

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. F.G. JACOBS

presentadas el 26 de noviembre de 1992 *

*Señor Presidente,
Señores Jueces,*

danés y no al impuesto comunitario a que se refiere el párrafo primero del artículo 13 del Protocolo.

1. En el presente asunto, el Østre Landsret ha planteado una petición de decisión prejudicial sobre la interpretación del párrafo segundo del artículo 13 y el párrafo primero del artículo 14 del Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de las Comunidades Europeas (en lo sucesivo, «Protocolo»).

2. El demandante en el litigio principal, Sr. Niels Kristoffersen, es un nacional danés que, desde el 1 de abril de 1976, es funcionario de la Secretaría del Parlamento Europeo en Luxemburgo. Su mujer es profesora en la Escuela Europea de Luxemburgo. En su calidad de funcionario de las Comunidades Europeas, el Sr. Kristoffersen está sometido al Protocolo. El párrafo segundo del artículo 13 del Protocolo exime de impuestos nacionales su sueldo comunitario; por el contrario, dicho sueldo está sujeto «en beneficio de (las Comunidades) a un impuesto», como establece el párrafo primero del artículo 13. En su calidad de profesora de una Escuela Europea, la Sra. Kristoffersen no queda cubierta por el Protocolo. Este Tribunal de Justicia conoce bien los complejos acuerdos fiscales aplicables a los profesores de las Escuelas Europeas, como consecuencia del asunto 44/84, Hurd/Jones, Rec. 1986, p. 29, por lo que no los describiré detalladamente. Basta con observar que el sueldo de la Sra. Kristoffersen está sujeto al Impuesto sobre la Renta

3. Debe indicarse que únicamente el sueldo comunitario del Sr. Kristoffersen está exento de la fiscalidad nacional. Cualesquiera otros ingresos que pudiera obtener están sujetos a la misma. El párrafo primero del artículo 14 del Protocolo establece lo siguiente:

«A efectos de aplicación de los impuestos sobre la renta y el patrimonio, del impuesto sobre sucesiones, así como de los convenios celebrados entre los Estados miembros de las Comunidades para evitar la doble imposición, los funcionarios y otros agentes de las Comunidades que, únicamente en razón del ejercicio de sus funciones al servicio de las Comunidades, establezcan su residencia en el territorio de un Estado miembro distinto del país del domicilio fiscal que tuvieren en el momento de entrar al servicio de las Comunidades serán considerados, tanto en el país de su residencia como en el del domicilio fiscal, como si hubieren conservado su domicilio en este último país si éste es miembro de las Comunidades. Esta disposición se aplicará igualmente al cónyuge en la medida en que no ejerza actividad profesional propia, así como a los hijos a cargo y bajo la potestad de las personas mencionadas en el presente artículo.»

* Lengua original: inglés.

4. Parece generalmente aceptado que, de conformidad con la citada disposición, el Sr. Kristoffersen está sujeto al Impuesto sobre la Renta danés por cualesquiera ingresos (excepto su salario comunitario) que obtenga en Dinamarca, Luxemburgo u otro lugar. (Aunque la Sra. Kristoffersen ejerce una «actividad profesional propia», también está sujeta al Impuesto sobre la Renta danés con arreglo a los acuerdos especiales por los que se rigen los profesores de la Escuela Europea.)

5. Con arreglo a la letra b) del artículo 4 de la Statsskattelov (Ley danesa sobre Impuestos estatales), el valor arrendaticio de una vivienda propiedad del sujeto pasivo se computará como parte de su renta, aun cuando la utilice exclusivamente para habitarla. A pesar de que, a tenor de la letra b) del artículo 4 de la Statsskattelov, el valor arrendaticio de la vivienda se fija en la renta que podría percibirse en caso de alquiler de la casa o el piso, parece que el valor arrendaticio depende, en realidad, del valor actual de la propiedad, de conformidad con las normas establecidas en los artículos 15 B a 15 H de la Ligningslov (Ley relativa a la determinación de la base imponible). De acuerdo con la letra e) del apartado 1 del artículo 6 de la Statsskattelov, la totalidad de los intereses deudores puede deducirse de la renta imponible del contribuyente. No parece que esta disposición se limite a los intereses pagados en relación con un préstamo contraído para financiar la adquisición de una vivienda; no obstante, en el presente asunto se trata únicamente de dichos intereses deudores.

