



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MELCHIOR WATHELET
presentadas el 7 de septiembre de 2016¹

Asunto C-283/15

X
contra
Staatssecretaris van Financiën

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos)]

«Procedimiento prejudicial — Impuestos sobre la renta — Igualdad de trato — Ingresos percibidos en varios Estados miembros — Ventaja fiscal — Sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31)»

I. Introducción

1. La presente petición de decisión prejudicial, dirigida al Tribunal de Justicia por el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos), se refiere a la aplicabilidad de la jurisprudencia que se inauguró con la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) a un supuesto de hecho inédito. En efecto, el litigio principal se caracteriza por el hecho de que, por una parte, el sujeto pasivo percibe unos ingresos tan escasos en su Estado de residencia que no puede beneficiarse allí de ninguna reducción fiscal en consideración a su situación personal y familiar y que, por otra parte, sus demás ingresos están gravados en *varios* Estados en los que no es residente.

II. Marco jurídico

2. El tratamiento fiscal de residentes y no residentes en los Países Bajos está regulado por la Wet Inkomstenbelasting 2001 (Ley del impuesto sobre la renta de 2001; en lo sucesivo, «Ley de 2001»).

3. En virtud del artículo 2.3 de la Ley de 2001:

«El impuesto sobre la renta grava los siguientes rendimientos obtenidos por el sujeto pasivo dentro del año natural:

- a) rendimientos imposables procedentes del trabajo o de una vivienda;
- b) rendimientos imposables procedentes de una participación de capital importante, y
- c) rendimientos imposables procedentes de ahorros e inversiones.»

¹ — Lengua original: francés.

4. El artículo 2.4 de la Ley de 2001 establece:

«1. Los rendimientos imponibles procedentes del trabajo o de la vivienda se determinarán:

- a) En el caso de los sujetos pasivos nacionales: con arreglo a las disposiciones del capítulo 3,
- b) en el caso de sujeto pasivos extranjeros: con arreglo a las disposiciones de la sección 7.2 [...]

5. A tenor del artículo 2.5 de la Ley de 2001:

«1. El sujeto pasivo nacional que sólo resida en los Países Bajos durante una parte del año natural y el sujeto pasivo extranjero que resida en otro Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado tercero determinado por decisión ministerial, con el que el Reino de los Países Bajos haya celebrado un convenio para evitar la doble imposición que prevea el intercambio de información, y que estén sujetos al impuesto en dicho Estado miembro o en dicho tercer Estado, podrán optar por el régimen fiscal que la presente Ley prevé para los sujetos pasivos nacionales. [...]

[...]»

6. Con arreglo al artículo 3.120, apartado 1, de la Ley de 2001, los residentes de los Países Bajos podrán deducir los «rendimientos negativos» procedentes de una vivienda en propiedad situada en los Países Bajos.

7. Por otra parte, el artículo 7.1, letra a), de la Ley de 2001, establece que el impuesto grava los rendimientos imponibles procedentes del trabajo y de la vivienda en los Países Bajos obtenidos dentro del año natural.

8. El artículo 7.2, apartado 2, letras b) y f), de la Ley de 2001, precisa asimismo que los ingresos imponibles percibido por un trabajo realizado en los Países Bajos y, en su caso, las rentas imponibles procedentes de una vivienda en propiedad situada en los Países Bajos forman parte de las rentas imponibles procedentes del trabajo o de la vivienda.

III. Hechos del litigio principal

9. X es un nacional neerlandés que residía en España en 2007. Era propietario de una vivienda que le pertenecía en el sentido de la Ley de 2001 (en lo sucesivo, «vivienda en propiedad»), por la que pagaba los intereses correspondientes a un préstamo hipotecario.

10. En los Países Bajos, en virtud de la Ley de 2001, el impuesto sobre la renta grava las rentas de trabajo, y también las «procedentes de una vivienda». Cuando ésta se tiene en propiedad, confiere unas ventajas fiscales (calculadas aplicando un porcentaje al valor de la misma), de las que se restan los gastos deducibles que gravan dichas ventajas (entre ellos, los intereses del préstamo hipotecario). Si el importe de los intereses del préstamo hipotecario supera al de las ventajas, el rendimiento del sujeto pasivo por este concepto resultará «negativo». Así le ocurrió a X en el ejercicio 2007.

11. A lo largo de ese mismo año, las rentas de la actividad profesional de X consistieron en sumas abonadas por dos sociedades en las que era titular de participaciones mayoritarias, una con sede en los Países Bajos y la otra en Suiza. Las rentas de origen neerlandés representaron el 60 % de sus ingresos globales imponibles y los de origen suizo, el 40 %. No obtuvo ningún ingreso en España.

12. Según los convenios fiscales bilaterales aplicables, los ingresos de procedencia neerlandesa debían gravarse en los Países Bajos y los de procedencia suiza, en Suiza.

13. En los Países Bajos, X optó, en un primer momento, por ser asimilado a un sujeto pasivo residente, con arreglo a lo previsto en el artículo 2.5 de la Ley de 2001, que tiene por efecto someter al interesado a una obligación fiscal ilimitada en los Países Bajos. Por ello, la administración tributaria neerlandesa tuvo en cuenta los rendimientos negativos imputados a su vivienda en propiedad en España.

14. Pues bien, la cuota del impuesto así calculada resultó superior a la que X habría tenido que abonar si no hubiera ejercido la opción de asimilación a los sujetos pasivos residentes (con lo cual hubiera pagado el impuesto en Suiza por los ingresos obtenidos en dicho Estado, es decir por el 40 % del total de sus ingresos) y si, además, hubiera sido autorizado a deducir la totalidad del rendimiento negativo correspondiente a su vivienda en propiedad.

