SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)
de 21 de febrero de 2006 *

En el asunto C-152/03,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 13 de noviembre de 2002, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de abril de 2003, en el procedimiento entre

Hans-Jürgen Ritter-Coulais,

Monique Ritter-Coulais

contra

Finanzamt Germersheim,

* 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 y A. Rosas, Presidentes de Sala, y la Sra. N. Colneric, los Sres. S. von Bahr (Ponente) y J.N. Cunha Rodrigues, la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. P. Kūris, E. Juhász, G. Arestis, A. Borg Barthet y M. Ilešič, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Léger;
Secretaria: Sra. M.- F. Contet, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 12 de octubre de 2004;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre del Sr. y la Sra. Ritter-Coulais, por la Sra. M. Ross, Rechtsanwalt;

— en nombre del Gobierno alemán, por la Sra. A. Tiemann y el Sr. K.-D. Müller, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. C. Jackson, en calidad de agente, asistida por el Sr. R. Plender, QC;

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

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 1 de marzo de 2005;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 52 del Tratado CEE (posteriormente artículo 52 del Tratado CE, actualmente artículo 43 CE, tras su modificación) y 73B CE (actualmente artículo 56 CE).

2 Dicha petición se planteó en el marco de un litigio entre el Sr. y la Sra. Ritter-Coulais (en lo sucesivo, «cónyuges Ritter-Coulais») y el Finanzamt Germersheim relativo al impuesto sobre la renta al que estuvieron sujetos en Alemania durante el ejercicio fiscal de 1987.

Marco jurídico, litigio principal y cuestiones prejudiciales

3 Los cónyuges Ritter-Coulais tributaron en Alemania en el ejercicio fiscal de 1987 como personas físicas sujetas al impuesto por obligación personal, con arreglo al artículo 1, apartado 3, de la Einkommensteuergesetz (Ley relativa al impuesto sobre la renta de las personas físicas), en la versión aplicable en 1987 (en lo sucesivo, «EStG 1987»). Los cónyuges obtuvieron en dicho Estado miembro rendimientos del trabajo por cuenta ajena como profesores en un instituto, pero residían en una vivienda unifamiliar de su propiedad situada en Francia. En esa fecha, el Sr. Ritter-Coulais tenía la nacionalidad alemana y la Sra. Ritter-Coulais poseía la doble nacionalidad francesa y alemana.

4 Al amparo del artículo 32 b, apartado 2, número 2, de la EStG 1987, los cónyuges Ritter-Coulais solicitaron que se computaran, a efectos de la determinación de su tipo impositivo para ese ejercicio fiscal, los «rendimientos negativos» (pérdidas de ingresos) derivados del hecho de que ocuparon personalmente su vivienda y la destinaron a su uso propio.

5 De acuerdo con el artículo 3, apartado 1, del Convenio entre la República Francesa y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y por el que se establecen normas sobre el auxilio administrativo y jurídico recíproco en materia del impuesto sobre la renta de las personas físicas y sobre el patrimonio, así como en materia del impuesto sobre actividades económicas y de impuestos sobre bienes inmuebles, firmado en París el 21 de julio de 1959, en su versión modificada por el Protocolo adicional de 9 de junio de 1969 (en lo sucesivo, «convenio fiscal franco-alemán»), dichos «rendimientos negativos» son rendimientos procedentes de la explotación de bienes inmuebles que sólo tributarán en el Estado donde radiquen, a saber, en el asunto que es objeto del litigio principal, en Francia.

6 El artículo 20, apartado 1, letra a), del convenio fiscal franco-alemán prevé, sin embargo, que esta circunstancia no limita el derecho de la República Federal de Alemania a tener en cuenta esos rendimientos a la hora de determinar el tipo impositivo aplicable en dicho Estado miembro.

7 Así, con arreglo al artículo 32 b, apartados 1 y 2, de la EStG 1987, la Administración tributaria alemana tiene en cuenta los rendimientos generados en el extranjero a efectos de la determinación del tipo impositivo. No obstante, el artículo 2 a, apartado 1, primera frase, número 4, de la misma Ley, establece que, a falta de rendimientos positivos, no se tendrán en cuenta los rendimientos negativos a efectos del cálculo de la base imponible ni del tipo impositivo.