6. Entre 1982 y 1983, los Sres. Kristoffersen encargaron la construcción de una casa en el Gran Ducado. Comenzaron a vivir en la misma el 1 de mayo de 1983. Para los ejercicios fiscales 1983 y 1984, el valor arrendaticio de la casa se fijó en 42.283 DKR y

70.927 DKR, respectivamente. La construcción de la casa se había financiado mediante un préstamo, cuyos intereses ascendieron a 138.804 DKR en 1983 y a 153.604 DKR en 1984. Por consiguiente, en los ejercicios fiscales 1983 y 1984, los intereses deudores pagados por el Sr. Kristoffersen superaron el valor arrendaticio estimado de su vivienda. En consecuencia, su renta imponible fue negativa. Conforme a la legislación fiscal danesa, la renta imponible negativa puede utilizarse para reducir la renta imponible del cónyuge. Esto es lo que se hizo en el caso del Sr. Kristoffersen en los ejercicios fiscales 1983 y 1984, pero el importe de la renta negativa que el Sr. Kristoffersen pudo transmitir a la Sra. Kristoffersen para reducir la renta imponible de esta última era, naturalmente, muy inferior a lo que podía haber sido si el valor arrendaticio de la vivienda no se hubiera computado como renta. El Sr. Kristoffersen alegó ante los órganos jurisdiccionales nacionales que, al computar como renta imponible el valor arrendaticio de su vivienda, las autoridades fiscales danesas infringieron los artículos 13 y 14 del Protocolo.

7. El Østre Landsret planteó las siguientes cuestiones al Tribunal de Justicia:

- «1) ¿Ha de interpretarse el párrafo primero del artículo 14 del Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de las Comunidades Europeas en el sentido de que los funcionarios y otros agentes de las Comunidades incluidos en el ámbito de aplicación de dicha disposición no pueden estar sujetos al pago de impuestos sobre la renta al Estado del domicilio original, por el valor arrendaticio de la vivienda que ocupan y de la que son propietarios en otro Estado miembro, teniendo en cuenta que todos los contribuyentes que son propietarios de una

vivienda están obligados a tributar, conforme al régimen fiscal del Estado del domicilio original, por dicho valor arrendaticio, considerado como renta personal?

- 2) ¿Ha de interpretarse el párrafo segundo del artículo 13 del Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de las Comunidades Europeas en el sentido de que la sujeción al Impuesto sobre la Renta en beneficio del Estado del domicilio original por el valor arrendaticio de la propia vivienda del funcionario o agente, cuando se trata de bienes inmuebles sitos en otro Estado miembro y propiedad de funcionarios y otros agentes de las Comunidades, constituye una imposición indirecta sobre los sueldos, salarios y emolumentos abonados por las Comunidades?»

8. Es importante señalar que las cuestiones planteadas por el Østre Landsret están redactadas de forma tal que no reflejan la situación exacta en que se encuentra el Sr. Kristoffersen. En efecto, el Østre Landsret pregunta si un funcionario que mantiene su domicilio fiscal en Dinamarca después de entrar al servicio de las Comunidades puede estar obligado a pagar el Impuesto sobre la Renta danés por el valor arrendaticio de su vivienda sita en el Estado miembro en el que ejerce sus funciones. Pero, en realidad, al Sr. Kristoffersen no se le está exigiendo el pago del Impuesto sobre la Renta danés por el valor arrendaticio de su vivienda en Luxemburgo, sino que las autoridades fiscales danesas están simplemente limitando el importe de la bonificación fiscal que puede concedérsele (y transmitirse a su esposa) en función de sus intereses deudores. Es verdad que están limitando dicha bonificación fiscal en una cantidad equivalente al valor arrendaticio de la vivienda, pero no es menos cierto que no le

