

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Francisco Alfredo García Prats

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Miembro de la AEDAF
Universitat de València

Sentencia: Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 9 de febrero de 2017

Asunto: X, C-283/15

Partes: X y Staatssecretaris van Financiën

Síntesis:

Procedimiento prejudicial — Legislación tributaria — Impuesto sobre la renta — Nacional de un Estado miembro que percibe ingresos en el territorio de dicho Estado miembro y en el de un Estado tercero, mientras que reside en otro Estado miembro — Ventaja fiscal destinada a tener en cuenta su situación personal y familiar

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La sentencia X, C-283/15, constituye una decisión importante por cuanto viene a desarrollar, aclarar e incluso superar la doctrina del caso *Schumacker* en aquellos supuestos en los que en el Estado de la fuente de las rentas o de realización de la actividad no se obtengan la mayor parte o la totalidad de las rentas del sujeto pasivo o de su unidad familiar o el sujeto pasivo no opte a ser sometido a gravamen como residente, permitiendo una aplicación *proporcional* de las ventajas personales y familiares que correspondan.

La sentencia se origina mediante una petición de cuestión prejudicial suscitada en el contexto de un litigio entre el contribuyente señor X y el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda holandés), relativo a la decisión de la administración tributaria neerlandesa de no permitirle deducir al contribuyente los «rendimientos negativos» procedentes de una vivienda de su propiedad situada en España generados por el abono de unos intereses vinculados al préstamo hipotecario solicitado para la adquisición de dicha vivienda.

La Ley holandesa, al igual que la española, obliga a imputar como renta unas ventajas al propietario o titular de una vivienda en propiedad –entendemos que también resulta imputable en el caso de la vivienda principal que constituye su residencia habitual–, calculadas aplicando un porcentaje al valor de la misma. Sin embargo, y a diferencia

de la norma española, la ley holandesa permite a los contribuyentes residentes en Holanda y a los asimilados restar sobre dichas ventajas demostrativas de capacidad económica –y expresadas en un ‘equivalente’ de renta– los gastos deducibles, entre ellos, los intereses y gastos inherentes a las deudas contraídas para adquirir la vivienda, generándose rendimientos negativos si tales gastos son superiores a las ‘ventajas’. En el momento de los hechos suscitados, la normativa española permitía una deducción en la cuota por adquisición de vivienda habitual, pero aunque cumplía una función similar, ni el presupuesto objetivo ni la técnica aplicativa de la norma española y de la norma holandesa, ni su ámbito de aplicación, ni sus efectos, resultaban coincidentes.

Con independencia de dichas diferencias, el señor X, nacional neerlandés pero residente en España en el período impositivo 2007, observa como dicha ‘ventaja fiscal’, consistente en la toma en consideración de las ‘rentas negativas’ derivadas de la deducción de los gastos financieros sobre la renta imputada a la vivienda, situada en España, no le resulta aplicable porque ni tiene la consideración de contribuyente residente en Holanda ni tampoco obtiene la mayor parte o la totalidad de sus rentas en territorio holandés. Por el contrario, en 2007, los rendimientos de la actividad profesional de X consistieron en unas sumas abonadas por dos sociedades en las que tenía unas participaciones mayoritarias, una con sede en los Países Bajos y otra en Suiza. Los rendimientos de origen neerlandés representaron el 60 % de sus ingresos globales imponibles y los de origen suizo el 40 %. X no percibió ingreso alguno en España ni en el año 2007 ni a lo largo de los cuatro años siguientes, al término de los cuales dejó de residir en España.

X soportó un gravamen en Suiza por los ingresos de fuente suiza, y en los Países Bajos por los de fuente neerlandesa, según los convenios fiscales aplicables.

En un primer momento, en los Países Bajos optó por ser asimilado a los contribuyentes residentes, con la consecuencia de *quedar sometido a una obligación fiscal ilimitada* en los Países Bajos. Por este motivo, la administración tributaria neerlandesa tuvo en cuenta los «rendimientos negativos» correspondientes a su vivienda situada en España.

