienen derecho a una subvención a la propiedad inmobiliaria.

4 En virtud del artículo 2, apartado 1, primera frase, de la EigZulG, dicha subvención se concederá en el supuesto de construcción o de adquisición de una vivienda en una casa en plena propiedad situada en territorio alemán o de una vivienda en plena propiedad situada en territorio alemán.

5 Según el artículo 4 de dicha Ley, el derecho a la subvención a la propiedad inmobiliaria sólo existirá respecto de los años naturales durante los cuales el beneficiario utilice dicha vivienda como vivienda habitual. La ocupación a título gratuito de la vivienda por un miembro de la familia del beneficiario también permite la concesión de dicha subvención.

Procedimiento administrativo previo

6 Mediante escrito de requerimiento de 4 de abril de 2000, la Comisión comunicó a la República Federal de Alemania sus dudas sobre la compatibilidad del artículo 2, apartado 1, primera frase, de la EigZulG con los artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE. La República Federal de Alemania respondió a dicho escrito de requerimiento mediante escrito de 30 de mayo de 2000.

7 El 16 de diciembre de 2003, la Comisión dirigió a la República Federal de Alemania un dictamen motivado en el que la instaba a adoptar las medidas necesarias para atenerse a éste en un plazo de dos meses a partir de su recepción. Al no quedar satisfecha de la respuesta de las autoridades alemanas a dicho dictamen, formulada mediante escrito de 17 de febrero de 2004, la Comisión decidió interponer el presente recurso.

Sobre el recurso

Sobre la admisibilidad

8 La República Federal de Alemania alega que el recurso es parcialmente inadmisible, debido a que, en su escrito de requerimiento, la Comisión sólo se refirió, al utilizar la expresión «contribuyente alemán», a las personas de nacionalidad alemana sujetas al impuesto sobre la renta. Por lo tanto, la Comisión no podía ampliar el objeto del recurso a la situación de los trabajadores que tienen otra nacionalidad.

9 A este respecto, procede recordar que, si bien es cierto que el objeto del recurso interpuesto al amparo del artículo 226 CE está delimitado por el procedimiento administrativo previo previsto en dicha disposición y que, en consecuencia, el escrito de requerimiento, el dictamen motivado y el recurso han de fundarse en idénticas imputaciones, esta exigencia, no obstante, no puede llegar a imponer en todos los supuestos una coincidencia perfecta en la formulación de dichos actos, toda vez que el objeto del litigio no se ha ampliado ni modificado (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de julio de 2007, Comisión/Alemania, C-490/04, Rec. p. I-6095, apartados 36 y 37).

10 Además, el dictamen motivado debe contener una exposición coherente y detallada de las razones por las que la Comisión ha llegado a la convicción de que el Estado miembro interesado ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE. En cambio, el escrito de requerimiento no puede someterse a exigencias de precisión tan estrictas, ya que éste sólo podrá consistir en un primer resumen sucinto de las imputaciones. Nada impide, pues, a la Comisión detallar, en el dictamen motivado, las imputaciones que ya formuló de manera más global en el escrito de requerimiento (véase la sentencia de 9 de noviembre de 1999, Comisión/Italia, C-365/97, Rec. p. I-7773, apartado 26).

11 En el caso de autos, contrariamente a lo que alega la República Federal de Alemania, del escrito de requerimiento no se desprende que la Comisión pretendiera delimitar el objeto del litigio a la situación de los nacionales alemanes.

12 En efecto, por un lado, en el punto 3 de dicho escrito, la Comisión se remite, en particular, al artículo 1, apartado 3, de la EStG, que hace referencia, a efectos de la sujeción al impuesto sobre la renta, a las personas físicas que no posean ni domicilio ni residencia habitual en Alemania y que perciban ingresos en este Estado miembro, con independencia de su nacionalidad. Por otro lado, en el punto 5 de dicho escrito, la

Comisión puntualiza que, en su opinión, la exclusión de las personas que practican la movilidad transfronteriza del beneficio de la subvención a la propiedad inmobiliaria es incompatible, con arreglo a los artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE, con el principio de libre circulación de personas.

13 Puesto que no se modificó ni amplió el objeto del litigio y el escrito de requerimiento permitió indicar a la República Federal de Alemania los elementos necesarios para preparar su defensa, procede desestimar la excepción de inadmisibilidad propuesta por aquélla y declarar la admisibilidad del recurso interpuesto por la Comisión.

