



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
MELCHIOR WATHELET
presentate il 7 settembre 2016¹

Causa C-283/15

X

contro

Staatssecretaris van Financiën

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dallo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi)]

«Rinvio pregiudiziale — Imposte sul reddito — Parità di trattamento — Redditi percepiti in più Stati membri — Agevolazione fiscale — Sentenza del 14 febbraio 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31)»

I – Introduzione

1. La presente domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte dallo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi) verte sull'applicabilità della giurisprudenza inaugurata con la sentenza del 14 febbraio 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), in una situazione inedita. Difatti, la controversia nella causa principale si contraddistingue perché, da un lato, il soggetto passivo percepisce nel suo Stato di residenza un reddito tanto basso da non poter beneficiare di una riduzione d'imposta relativa alla sua situazione personale e familiare e, dall'altro lato, gli altri suoi redditi sono assoggettati a imposta in *più* Stati nei quali egli non risiede.

II – Contesto normativo

2. Il trattamento fiscale dei soggetti residenti e non residenti nei Paesi Bassi è disciplinato dal Wet Inkomstenbelasting 2001 (legge relativa all'imposta sui redditi del 2001; in prosieguo: la «legge del 2001»).

3. L'articolo 2.3 della legge del 2001 dispone quanto segue:

«L'imposta sui redditi riguarda i seguenti redditi, percepiti dal contribuente nel corso dell'anno civile in questione:

- a) redditi imponibili da lavoro o da abitazione,
- b) redditi imponibili derivanti da partecipazioni significative e
- c) redditi imponibili da risparmio e investimenti».

¹ — Lingua originale: il francese.

4. L'articolo 2.4 della legge del 2001 così dispone:

«1. I redditi imponibili da lavoro o da abitazione sono determinati:

- a) per i soggetti passivi nazionali: secondo le disposizioni del capitolo 3,
- b) per i soggetti passivi stranieri: secondo le disposizioni della sezione 7.2 (...).

5. Ai sensi dell'articolo 2.5 della legge del 2001:

«1. Il soggetto passivo nazionale che risiede nei Paesi Bassi soltanto per una parte dell'anno civile e il soggetto passivo straniero residente in un altro Stato membro dell'Unione europea o nel territorio di un'altra potenza designata con decreto ministeriale con la quale i Paesi Bassi hanno concluso un accordo per evitare la doppia imposizione e incentivare lo scambio di informazioni, e che è assoggettato a imposta in detto Stato membro o nel territorio di tale potenza, può optare per il regime fiscale previsto dalla presente legge per i soggetti passivi nazionali (...).

(...).

6. In forza dell'articolo 3.120, paragrafo 1, della legge del 2001, una persona residente nei Paesi Bassi ha diritto di dedurre i «redditi negativi» provenienti da un'abitazione di proprietà, sita nei Paesi Bassi.

7. Ai sensi dell'articolo 7.1, lettera a), della legge del 2001, inoltre, l'imposta è prelevata sui redditi imponibili derivanti dal lavoro e dall'abitazione nei Paesi Bassi, percepiti nel corso dell'anno civile.

8. L'articolo 7.2, paragrafo 2, lettere b) e f), della legge del 2001 precisa inoltre che la retribuzione imponibile relativa ad un'attività lavorativa esercitata nei Paesi Bassi e, se del caso, i redditi imponibili provenienti da un'abitazione di proprietà posseduta nei Paesi Bassi fanno parte dei redditi imponibili da lavoro e da abitazione.

III – Fatti della controversia nella causa principale

9. X è un cittadino olandese che nel 2007 abitava in Spagna. In tale paese egli possedeva un'abitazione di sua proprietà ai sensi della legge del 2001 (in prosieguo: la «propria abitazione»), per la quale doveva pagare interessi relativi ad un mutuo immobiliare.

10. Nei Paesi Bassi, in forza della legge del 2001, l'imposta sui redditi grava sui redditi da lavoro ma anche su quelli «derivanti dall'abitazione». Nei casi in cui è di proprietà, l'abitazione procura agevolazioni fiscali (calcolate in percentuale sul suo valore) dalle quali vengono sottratte le spese deducibili gravanti sulle stesse (tra cui gli interessi passivi per mutui ipotecari). Qualora l'importo degli interessi passivi per mutui ipotecari sia superiore a quello delle agevolazioni, i redditi del contribuente vengono detti «negativi». Questa era la situazione di X nel 2007.

11. Nel corso dello stesso anno i redditi derivanti dall'attività lavorativa di X sono consistiti in somme versategli da due società, aventi sede, rispettivamente, nei Paesi Bassi e in Svizzera, nelle quali lo stesso deteneva interessi maggioritari. I redditi di origine olandese hanno rappresentato il 60% del suo reddito complessivo imponibile e quelli di origine svizzera il 40% dello stesso. Nessun reddito è stato percepito in Spagna.

12. In forza delle convenzioni fiscali bilaterali applicabili, i redditi di origine olandese sono stati assoggettati a imposta nei Paesi Bassi e quelli di origine svizzera in Svizzera.

13. Nei Paesi Bassi X ha optato, in un primo tempo, per l'assimilazione ad un soggetto passivo residente prevista dall'articolo 2.5 della legge del 2001, il quale ha l'effetto di assoggettare l'interessato ad un obbligo fiscale illimitato nei Paesi Bassi. In forza di ciò, l'amministrazione fiscale olandese ha preso in considerazione il reddito negativo relativo all'abitazione di proprietà in Spagna.

14. Orbene, il totale dell'imposta in tal modo calcolata era superiore a quello che X avrebbe dovuto pagare se non avesse esercitato l'opzione di assimilazione ai soggetti passivi residenti (con la conseguenza che egli avrebbe dovuto pagare imposte in Svizzera per i redditi percepiti in tale Stato, ossia il 40% del totale dei propri redditi) e se, inoltre, fosse stato autorizzato a dedurre integralmente i redditi negativi derivanti dall'abitazione di proprietà.