Sin embargo, al optar por el régimen de tributación ilimitada, la cuota tributaria fue *superior a la que X habría tenido que abonar si no hubiera optado por la asimilación a los contribuyentes residentes y si hubiera sido autorizado a deducir íntegramente los rendimientos negativos procedentes de la vivienda de su propiedad en España*, en Holanda, país donde no tenía la consideración de residente ni tenía la vivienda que generaba rendimientos negativos.

X revocó su opción por la asimilación e 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 que los contribuyentes no residentes deduzcan los «rendimientos negativos» correspondientes a su vivienda en propiedad sin tener que optar, para conseguirlo, por una asimilación a los contribuyentes residentes*.

Tras recurrir las sentencias denegatorias hasta la casación, el Tribunal Supremo holandés, que albergaba dudas sobre el alcance de la jurisprudencia comunitaria, en el sentido de que *el Estado miembro de ejercicio de la actividad debe tener siempre en cuenta la situación personal y familiar del interesado si el Estado de residencia no puede hacerlo*, decide plantear 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 cuyos rendimientos profesionales son gravados en aproximadamente un 60 % por los Países Bajos y en aproximadamente un 40 % por Suiza no puede deducir de sus rendimientos profesionales gravados por los Países Bajos los rendimientos negativos correspondientes a su vivienda situada en España, de la que es propietario y que ocupa personalmente, aunque obtenga en el Estado de residencia, a saber, en España, unos ingresos tan bajos que los *rendimientos 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, ¿cada Estado en el que el ciudadano de la Unión obtenga una parte de sus ingresos debe tener en cuenta la totalidad de los rendimientos negativos antes mencionados? ¿O bien esta obligación únicamente se aplica a uno de los Estados en los que aquél ejerza una actividad profesional? En caso de respuesta afirmativa, ¿a cuál? ¿O bien cada uno de los Estados en el que dicho ciudadano ejerza su actividad profesional (distintos del Estado de residencia) debe permitir la deducción de una parte de dichos rendimientos negativos? *En tal supuesto, ¿cómo debe determinarse la parte deducible?*
- b) ¿Resulta en este contexto decisivo en qué Estado miembro se realiza efectivamente el trabajo, o bien lo decisivo es saber qué Estado miembro es competente para gravar los rendimientos de ese 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?
- 4) ¿En qué medida resulta pertinente en este contexto determinar si la legislación del Estado de residencia del contribuyente (en el caso de autos, el Reino de España) le permite deducir los intereses hipotecarios de su vivienda propia, así como compensar las pérdidas fiscales derivadas de ello en el ejercicio en cuestión con eventuales ingresos procedentes de dicho Estado en ejercicios posteriores?»

El Tribunal de Justicia, tras escuchar las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de septiembre de 2016, decide las cuestiones en sentencia de 8 de febrero de 2017.

2. Comentario

La primera cuestión que es objeto de debate es la de la fijación de la libertad fundamental aplicable, en ausencia de precisión por parte del tribunal nacional remitente, aunque en sus cuestiones el tribunal nacional se refería a los 'trabajos realizados en los Países Bajos'.

A pesar de la falta de precisión normativa del tribunal nacional, el TJUE resuelve la cuestión indicando que en atención a los hechos del caso, la libertad fundamental relevante es la libertad de establecimiento, pues es la libertad aplicable a un residente de un Estado miembro, sea cual sea su nacionalidad, que sea titular de una participación en el capital de una sociedad establecida en otro Estado miembro que le permita desarrollar una influencia efectiva en las decisiones de esa sociedad y determinar sus actividades es la libertad de establecimiento (sentencia de 18 de diciembre de 2014, X, C87/13, EU:C:2014:2459, apartado 21) (p 22).