están exigiendo efectivamente el pago de un Impuesto sobre la Renta por el valor arrendaticio de la vivienda y que sólo lo harían si dicho valor superara el de los intereses deudores. En mi opinión, existe una diferencia importante entre exigir efectivamente un impuesto sobre una renta teórica basado en el valor arrendaticio de la vivienda de un funcionario y computar dicha renta teórica a efectos de limitar la medida en que el funcionario puede deducir los intereses deudores de la renta efectiva. En primer lugar, me referiré al primer caso y, a continuación, analizaré la situación concreta que se plantea en el presente asunto. Dado que los artículos 13 y 14 están íntimamente relacionados entre sí, no trataré de analizar separadamente las cuestiones primera y segunda. El punto esencial que plantean dichas cuestiones es si, y en qué medida, los artículos 13 y 14 del Protocolo autorizan al Estado miembro en el que el funcionario mantiene su domicilio fiscal después de entrar al servicio de las Comunidades a computar, a efectos del Impuesto sobre la Renta, el valor arrendaticio de su vivienda sita en el Estado miembro en el que ejerce sus funciones.

La situación simple del funcionario que ve efectivamente gravada su renta teórica

9. La situación que analizo en este momento es el caso simple de un funcionario que no dispone de más renta efectiva que su sueldo comunitario, que es propietario de la vivienda que ocupa y que no paga interés alguno en relación con dicha vivienda (o cuyos intereses deudores son inferiores al valor arrendaticio de la vivienda). Si dicho funcionario hubiese tenido su domicilio fiscal en Dinamarca antes de su contratación, probablemente estaría expuesto a exigencias importantes respecto al Impuesto sobre la Renta por parte de las autoridades danesas.

10. El Gobierno danés y la Comisión consideran que el párrafo primero del artículo 14 del Protocolo faculta a Dinamarca para exigir un Impuesto sobre la Renta en tales circunstancias y que dicho Impuesto no puede ser contrario al párrafo segundo del artículo 13. El Gobierno danés alega que, dado que el artículo 14 no define la expresión «Impuesto sobre la Renta», el contenido de dicha expresión debe ser determinado por el Derecho nacional; dado que el Derecho danés califica el impuesto de que se trata de Impuesto sobre la Renta, Dinamarca está autorizada para exigirlo a cualquiera que tenga su «domicilio» fiscal en Dinamarca a efectos del artículo 14. No creo que ello sea correcto. Si se aceptara este punto de vista, el Estado miembro en el que el funcionario conserva su domicilio fiscal conforme al artículo 14 podría exigirle cualquier impuesto, incluso un impuesto que no presentara las características objetivas de un Impuesto sobre la Renta, simplemente calificándolo de tal. En consecuencia, aun cuando no pueda recibir una única interpretación uniforme, la expresión «Impuesto sobre la Renta» debe ser interpretada a la luz del sentido que se le da generalmente y a la luz del sistema y la finalidad del artículo 14, en relación con el artículo 13.

11. Debe tenerse presente que el efecto del artículo 14 parece ser sujetar permanentemente a los funcionarios comunitarios, a efectos de los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio y del Impuesto sobre Sucesiones, al régimen fiscal del Estado miembro a cuyo régimen estaban sujetos en el momento de entrar al servicio de las Comunidades, aun cuando a continuación rompan su relación con dicho Estado. (En efecto, tal Estado podría ser aquel en el que vivieron durante un período relativamente corto antes de entrar al servicio de las Comunidades.) El hecho de conservar durante varios años lo que pudiera ser un domicilio fiscal perfectamente artificial podría dar lugar a resultados

extraños; en consecuencia, aun cuando es indiscutible que la disposición tiene por objeto tratar a los funcionarios como si siguieran siendo residentes, parece evidente que no debe darse una interpretación extensiva a la expresión utilizada en el artículo 14.

12. No llegaré al extremo de afirmar que el impuesto de que se trata no puede ser considerado un Impuesto sobre la Renta en el sentido corriente del término. En efecto, un impuesto similar, considerado también un Impuesto sobre la Renta, se exige en varios Estados miembros, aunque no en todos ellos. El impuesto está basado en la idea de que una persona que es propietaria de la vivienda que ocupa disfruta de una ventaja periódica igual al valor arrendaticio del bien. Otro factor que apoya la definición del impuesto como Impuesto sobre la Renta es su carácter progresivo, dado que el tipo de gravamen depende de la renta total del sujeto pasivo. (No obstante, como confirmó el Gobierno danés en su respuesta a una pregunta escrita del Tribunal de Justicia, el sueldo del funcionario no se tiene en cuenta a estos efectos; de lo contrario, se daría un incumplimiento manifiesto del artículo 13: véase el asunto 6/60, Humblet/Bélgica, Rec. 1960, p. 1125.) Sin embargo, por lo que se refiere a otros dos aspectos, el impuesto parece un impuesto sobre bienes inmuebles; en primer lugar, el acontecimiento que da lugar a la sujeción al impuesto es el mero hecho de ser propietario, no la obtención de una renta real; en segundo lugar, el importe de la supuesta renta (el denominado valor locativo) se basa, de hecho, en el valor actual del bien y no en la posibilidad de obtener una verdadera renta que el mismo ofrece. En consecuencia, el impuesto es, en realidad, un híbrido: en parte, es un Impuesto sobre la Renta y, en parte, un impuesto sobre bienes inmuebles.