Sobre el fondo

14 Con carácter preliminar, es preciso indicar que, mediante escrito de 4 de enero de 2006, la República Federal de Alemania comunicó al Tribunal de Justicia la adopción, el 22 de diciembre de 2005, de la Ley por la que se suprime la subvención a la propiedad inmobiliaria (Gesetz zur Abschaffung der Eigenheimzulage, BGBl. 2005 I, p. 76).

15 Sobre este particular, baste recordar que, según reiterada jurisprudencia, la existencia de un incumplimiento debe apreciarse en función de la situación del Estado miembro tal como ésta se presentaba al finalizar el plazo fijado en el dictamen motivado y que los cambios ocurridos posteriormente no pueden ser tomados en cuenta por el Tribunal de Justicia (véanse, en particular, las sentencias de 19 de junio de 2003, Comisión/Francia, C-161/02, Rec. p. I-6567, apartado 6, y de 18 de julio de 2007, Comisión/Grecia, C-26/07, no publicada en la Recopilación, apartado 6). Toda vez que ha quedado acreditado que dicha Ley por la que se suprime la subvención a la propiedad inmobiliaria fue adoptada con posterioridad a la expiración del referido plazo, no procede tomarla en consideración en el presente recurso.

16 De reiterada jurisprudencia se desprende que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercer dicha competencia respetando el Derecho comunitario (véanse las sentencias de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec. p. I-10837, apartado 29; de 26 de octubre de 2006, Comisión/Portugal, C-345/05, Rec. p. I-10633, apartado 10, y de 18 de enero de 2007, Comisión/Suecia, C-104/06, Rec. p. I-671, apartado 12).

17 Por consiguiente, procede examinar si, como sostiene la Comisión, la EigZulG y, en concreto, su artículo 2, apartado 1, primera frase, constituye una restricción a la libertad de circulación y a la libertad de establecimiento de las personas, consagradas en los artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE.

18 El artículo 18 CE, que establece de manera general el derecho de todo ciudadano de la Unión Europea a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, tiene una expresión específica en los artículos 39 CE, por lo que respecta a la libre circulación de los trabajadores, y 43 CE, por lo que respecta a la libertad de establecimiento (véanse las sentencias Comisión/Portugal, antes citada, apartado 13; Comisión/Suecia, antes citada, apartado 15, y de 11 de septiembre de 2007, Comisión/Alemania, C-318/05, Rec. p. I-6957, apartado 35).

19 En consecuencia, es preciso examinar, en primer lugar, si los artículos 39 CE y 43 CE se oponen a una normativa nacional, como el artículo 2, apartado 1, primera frase, de la EigZulG, que supedita la concesión de la subvención a la propiedad inmobiliaria, a la que tienen derecho, en virtud del artículo 1 de esta Ley, los sujetos pasivos por obligación personal del impuesto sobre la renta en Alemania, a la condición de que las viviendas construidas o adquiridas por dichas personas, para vivienda habitual, estén situadas en territorio alemán.

20 Sobre este particular, procede recordar que todo nacional de un Estado miembro, independientemente de su lugar de residencia y de su nacionalidad, que haya hecho uso del derecho a la libre circulación de los trabajadores o de la libertad de establecimiento y que haya ejercido una actividad profesional en un Estado miembro distinto del de su residencia, está comprendido, según el caso, en el ámbito de aplicación del artículo 39 CE o en el del artículo 43 CE (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de febrero de 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, Rec. p. I-1711, apartado 31; de 7 de septiembre de 2006, N, C-470/04, Rec. p. I-7409, apartado 28, y de 18 de julio de 2007, Hartmann, C-212/05, Rec. p. I-6303, apartado 17).

21 Además, 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 Europea 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; Comisión/Portugal, antes citada, apartado 15; Comisión/Suecia, antes citada, apartado 17, y de 11 de septiembre de 2007, Comisión/Alemania, antes citada, apartado 114).

22 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 constituyen obstáculos a dicha libertad, aun cuando se apliquen con independencia de la nacionalidad de los trabajadores afectados (véanse las sentencias, antes citadas, Comisión/Dinamarca, apartado 35; Comisión/Portugal, apartado 16; Comisión/Suecia, apartado 18, y de 11 de septiembre de 2007, Comisión/Alemania, apartado 115).