15. Riconsiderando la propria domanda di opzione, egli ha contestato l'avviso di accertamento dinanzi ai giudici olandesi, sostenendo che le disposizioni del diritto dell'Unione sulla libera circolazione dovevano essere interpretate nel senso che esse permettono ai soggetti passivi non residenti di ottenere la deduzione dei redditi negativi relativi alle abitazioni di proprietà, e senza che ciò li costringa ad optare per un'assimilazione ai residenti.

16. In seguito al rigetto della sua domanda da parte del Rechtbank te Haarlem (tribunale di primo grado di Harlem, Paesi Bassi) e del Gerechtshof Amsterdam (Corte d'appello di Amsterdam, Paesi Bassi), X ha proposto un ricorso per cassazione dinanzi allo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi).

17. Quest'ultimo giudice nutre dubbi riguardo alla portata della giurisprudenza Schumacker², alla luce del fatto che, contrariamente alla situazione di cui alla causa che ha dato origine a detta sentenza, X non percepisce (totalmente o quasi esclusivamente) il proprio reddito familiare in un unico Stato membro competente a tassare tale reddito e che, di conseguenza, potrebbe tener conto della sua situazione personale e familiare.

18. Orbene, secondo lo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi), le sentenze del 14 settembre 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409); del 10 maggio 2012, Commissione/Estonia (C-39/10, EU:C:2012:282), e del 12 dicembre 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), potrebbero essere intese nel senso che lo Stato dell'attività deve sempre tener conto della situazione personale e familiare dell'interessato qualora lo Stato di residenza non sia in grado di farlo.

19. Di conseguenza, lo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi) ha deciso di sospendere il procedimento e di adire la Corte in via pregiudiziale.

IV – Domanda di pronuncia pregiudiziale e procedimento dinanzi alla Corte

20. Con decisione datata 22 maggio 2015, giunta alla Corte l'11 giugno 2015, lo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi) ha deciso di sottoporre alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se le disposizioni del Trattato FUE sulla libera circolazione debbano essere interpretate nel senso che esse ostano ad una disciplina nazionale in forza della quale un cittadino dell'Unione, residente in Spagna e i cui redditi da lavoro sono soggetti a imposizione per circa il 60% da parte dei Paesi Bassi e per circa il 40% da parte della Svizzera, non può dedurre dai suoi redditi da lavoro soggetti a imposizione nei Paesi Bassi i suoi redditi negativi derivanti dalla propria abitazione, sita in Spagna e da lui usata personalmente, neppure se egli in Spagna - quale suo Stato di residenza - gode di un reddito tanto basso che nell'anno in parola i menzionati redditi negativi non possono comportare una riduzione dell'imposizione nello Stato di residenza.

2 — Sentenza del 14 febbraio 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31).

- 2) a) In caso di risposta affermativa alla prima questione, se ogni Stato membro nel quale un cittadino dell'Unione percepisce una parte dei suoi redditi debba tenere conto dell'importo totale dei menzionati redditi negativi. Oppure se detto obbligo valga solo per uno degli Stati di occupazione interessati, e in tal caso per quale, o se ciascuno degli Stati di occupazione (diversi dallo Stato di residenza) debba consentire la deduzione di una parte di tali redditi negativi. In quest'ultimo caso, come debba essere stabilita la parte da prendere in considerazione.
- b) Se a questo riguardo sia determinante in quale Stato membro il lavoro viene concretamente svolto, o se sia determinante quale Stato membro sia competente ad assoggettare a imposizione i redditi in tal modo percepiti.
- 3) Se la risposta alla seconda questione sia diversa se uno degli Stati in cui il cittadino dell'Unione acquisisce i suoi redditi è la [Confederazione svizzera], che non è uno Stato membro dell'Unione e non fa neppure parte dello Spazio economico europeo (SEE).
- 4) Quanto incida al riguardo la circostanza che la normativa dello Stato di residenza del soggetto passivo (nella fattispecie il Regno di Spagna) preveda una possibilità di dedurre interessi passivi per mutui ipotecari pagati dal soggetto passivo per la propria abitazione ed una possibilità di compensare le perdite fiscali derivanti dall'abitazione nell'anno in parola con eventuali redditi acquisiti in tale paese in anni successivi».

21. Osservazioni scritte sono state presentate da X, dai governi dei Paesi Bassi, belga, tedesco, austriaco, portoghese, svedese e del Regno Unito, nonché dalla Commissione europea. Fatta eccezione per i governi belga e portoghese, inoltre, tutte le parti si sono espresse all'udienza tenutasi il 29 giugno 2016.

V – Analisi

A – Osservazione preliminare sulla libertà di circolazione applicabile

22. Il giudice del rinvio non si pronuncia in merito alla qualificazione delle prestazioni che sono all'origine dei redditi di X né, di conseguenza, sulla libertà di circolazione alla luce della quale la normativa olandese dovrebbe essere esaminata.

23. I governi austriaco, svedese e del Regno Unito considerano tuttavia che si tratta, a priori, di applicare l'articolo 49 TFUE e la libertà di circolazione da questo sancita, dal momento che dalla domanda di pronuncia pregiudiziale emerge che X controllerebbe e dirigerebbe l'attività delle società olandese e svizzera interessate tramite partecipazioni maggioritarie. Di conseguenza, egli sarebbe un lavoratore autonomo. Questa analisi appare pertinente.

24. Poiché tali partecipazioni maggioritarie escludono l'applicabilità della libera circolazione dei capitali, è sufficiente ricordare che la Corte ha già avuto occasione di confermare che la soluzione individuata nella sentenza del 14 febbraio 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), in materia di libera circolazione dei lavoratori doveva essere applicata ai lavoratori autonomi³.

3 — V. in tal senso, in particolare, sentenze dell'11 agosto 1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271); del 27 giugno 1996, Asscher (C-107/94, EU:C:1996:251), nonché, più di recente, del 28 febbraio 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punto 47).