La segunda cuestión, sin duda una de las de mayor trascendencia, dilucida, en esencia, si el artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que prohíbe que un Estado miembro cuya legislación tributaria permite la deducción de los «rendimientos negativos» correspondientes a una vivienda *deniegue esta deducción a un trabajador por cuenta propia no residente* cuando éste percibe en el territorio de este Estado miembro el 60 % de sus ingresos totales, y no percibe en el territorio del Estado miembro donde se encuentra su vivienda ingresos que le permitan invocar allí un derecho a deducción equivalente.

En puridad, y aunque no lo aborde el Tribunal, de los hechos resumidos por el Tribunal y el Abogado General, debería concluirse que la legislación de los Países Bajos no deniega *per se* dicha deducción a un trabajador por cuenta propia no residente a pesar de que el mismo sólo percibe en el territorio de este Estado miembro el 60% de sus ingresos totales. Como se afirma en el resumen de los hechos, el contribuyente sr X, pudo optar, y de hecho optó, por la aplicación de dicha deducción, prevista por la legislación de los Países Bajos incluso para el caso en el que el

contribuyente no residente no obtuviera la totalidad o la mayor parte de sus rentas en territorio holandés, siguiendo las exigencias de la doctrina Schumacker.

Para contestar la cuestión formulada, el Tribunal considera que la toma en consideración de los «rendimientos negativos» derivados de un bien inmueble situado en el Estado miembro donde el contribuyente haya elegido domicilio *constituye una ventaja fiscal relacionada con la situación personal del interesado, que sirve para apreciar su capacidad contributiva global* (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de junio de 2015, Kieback, C9/14, EU:C:2015:406, apartado 19 y jurisprudencia citada). (párrafo 26).

El Tribunal recuerda la doctrina formulada en la Sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C279/93, EU:C:1995:31; apartado 34), por la que a priori, la no concesión a un no residente de determinadas ventajas fiscales que concede a un residente *no es, por regla general, discriminatorio*, habida cuenta de las diferencias objetivas entre la situación de los residentes y la de los no residentes, tanto desde el punto de vista de la fuente de los ingresos como de la capacidad contributiva individual o de la situación personal y familiar, citando la jurisprudencia posterior confirmatoria (apartado 31).

Recuerda también la formulación, como excepción de la posible comparabilidad entre la situación de los residentes y la de los no residentes, de la existencia de un trato discriminatorio tras comprobar que “con respecto al objeto y al contenido de las disposiciones nacionales controvertidas, ambas categorías de contribuyentes se hallan en una situación comparable”.

Sin embargo, considera que la discriminación, en la doctrina Schumacker, consiste en que “la situación personal y familiar de un no residente que percibe en un Estado miembro distinto del de su residencia lo esencial de sus ingresos y la cuasi totalidad de sus ingresos familiares no se tiene en cuenta ni en el Estado miembro de residencia ni en el Estado miembro de empleo” (p. 34) y que dicha jurisprudencia “se extiende a todas las ventajas fiscales relacionadas con la capacidad contributiva del no residente que no son concedidas ni en el Estado miembro de residencia ni en el Estado miembro de empleo de un trabajador”. (p. 35); siendo dicha jurisprudencia trasladable y extensible a los supuestos –extensión de ventajas fiscales– amparados por la libertad de establecimiento (p. 36). La exigencia comparabilidad objetiva requiere verificar además que *el Estado de residencia ‘no pueda concederle las ventajas resultantes de la toma en consideración de todos sus ingresos y de su situación personal y familiar’* (p.38).

A pesar del reconocimiento del doble factor –porcentual o cualitativo de rentas; y de imposibilidad de toma en consideración– como criterio de comparabilidad objetiva, la comparabilidad se traslada a partir de esta sentencia a la simple verificación de la ausencia de toma en consideración de una determinada ‘renta negativa’ en ‘ningún Estado’; antes que al alcance de la obligación tributaria y la integración de la ventaja concedida/denegada en la comparabilidad de gravámenes objetivos que soportan contribuyentes residentes y no residentes.