13. Me pregunto si un impuesto híbrido de esta naturaleza está comprendido en la expresión «Impuesto sobre la Renta» que

figura en el artículo 14 del Protocolo. Si el artículo 14 se aplicara a un impuesto que grava una renta puramente teórica, en particular la «renta» que representa el uso de un bien inmueble como residencia principal del funcionario, considero que ello podría producir consecuencias poco deseables en varios aspectos:

Primero, el Estado en el que el funcionario tiene su domicilio fiscal artificial conforme al artículo 14 invadiría la competencia fiscal del Estado en el que el mismo trabaja y reside.

Segundo, el sueldo del funcionario estaría, en efecto, sujeto al impuesto nacional, infringiendo el párrafo segundo del artículo 13.

Tercero, existe un riesgo de que determinadas personas se vieran disuadidas de entrar al servicio de las Comunidades o inducidas a abandonarlo, si se les exigiera el pago de un impuesto de estas características en su Estado de origen.

Me referiré sucesivamente a cada uno de estos puntos.

14. Por lo que respecta al primer punto, pienso que la regla general debe ser que los impuestos basados en el valor de un bien inmueble utilizado como residencia principal del sujeto pasivo sólo son exigibles en el Estado en el que está situado dicho bien. No llegaré hasta el punto de afirmar que Dinamarca no puede, conforme al artículo 14, gravar la renta efectiva obtenida por un bien

inmueble sito en Luxemburgo; si, por ejemplo, el Sr. Kristoffersen fuera propietario de una segunda vivienda en Luxemburgo y la alquilara, la renta que obtuviera sería, en principio, imponible en Dinamarca. En efecto, no hay nada intrínsecamente incorrecto en el hecho de que un Estado grave la renta *efectiva* obtenida por sus residentes *efectivos* de un bien inmueble sito en otro Estado y puede que tampoco haya nada intrínsecamente incorrecto en el hecho de que un Estado grave la renta *efectiva* obtenida por sus residentes *teóricos* (como el Sr. Kristoffersen) de un bien inmueble sito en otro Estado. Pero sería completamente anormal que un Estado gravara la renta *teórica* obtenida por sus residentes *teóricos* en función del valor de una vivienda en la que residen *realmente* en otro Estado. No pienso que el artículo 14 deba ser interpretado de forma tal que dé lugar a consecuencias tan anormales, ante la falta de una redacción muy clara a tal efecto.

15. Además, surgirían dificultades respecto a la doble imposición. Dado que un impuesto basado en el valor de la vivienda de una persona puede ser definido de distinta forma en diferentes Estados, existe un riesgo grave de que el funcionario sufra una doble imposición, a pesar de la existencia de un Tratado para evitar la doble imposición entre los dos Estados afectados. Así, si, por ejemplo, un Estado miembro en el que un funcionario ejerce sus funciones grava con un impuesto elevado un bien inmueble sito en dicho Estado y lo define como impuesto sobre bienes inmuebles, existe el riesgo de que un funcionario que tenga su domicilio fiscal en Dinamarca, con arreglo al artículo 14, sufra una doble imposición y se le deniegue el beneficio de un acuerdo para evitar la doble imposición celebrado entre los dos Estados; dado que el impuesto pagado en el Estado en que se ejercen las funciones no se define como Impuesto sobre la Renta, el funciona-

rio corre el riesgo de que no se le compute en el momento de calcular el Impuesto sobre la Renta en Dinamarca. Se trata de un ejemplo revelador de que el sistema de acuerdos para evitar la doble imposición está basado en una interpretación general de lo que constituye el Impuesto sobre la Renta o el impuesto sobre bienes inmuebles, por lo menos dentro de ciertos límites.