B – Prima questione pregiudiziale

25. Con la sua prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se lo Stato dell'occupazione sia tenuto ad accordare un'agevolazione fiscale prevista per i residenti ad un non residente che ivi percepisce il 60% dei suoi redditi da lavoro complessivi, sempre che tale soggetto passivo non possa beneficiare della suddetta agevolazione nello Stato in cui risiede poiché in esso non percepisce redditi sufficienti.

1. I principi applicabili in materia di fiscalità diretta

26. Secondo una costante giurisprudenza della Corte, gli Stati membri debbono esercitare la loro competenza fiscale nel rispetto del diritto dell'Unione⁴ e più in particolare delle disposizioni del Trattato relative alle libertà di circolazione. Pertanto, gli Stati membri sono tenuti ad astenersi da qualsiasi discriminazione diretta basata sulla nazionalità o dissimulata⁵, fondata sulla residenza del contribuente, essendo in genere il criterio della residenza determinante in materia fiscale.

27. Qualsiasi discriminazione presuppone un trattamento diseguale di situazioni analoghe. Orbene, la Corte ha dichiarato che i residenti e i non residenti non si trovano, di regola, in questo tipo di situazioni. Infatti, il reddito percepito nel territorio di uno Stato membro da un non residente costituisce il più delle volte solo una parte del suo reddito complessivo, concentrato nel luogo della sua residenza. Orbene, la capacità contributiva personale del contribuente può essere valutata più agevolmente da parte dello Stato di residenza, trattandosi del luogo in cui il contribuente ha il centro dei propri interessi personali ed economici⁶.

28. Tuttavia, nella sentenza del 14 febbraio 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), la Corte ha dichiarato che tale regola incontra un'eccezione nel caso in cui un contribuente non residente non percepisca redditi significativi nello Stato membro di residenza e tragga la parte essenziale delle sue risorse imponibili da un'attività svolta nello Stato membro dell'occupazione, ragion per cui lo Stato membro di residenza non è in grado di concedergli le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare⁷ (in prosieguo: l'«eccezione Schumacker»).

29. Peraltro, la Corte ha altresì dichiarato che la possibilità per il soggetto passivo residente di dedurre dai propri redditi imponibili i «redditi negativi» relativi a un bene immobile situato nel suo Stato di residenza costituisce un'agevolazione fiscale connessa alla situazione personale⁸.

30. Resta pertanto da stabilire se il caso di X rientri nell'eccezione Schumacker, ossia se la sua situazione di non residente sia paragonabile a quella di un residente.

4 — V. in tal senso, in particolare, sentenze del 14 febbraio 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punto 21); del 13 dicembre 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punto 29); del 18 luglio 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, punto 18), nonché del 22 ottobre 2014, Blanco e Fabretti (C-344/13 e C-367/13, EU:C:2014:2311, punto 24).

5 — V., in tal senso, sentenza del 14 settembre 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409, punto 20).

6 — V. in tal senso, in particolare, sentenze del 14 febbraio 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punto 32); del 12 dicembre 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, punto 90), nonché del 18 giugno 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, punto 22).

7 — V. in tal senso, in particolare, sentenze del 14 febbraio 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punto 36); del 18 luglio 2007, Lakebrink e Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452, punto 30); del 16 ottobre 2008, Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, punto 61), nonché del 18 giugno 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, punto 25).

8 — V., in tal senso, sentenza del 18 giugno 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, punto 19).

2. Condizioni per la comparabilità delle situazioni

31. Tutti i governi che hanno depositato osservazioni scritte ritengono che il diritto dell'Unione non osti ad una normativa come quella oggetto della causa principale, poiché il fatto di percepire il 60% dei propri redditi nello Stato dell'occupazione non rende la situazione di un non residente paragonabile a quella di un residente.

32. Al punto 36 della sentenza del 14 febbraio 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), la Corte ha dichiarato che le situazioni erano, in via eccezionale, paragonabili «nel caso di specie, in cui il non residente non percepisce redditi significativi nello Stato in cui risiede e trae la parte essenziale delle sue risorse imponibili da un'attività svolta nello Stato dell'occupazione, *per cui* lo Stato di residenza non è in grado di concedergli le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare»⁹.

33. Occorre pertanto la compresenza di tre condizioni affinché le situazioni di un residente e di un non residente siano paragonabili ai sensi dell'eccezione Schumacker. Due di queste condizioni riguardano lo Stato di residenza, mentre la terza condizione riguarda lo Stato dell'occupazione. Quando le tre condizioni sono soddisfatte, lo Stato dell'occupazione è tenuto ad accordare, tanto ai non residenti quanto ai residenti, le stesse agevolazioni fiscali legate alla loro situazione personale e familiare.

a) Condizioni legate allo Stato di residenza

34. Le due condizioni sono collegate, nel senso che la seconda deriva dalla prima: è necessario che il soggetto passivo non percepisca redditi significativi nel suo Stato di residenza, per cui quest'ultimo non è in grado di concedergli le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare.

35. In applicazione del diritto tributario internazionale¹⁰, tali agevolazioni debbono, in linea di principio, essere accordate dallo Stato di residenza. Pertanto, il fatto che il soggetto passivo non percepisca redditi sufficienti in tale Stato ha come conseguenza che la sua situazione personale e familiare non sarà presa in considerazione da nessuno Stato, se ci si attiene al principio per cui è allo Stato di residenza che spetta valutare tale situazione¹¹.

b) Condizione legata allo Stato dell'occupazione

36. Con grande logica la Corte esige altresì che il soggetto passivo «tra[gg]a la parte essenziale delle sue risorse imponibili da un'attività svolta nello Stato dell'occupazione»¹².

37. In questo caso pertanto, come la Corte ha spiegato al punto 38 della sentenza del 14 febbraio 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), «[p]er quanto riguarda un non residente che percepisce in uno Stato membro diverso da quello in cui risiede la parte essenziale dei suoi redditi e la quasi totalità dei suoi redditi familiari, la discriminazione consiste nel fatto che *la situazione personale e familiare di questo non residente non è presa in considerazione né nello Stato di residenza né in quello dell'occupazione*»¹³.