15. Recapacitando respecto de su solicitud de opción, impugnó la liquidación ante los tribunales neerlandeses, alegando que las disposiciones del Derecho de la Unión en materia de libre circulación debían interpretarse en el sentido de que permiten a los sujetos pasivos deducir los rendimientos negativos correspondientes a su vivienda en propiedad, sin tener por ello que optar por una asimilación con los residentes.

16. A raíz de la desestimación de su demanda por el rechtbank te Haarlem (Tribunal de Primera Instancia de Haarlem, Países Bajos) y por el gerechtshof Amsterdam (Tribunal de Apelación de Ámsterdam, Países Bajos), X interpuso recurso de casación ante el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos).

17. Este último órgano jurisdiccional alberga dudas sobre el alcance de la jurisprudencia Schumacker,² teniendo en cuenta el hecho de que, contrariamente a la situación de hecho que prevalecía en el asunto que dio lugar a dicha sentencia, X no recibe (íntegramente o casi exclusivamente) las rentas de su unidad familiar en un único Estado miembro que sea el único competente para gravar estos ingresos y que, de esta forma, pueda tener en cuenta su situación personal y familiar.

18. Pues bien, según el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo), las sentencias del Tribunal de Justicia de 14 de septiembre de 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409); de 10 de mayo de 2012, Comisión/Estonia (C-39/10, EU:C:2012:282), y de 12 de diciembre de 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750) podrían interpretarse en el sentido de que el Estado de actividad siempre debe tener en cuenta la situación personal y familiar del interesado, desde el momento en que el Estado de residencia no puede hacerlo.

19. En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia determinadas cuestiones prejudiciales.

IV. Petición de decisión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

20. Mediante resolución de 22 de mayo de 2015, que tuvo entrada en el Tribunal de Justicia el 11 de junio de 2015, el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo) decidió plantear al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 267 TFUE, las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse las disposiciones del Tratado FUE en materia de libre circulación en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual un ciudadano de la Unión que reside en España y cuyas rendimientos del trabajo están gravados en aproximadamente un 60 % por los Países Bajos y en aproximadamente un 40 % por Suiza, no puede deducir sus ingresos negativos obtenidos con la residencia propia utilizada de forma personal en España de sus

² — Sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31).

rendimientos del trabajo gravados por los Países Bajos, aunque obtenga en el Estado de residencia, a saber, en España unos ingresos tan bajos que los ingresos negativos antes citados no pueden dar lugar a una reducción fiscal en el Estado de residencia en el ejercicio en cuestión?

- 2) a) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿debe tener en cuenta cada uno de los Estados miembros en los que el ciudadano de la Unión obtiene una parte de sus ingresos el importe completo de los ingresos negativos antes mencionados? ¿O bien se aplica esta obligación únicamente a uno de los Estados de empleo en cuestión? En caso de respuesta afirmativa, ¿a cuál? ¿O bien debe permitir cada uno de los Estados de empleo (que no sea el Estado de residencia) la deducción de una parte de dichos ingresos negativos? ¿Cómo debe determinarse la parte deducible en este último caso?
- b) ¿Resulta en este contexto decisivo en qué Estado miembro se realiza efectivamente el trabajo, o bien lo decisivo es saber qué Estado miembro está facultado para gravar los ingresos obtenidos con tal trabajo?
- 3) ¿Debe darse una respuesta diferente a la segunda cuestión si uno de los Estados en los que el ciudadano de la Unión obtiene sus ingresos es [la Confederación Suiza], que no es un Estado miembro de la Unión Europea ni tampoco forma parte del Espacio Económico Europeo (EEE)?
- 4) ¿En qué medida resulta relevante en este contexto que la legislación del país de residencia del sujeto pasivo (en el caso de autos, el Reino de España) establezca la posibilidad de deducir los intereses hipotecarios de la vivienda propia del sujeto pasivo, así como una posibilidad de compensar las pérdidas fiscales derivadas de ello en el ejercicio en cuestión con eventuales ingresos procedentes de tal país en ejercicios posteriores?»

21. X, los Gobiernos neerlandés, belga, alemán, austriaco, portugués, sueco y del Reino Unido, así como la Comisión Europea presentaron observaciones escritas. Todas las partes, a excepción de los Gobiernos belga y portugués, comparecieron en la vista que se celebró el 29 de junio de 2016.

V. Análisis

A. Observación preliminar sobre la libertad de circulación aplicable

22. El órgano jurisdiccional remitente no se pronuncia sobre la calificación de las prestaciones en que se generan los ingresos de X ni, por consiguiente, sobre cuál es la libertad de circulación a cuya luz deberá examinarse la normativa neerlandesa.

23. No obstante, los Gobiernos austriaco, sueco y del Reino Unido consideran que se trata, *a priori*, de aplicar el artículo 49 TFUE y la libertad de establecimiento que consagra, puesto que según la petición de decisión prejudicial, X controla y dirige la actividad de las sociedades neerlandesa y suiza de que se trata, a través de participaciones mayoritarias. Por lo tanto, se trataría de un trabajador autónomo. Este análisis me parece pertinente.

24. Dado que dichas participaciones mayoritarias excluyen la aplicabilidad de la libre circulación de capitales, basta recordar que el Tribunal de Justicia ya ha tenido la ocasión de confirmar que la solución establecida en la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) en materia de libre circulación de trabajadores debía aplicarse a los trabajadores autónomos.³

3 — Véanse, en particular, en este sentido, las sentencias de 11 de agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271); de 27 de junio de 1996, Asscher (C-107/94, EU:C:1996:251), y, más recientemente, de 28 de febrero de 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121), apartado 47.