Y aunque reconoce a necesidad de verificar la esencialidad de los ingresos en el Estado de actividad –además de esa condición–, posteriormente la desestima o no la toma en consideración. Así se formula de forma rotunda, clara –y sorprendente, frente a la jurisprudencia previa y al propio recordatorio en la misma sentencia X– el Tribunal:

“Dado que la situación personal y familiar de X no pudo ser tomada en consideración ni por este último Estado miembro ni por el Estado miembro en cuyo territorio percibió el 60 % del total de los ingresos de su actividad, a saber, el Reino de los Países Bajos, es preciso declarar que X sufrió una discriminación en el sentido de la jurisprudencia mencionada en los apartados 27 a 32 de la presente sentencia” (p. 41).

La obtención únicamente del 60% de los ingresos mundiales de un sujeto pasivo en el territorio de un Estado miembro en el que se ejerce parte de su actividad no determina *per se* que el Estado miembro de residencia no pueda tomar en consideración todos sus ingresos y su situación personal y familiar (p. 39). Este aserto debería hacer replantear la

transposición que muchos Estados miembros han realizado de la doctrina *Schumacker*, puesto que a juicio del Tribunal el elemento relevante de la comparabilidad -¿objetiva?- entre residentes y no residentes no consiste en que el sujeto no residente obtenga la totalidad o la mayor parte de sus rentas en el territorio de la actividad, sino que no se hayan podido tomar en consideración las *ventajas personales y familiares* en el otro Estado –de residencia–.

El tercer elemento de comparabilidad de la doctrina *Schumacker* no sólo sigue estando presente –aunque fuera obviado por parte de muchas normativas de transposición de los Estados miembros–, sino que cobra protagonismo, inesperado, a nuestro juicio en la forma y posición de su formulación, convirtiéndose en el elemento clave y relevante para abordar la existencia de situaciones objetivas comparables. En palabras del tribunal, “el criterio determinante *sigue siendo* el de que el Estado miembro se vea en la imposibilidad de tomar en consideración, a efectos fiscales, la situación personal y familiar de un contribuyente por falta de ingresos imponible suficientes, mientras que esa toma en consideración es posible en otro lugar donde el contribuyente obtiene ingresos suficientes.” (p 42).

El Tribunal considera extensible a la libertad de establecimiento el alcance de la jurisprudencia relativa a las ventajas fiscales relacionadas con la capacidad contributiva que no pueden concederse ni en el Estado miembro de residencia ni en el Estado miembro donde el trabajador por cuenta propia ejerce su actividad, recordando la jurisprudencia anterior emanada desde la sentencia *Schumacker*.

A juicio del Tribunal, la situación discriminatoria consistía en que la situación personal y familiar de un no residente que percibe en un Estado miembro distinto del de su residencia lo esencial de sus ingresos y la cuasi totalidad de sus ingresos familiares no se tiene en cuenta ni en el Estado miembro de residencia ni en el Estado miembro de empleo (sentencias de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, C279/93, EU:C:1995:31, apartado 38; de 18 de julio de 2007, *Lakebrink y Peters-Lakebrink*, C182/06, EU:C:2007:452, apartado 31, y de 18 de junio de 2015, *Kieback*, C9/14, EU:C:2015:406, apartado 26)(apartado 34).

Tras la sentencia X, y a pesar de reproducir la jurisprudencia anterior, la discriminación existe cuando “un Estado miembro cuya legislación tributaria permite la deducción de los «rendimientos negativos» correspondientes a una vivienda deniegue esta deducción a un trabajador por cuenta propia no residente cuando éste percibe en el territorio de este Estado miembro el 60 % de sus ingresos totales y no percibe en el territorio del Estado miembro donde se encuentra su vivienda ingresos que le permitan invocar allí un derecho a deducción equivalente” (apartado 43). Sin embargo, la discriminación así descrita se hace depender del hecho de que en el Estado de residencia no se obtengan ingresos imponible suficientes para tomar en cuenta una deducción equivalente, y de que, en consecuencia, la mayor parte o la totalidad de las rentas imponible se obtengan en otro o más Estados de actividad distintos del Estado de residencia.