9 — Il corsivo è mio.

10 — V. sentenza del 14 febbraio 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punto 32).

11 — Questo era altresì il punto di partenza del ragionamento dell'avvocato generale Léger nelle sue conclusioni relative alla causa Schumacker (C-279/93, EU:C:1994:391, paragrafo 66).

12 — Sentenza del 14 febbraio 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punto 36).

13 — Il corsivo è mio. V., in tal senso, anche sentenze del 18 luglio 2007, Lakebrink e Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452, punto 31); del 16 ottobre 2008, Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, punto 62), nonché del 18 giugno 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, punto 26).

38. Infatti, «[f]ra tale non residente e un residente che svolge un'attività lavorativa subordinata [o autonoma] analoga non sussiste alcuna obiettiva diversità di situazione tale da giustificare una disparità di trattamento per quanto riguarda la presa in considerazione, ai fini dell'imposizione, della situazione personale e familiare del contribuente»¹⁴.

39. Com'è evidente, l'esigenza di percepire nello Stato dell'occupazione la parte essenziale dei propri redditi è strettamente legata al fatto che il soggetto passivo non abbia alcun reddito significativo nello Stato di residenza.

40. Come spiegava l'avvocato generale Léger nelle sue conclusioni relative alla causa Schumacker (C-279/93, EU:C:1994:391), «soltanto una valutazione dei fatti (...) consentirà di determinare il limite a partire dal quale i redditi nello Stato di residenza sono *sufficienti* affinché la situazione personale dell'interessato sia presa in considerazione dalle autorità tributarie di questo Stato. Soltanto i residenti di quest'ultimo, che non hanno raggiunto tale limite, potranno essere equiparati ai residenti dello Stato dell'occupazione in cui percepiscono la parte essenziale dei loro redditi»¹⁵.

41. A questo proposito, le sentenze del 14 settembre 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409), e del 10 maggio 2012, Commissione/Estonia (C-39/10, EU:C:2012:282), sono indicative dell'importanza, nel determinare la comparabilità delle situazioni, del criterio relativo alla capacità dello Stato di residenza o dello Stato dell'occupazione di prendere in considerazione gli oneri personali e familiari.

42. Nella sentenza del 14 settembre 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409), la Corte ha difatti osservato che «tenuto conto del fatto che quasi il 42% del reddito globale dei coniugi Gschwind è percepito nello Stato di residenza, quest'ultimo è in grado di tener conto della situazione personale e familiare del signor Gschwind secondo le modalità previste dalla propria normativa, poiché la base imponibile è sufficiente in detto Stato per permettere tale presa in considerazione»¹⁶. In questo caso, la situazione di due coniugi non residenti, uno dei quali lavora nello Stato d'imposizione considerato non è stata ritenuta paragonabile a quella di due coniugi residenti.

43. Per contro, nella sentenza del 10 maggio 2012, Commissione/Estonia (C-39/10, EU:C:2012:282), la Corte ha inizialmente affermato che, quando quasi il 50% del reddito globale del contribuente è percepito nel suo Stato di residenza, «quest'ultimo dovrebbe *in linea di principio* essere in grado di tener conto della sua capacità contributiva»¹⁷. La Corte ha però aggiunto che «[t]uttavia, in un caso come quello della denunciante che, in conseguenza dell'importo esiguo dei suoi redditi globali, non è, ai sensi della normativa fiscale dello Stato membro di residenza, imponibile in quest'ultimo, *tale Stato non è in grado di prendere in considerazione la capacità contributiva e la situazione personale e familiare dell'interessata*»¹⁸. La Corte ha concluso che, dati i suddetti elementi, il rifiuto da parte dello Stato membro ove erano percepiti i redditi in questione (nel caso di specie, una pensione di vecchiaia) di concedere un abbattimento previsto dalla sua normativa fiscale penalizzava i non residenti per il semplice fatto di avere esercitato le libertà di circolazione garantite dal Trattato.

44. La terza condizione è ancora illustrata dalla sentenza del 18 giugno 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406). Infatti, al punto 28 di tale sentenza, la Corte ha dichiarato che «la sola circostanza che un non residente abbia percepito redditi, nello Stato di occupazione, alle stesse condizioni di un residente di tale Stato *non basta* a rendere la sua situazione oggettivamente paragonabile a quella di

14 — Sentenza del 14 febbraio 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punto 37).

15 — Paragrafo 76.

16 — Punto 29. Questo, a maggior ragione, implica che il fatto di percepire circa il 60% dei propri redditi in uno Stato – come accade a X nei Paesi Bassi, nel caso di specie – permette, in via di principio, a questo Stato di tener conto della situazione personale e familiare del soggetto passivo interessato.

17 — Punto 54. Il corsivo è mio.

18 — Punto 55. Il corsivo è mio.

tale residente. *Occorre dimostrare altresì, per constatare una tale comparabilità oggettiva, che, poiché tale non residente ha percepito l'essenziale dei suoi redditi nello Stato membro di occupazione, lo Stato membro di residenza non è in grado di concedergli le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione dell'insieme dei suoi redditi e della sua situazione personale e familiare»¹⁹.*

45. Da quanto precede deriva necessariamente che, in una situazione in cui non esista alcun reddito imponibile nello Stato membro di residenza, potrebbe delinarsi una discriminazione qualora la situazione personale e familiare del contribuente non fosse presa in considerazione né nello Stato membro di residenza né in quello dell'occupazione²⁰.

46. Nella causa in esame, è innegabile che X soddisfi le due prime condizioni. Egli non percepisce alcun reddito imponibile in Spagna. Tale Stato di residenza, pertanto, non è in grado di accordargli le agevolazioni fiscali legate alla sua situazione personale e familiare. Per quel che riguarda la terza condizione, è evidente che egli percepisce la parte essenziale (e perfino la totalità) dei propri redditi da lavoro *in uno Stato diverso* dallo Stato di residenza, vale a dire il 60% nei Paesi Bassi e il 40% in Svizzera.