B. Sobre la primera cuestión prejudicial

25. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el Estado de empleo está obligado a acordar una ventaja fiscal prevista para los residentes a un no residente que obtiene allí el 60 % de todos sus rentas profesionales, teniendo en cuenta que dicho sujeto pasivo no puede beneficiarse de tal ventaja en el Estado donde reside, por no haber percibido en el mismo ingresos suficientes.

1. Principios aplicables en materia de fiscalidad directa

26. Según una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los Estados miembros deben ejercer su competencia fiscal respetando el Derecho de la Unión⁴ y más particularmente las disposiciones del Tratado sobre las libertades de circulación. En consecuencia, los Estados miembros están obligados a abstenerse de toda discriminación directa, ya sea basada en la nacionalidad, o encubierta,⁵ basada en la residencia del sujeto pasivo, siendo, por lo general, el criterio de la residencia determinante en materia fiscal.

27. Toda discriminación implica un trato diferente de situaciones comparables. Pues bien, el Tribunal de Justicia ha considerado que residentes y no residentes no suelen encontrarse, por lo general, en ese tipo de situaciones. En efecto, los ingresos obtenidos por un no residente en el territorio de un Estado miembro sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia. Pues bien, el lugar en que más fácilmente se aprecia la capacidad contributiva individual del sujeto pasivo es el Estado de residencia, al tratarse del lugar en que se sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales.⁶

28. Sin embargo, en la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), el Tribunal de Justicia consideró que esta norma tenía una excepción cuando un sujeto pasivo no residente no obtenía ingresos significativos en su Estado de residencia y percibía la mayor parte de sus ingresos imponibles de una actividad ejercida en el Estado de empleo, de manera que el Estado de residencia no podía concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar⁷ (en lo sucesivo, «excepción Schumacker»).

29. Por otra parte, el Tribunal de Justicia también consideró que la posibilidad de que el sujeto pasivo residente pueda deducir de sus ingresos imponibles los «rendimientos negativos» correspondientes a un bien inmueble situado en su Estado de residencia constituye una ventaja fiscal relacionada con su situación personal.⁸

30. Por lo tanto, queda por determinar si puede aplicarse al caso de X la excepción Schumacker, es decir, si su situación de no residente es comparable a la de un residente.

4 — Véanse, en particular, en este sentido, las sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), apartado 21; de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), apartado 29; de 18 de julio de 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439), apartado 18, y de 22 de octubre de 2014, Blanco y Fabretti (C-344/13 y C-367/13, EU:C:2014:2311), apartado 24.

5 — Véase, en este sentido, la sentencia de 14 de septiembre de 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409), apartado 20.

6 — Véanse, en particular, en este sentido, las sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), apartado 32; de 12 de diciembre de 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), apartado 90, y de 18 de junio de 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406), apartado 22.

7 — Véanse, en particular, en este sentido, las sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), apartado 36; de 18 de julio de 2007, Lakebrink y Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452), apartado 30; de 16 de octubre de 2008, Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566), apartado 61, y de 18 de junio de 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406), apartado 25.

8 — Véase, en este sentido, la sentencia de 18 de junio de 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406), apartado 19.

2. Requisitos para que las situaciones sean comparables

31. Todos los Gobiernos que han presentado observaciones escritas estiman que el Derecho de la Unión no se opone a una normativa como la del asunto principal, por cuanto el hecho de obtener el 60 % de los ingresos en el Estado de empleo no hace que la situación de un no residente sea comparable a la de un residente.

32. En el apartado 36 de la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), el Tribunal de Justicia consideró que las situaciones eran, como excepción, comparables «en un supuesto [...] en que el no residente no obtiene ingresos significativos en el Estado de su residencia y percibe la mayor parte de sus ingresos imponibles de una actividad ejercida en el Estado de empleo, de manera que el Estado de residencia no puede concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar»,⁹ como ocurría en ese asunto.

33. Por lo tanto, deben reunirse tres requisitos para que las situaciones de un residente y de un no residente sean comparables en el sentido de la excepción Schumacker. Dos de estos requisitos se refieren al Estado de residencia, mientras que el tercer requisito se refiere al Estado de empleo. Cuando se cumplen los tres requisitos, el Estado de empleo está obligado a conceder, tanto a los residentes, como a los no residentes, las mismas ventajas fiscales vinculadas a sus circunstancias personales y familiares.

a) Requisitos relacionados con el Estado de residencia

34. Los dos requisitos están relacionados en el sentido de que el segundo se deriva del primero: el sujeto pasivo no debe obtener ingresos significativos en su Estado de residencia, de manera que éste no pueda concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar.

35. Con arreglo al Derecho fiscal internacional,¹⁰ el Estado de residencia es el que, en principio, ha de conceder estas ventajas. Por lo tanto, el hecho de que el sujeto pasivo no perciba ingresos suficientes en ese Estado tiene como consecuencia que ningún Estado tendrá en cuenta su situación personal y familiar, si uno se atiene al principio según el cual corresponde al Estado de residencia apreciar dicha situación.¹¹

b) Requisito relacionado con el Estado de empleo

36. Con mucha lógica, el Tribunal de Justicia exige también que el sujeto pasivo no residente «percib[a] la mayor parte de sus ingresos imponibles de una actividad ejercida en el Estado de empleo».¹²

37. Entonces, en ese caso, como explica el Tribunal de Justicia en el apartado 38 de la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), «tratándose de un no residente que obtiene en un Estado miembro distinto del de su residencia la mayor parte de sus ingresos y casi la totalidad de sus ingresos familiares, *la discriminación 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*».¹³

9 — El subrayado es mío.

10 — Véase la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), apartado 32.

11 — Ése era el punto de partida del razonamiento del Abogado General Léger en las conclusiones que presentó en el asunto Schumacker (C-279/93, EU:C:1994:391), punto 66.

12 — Sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), apartado 36.