8 Los cónyuges Ritter-Coulais recurrieron ante el Finanzamt Germersheim para que se tuvieran en cuenta los rendimientos negativos correspondientes al ejercicio fiscal de 1987, a efectos de determinar su tipo impositivo para dicho ejercicio. La Administración tributaria desestimó ese recurso y, puesto que el órgano jurisdiccional que conoció el asunto en primera instancia confirmó la decisión de la Administración tributaria, los cónyuges Ritter-Coulais interpusieron un recurso de casación ante el Bundesfinanzhof.

9 Dicho órgano jurisdiccional pregunta si es compatible con el Derecho comunitario y, en particular, con la libertad de establecimiento y con la libre circulación de capitales, el diferente tratamiento de los rendimientos negativos procedentes de la explotación de inmuebles, según que éstos se encuentren situados en Alemania o en el territorio de otro Estado miembro.

10 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se oponen los artículos 43 y 56 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea a que una persona física, sujeto pasivo del impuesto por obligación personal en Alemania, que obtiene en este país rendimientos del trabajo por cuenta ajena, no pueda deducir en Alemania, a efectos del cálculo de la base imponible de su impuesto sobre la renta, las pérdidas derivadas del arrendamiento de bienes inmuebles producidas en otro Estado miembro?

2) En caso de respuesta negativa a dicha cuestión, ¿se oponen los artículos 43 y 56 del Tratado a que las citadas pérdidas tampoco puedan computarse a efectos de la denominada reserva de progresividad negativa?»

Sobre la primera cuestión

11 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si las normas del Tratado relativas a la libertad de establecimiento y a la libre circulación de capitales se oponen a una normativa nacional como la que es objeto del litigio principal. Dicho órgano jurisdiccional destaca que dicha normativa no permite que las personas físicas en la situación de los cónyuges Ritter-Coulais, que perciben rendimientos del trabajo por cuenta ajena en un Estado miembro en el cual están sujetos al impuesto sobre la renta por obligación personal, deduzcan de la base imponible de sus impuestos en ese Estado miembro, los rendimientos negativos derivados de la utilización personal para su uso propio de su vivienda situada en otro Estado miembro.

12 Ahora bien, de la resolución de remisión se desprende que los cónyuges Ritter-Coulais solicitaron al Finanzamt Germersheim, en el marco del litigio principal, que se computaran los rendimientos negativos por arrendamientos correspondientes al ejercicio fiscal de 1987, no para el cálculo de la base imponible sino únicamente para la determinación del tipo impositivo aplicable, situación a la que hace referencia la segunda cuestión que se plantea en la petición de decisión prejudicial.

13 A este respecto, conforme a reiterada jurisprudencia, el procedimiento previsto en el artículo 234 CE es un instrumento de cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales (véanse, en particular, las sentencias de 16 de julio de 1992, Lourenço Dias, C-343/90, Rec. p. I-4673, apartado 14; de 12 de junio de 2003, Schmidberger, C-112/00, Rec. p. I-5659, apartado 30, y la jurisprudencia allí citada; así como de 18 de marzo de 2004, Siemens y ARGE Telekom, C-314/01, Rec. p. I-2549, apartado 33).

14 En el marco de esta cooperación, el órgano jurisdiccional nacional que conoce del litigio, el único que posee un conocimiento directo de los hechos del asunto principal y que debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, es el mejor situado para apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia, como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia (véanse, en particular, las sentencias Lourenço Dias, antes citada, apartado 15; de 22 de enero de 2002, Canal Satélite Digital, C-390/99, Rec. p. I-607, apartado 18; Schmidberger, antes citada, apartado 31, y Siemens y ARGE Telekom, antes citada, apartado 34).