A juicio del Tribunal, dado que la situación personal y familiar de X no pudo ser tomada en consideración ni por este último Estado miembro ni por el Estado miembro en cuyo territorio percibió el 60 % del total de los ingresos de su actividad, a saber, el Reino de los Países Bajos, es preciso declarar que X sufrió una discriminación en el sentido de la jurisprudencia mencionada en los apartados 27 a 32 de la presente sentencia. (p 41).

El Tribunal parece asumir que el derecho a la invocación de un ‘derecho a deducción equivalente’ queda vinculado a la obtención de ingresos imponible suficientes en un Estado y no, a la existencia o ausencia de una norma tributaria que reconozca dicho derecho a la deducción –equivalente o no- en dicho Estado.

Con la segunda cuestión prejudicial el Tribunal remitente pretende averiguar si la prohibición de no conceder la ventaja de deducir las rentas negativas derivadas de la adquisición de un inmueble en el Estado de residencia al sujeto no residente se aplica únicamente al Estado en el que el contribuyente percibe el 60% de sus ingresos totales o ‘si afecta también a cualquier otro Estado miembro en cuyo territorio el contribuyente no residente perciba ingresos imponible que le permitan invocar allí un derecho a deducción equivalente’, así como los criterios de *reparto* de

la carga consistente en la concesión de las deducciones equivalentes en cada Estado. Cuestión ésta que *a priori* es hipotética, por cuanto no existe otro Estado miembro de la Unión Europea en la que el señor X obtenga rentas ni el juez holandés es competente para reclamar la aplicación de esta exigencia en otro Estado.

Sin embargo, y de forma sorprendente, el Tribunal asume y acepta el planteamiento del Tribunal nacional remitente y responde a las cuestiones –puramente teóricas y sin respaldo legal de derecho comparado– formuladas por el Tribunal holandés.

El Tribunal verifica, en primer lugar, si ‘cualquier otro Estado miembro’ en el que el contribuyente no residente ‘perciba ingresos imposables’ que le permitan invocar allí un ‘derecho a la deducción equivalente’ tiene la obligación de extender dicho tratamiento al sujeto no residente que perciba rendimientos negativos derivados de un préstamo hipotecario aunque no asciendan al 60%; y en segundo lugar, establece los parámetros de ‘reparto’ de dicho ‘derecho a deducción equivalente’. Con carácter previo, aunque el Tribunal nacional lo plantea en tercer lugar, el Tribunal considera e identifica el Estado –miembro– obligado a aplicar dicho criterio de reparto, en tanto que ‘Estado miembro de actividad’ (apartado 43).

En relación con la concreción de los Estados miembros de actividad, el Tribunal considera que “el concepto de «Estado miembro de actividad», tal y como se emplea en la presente sentencia, sólo puede entenderse como el Estado miembro competente para gravar la totalidad o una parte de los rendimientos de la actividad de un contribuyente, con independencia del lugar donde se ejerza concretamente la actividad que genera tales rendimientos” (apdo. 45).

‘Fijada’ de este modo la obligación de los diferentes Estados que son competentes para gravar la renta del obligado tributario, el Tribunal establece la formulación de un criterio de *reparto* o distribución de la obligación de reconocer la deducción equivalente, para que el sujeto beneficiario de la misma pueda aplicarse de forma estricta y el coste o la ‘carga’ de reconocer dicha ventaja pueda repartirse entre diferentes Estados miembros.

Para establecer dicho criterio, el Tribunal recuerda los criterios de fijación y reparto de la competencia tributaria entre los Estados miembros, a partir de la sentencia *de Groot*, aunque no el criterio de asunción de obligaciones para los Estados miembros en relación con la aplicación de las ventajas personales y familiares que se derivaba de dicha sentencia. Conforme a dicha jurisprudencia, los Estados miembros son competentes para establecer los criterios de imposición de las rentas y del patrimonio con el fin de eliminar, en su caso mediante convenios, la doble imposición; y en este marco, para fijar los criterios de sujeción a efectos del reparto de la competencia tributaria. Sin embargo, el ejercicio de la competencia tributaria repartida de esta manera debe realizarse de forma compatible con el derecho de la Unión Europea, y en particular el principio de *trato nacional* de los nacionales de los demás Estados miembros y de sus propios nacionales que hayan ejercido las libertades garantizadas por el Tratado.