13 — El subrayado es mío. Véanse también, en este sentido, las sentencias de 18 de julio de 2007, Lakebrink y Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452), apartado 31; de 16 de octubre de 2008, Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566), apartado 62, y de 18 de junio de 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406), apartado 26.

38. En efecto, «entre tal no residente y un residente que ejerza una actividad por cuenta ajena [o por cuenta propia] comparable no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato en lo que atañe a la consideración, a los fines del Impuesto, de la situación personal y familiar del sujeto pasivo».¹⁴

39. Como puede verse, el requisito de obtener en el Estado de empleo la parte más importante de los ingresos está estrechamente vinculado al hecho de que el sujeto pasivo no tenga ingresos significativos en su Estado de residencia.

40. Como explicaba el Abogado General Léger en las conclusiones que presentó en el asunto Schumacker (C-279/93, EU:C:1994:391), «sólo una apreciación de hecho, que corresponde el [j]uez nacional, permitirá determinar el nivel a partir del cual los rendimientos en el Estado de residencia son suficientes para que la situación personal del interesado sea tenida en cuenta por las autoridades fiscales de dicho Estado. Sólo los residentes en éste que no hayan alcanzado dicho límite podrán ser asimilados a los residentes del Estado de empleo en el que perciben la parte esencial de sus rendimientos».¹⁵

41. Las sentencias de 14 de septiembre de 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409) y de 10 de mayo de 2012, Comisión/Estonia (C-39/10, EU:C:2012:282) son, a este aspecto, reveladoras de la importancia, a la hora de determinar si unas situaciones son comparables, del criterio relativo a la capacidad del Estado de residencia o del Estado de empleo de tomar en consideración las cargas personales y familiares.

42. En efecto, en la sentencia de 14 de septiembre de 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409), el Tribunal de Justicia señaló que «habida cuenta de que aproximadamente el 42 % de los ingresos mundiales del matrimonio Gschwind se obtiene en su Estado de residencia, éste puede tener en cuenta la situación personal y familiar del Sr. Gschwind según las modalidades establecidas en la legislación de este Estado, puesto que la base imponible en el mismo es suficiente para permitir que se tome en consideración».¹⁶ En esas circunstancias, la situación de una pareja casada no residente, de la que uno de los cónyuges trabajaba en el Estado de imposición considerado no fue declarada comparable a la de una pareja casada residente.

43. En cambio, en la sentencia de 10 de mayo de 2012, Comisión/Estonia (C-39/10, EU:C:2012:282), el Tribunal de Justicia empezó señalando que, cuando casi el 50 % de las rentas totales del sujeto pasivo se perciben en su Estado de residencia, «éste se encuentra *en principio* en condiciones de tener en cuenta su capacidad contributiva».¹⁷ No obstante, el Tribunal de Justicia añadió que, «sin embargo, en un caso como el de la denunciante, quien por la baja cuantía de sus ingresos globales no está sujeta al impuesto en el Estado miembro de residencia, en virtud de la legislación fiscal de éste, *dicho Estado no está en condiciones de tener en cuenta la capacidad contributiva y la situación personal y familiar de la interesada*».¹⁸ El Tribunal concluye que, siendo así, la denegación por el Estado miembro en el que se percibían los rendimientos en cuestión (en este caso, una pensión de jubilación) de una reducción prevista por su normativa fiscal penalizaba a los no residentes por el solo hecho de haber ejercido las libertades de circulación garantizadas por el Tratado.

14 — Sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), apartado 37.

15 — Apartado 76.

16 — Apartado 29. Esto supone, con mayor motivo, que la percepción de casi el 60 % de los ingresos en un Estado —como ocurre con X en los Países Bajos en el caso de autos— permite, en principio, a dicho Estado tener en cuenta la situación personal y familiar del contribuyente de que se trate.

17 — Apartado 54. El subrayado es mío.

18 — Apartado 55. El subrayado es mío.

44. El tercer requisito aparece también ilustrado en la sentencia del Tribunal de Justicia de 18 de junio de 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406). En efecto, en el apartado 28 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que «el mero hecho de que un no residente haya obtenido ingresos en el Estado de empleo en las mismas condiciones que un residente de dicho Estado *no basta* para que ambas situaciones sean objetivamente comparables. Para considerar que existe tal comparabilidad objetiva *es también necesario que*, debido a la obtención por ese no residente de la parte principal de sus ingresos en el Estado miembro de empleo, *el Estado miembro de residencia no pueda concederle las ventajas resultantes de la toma en consideración de todos sus ingresos y de su situación personal y familiar*». ¹⁹

45. Se impone deducir de lo anterior que, en una situación en la que no hay rendimiento imponible alguno en el Estado miembro de residencia, puede originarse una discriminación si la situación personal y familiar del sujeto pasivo no se tiene en cuenta ni en el Estado miembro de residencia ni en el Estado miembro de empleo. ²⁰

46. En el presente asunto, es innegable que X cumple los dos primeros requisitos, No percibe ningún ingreso imponible en España. En consecuencia, dicho Estado de residencia no puede concederle ventajas fiscales en atención a su situación personal y familiar. Por lo que se refiere al tercer requisito, está claro que obtiene la mayor parte (incluso la totalidad) de sus rentas profesionales *fuera* del Estado de residencia, a razón del 60 % en Países Bajos y del 40 % en Suiza.

3. Posibilidad de comparar situaciones cuando existen varios Estados de empleo

47. No creo que la circunstancia de que el sujeto pasivo obtenga la mayor parte de sus ingresos en *varios* Estados de empleo afecte a la aplicación por principio de la excepción Schumacker.