15 No es menos cierto que corresponde al Tribunal de Justicia examinar, si es necesario, las circunstancias en las que el juez nacional se dirige a él, con objeto de verificar su propia competencia y, en particular, de comprobar si la interpretación del Derecho comunitario que se le pide guarda relación con la realidad y el objeto del litigio principal, de manera que no se conduzca a dicho Tribunal a formular opiniones consultivas sobre cuestiones generales o hipotéticas. Si resulta que la cuestión planteada manifiestamente no es pertinente para resolver dicho litigio, el

Tribunal de Justicia deberá acordar el sobreseimiento (sentencias de 16 de diciembre de 1981, Foglia, 244/80, Rec. p. 3045, apartado 21; Lourenço Dias, antes citada, apartado 20; Canal Satélite Digital, antes citada, apartado 19; de 30 de septiembre de 2003, Inspire Art, C-167/01, Rec. p. I-10155, apartados 44 y 45; así como Siemens y ARGE Telekom, antes citada, apartado 35).

16 Dado que el litigio planteado ante el órgano jurisdiccional remitente no tiene por objeto la situación a la que se refiere la primera cuestión, a saber, el cálculo de la base imponible, sino únicamente la situación a la que alude la segunda cuestión, a saber, la determinación del tipo impositivo aplicable, la respuesta a la primera cuestión no es pertinente para la solución de dicho litigio.

17 Habida cuenta de todo lo anterior, no procede responder a la cuestión planteada, debiendo limitarse la respuesta del Tribunal de Justicia a la segunda cuestión.

Sobre la segunda cuestión

18 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si las normas del Tratado relativas a la libertad de establecimiento y a la libre circulación de capitales se oponen a una normativa nacional, como la que es objeto del litigio principal, que no permite que las personas físicas que perciben rendimientos del trabajo por cuenta ajena en un Estado miembro en el cual están sujetos al impuesto sobre la renta por obligación personal, soliciten que se tengan en cuenta, a efectos de la determinación del tipo impositivo aplicable a sus ingresos en dicho Estado, los rendimientos negativos por arrendamientos derivados de la utilización personal, para su uso propio, de su vivienda situada en otro Estado miembro.

19 A este respecto, en lo que concierne, en primer lugar, a la libertad de establecimiento, debe recordarse que, según jurisprudencia reiterada, dicha libertad comprende el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio (sentencia de 11 de marzo de 2004, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Rec. p. I-2409, apartado 40, y la jurisprudencia allí citada).

20 Ahora bien, en el litigio planteado ante el órgano jurisdiccional remitente se trata de personas físicas que ejercen una actividad por cuenta ajena como profesores en un instituto público alemán, que solicitan que se tengan en cuenta, a efectos de la tributación de sus ingresos en Alemania, los rendimientos negativos por arrendamientos derivados de la utilización personal, para su uso propio, de su vivienda situada en Francia.

21 De ello se deriva que la interpretación de las normas del Tratado relativas a la libertad de establecimiento carece de toda utilidad para la solución del litigio principal.

22 En lo que se refiere, en segundo lugar, a la libre circulación de capitales, debe indicarse que el hecho de no tomar en consideración, a efectos de la tributación de los ingresos percibidos en Alemania, los rendimientos negativos por arrendamientos correspondientes a una casa situada en Francia es una situación que, *a priori* y en el estado actual del Derecho comunitario, está comprendida dentro del ámbito de aplicación de la libertad de circulación de capitales, en virtud del artículo 56 CE.

23 Sin embargo, el litigio principal se refiere al ejercicio fiscal de 1987, es decir, a una situación fáctica y jurídica anterior tanto a la introducción del artículo 73 B en el Tratado CE que llevó a cabo el Tratado UE, como a la adopción y entrada en vigor de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado (DO L 178, p. 5), que llevó a cabo la liberalización completa de los movimientos de capitales.