16. Por lo que respecta al segundo punto, si un funcionario que no dispone de más ingresos efectivos que su sueldo comunitario quedara efectivamente sujeto al Impuesto sobre la Renta por el valor arrendaticio de su vivienda, ello equivaldría, en mi opinión, a gravar indirectamente el sueldo del funcionario, en contra de la prohibición establecida en el párrafo segundo del artículo 13 del Protocolo. Por supuesto, el mero hecho de que, en la práctica, el funcionario tuviera que pagar el impuesto con parte de su sueldo comunitario (a no ser que utilizara sus ahorros a tal efecto) no basta para que entre en juego la prohibición; de otra manera, cualquier impuesto indirecto a que estuviera sujeto un funcionario que no tuviera otra fuente de ingresos sería contrario al párrafo segundo del artículo 13. No obstante, cuando el impuesto se define como Impuesto sobre la Renta (y, de lo contrario, no podría exigirse al funcionario) y cuando el mismo es imputable a una renta puramente teórica, se trata de una situación que puede hacer que el impuesto esté incluido en el ámbito de aplicación de la prohibición.

17. El Tribunal de Justicia ha interpretado dicha prohibición en el sentido de que prohíbe «toda imposición nacional, cualesquiera que sean su carácter o sus modalidades de recaudación, que tenga por efecto gravar, directa o indirectamente, a los funcionarios u otros agentes de las Comunidades, *debido al hecho de que son beneficiarios de una retribución pagada por las Comunidades*, aunque

el impuesto en cuestión no se calcule en proporción al importe de dicha retribución» (el subrayado es mío): asunto 260/86, Comisión/Bélgica, Rec. 1988, p. 955, apartado 10. El criterio determinante es si los funcionarios al servicio de una Institución comunitaria fuera de Dinamarca están sujetos al impuesto de que se trata «debido al hecho de que son beneficiarios de una retribución pagada por las Comunidades». Considero que dicho criterio se cumple en el caso de un funcionario que trabaja y reside en Luxemburgo y al que se pide que pague en Dinamarca un impuesto sobre el supuesto valor arrendaticio de su vivienda en Luxemburgo. Normalmente, Dinamarca no trataría de exigir un impuesto a un residente extranjero. Su supuesta facultad para hacerlo se basa exclusivamente en el artículo 14 del Protocolo y, por ello, en el estatuto de funcionario de las Comunidades de la persona afectada. Precisamente por ser un funcionario de las Comunidades, dicha persona puede, según la opinión defendida por el Ministerio de Hacienda danés y por la Comisión, quedar expuesta a que se le exija el Impuesto sobre la Renta danés por el valor arrendaticio de su vivienda en Luxemburgo. Si su vecino fuera un danés que trabajara, por ejemplo, en un banco privado en Luxemburgo, dicho vecino no estaría sujeto a tal exigencia por parte de las autoridades danesas. En consecuencia, en la situación que acaba de describirse, la relación entre la sujeción al impuesto y el hecho de que la persona reciba una retribución de las Comunidades es, al menos, tan sólida como lo era en el asunto 260/86, Comisión/Bélgica. Procede recordar que, en aquel asunto, se denegaba expresamente a las personas exentas del Impuesto sobre la Renta de acuerdo con un acuerdo internacional una bonificación fiscal a la que podían aspirar, en general, los sujetos pasivos. En aquel caso, la norma afectaba a todas las personas exentas de acuerdo con un acuerdo internacional; en el presente asunto, el único factor de conexión es el artículo 14 del Protocolo.

18. Podría objetarse que la interpretación del segundo párrafo del artículo 13 que acaba de exponerse priva de finalidad al párrafo primero del artículo 14. ¿Por qué, podría preguntarse, debe interpretarse el artículo 13 en el sentido de que impide que Dinamarca exija un impuesto que, aparentemente, puede exigir con arreglo al artículo 14? La respuesta a esta cuestión es que el artículo 14 de ninguna manera queda privado de finalidad como consecuencia de dicha interpretación. El artículo 14 autoriza a Dinamarca a gravar la renta *efectiva* del Sr. Kristoffersen distinta de su sueldo comunitario; la facultad para gravar la renta efectiva no entra en conflicto con el artículo 13 porque el impuesto no grava el sueldo comunitario del funcionario. Dicho artículo sólo entra en conflicto con el artículo 13 si se interpreta que el artículo 14 permite que se grave una renta puramente teórica.