3. Comparabilità delle situazioni quando vi siano più Stati dell'occupazione

47. A mio avviso, il fatto che il contribuente percepisca la parte essenziale dei propri redditi in *più* Stati dell'occupazione non influisce sull'applicazione in principio dell'eccezione Schumacker.

48. Infatti, il criterio determinante è effettivamente quello dell'impossibilità, per uno Stato, di tener conto della situazione personale e familiare del contribuente allorché non vi siano redditi imponibili sufficienti, mentre questa presa in considerazione è possibile *altrove*, in virtù di un'adeguata fonte di reddito.

49. Se fino ad ora la Corte, nell'esaminare la comparabilità delle situazioni, ha considerato soltanto un unico Stato dell'occupazione, ciò è dovuto unicamente al contesto di fatto all'origine delle domande di pronuncia pregiudiziale che le sono state proposte poiché, sotto un profilo teorico, la pluralità di Stati dell'occupazione non modifica il parametri dell'analisi.

50. D'altronde, vedo una conferma di questa interpretazione della sentenza del 14 febbraio 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), e della giurisprudenza che vi ha fatto seguito con la sentenza del 12 dicembre 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750).

51. Infatti, nella sentenza de Groot, la Corte ha espressamente riconosciuto agli Stati membri la possibilità di «modificare tale correlazione tra la presa in considerazione da parte dello Stato di residenza, da un lato, dell'insieme dei redditi dei suoi residenti e, dall'altro, della loro situazione personale e familiare globale mediante convenzioni, bilaterali o multilaterali, di prevenzione della doppia imposizione»²¹. Tuttavia, la Corte si è premurata di precisare che questi meccanismi devono «garantire ai contribuenti degli Stati interessati che, globalmente, l'insieme della loro situazione personale e familiare sarà debitamente presa in considerazione, quale che sia il modo in cui gli Stati membri interessati si sono ripartiti tale obbligo, salvo creare una disparità di trattamento incompatibile con le disposizioni del Trattato sulla libera circolazione dei lavoratori, che non risulterebbe affatto dalle disparità esistenti tra le normative fiscali nazionali»²².

19 — Il corsivo è mio. Inoltre, come nel caso di specie, «[l]a circostanza che tale lavoratore abbia trasferito la sua attività lavorativa in uno Stato terzo e non in un altro Stato membro dell'Unione europea non influisce su tale interpretazione (sentenza del 18 giugno 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, dispositivo).

20 — V., in tal senso, sentenza del 10 maggio 2012, Commissione/Estonia (C-39/10, EU:C:2012:282, punto 53), e, per un'applicazione del principio, sentenza del 1° luglio 2004, Wallentin (C-169/03, EU:C:2004:403, punti 17 e 18).

21 — Sentenza del 12 dicembre 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, punto 99).

22 — Sentenza del 12 dicembre 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, punto 101).

52. Pertanto, non è escluso che la situazione personale e familiare di un contribuente venga considerata da parte di più Stati membri, purché in ognuno di questi Stati i redditi siano sufficienti per consentire tale considerazione. Di nuovo, la sola condizione è che tale situazione sia presa in considerazione nel suo insieme, che ciò avvenga da parte di uno solo o di più Stati membri.

53. Infatti, non sarebbe paradossale se un cittadino dell'Unione, il quale eserciti una delle libertà fondamentali garantite dai trattati in due Stati membri non beneficiasse dell'eccezione Schumacker, mentre ne usufruisse il cittadino che le eserciti in un solo Stato membro? Immaginiamo che il signor Schumacker, residente in Belgio, avesse lavorato per metà tempo in Germania e per l'altra metà nei Paesi Bassi. L'eccezione non sarebbe stata applicata?

4. Conclusione provvisoria

54. Pertanto, alla luce delle considerazioni che precedono, ritengo che le disposizioni del Trattato FUE relative alla libera circolazione ostino ad una normativa nazionale in forza della quale un cittadino dell'Unione, i cui redditi da lavoro sono percepiti e soggetti a imposizione fino a circa il 60% da parte di uno Stato membro nel quale egli non risiede e fino a circa il 40% da parte di uno Stato terzo, non possa dedurre dai propri redditi da lavoro assoggettati a imposizione nel primo Stato dell'occupazione i redditi negativi relativi ad un bene immobile situato nello Stato di residenza e nel quale egli non percepisce alcun reddito significativo ovvero vi percepisce solo un reddito tanto basso da non consentirgli di ridurre l'imposta eventualmente dovuta.

55. Poiché suggerisco di rispondere affermativamente alla prima questione, occorre affrontare le altre questioni proposte dal giudice del rinvio.

C – Seconda questione pregiudiziale

56. La seconda questione verte, in sostanza, sul problema se l'obbligo di accordare al soggetto passivo le agevolazioni fiscali legate alla sua situazione personale gravi su un solo Stato membro ovvero su tutti gli Stati di attività e in quale proporzione. Il giudice del rinvio si chiede altresì se per Stato membro dell'attività debba intendersi lo Stato in cui l'attività è svolta di fatto o quello competente a tassare i redditi derivanti dall'attività.

57. Innanzitutto, poiché si tratta di prendere in considerazione la situazione personale e familiare di un soggetto passivo al fine di accordargli un'agevolazione fiscale, lo «Stato dell'attività» non può che essere uno Stato che possiede una competenza fiscale nei confronti del soggetto passivo. Infatti, uno Stato non può prendere in considerazione la situazione personale e familiare di una persona se questa non dispone in tale Stato di redditi imponibili.

58. Inoltre, per quanto riguarda la ripartizione di questa presa in considerazione, la risposta deve nuovamente essere ricercata nell'obiettivo sotteso alla giurisprudenza inaugurata con la sentenza del 14 febbraio 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31). Si tratta di garantire che venga presa in considerazione la situazione personale e familiare del soggetto passivo.