48. En efecto, el criterio determinante es efectivamente el de que un Estado se vea imposibilitado a tener en cuenta la situación personal y familiar del sujeto pasivo al no haber ingresos imponibles suficientes, mientras que sí es posible tenerla en cuenta *fuera* al existir una fuente de ingresos adecuada.

49. Si, hasta el momento, el Tribunal de Justicia sólo ha tenido en cuenta un sólo Estado de empleo al examinar si unas situaciones era comparables, ha sido únicamente en razón del marco fáctico de las peticiones de decisión prejudicial que le han sido dirigidas pues, desde un punto de vista teórico, la pluralidad de Estados de empleo no modifica los parámetros de análisis.

50. Por otra parte, veo, en la sentencia de 12 de diciembre de 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), una confirmación de esta interpretación de la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) y de la jurisprudencia que la siguió.

51. En efecto, en la sentencia de Groot, el Tribunal de Justicia reconoció expresamente a los Estados miembros la posibilidad de «modificar esta correlación entre la consideración por el Estado de residencia, por una parte, de la totalidad de los ingresos de sus residentes y, por otra parte, de su situación personal y familiar global mediante convenios, bilaterales o multilaterales, para evitar la doble imposición». ²¹ Sin embargo, el Tribunal de Justicia se cuidó de precisar que estos mecanismos deben «garantizar a los sujeto pasivos de los Estados considerados que, al final, se habrá tenido en cuenta debidamente su situación personal y familiar en su integridad, con independencia del modo en que

19 — El subrayado es mío. Por otra parte, al igual que en este asunto, «el hecho de que dicho trabajador se haya trasladado para ejercer su actividad profesional a un Estado tercero y no a otro Estado miembro de la Unión resulta irrelevante para esta interpretación» (sentencia de 18 de junio de 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, fallo).

20 — Véase, en este sentido, la sentencia de 10 de mayo de 2012, Comisión/Estonia (C-39/10, EU:C:2012:282), apartado 53, y, para una aplicación del principio, la sentencia de 1 de julio de 2004, Wallentin (C-169/03, EU:C:2004:403), apartados 17 y 18.

21 — Sentencia de 12 de diciembre de 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), apartado 99.

los Estados miembros interesados se hayan repartido entre ellos tal obligación, ya que en caso contrario se crearía una desigualdad de trato incompatible con las disposiciones del Tratado sobre la libre circulación de los trabajadores, que no se debería en modo alguno a las disparidades existentes entre las legislaciones tributarias nacionales».²²

52. No se excluye, por lo tanto, que la situación personal y familiar de un sujeto pasivo se haga por parte de varios Estados miembros, siempre que, en cada uno de ellos, los ingresos sean suficientes para permitir tener en cuenta tales circunstancias. Nuevamente, lo único que se exige es que el conjunto de esta situación sea tenida en cuenta, bien sea por uno o por varios Estados miembros.

53. En efecto, no deja de ser paradójico que un ciudadano de la Unión que ejerce una de las libertades fundamentales garantizadas por los Tratados en dos Estados miembros no se beneficie de la excepción Schumacker, mientras que el ciudadano que sólo la ejerce en un único Estado miembro sí se beneficiaría de ella. Basta imaginar que el Sr. Schumacker, aun residiendo en Bélgica, hubiera trabajado a tiempo parcial en Alemania y en los Países Bajos. ¿No se habría, entonces, aplicado la excepción?

4. Conclusión intermedia

54. A la vista de las consideraciones que anteceden, considero, en consecuencia, que las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libre circulación se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual un ciudadano de la Unión, cuyos rendimientos del trabajo han sido obtenidos y están gravados en aproximadamente un 60 % en un Estado miembro en el que no reside y en aproximadamente el 40 % en un Estado tercero, no puede deducir de los rendimientos del trabajo gravados por su primer Estado de empleo el rendimiento negativo correspondiente a un bien inmueble situado en el Estado de residencia, donde no obtiene ingresos significativos o donde tiene unos ingresos tan bajos que no permiten una reducción de un impuesto que pudiera adeudarse.

55. Por lo tanto, dado que propondré responder afirmativamente a la primera cuestión, procede abordar las demás cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente.

C. Sobre la segunda cuestión prejudicial

56. La segunda cuestión prejudicial versa, fundamentalmente, sobre si la obligación de conceder al sujeto pasivo las ventajas fiscales vinculadas a su situación personal incumbe a un sólo Estado miembro o a cada Estado de actividad, y en qué proporción. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta también si debe entenderse que el Estado miembro de actividad es aquel Estado en el que se desarrolla de hecho la actividad o como aquél que es competente para gravar los ingresos generados por la actividad.

57. Antes que nada, y dado que se trata de tener en cuenta la situación personal y familiar de un sujeto pasivo para concederle una ventaja fiscal, el «Estado de actividad» sólo puede ser un Estado que tenga competencia fiscal respecto al sujeto pasivo. En efecto, no le es posible a un Estado tener en cuenta la situación personal y familiar de una persona si ésta no obtiene ingresos imponibles en dicho Estado.

58. Por otra parte, por lo que se refiere a la forma en que se reparte esta toma en consideración, la respuesta debe buscarse nuevamente en el objetivo que subyace en el conjunto de la jurisprudencia iniciada por la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31). Se trata de garantizar que se tenga en cuenta la situación personal y familiar del sujeto pasivo.

²² — Sentencia de 12 de diciembre de 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), apartado 101.