19. El enfoque que acabo de sugerir está basado en una interpretación coherente de lo dispuesto en el artículo 13 en relación con el artículo 14 del Protocolo. Si se sigue dicho enfoque, ninguno de estos artículos invade el ámbito de aplicación del otro. Pero si se adopta la teoría defendida por el Ministerio de Hacienda danés y la Comisión, existe un grave riesgo de que el artículo 14 ponga en peligro el objetivo del artículo 13. Esta disposición está claramente destinada a garantizar que el sueldo abonado a los funcionarios por las Comunidades quede sujeto a un régimen fiscal común y no sea gravado de forma diferente dependiendo del Estado en el que el funcionario ejerce sus funciones o en el que fue contratado. Esta afirmación queda confirmada por el asunto Humblet, mencionado en el punto 12, en el que el Tribunal de Justicia declaró, en relación con las disposiciones equivalentes del Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de la CECA, que «la aplicación de Leyes fiscales naciona-

les a los sueldos pagados por la Comunidad causaría [...] un perjuicio a la facultad exclusiva de la misma para fijar el importe de dichos sueldos» y que «la exención total de impuestos nacionales es indispensable para garantizar la igualdad de retribución de los funcionarios de distintas nacionalidades» (Rec. 1960, pp. 1156 y 1157). El Tribunal de Justicia declaró: «Sería extremadamente injusto que dos funcionarios, respecto a los cuales la Institución comunitaria hubiera previsto el mismo sueldo bruto, recibieran sueldos netos diferentes». El Tribunal de Justicia añadió que: «La diferencia en cuanto a los sueldos podría hacer más difícil la contratación de funcionarios de determinados Estados miembros, creando así una discriminación respecto a las posibilidades reales de acceso a la función pública comunitaria de los nacionales de cada Estado miembro; [...]».

20. Pero si debiera interpretarse que el artículo 14 permite al Estado en el que el funcionario fue contratado gravar el valor arrendatario de su vivienda, su sueldo correría, en efecto, el riesgo de quedar gravado más fuertemente que el sueldo de un funcionario contratado en un Estado diferente. Ello puede demostrarse si se compara la situación de dos funcionarios que ejercen sus funciones en Luxemburgo, uno contratado en Dinamarca y el otro en el Reino Unido (donde dicho impuesto no existe). Supongamos, a efectos de este razonamiento, que ambos reciben el mismo sueldo, se encuentran en las mismas circunstancias personales, poseen una vivienda del mismo valor y no obtienen más ingresos que su sueldo comunitario. El funcionario contratado en Dinamarca soportará una carga fiscal mayor que la del funcionario contratado en el Reino Unido, a la que sólo podrá hacer frente con su sueldo. Sin duda, el mero hecho de que los dos funcionarios residieran en Estados distintos antes de su contratación no basta para justificar objetiva-

mente esta diferencia de trato. En mi opinión, es difícil creer que el artículo 14 del Protocolo tuviera por objeto producir consecuencias tan discriminatorias.

refuerza el argumento del asunto Humblet que he citado en el apartado 19.

La situación concreta en el presente asunto

21. Por lo que se refiere al tercer y último punto, está claro que si el artículo 14 del Protocolo se aplicara a una renta teórica basada en el valor arrendaticio de la vivienda del funcionario, ello podría perjudicar el funcionamiento de las Instituciones comunitarias. Como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia Tither (asunto C-333/88, Rec. 1990, p. I-1133, apartado 16), el artículo 5 del Tratado prohíbe a los Estados miembros adoptar aquellas medidas que puedan perturbar el funcionamiento de las Instituciones comunitarias. En la sentencia Tither, el Tribunal de Justicia declaró que el sistema británico denominado «Miras» (deducción de los intereses hipotecarios en la fuente) no producía tal efecto, porque no podía disuadir a las personas de entrar al servicio de las Comunidades o incitarlas a abandonarlo.