23 En el caso de autos, el artículo 2, apartado 1, primera frase, de la EigZulG perjudica a los sujetos pasivos por obligación personal del impuesto sobre la renta en Alemania que construyen o adquieren, para vivienda habitual, una vivienda situada en el territorio de otro Estado miembro. Dicha disposición no permite que tales personas

disfruten de la subvención a la propiedad inmobiliaria mientras que sí tienen derecho a ésta las personas que se encuentran en la misma situación respecto del impuesto sobre la renta y que, con ocasión de la construcción o la adquisición de una vivienda, deciden mantener o establecer su domicilio en territorio alemán.

24 En estas circunstancias, como señala el Abogado General en el punto 64 de sus conclusiones, dicha disposición tiene un efecto disuasorio para los sujetos pasivos por obligación personal del impuesto sobre la renta en Alemania que son titulares del derecho a la libre circulación derivado de los artículos 39 CE y 43 CE y que desean construir o adquirir una vivienda, para vivienda personal, en otro Estado miembro.

25 De lo anterior se desprende que, al supeditar el disfrute de la subvención a la propiedad inmobiliaria para los sujetos pasivos por obligación personal del impuesto sobre la renta en Alemania a la condición de que la vivienda construida o adquirida para vivienda habitual esté situada en territorio alemán, el artículo 2, apartado 1, primera frase, de la EigZulG puede obstaculizar la libre circulación de los trabajadores y la libertad de establecimiento, garantizadas por los artículos 39 CE y 43 CE.

26 No obstante, de reiterada jurisprudencia se desprende que las medidas nacionales que pueden obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado pueden, sin embargo, admitirse siempre que persigan un objetivo de interés general, sean adecuadas para garantizar la obtención de éste y no vayan más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido (véanse, en particular, las sentencias Comisión/Portugal, apartado 24, y Comisión/Suecia, apartado 25, antes citadas).

27 En el presente caso, la República Federal de Alemania alega que la condición impuesta en el artículo 2, apartado 1, primera frase, de la EigZulG está justificada por

el objetivo de fomentar la construcción de viviendas en su territorio a fin de garantizar una oferta inmobiliaria suficiente en Alemania. Ahora bien, en cualquier caso, dicha condición va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido.

28 En efecto, el objetivo de satisfacer la demanda de viviendas se alcanza igualmente si el sujeto pasivo por obligación personal al impuesto sobre la renta en Alemania elige establecer su domicilio en el territorio de otro Estado miembro en vez de tenerlo en territorio alemán (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Portugal, antes citada, apartado 35).

29 De todo lo anterior se desprende que el artículo 2, apartado 1, primera frase, de la EigZulG constituye una restricción prohibida por los artículos 39 CE y 43 CE, y que es fundada la imputación de la Comisión basada en el incumplimiento de las obligaciones que incumben al Estado miembro de que se trata en virtud de dichos artículos del Tratado.

30 En segundo lugar, se impone esta misma conclusión, por lo que respecta a los sujetos pasivos por obligación personal al impuesto sobre la renta en Alemania que ya no ejerzan una actividad económica, por motivos idénticos a los expuestos al examinar la imputación basada en el artículo 18 CE.

31 En consecuencia, procede declarar que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE al excluir, en el artículo 2, apartado 1, primera frase, de la EigZulG, las viviendas situadas en otro Estado miembro del beneficio de la subvención a la propiedad inmobiliaria concedida a los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta por obligación personal.

Costas

32 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Puesto que la Comisión ha pedido que se condene en costas a la República Federal de Alemania y al haber sido desestimados los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) 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 y 43 CE al excluir, en el artículo 2, apartado 1, primera frase, de la Ley de subvenciones a la propiedad inmobiliaria (Eigenheimzulagengesetz), publicada en 1997, en su versión modificada por la Ley de acompañamiento del Presupuesto para 2004 (Haushaltsbegleitgesetz 2004), las viviendas situadas en otro Estado miembro del beneficio de la subvención a la propiedad inmobiliaria concedida a los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta por obligación personal.**

2) **Condenar en costas a la República Federal de Alemania.**

Firmas