59. Vero è che, in mancanza di misure di unificazione o di armonizzazione a livello del diritto dell'Unione, gli Stati membri restano competenti a determinare i criteri della tassazione dei redditi al fine di eliminare, se del caso mediante convenzioni, le doppie imposizioni²³. Nella medesima ottica, la Corte ha altresì dichiarato che gli Stati membri possono prendere in considerazione agevolazioni fiscali

23 — V. in tal senso, in particolare, sentenza del 12 dicembre 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, punto 93 e giurisprudenza ivi citata).

eventualmente accordate da un altro Stato membro di imposizione. Tuttavia, tale possibilità è concessa «a condizione che (...), quale che sia il modo in cui tali Stati membri si siano ripartiti tale obbligo, sia garantito ai loro contribuenti che, *globalmente, l'insieme della loro situazione personale e familiare sarà debitamente preso in considerazione*»²⁴.

60. Mi sembra pertanto che il solo modo di conciliare la libertà degli Stati membri, da un lato, con l'esigenza di prendere in considerazione l'insieme della situazione personale e familiare del contribuente, dall'altro lato, è di accordare l'agevolazione di cui si tratta proporzionalmente ai redditi assoggettati a imposizione fiscale in ciascuno degli Stati dell'occupazione considerati²⁵.

61. Questa soluzione non soltanto è conforme agli obiettivi delle libertà fondamentali perseguiti dai trattati, ma tutela altresì la sovranità degli Stati membri in materia di imposte dirette. La ripartizione del potere impositivo tra Stati membri viene in tal modo preservata.

62. Osservo inoltre che tale soluzione è quella che ottiene il favore della dottrina che ha esaminato l'ipotesi di più Stati dell'occupazione²⁶.

63. Ritengo pertanto che alla seconda questione pregiudiziale posta dal giudice del rinvio si debba rispondere nel senso che, nel caso in cui un soggetto passivo non percepisca redditi significativi nel proprio Stato di residenza, il quale di conseguenza non è in grado di accordargli le agevolazioni fiscali legate alla sua situazione personale e familiare, ciascuno Stato membro nel quale è stata esercitata un'attività e che è competente a tassare i redditi derivanti da tale attività deve, ai fini della presa in considerazione della situazione personale e familiare del soggetto passivo, autorizzare la deduzione dei redditi negativi, come quelli di cui si tratta nella causa in esame, proporzionalmente ai redditi dallo stesso tassati, purché i redditi in esso percepiti siano sufficientemente significativi per accordargli le agevolazioni in parola²⁷.

D – Terza questione pregiudiziale

64. Con la sua terza questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la risposta alla questione precedente sia diversa qualora il non residente percepisca una parte dei suoi redditi imponibili sul territorio di uno Stato terzo, per giunta non membro del SEE.

65. L'incidenza dello svolgimento di un'attività in uno Stato terzo sull'esame della comparabilità delle situazioni alla luce dei criteri individuati dalla Corte nella sentenza del 14 febbraio 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), è già stata esaminata dalla Corte.

24 — Sentenza del 12 dicembre 2013, Imfeld e Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, punto 79). Il corsivo è mio.

25 — Vero è che tale soluzione era stata sostenuta dal governo dei Paesi Bassi nella causa che ha dato origine alla sentenza del 12 dicembre 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), e la Corte l'aveva espressamente respinta (v. il punto 98 di tale sentenza). Tuttavia, si trattava nella specie di prevedere una presa in considerazione parziale *da parte dello Stato di residenza*, mentre il soggetto passivo aveva percepito in detto Stato redditi sufficienti affinché la sua situazione personale e familiare venisse tenuta in considerazione. Pertanto la Corte, in modo logico e pertinente, ha potuto respingere l'argomento basandosi sul principio secondo il quale la capacità contributiva personale del soggetto passivo, risultante dalla presa in considerazione dell'insieme dei suoi redditi e della sua situazione personale e familiare, può essere valutata più agevolmente nel luogo in cui egli ha il centro dei suoi interessi personali e patrimoniali, il che corrisponde generalmente al luogo della sua residenza abituale.

26 — V., in tal senso, H. Niesten, «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, pagg. da 185 a 201, in particolare pagg. 198 e 199. Secondo questo autore, «The rationale legis of the fractional taxation of non-residents, i.e., the proportional grant of the benefits in the source States, therefore seems fair and consistent» [la ratio legis della tassazione frazionata dei non residenti, ossia la concessione proporzionale delle agevolazioni negli Stati della fonte, sembra pertanto adeguata e coerente] (pag. 198). V. altresì P.J. 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, pagg. da 210 a 223, in particolare pag. 222.

27 — In nessun caso l'eccezione Schumacker può dar luogo ad un'imposta negativa o a un rimborso d'imposta, considerata l'insufficienza dei redditi.

66. Infatti, nella causa all'origine della sentenza del 18 giugno 2015 Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406), il contribuente interessato era un cittadino tedesco, residente in Germania e che lavorava nei Paesi Bassi, ma che si era trasferito per tre mesi negli Stati Uniti per svolgere un'attività lavorativa.

67. Nella sua sentenza la Corte ha ricordato che un soggetto passivo non residente che non abbia percepito nello Stato di occupazione la totalità o la quasi totalità dei redditi familiari di cui ha beneficiato nel corso dell'anno complessivamente considerato non si trova in una situazione paragonabile a quella dei residenti di tale Stato. Da ciò essa ha dedotto che lo Stato membro in cui il soggetto passivo ha percepito solo una parte delle sue risorse imponibili nel corso dell'intero anno considerato non era tenuto a concedergli le agevolazioni che concedeva ai propri residenti²⁸. Inoltre, secondo la Corte tale conclusione non poteva essere messa in discussione dalla circostanza che l'interessato aveva lasciato il suo impiego in uno Stato membro per svolgere la sua attività lavorativa non in un altro Stato membro, ma in uno Stato terzo²⁹.