22. Dificilmente podría decirse lo mismo del impuesto de que se trata en el presente asunto. Ello puede demostrarse tomando como ejemplo un funcionario contratado en Dinamarca para ocupar un puesto en Luxemburgo que dispone de suficiente capital como para adquirir una vivienda sin recurrir a un préstamo. Esta persona no podría deducir intereses de la supuesta renta basada en el valor arrendaticio de la vivienda y correría el riesgo de verse gravado con un fuerte impuesto sobre la renta. Podría tener un fuerte incentivo para abandonar el servicio de las Comunidades (acabando así con su domicilio fiscal artificial en Dinamarca) y aceptar un empleo para un empresario privado en Luxemburgo. Este elemento, que de ninguna manera es decisivo por sí mismo,

23. Después de haber tratado hasta ahora la situación simple de un funcionario que no dispone de más ingresos que su sueldo comunitario y está efectivamente sujeto a un impuesto por el valor arrendaticio de su vivienda, examinaré ahora la situación, más complicada, de alguien como el Sr. Kristoffersen. Como se recordará, no parece que disponga, por sí mismo, de más ingresos que su salario comunitario, pero su esposa cobra un sueldo que es imponible en Dinamarca. Paga intereses sobre un préstamo para financiar la construcción de su vivienda. Normalmente, dichos intereses deudores son deducibles de la renta imponible. El Sr. Kristoffersen carece de renta imponible y, en consecuencia, los intereses deudores pueden deducirse de la renta de su esposa. El régimen danés describe esta situación como transferencia de renta negativa. El Ministerio de Hacienda danés no pone ninguna objeción a dicha transferencia, pero considera que el importe de la renta negativa transferida debe reducirse en el valor arrendaticio de la vivienda.

24. En este momento, tal vez deba aclarar una cuestión. Al analizar lo que he denominado la situación simple, he examinado la situación de un funcionario de las Comunidades que no dispone de más ingresos que su sueldo comunitario y he llegado a la conclusión de que dicha persona no está sujeta, en Dinamarca, a un impuesto por el valor arrendaticio de su vivienda sita en Luxemburgo. No pienso que la conclusión deba ser diferente simplemente porque la persona

afectada (o su cónyuge) perciba otros ingresos imposables en Dinamarca. Sería inútil alegar que en tal caso el impuesto sobre el valor arrendaticio de la vivienda podría pagarse con los otros ingresos y, en consecuencia, no constituiría un impuesto sobre el sueldo del funcionario. Aparte del hecho de que los otros ingresos pueden no ser suficientes para cubrir el impuesto, el punto crucial es que dichos ingresos ya han quedado sujetos al Impuesto sobre la Renta danés al tipo de gravamen considerado adecuado por el régimen fiscal danés. Cualquier Impuesto sobre la Renta adicional exigido a la persona afectada debería ser considerado una carga sobre su sueldo comunitario.

25. Pero el aspecto más característico del presente asunto no es que el Sr. Kristoffersen y su mujer dispongan de otros ingresos además del sueldo comunitario, sino más bien el hecho de que se desee deducir de esos otros ingresos los intereses deudores correspondientes a la construcción de la vivienda, al mismo tiempo que se critica cualquier cómputo del valor arrendaticio de la vivienda. El Sr. Kristoffersen intenta, por así decir, salir ganando cualquiera que sea el resultado. Reclama las ventajas del régimen fiscal danés pero no está dispuesto a soportar sus inconvenientes.

26. En mi opinión, los argumentos contrarios a que se permita a Dinamarca gravar con un impuesto efectivo la renta teórica dejan de ser válidos en la medida en que la renta teórica que resulta del hecho de ser propietario y ocupar una vivienda no supera el importe deducido de la renta imponible del sujeto pasivo por lo que se refiere a los intereses de un préstamo para la financiación de la adquisición de la vivienda.

27. En particular, no veo cómo puede decirse que, en las circunstancias del presente asunto, el sueldo comunitario del Sr. Kristoffersen está sujeto al régimen fiscal nacional infringiendo el párrafo segundo del artículo 13 si la renta negativa transferida a su esposa se reduce en un importe igual al valor arrendaticio de la vivienda. Todo lo que sucede es que la bonificación fiscal concedida a los Sres. Kristoffersen en relación con los intereses deudores se reduce en función del valor arrendaticio de la vivienda.