24 Conviene recordar que el artículo 67, apartado 1, del Tratado CEE (posteriormente artículo 67, apartado 1, del Tratado CE, derogado por el Tratado de Amsterdam) no produjo, una vez transcurrido el período transitorio, la supresión de las restricciones a los movimientos de capitales. Dicha supresión resultó, en efecto, de las Directivas del Consejo adoptadas con arreglo al artículo 69 del Tratado CEE (posteriormente artículo 69 del Tratado CE, derogado por el Tratado de Amsterdam) (véanse las sentencias de 11 de noviembre de 1981, Casati, 203/80, Rec. p. 2595, apartados 8 a 13, y de 14 de noviembre de 1995, Svensson y Gustavsson, C-484/93, Rec. p. I-3955, apartado 5).

25 En lo que atañe al ejercicio fiscal de 1987, la Directiva aplicable era la Directiva del Consejo, de 11 de mayo de 1960, Primera Directiva para la aplicación del artículo 67 del Tratado (DO 1960, 43, p. 921; EE 10/01, p. 6), en su última versión modificada y completada por la Directiva 86/566/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986 (DO L 332, p. 22).

26 Esta Primera Directiva para la aplicación del artículo 67 del Tratado se limitaba a establecer, en su artículo 1, apartado 1, la concesión, por parte de los Estados miembros, de cualquier autorización de cambio que requerida para la celebración o ejecución de las transacciones y para las transferencias entre residentes de los Estados miembros, correspondientes a ciertos movimientos de capitales mencionados en los anexos de dicha Directiva.

27 Por lo tanto, las normas sobre libre circulación de capitales aplicables en la fecha de los hechos que dan lugar al litigio principal, a saber, en 1987, no se oponían a la prohibición de tener en cuenta, para la determinación del tipo impositivo aplicable a los rendimientos gravados en un Estado miembro, los rendimientos negativos por arrendamientos correspondientes a una casa situada en otro Estado miembro.

28 La Comisión considera que la situación de los cónyuges Ritter-Coulais debe examinarse a la luz del principio de la libre circulación de los trabajadores consagrado en el artículo 48 del Tratado CEE (posteriormente artículo 48 del Tratado CE, actualmente artículo 39 CE, tras su modificación).

29 A este respecto, debe indicarse que, aunque, desde el punto de vista formal, el órgano jurisdiccional remitente ha limitado su petición de decisión prejudicial a la interpretación de la libertad de establecimiento y de la libre circulación de capitales, ello no impide que el Tribunal de Justicia proporcione al órgano jurisdiccional nacional todos los elementos de interpretación de Derecho comunitario que puedan serle útiles para enjuiciar el asunto del que conoce, con independencia de que dicho órgano jurisdiccional haya hecho o no referencia a ellos en el enunciado de su cuestión (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de diciembre de 1990, SARPP, C-241/89, Rec. p. I-4695, apartado 8; de 2 de febrero de 1994, Verband Sozialer Wettbewerb, «Clinique», C-315/92, Rec. p. I-317, apartado 7; de 4 de marzo de 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C-87/97, Rec. p. I-1301, apartado 16, y de 29 de abril de 2004, Weigel, C-387/01, Rec. p. I-4981, apartado 44).

30 Procede, por tanto, examinar la normativa nacional a la luz del artículo 48 del Tratado.

31 A este respecto, debe recordarse que todo nacional comunitario que haya hecho uso del derecho a la libre circulación de trabajadores y que haya ejercido 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 48 del Tratado (véanse las sentencias de 12 de diciembre de 2002, De Groot, C-385/00, Rec. p. I-11819, apartado 76; de 13 de noviembre de 2003, Schilling y Fleck-Schilling, C-209/01, Rec. p. I-13389, apartado 23, y de 7 de julio de 2005, Van Pommeren-Bourgondiën, C-227/03, Rec. p. I-6101, apartados 19, 44 y 45).

32 Se desprende de ello que la situación de los cónyuges Ritter-Coulais, que trabajaban en un Estado miembro distinto de aquél en el que se encontraba su residencia efectiva, está comprendida dentro del ámbito de aplicación del artículo 48 del Tratado.