68. Pertanto, le risposte date alle prime due questioni pregiudiziali non sono diverse nel caso in cui uno degli Stati in cui il contribuente percepisce i propri redditi non sia né uno Stato membro dell'Unione né uno Stato membro del SEE.

69. Ad abundantiam, per quanto riguarda più in particolare la Confederazione svizzera, sono del parere che si possa far valere nei suoi confronti l'obbligo di prendere in considerazione in maniera ripartita la situazione personale e familiare del contribuente.

70. Si tratta infatti, in tal caso, di un'applicazione della sentenza del 14 febbraio 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), quando vi siano più Stati di attività. Orbene, tale sentenza è precedente rispetto alla sottoscrizione dell'accordo concluso tra la Comunità Europea ed i suoi Stati membri, da una parte, e la Confederazione svizzera, dall'altra sulla libera circolazione delle persone, firmato a Lussemburgo il 21 giugno 1999 (GU 2002, L 114, pag. 6, in prosieguo: l'«accordo»). Di conseguenza, ai sensi dell'articolo 16, paragrafo 2, dell'accordo, si deve tener conto di tale giurisprudenza³⁰.

E – Quarta questione pregiudiziale

71. Con la quarta questione il giudice del rinvio chiede se il fatto che la disciplina dello Stato membro di residenza (nel caso di specie, il Regno di Spagna) permetta al soggetto passivo residente di dedurre gli interessi passivi per mutui ipotecari relativi alla propria abitazione e di compensare le perdite fiscali che ne derivano durante l'esercizio interessato con i redditi eventualmente percepiti nello stesso Stato nel corso di alcuni esercizi successivi, abbia un'incidenza sulle risposte date alle questioni precedenti.

28 — V. sentenza del 18 giugno 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, punto 34).

29 — V. sentenza del 18 giugno 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, punto 35 e dispositivo).

30 — La Corte ha confermato l'applicazione della giurisprudenza Schumacker nell'ambito dell'accordo nella sentenza del 28 febbraio 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121). Nella causa che ha dato origine alla detta sentenza, la Repubblica federale di Germania rifiutava il beneficio dell'imposizione congiunta in attuazione del cosiddetto metodo dello «splitting» a una coppia di coniugi cittadini del suddetto Stato, e in esso soggetti ad imposta, perché risiedevano in Svizzera. La Corte ha dichiarato che, alla luce delle sentenze del 14 febbraio 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31); dell'11 agosto 1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271), nonché del 27 giugno 1996, Asscher (C-107/94, EU:C:1996:251), nessuna delle parti contraenti poteva invocare la possibilità di distinguere tra contribuenti che non si trovano in situazioni comparabili per rifiutare tale agevolazione ad una coppia che si trova nella situazione dei coniugi Ettwein [sentenza del 28 febbraio 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punto 48)]. Anche il Tribunale federale svizzero ha dichiarato l'applicazione della giurisprudenza Schumacker in una sentenza del 26 gennaio 2010 (cause riunite 2C.319/2009 e 2C.321/2009). V., al riguardo, R. Heuberger, e St. Oesterhelt, «Swiss Salary Withholding Tax Violates Free Movement of Persons Agreement with the European Union», *European Taxation*, 2010, pagg. da 285 a 294.

1. Natura ipotetica della quarta questione

72. Faccio notare che, nella causa principale, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale emerge che X non avrebbe potuto beneficiare di tale agevolazione in Spagna dopo il 2007³¹.

73. La questione appare quindi ipotetica. Pertanto, essa è irricevibile³².

74. Tuttavia, nel caso in cui la Corte non condivide questa interpretazione della questione, dal momento che lo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi) ha fatto riferimento alla sentenza del 13 dicembre 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) nella sua domanda di pronuncia pregiudiziale e che il Regno del Belgio e il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord hanno formulato dei commenti al riguardo nelle loro osservazioni scritte, mi occuperò ugualmente della questione in via subordinata.

2. In subordine, la mancanza di incidenza della possibilità di differimento dell'agevolazione fiscale

75. Nella sentenza del 13 dicembre 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), la Corte ha dichiarato contraria al diritto dell'Unione una normativa che impediva ad una società controllante di dedurre le perdite subite da una controllata non residente quando quest'ultima aveva esaurito le possibilità di prendere in considerazione le perdite esistenti nel suo Stato di residenza per l'esercizio fiscale considerato o per esercizi successivi.

76. L'analogia è suggestiva. Tuttavia, non penso sia pertinente.

77. Anzitutto, come rileva la Commissione nelle sue osservazioni scritte, la risposta data dalla Corte nella sentenza del 13 dicembre 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), riguarda l'imputazione di perdite e non, come nel caso di specie, la deduzione di spese. Più precisamente, faccio notare che nella sentenza del 14 febbraio 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), l'eccezione autorizzata dalla Corte riguarda unicamente le agevolazioni legate alla situazione personale e familiare del contribuente, le quali sono assai diverse da quelle oggetto della causa che ha dato luogo alla sentenza del 13 dicembre 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763). Quest'ultima, inoltre, si applica ad un'ipotesi giuridica particolare, ossia quella di due persone giuridiche distinte ma legate dal loro azionariato. Nel caso di specie, si tratta di un solo e unico contribuente.

78. Inoltre, è stato dichiarato che uno Stato membro non può invocare l'esistenza di un'agevolazione concessa unilateralmente da un altro Stato membro per sottrarsi agli obblighi ad esso incombenti in forza del Trattato³³.

79. Infine, rilevo che nella stessa logica la Corte ha recentemente esteso alle conseguenze favorevoli la giurisprudenza secondo la quale le conseguenze sfavorevoli derivanti dall'esercizio parallelo delle competenze fiscali degli Stati membri non erano necessariamente costitutive di restrizioni vietate dal Trattato FUE.

31 — Nelle sue osservazioni scritte e all'udienza del 29 giugno 2016, X ha confermato tale informazione riguardo agli esercizi precedenti al 2007, nonché per gli esercizi relativi agli anni dal 2007 al 2011. Egli ha inoltre precisato che, dopo il 2011, non è più stato considerato come residente spagnolo. Queste informazioni non sono state contestate da nessuna delle parti intervenienti nel procedimento.