28. Por supuesto, el Protocolo no obliga a Dinamarca a conceder a los Sres. Kristoffersen una bonificación fiscal respecto a los intereses deudores y creo que no se puede impedir que Dinamarca reduzca dicha bonificación en función del valor arrendaticio de la vivienda, teniendo en cuenta la relación evidente que existe en el régimen fiscal danés entre la bonificación fiscal por los intereses deudores y la sujeción al impuesto del valor arrendaticio de la vivienda. Poco importa si la bonificación fiscal por intereses deudores se considera la contrapartida de la sujeción al impuesto del valor arrendaticio de la vivienda o viceversa; el punto esencial es que, con arreglo al régimen danés, la bonificación fiscal por intereses deudores correspondientes a un préstamo para la adquisición de una vivienda sólo se concede, en términos netos, en la medida en que los intereses deudores superen el valor arrendaticio de la vivienda. Es difícil encontrar una justificación para conceder a los Sres. Kristoffersen un trato mucho más favorable, por lo que respecta a la sujeción al impuesto del Sr. Kristoffersen, que el que se dispensa a cualquier otra persona sujeta al Impuesto sobre la Renta danés. Si se permitiera a los Sres. Kristoffersen solicitar la bonificación fiscal total respecto a los intereses deudores y no se computara el valor arrendaticio de la vivienda, la coherencia del régimen fiscal danés quedaría seria-

mente perjudicada. El Tribunal de Justicia reconoció la importancia del mantenimiento de la coherencia de los regímenes fiscales nacionales en sus sentencias de 28 de enero de 1992 en los asuntos C-204/90, Bachmann (Rec. p. I-249), y C-300/90, Comisión/Bélgica (Rec. p. I-305).

29. Además, si se autorizara a Dinamarca simplemente a computar el valor arrendaticio de la vivienda del funcionario hasta llegar a un importe que no superara la cantidad deducida de su renta imponible respecto a los intereses deudores pagados en relación con dicha vivienda, no existiría ningún riesgo de que, al hacerlo, Dinamarca invadiera la competencia fiscal de Luxemburgo o disuadiera a las personas con domicilio fiscal en Dinamarca de trabajar para las Comunidades. Por lo que respecta al primer punto, Dinamarca no estará gravando, en efecto, el

valor del bien inmueble sito en otro Estado miembro; simplemente estará reduciendo la medida en que concede una bonificación fiscal respecto a los intereses de un préstamo utilizado para adquirir un bien sito en otro Estado miembro. Por lo que respecta al segundo punto, mientras el importe de la renta teórica no supere el importe deducido de su renta imponible respecto a los intereses deudores, no se incitará al funcionario a terminar con su domiciliación fiscal artificial en Dinamarca abandonando el servicio de las Comunidades. En particular, el Sr. Kristoffersen no se verá incitado a abandonar el Parlamento Europeo para romper su vínculo fiscal con Dinamarca; por el contrario, tiene todo el interés en conservar su domicilio fiscal en Dinamarca, ya que ello le permite transferir un importe sustancial de renta negativa a su esposa, a efectos de reducir su carga fiscal.

Conclusión

30. En consecuencia, considero que las cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia por el Østre Landsret deben contestarse de la siguiente manera:

Cuando, conforme al párrafo primero del artículo 14 del Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de las Comunidades Europeas, un funcionario de las Comunidades ha conservado un domicilio fiscal en un Estado miembro distinto de aquel en el que ejerce sus funciones, dicho párrafo, en relación con el párrafo segundo del artículo 13 del Protocolo, debe ser interpretado en el sentido de que el Estado miembro en el que el funcionario conserva su domicilio fiscal no puede, a través de la imposición sobre una renta teórica, gravar directa o indirectamente, bajo la forma de un Impuesto sobre la Renta, su sueldo comunitario, pero no se le impide asimilar a una renta imponible el valor arrendaticio de una vivienda propiedad del funcionario y que el mismo ocupa en el Estado miembro en el que ejerce sus funciones, siempre que la cantidad de que se trata no supere el importe deducido de la renta imponible del funcionario a través de una bonificación fiscal por los intereses deudores de un préstamo utilizado para adquirir la vivienda.