33 Además, es jurisprudencia reiterada que el conjunto de las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de personas tienen por objeto facilitar a los nacionales comunitarios el ejercicio de cualquier tipo de actividad profesional en todo el territorio de la Comunidad y se oponen 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 (sentencias de 7 de julio de 1992, Singh, C-370/90, Rec. p. I-4265, apartado 16; de 26 de enero de 1999, Terhoeve, C-18/95, Rec. p. I-345, apartado 37; de 27 de enero de 2000, Graf, C-190/98, Rec. p. I-493, apartado 21; de 15 de junio de 2000, Sehrer, C-302/98, Rec. p. I-4585, apartado 32, así como Schilling y Fleck-Schilling, antes citada, apartado 24).

34 Procede recordar, a este respecto, que si bien la normativa nacional aplicable, a saber, el artículo 32 b, apartados 1 y 2, y el artículo 2 a, apartado 1, primera frase, número 4, de la EStG 1987, tiene en cuenta los rendimientos positivos vinculados a la explotación de inmuebles situados en el extranjero para la determinación del tipo impositivo, a falta de dichos rendimientos positivos, no computa los rendimientos negativos de la misma naturaleza.

35 De esto se deduce que las personas, como los cónyuges Ritter-Coulais, que trabajaban en Alemania y residían en la vivienda de su propiedad situada en otro Estado miembro no podían solicitar, a falta de rendimientos positivos, que se tuviesen en cuenta, a efectos de la determinación del tipo impositivo aplicable a sus ingresos, los rendimientos negativos derivados de la explotación de su vivienda, a diferencia de las personas que trabajaban y residían en su propia vivienda en Alemania.

36 Aunque la normativa nacional en cuestión no está dirigida directamente a los no residentes, éstos son propietarios de una vivienda situada fuera del territorio alemán con mayor frecuencia que los residentes.

37 De esto se desprende que el trato que dispensa la normativa nacional a los trabajadores no residentes es menos beneficioso que el que se aplica a los trabajadores que residen en Alemania en viviendas propias.

38 En consecuencia, una normativa como la que es objeto del litigio principal está, en principio, prohibida por el artículo 48 del Tratado.

39 Debe, no obstante, destacarse que el Gobierno alemán manifiesta que el trato desfavorable que se dispensa a los contribuyentes no residentes se justifica por la necesidad de asegurar la coherencia del sistema tributario nacional del que forma parte dicha normativa.

40 A este respecto, basta observar que, en la medida en que el sistema tributario alemán tiene en cuenta, a efectos de la determinación del tipo impositivo, los rendimientos positivos vinculados a la explotación para uso propio como vivienda de una casa situada en otro Estado miembro, no se puede invocar ninguna razón de coherencia tributaria para justificar la negativa a computar, a los mismos efectos, los rendimientos negativos de la misma naturaleza procedentes del mismo Estado.

41 A la luz de las consideraciones efectuadas, procede responder a la segunda cuestión planteada que el artículo 48 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la que es objeto del litigio principal, que no permite que las personas físicas que perciben rendimientos del trabajo por cuenta

ajena en un Estado miembro en el cual están sujetos al impuesto sobre la renta por obligación personal soliciten que se tengan en cuenta, a los efectos de la determinación del tipo impositivo aplicable a dichos ingresos en ese Estado, los rendimientos negativos por arrendamientos derivados de la utilización personal, para uso propio, de su vivienda situada en otro Estado miembro, pese a que sí se tienen en cuenta los rendimientos positivos por arrendamientos correspondientes a una vivienda de tales características.

Costas

42 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 (Gran Sala) declara:

El artículo 48 del Tratado CEE (posteriormente artículo 48 del Tratado CE, actualmente artículo 39 CE, tras su modificación) debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la que es objeto del litigio principal, que no permite que las personas físicas que perciben rendimientos del trabajo por cuenta ajena en un Estado miembro en el cual están sujetos al impuesto sobre la renta por obligación personal soliciten que se tengan en cuenta, a los efectos de la determinación del tipo impositivo aplicable a dichos ingresos en ese Estado, los rendimientos negativos por arrendamientos derivados de la utilización personal, para su uso propio, de su vivienda situada en otro Estado miembro, pese a que sí se tienen en cuenta los rendimientos positivos por arrendamientos correspondientes a una vivienda de tales características.

Firmas