59. Ciertamente, al no existir, en el Derecho de la Unión, medidas de unificación o de armonización, los Estados miembros siguen siendo competentes para establecer los criterios de imposición de las rentas con el fin de eliminar, en su caso mediante convenios, la doble imposición.²³ En esa misma óptica, el Tribunal de Justicia consideró también que los Estados miembros también estaban facultados para tener en cuenta las ventajas fiscales que en su caso conceda otro Estado miembro de imposición. Sin embargo, esta posibilidad se autoriza «con la reserva [...] de que, cualquiera que sea la forma en la que esos Estados miembros hayan repartido entre ellos esa obligación, *se garantice a sus contribuyentes que su situación personal y familiar será debidamente considerada en su integridad*».²⁴

60. Por ello, me parece que la única forma de conciliar la libertad de los Estados miembros, por una parte, con el requisito de que se tenga en cuenta todo el conjunto de la situación personal y familiar del contribuyente, por otra parte, es conceder la ventaja de que se trata, en proporción a los ingresos gravados en cada uno de los Estados miembros de empleo en cuestión.²⁵

61. Esta solución no sólo resulta conforme a los objetivos de las libertades fundamentales perseguidos por los Tratados, sino que también protege la soberanía de los Estados miembros en materia de fiscalidad directa. De este modo también se salvaguarda el reparto de la potestad tributaria entre Estados miembros.

62. Por otra parte, observo que esta solución es también la que recibe los favores de la doctrina que ha analizado el supuesto de una pluralidad de Estados de empleo.²⁶

63. Considero, por lo tanto, que procede contestar a la segunda cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente en el sentido de que, en el caso en que un sujeto pasivo no obtiene ingresos significativos en su Estado de residencia, que, por ello, no puede concederle las ventajas fiscales ligadas a su situación personal y familiar, cada Estado miembro en el que ejerza una actividad y que sea competente para gravar los ingresos procedentes de dicha actividad debe, con el fin de tener en cuenta la situación personal y familiar del sujeto pasivo, autorizar la deducción de los rendimientos negativos como aquéllos de que se trata en el presente asunto en proporción a los ingresos que grava, siempre que los ingresos sean suficientemente significativos para permitir que se le concedan las ventajas de que se trata.²⁷

D. Sobre la tercera cuestión prejudicial

64. Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta fundamentalmente si la respuesta que se dé a la cuestión anterior difiere cuando el no residente percibe una parte de sus ingresos imposables en el territorio de un Estado tercero que, además, tampoco es miembro del Espacio Económico Europeo (en lo sucesivo, «EEE»).

23 — Véase, en particular, en este sentido, la sentencia de 12 de diciembre de 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), apartado 93 y jurisprudencia citada.

24 — Sentencia de 12 de diciembre de 2013, Imfeld y Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822), apartado 79. El subrayado es mío.

25 — Ciertamente, esta solución había sido propugnada por el Gobierno neerlandés en el asunto que dio origen a la sentencia de 12 de diciembre de 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750) y el Tribunal de Justicia la rechazó expresamente (véase el apartado 98 de dicha sentencia). Sin embargo, en ese caso, de lo que se trataba era de contemplar la posibilidad de que *el Estado de residencia* tuviera en cuenta parcialmente la situación personal y familiar, cuando el contribuyente había percibido en dicho Estado ingresos suficientes para que se tuvieran en cuenta sus circunstancias personales y familiares. Por ello, lógicamente, y de forma pertinente, pudo desestimar el argumento, basándose en el principio según el cual el lugar donde más fácilmente puede apreciarse la capacidad contributiva individual de este tipo de contribuyentes, 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, es decir, en general, el lugar de su residencia habitual.

26 — Véase, en este sentido, Niesten, H., «Growing Impetus for Harmonization of Personal and Family Allowances: Current State of Affairs of the Schumacker-Doctrine after Imfeld and Garcet», *EC Tax Review*, 2015-4, pp. 185 a 201, en particular pp. 198 y 199. Según dicho autor, «The rationale legis of the fractional taxation of no-residents, i.e., the proportional grant of the benefits in the source States, therefore seems fair and consistent» (p. 198). Véase también Wattel, P.J., «Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why *Schumacker*, *Asscher*, *Gilly* and *Gschwind* Do Not Suffice», *European Taxation*, 2000, pp. 210 a 223, en particular p. 222.

27 — En ningún caso la excepción Schumacker puede dar lugar a un impuesto negativo o a una devolución por insuficiencia de los ingresos.

65. El Tribunal de Justicia ya ha analizado la incidencia del ejercicio de una actividad en un Estado tercero a la hora de examinar si unas situaciones son comparables a la luz de los criterios establecidos por su sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31).

66. En efecto, en el asunto que dio origen a la sentencia de 18 de junio de 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406), el sujeto pasivo en cuestión era un ciudadano alemán, residente en Alemania y que trabajaba en los Países Bajos, pero que se había trasladado a los Estados Unidos para ejercer una actividad profesional durante tres meses.

67. En su sentencia, el Tribunal de Justicia ha recordado que un sujeto pasivo no residente que no ha obtenido en el Estado de empleo todos o casi todos los ingresos familiares de los que se ha beneficiado durante todo el ejercicio considerado no se halla en una situación comparable a la de los residentes de dicho Estado. De ello ha deducido que el Estado miembro en el que el sujeto pasivo había percibido tan sólo una parte de su renta imponible durante todo el ejercicio considerado no tenía la obligación de concederle las ventajas que concedía a sus propios residentes.²⁸ Además, Tribunal de Justicia estimó que esta conclusión no quedaba desvirtuada por el hecho de que el interesado hubiera abandonado su empleo en un Estado miembro para ejercer su actividad profesional en un Estado tercero y no en otro Estado miembro.²⁹

68. Las respuestas aportadas a la primera y a la segunda cuestión prejudicial no son, por lo tanto, diferentes cuando uno de los Estados en que el sujeto pasivo recibe sus ingresos no es miembro de la Unión ni del EEE.

69. A mayor abundamiento, por lo que se refiere, más en particular, a la Confederación Suiza, mi opinión es que podría hacerse valer en ese Estado la obligación de tener en cuenta de forma compartida la situación personal y familiar del sujeto pasivo.