32 — V., in tal senso, sentenza del 29 gennaio 2013, Radu (C-396/11, EU:C:2013:39, punto 24).

33 — V., in tal senso, sentenza del 12 dicembre 2013, Imfeld e Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, punto 61).

80. Infatti, nella sentenza del 12 dicembre 2013, *Imfeld e Garcet* (C-303/12, EU:C:2013:822), la Corte ha respinto l'argomento del governo estone che voleva evitare il rischio di una doppia agevolazione applicando per analogia la sentenza del 13 dicembre 2005, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763). Secondo la Corte, l'eventuale possibilità di beneficiare di una doppia agevolazione sarebbe in ogni caso solo il frutto dell'applicazione parallela delle normative fiscali nazionali di cui trattasi³⁴.

81. Ciò detto, come ho precisato in precedenza, la Corte lascia agli Stati membri interessati la libertà di prendere in considerazione agevolazioni fiscali eventualmente concesse da un altro Stato membro di imposizione, a condizione che l'insieme della situazione personale e familiare del contribuente sia debitamente preso in considerazione³⁵.

82. Al riguardo, la presenza di più Stati membri non è tale da superare la giurisprudenza della Corte secondo la quale le eventuali difficoltà amministrative legate all'ottenimento delle informazioni necessarie possono essere adeguatamente superate grazie alla reciproca assistenza della direttiva 2011/16/UE del Consiglio, del 15 febbraio 2011, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE³⁶.

83. Inoltre, occorre ricordare altresì che, in tale contesto, niente impedisce alle autorità fiscali interessate di esigere dallo stesso soggetto passivo le prove che esse ritengano necessarie per valutare se occorra o meno concedere la deduzione richiesta³⁷.

84. Infine, aggiungo, per concludere, che l'applicazione dell'eccezione Schumacker alla fattispecie della causa principale non impone nient'altro allo Stato dell'occupazione se non di applicare il proprio diritto nazionale alla parte dei redditi percepiti sul suo territorio nazionale.

85. Pertanto, dalle considerazioni che precedono deriva che il fatto che la disciplina dello Stato di residenza del soggetto passivo gli permetta di dedurre i redditi negativi relativi alla propria abitazione dai redditi eventuali degli esercizi successivi non ha incidenza sulle risposte date alle tre prime questioni.

VI – Conclusione

86. Alla luce delle considerazioni sin qui svolte, propongo alla Corte di rispondere alle questioni pregiudiziali sollevate dallo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi) nei seguenti termini:

«1) Le disposizioni del Trattato FUE sulla libera circolazione ostano ad una normativa nazionale in forza della quale un cittadino dell'Unione europea, i cui redditi da lavoro percepiti sono soggetti a imposizione per circa il 60% da parte di uno Stato membro in cui non risiede e per circa il 40% da parte di uno Stato terzo, non può dedurre dai suoi redditi da lavoro soggetti a imposizione nel

34 — V., in tal senso, sentenza del 12 dicembre 2013, *Imfeld e Garcet* (C-303/12, EU:C:2013:822, punto 78).

35 — V., in tal senso, sentenza del 12 dicembre 2013, *Imfeld e Garcet* (C-303/12, EU:C:2013:822, punto 79).

36 — GU 2011, L 64, pag. 1. V., in tal senso, sentenze del 14 febbraio 1995, *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, punto 45), nonché del 28 ottobre 1999, *Vestergaard* (C-55/98, EU:C:1999:533, punto 26), e, in dottrina, H. Niesten, «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, pagg. da 185 a 201, in particolare pag. 194; P.J. Wattel, «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, pagg. da 210 a 223, in particolare pag. 222.

37 — V. in tal senso, in particolare, sentenze del 28 ottobre 1999, *Vestergaard* (C-55/98, EU:C:1999:533, punto 26); dell'11 ottobre 2007, *ELISA* (C-451/05, EU:C:2007:594, punto 95), nonché del 10 febbraio 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen* (C-436/08 e C-437/08, EU:C:2011:61, punto 100), e in dottrina, P.J. Wattel, «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, pagg. da 210 a 223, in particolare pag. 222; A. Cloer, e N. Vogel, «Swiss Frontier Worker Can Claim the Benefits of *Schumacker*: The ECJ Decision in *Ettwein* (Case C-425/11)», *European Taxation*, 2003, pagg. da 531 a 535, in particolare pag. 534.

primo Stato dell'occupazione i suoi redditi negativi derivanti dal bene immobile sito nello Stato di residenza e nel quale egli non possiede alcun reddito significativo o nel quale gode di un reddito tanto basso da non permettergli una riduzione dell'imposta eventualmente dovuta.

- 2) Nel caso in cui un soggetto passivo non percepisca un reddito significativo nel suo Stato di residenza, il quale non è perciò in grado di accordargli le agevolazioni fiscali legate alla sua situazione personale e familiare, ogni Stato membro nel quale viene svolta un'attività e che è competente a tassare i redditi derivanti da tale attività deve, a titolo di presa in considerazione della situazione personale e familiare del soggetto passivo, concedere la deduzione dei redditi negativi, come quelli di cui trattasi nella causa in esame, proporzionalmente ai redditi da esso tassati, purché i redditi in detto Stato siano sufficientemente significativi per accordargli le agevolazioni in parola.
- 3) Le risposte date alle prime due questioni pregiudiziali non sono diverse nel caso in cui uno degli Stati nei quali il soggetto passivo percepisce i propri redditi non sia uno Stato membro dell'Unione europea né uno Stato membro dello Spazio economico europeo.
- 4) La quarta questione è irricevibile.

In subordine, il fatto che la normativa dello Stato di residenza del soggetto passivo permetta di dedurre i redditi negativi della propria abitazione dai redditi eventuali degli esercizi successivi non ha incide sulle risposte date alle tre prime questioni».