70. En efecto, se trata de una aplicación de la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) cuando hay varios Estados de actividad. Pues bien, dicha sentencia es anterior a la firma del Acuerdo sobre la libre circulación de personas entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la Confederación Suiza, por otra, firmado en Luxemburgo el 21 de junio de 1999 (DO 2002, L 114, p. 6; en lo sucesivo, «Acuerdo»). Por consiguiente, con arreglo al artículo 16, apartado 2, del Acuerdo, deberá tenerse en cuenta esa jurisprudencia.³⁰

E. Sobre la cuarta cuestión prejudicial

71. Mediante su cuarta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si la circunstancia de que la legislación del Estado miembro de residencia (en este caso, el Reino de España) permita al sujeto pasivo residente deducirse los intereses hipotecarios de la vivienda en propiedad y compensar las pérdidas fiscales del ejercicio en cuestión por este concepto con eventuales ingresos percibidos en el mismo Estado en ejercicios posteriores resulta relevante a efectos de las respuestas dadas a las cuestiones anteriores.

28 — Véase la sentencia de 18 de junio de 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406), apartado 34.

29 — Véase la sentencia de 18 de junio de 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406), apartado 35 y fallo.

30 — El Tribunal de Justicia confirmó la aplicación de la jurisprudencia Schumacker en el marco del Acuerdo, en la sentencia 28 de febrero de 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121). En el asunto en que se pronunció dicha sentencia, la República Federal de Alemania denegaba la tributación conjunta con arreglo al método del «splitting» a unos cónyuges nacionales de dicho Estados y sujetos al impuesto sobre la renta en ese mismo Estado por el hecho de residir en Suiza. El Tribunal de Justicia consideró, a la luz de las sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31); de 11 de agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271), y de 27 de junio de 1996, Asscher (C-107/94, EU:C:1996:251), que, *ninguna Parte Contratante* podía invocar la posibilidad de establecer una distinción entre los contribuyentes que no se encuentran en situaciones comparables para denegar dicha ventaja a una pareja que se encontrara en la situación jurídica del matrimonio Ettwein [sentencia 28 de febrero de 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121), apartado 48)]. El Tribunal fédéral suizo también ha declarado la aplicabilidad de la jurisprudencia Schumacker en una sentencia de 26 de enero de 2010 (asuntos 2C.319/2009 y 2C.321/2009). Véase, a este respecto, Heuberger, R., y Oesterhelt, St., «Swiss Salary Withholding Tax Violates Free Movement of Persons Agreement with the European Union», *European Taxation*, 2010, pp. 285 a 294.

1. Sobre el carácter hipotético de la cuarta cuestión

72. Debo señalar que, en el asunto de que se trata en el litigio principal, de la petición de decisión prejudicial se desprende que X no hubiera podido beneficiarse de tal ventaja en España después de 2007.³¹

73. La cuestión es, por lo tanto, hipotética. Por lo tanto, resulta inadmisibile.³²

74. Sin embargo, por si el Tribunal de Justicia no compartiera esta interpretación de la cuestión, dado que el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo) se ha referido a la sentencia de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) en su petición de decisión prejudicial y que el Reino de Bélgica y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte han expresado ciertos comentarios sobre esta cuestión en sus observaciones escritas, abordaré también la cuestión, con carácter subsidiario.

2. Con carácter subsidiario, sobre la falta de relevancia de la posibilidad de aplazar la ventaja fiscal.

75. En la sentencia de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), el Tribunal de Justicia consideró contraria al Derecho de la Unión una normativa que impedía a una sociedad matriz deducirse las pérdidas registradas por una filial no residente, cuando ésta había agotado las posibilidades de tomar en cuenta las pérdidas en su Estado de residencia en el período impositivo correspondiente o en ejercicios posteriores.

76. La analogía es tentadora. Sin embargo, no creo que sea pertinente.

77. En primer lugar, como señala la Comisión en sus observaciones escritas, la respuesta dada por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) se refiere a la imputación de pérdidas y no, como ocurre en el presente asunto, a la deducción de gastos. Más precisamente, observo, que en la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), la excepción autorizada por el Tribunal de Justicia sólo atañe a las ventajas vinculadas con la situación personal y familiar del sujeto pasivo, las cuales son muy diferentes de los que estaban en juego en el asunto que dio lugar a la sentencia de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763). Además, éste se aplica a una configuración jurídica particular, la de dos personas jurídicas diferentes pero vinculadas por su accionariado. En el presente asunto, se trata de un mismo y único sujeto pasivo.

78. Además, no se cuestiona que un Estado miembro no puede alegar la existencia de una ventaja concedida de manera unilateral por otro Estado miembro para eludir las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado.³³

79. Por último, observo que, recientemente, siguiendo esa misma lógica, el Tribunal de Justicia ha extendido la jurisprudencia según la cual las consecuencias desfavorables que resulten del ejercicio paralelo de las competencias fiscales de los Estados miembros no necesariamente constituían restricciones prohibidas por el TFUE a las consecuencias favorables que resulten del ejercicio de esas mismas competencias.

31 — En sus observaciones escritas y durante la vista de 29 de junio de 2016, X confirmó la información con respecto a los ejercicios anteriores a 2007, así como respecto a los ejercicios relativos a los años 2007-2011. También aclaró que, después del año 2011, dejó de ser considerado residente español. Estos datos no han sido negados por ninguna de las partes intervinientes en el procedimiento.

32 — Véase, en este sentido, la sentencia de 29 de enero de 2013, Radu (C-396/11, EU:C:2013:39), apartado 24.

33 — Véase, en este sentido, la sentencia de 12 de diciembre de 2013, Imfeld y Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822), apartado 61.

80. En efecto, en la sentencia de 12 de diciembre de 2013, *Imfeld y Garcet* (C-303/12, EU:C:2013:822), el Tribunal de Justicia no acogió el argumento del Gobierno estonio, que quería evitar el riesgo de una doble ventaja aplicando por analogía la sentencia de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763). Según el Tribunal de Justicia, la eventual posibilidad de disfrutar de una doble ventaja sólo sería, en todo caso, el fruto de la aplicación paralela de las normativas fiscales nacionales en cuestión.³⁴

81. Dicho esto, como ya he aclarado anteriormente, el Tribunal de Justicia deja a los Estados miembros afectados la libertad de tener en cuenta las ventajas fiscales en su caso concedidas por otro Estado miembro de imposición a condición de que se tenga en cuenta debidamente su situación personal y familiar en su integridad.³⁵

82. A este respecto, no por haber una pluralidad de Estados miembros queda fuera de lugar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual las eventuales dificultades administrativas en relación con la obtención de las informaciones necesarias pueden superarse adecuadamente gracias a la asistencia mutua establecida en la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito fiscal y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.³⁶

83. Además, también debe recordarse que, en tal contexto, nada impide a las autoridades fiscales de que se trate exigir del propio sujeto pasivo las pruebas que consideren necesarias para apreciar si procede o no conceder la deducción solicitada.³⁷

84. Por último, añadiré, para terminar, que la aplicación de la excepción Schumacker al supuesto del asunto principal no obliga al Estado de empleo a nada que no sea aplicar su Derecho nacional a la parte de los rendimientos percibidos en su territorio nacional.

85. En consecuencia, resulta de las consideraciones que anteceden que la posibilidad de que la legislación del Estado de residencia del sujeto pasivo le permita compensar los rendimientos negativos correspondientes a su vivienda con los ingresos que pueda tener en ejercicios posteriores no tiene relevancia con respecto a las respuestas dadas a las tres primeras cuestiones.

VI. Conclusión

86. A la vista de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que conteste a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos) del siguiente modo:

«1) Las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libre circulación se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual un ciudadano de la Unión Europea, cuyos rendimientos del trabajo han sido percibidos y están gravados en aproximadamente un 60 % en un Estado miembro en el

34 — Véase, en este sentido, la sentencia de 12 de diciembre de 2013, *Imfeld y Garcet* (C-303/12, EU:C:2013:822), apartado 78.

35 — Véase, en este sentido, la sentencia de 12 de diciembre de 2013, *Imfeld y Garcet* (C-303/12, EU:C:2013:822), apartado 79.

36 — DO 2011, L 64, p. 1. Véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de febrero de 1995, *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31), apartado 45, y de 28 de octubre de 1999, *Vestergaard* (C-55/98, EU:C:1999:533), apartado 26, y en la doctrina, Niesten, H., «Growing Impetus for Harmonization of Personal and Family Allowances: Current State of Affairs of the Schumacker-Docctrine after *Imfeld and Garcet*», *EC Tax Review*, 2015-4, pp. 185 a 201, en particular p. 194; Wattel, P.J., «Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why *Schumacker*, *Asscher*, *Gilly* and *Gschwind* Do Not Suffice», *European Taxation*, 2000, pp. 210 a 223, en particular p. 222.

37 — Véanse en este sentido, en particular, las sentencias de 28 de octubre de 1999, *Vestergaard* (C-55/98, EU:C:1999:533), apartado 26; de 11 de octubre de 2007, *ELISA* (C-451/05, EU:C:2007:594), apartado 95, y de 10 de febrero de 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen* (C-436/08 y C-437/08, EU:C:2011:61), apartado 100, y en la doctrina, Wattel, P.J., «Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why *Schumacker*, *Asscher*, *Gilly* and *Gschwind* Do Not Suffice», *European Taxation*, 2000, pp. 210 a 223, en particular p. 222; Cloer, A., y Vogel, N., «Swiss Frontier Worker Can Claim the Benefits of *Schumacker*: The ECJ Decision in *Ettwein* (Case C-425/11)», *European Taxation*, 2003, pp. 531 a 535, en particular p. 534.

que no reside y en aproximadamente un 40 % en un Estado tercero, y que no puede deducir de sus rendimientos del trabajo gravados por su primer Estado de empleo los rendimientos negativos correspondientes a un bien inmueble situado en el Estado de residencia, donde no obtiene ingresos significativos o donde tiene unos ingresos tan bajos que no permiten una reducción de un impuesto que pudiera adeudarse.

- 2) En el caso de un contribuyente que no obtiene ingresos significativos en su Estado de residencia y, por tanto, éste no puede concederle las ventajas fiscales ligadas a su situación personal y familiar, cada Estado miembro en el que ejerza una actividad y que sea competente para gravar los rendimientos procedentes de dicha actividad debe, con el fin de tener en cuenta la situación personal y familiar del sujeto pasivo, autorizar la deducción de los rendimientos negativos como los que son objeto del presente asunto en proporción a los rendimientos que grava, siempre que los ingresos sean suficientemente significativos para permitir que se le concedan las ventajas de que se trata.
- 3) Las respuestas dadas a la primera y a la segunda cuestión prejudicial no son diferentes cuando uno de los Estados en el que el sujeto pasivo percibe sus rendimientos no es un Estado miembro de la Unión Europea ni del Espacio Económico Europeo.
- 4) La cuarta cuestión es inadmisibile.

Con carácter subsidiario, la posibilidad de que la legislación del Estado de residencia del sujeto pasivo le permita compensar los rendimientos negativos correspondientes a su vivienda con los ingresos que pueda tener en ejercicios posteriores no tiene relevancia a efectos de las respuestas dadas a las tres primeras cuestiones.»