Sin embargo, dicha jurisprudencia es inmediatamente matizada por el Tribunal en la sentencia X, al indicar que la libertad de los Estados miembros de repartirse el ejercicio de sus competencias tributarias ‘debe conciliarse con la necesidad de garantizar a los contribuyentes de los Estados miembros en cuestión que, al final, se habrá tenido debidamente en cuenta su situación personal y familiar en su integridad, con independencia del modo en que los Estados miembros interesados hayan repartido entre ellos tal obligación’ (p 47). Y ello, de forma contradictoria, debe garantizarse ‘principalmente con el fin de evitar la acumulación de ventajas fiscales’. La conciliación también se justifica por parte del Tribunal para evitar el ‘riesgo de que el libre reparto de la competencia tributaria entre Estados miembros creara una desigualdad de trato entre los contribuyentes que, al no nacer de las disparidades existentes entre las legislaciones fiscales nacionales, resultaría incompatible con la libertad de establecimiento’ (p. 47).

En consecuencia, a juicio del Tribunal, en el caso de que un trabajador por cuenta propia perciba sus ingresos imposables en el territorio de varios Estados miembros distintos de su Estado de residencia, tal conciliación sólo puede alcanzarse si se le permite invocar su derecho a deducir los «rendimientos negativos» en cada uno de los

Estados miembros de actividad que concedan este tipo de ventaja fiscal, y ello en proporción a la parte de sus ingresos percibidos en el territorio de cada Estado miembro, recayendo en el trabajador por cuenta propia la carga de proporcionar a las administraciones nacionales competentes toda la información sobre sus ingresos mundiales que les permita determinar esta proporción.

En la tercera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el hecho de que el contribuyente no residente de que se trate perciba una parte de sus ingresos imponible, no en el territorio de un Estado miembro, sino en el de un Estado tercero, afecta a la respuesta que se ha dado a la segunda cuestión. El Tribunal responde considerando que el hecho de que el contribuyente no residente de que se trate perciba una parte de sus ingresos imponible, no en el territorio de un Estado miembro, sino en el de un Estado tercero, no afecta a la respuesta que se ha dado a la segunda cuestión.

Sobre la cuarta cuestión, el Tribunal considera que por la falta de ingresos imponible en su Estado miembro de residencia en esos años, X no pudo, en cualquier caso, invocar ante las autoridades fiscales españolas el derecho a deducción para que se tomara en consideración su situación personal y familiar. Por este motivo, el Tribunal considera que la cuarta cuestión es hipotética y, por ende, inadmisibile.

3. Fallo

- 1) El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que prohíbe que un Estado miembro cuya legislación tributaria permite la deducción de «rendimientos negativos» correspondientes a una vivienda deniegue esta deducción a un trabajador por cuenta propia no residente cuando éste percibe en el territorio de este Estado miembro el 60 % de sus ingresos totales y no percibe en el territorio del Estado miembro donde se encuentra su vivienda ingresos que le permitan invocar allí un derecho a deducción equivalente.
- 2) La prohibición derivada de la respuesta a la primera cuestión se aplica a todo Estado miembro de actividad en cuyo territorio perciba el trabajador por cuenta propia ingresos que le permitan invocar allí un derecho a deducción equivalente, en proporción a la parte de estos ingresos percibida en el territorio de cada uno de los Estados miembros de actividad. A este respecto, es un «Estado miembro de actividad» todo Estado miembro que sea competente para gravar los rendimientos de la actividad de un no residente percibidos en su territorio, con independencia del lugar donde se ejerza concretamente esta actividad.
- 3) El hecho de que el contribuyente no residente de que se trate perciba parte de sus ingresos imponible, no en el territorio de un Estado miembro, sino en el de un Estado tercero, no afecta a la respuesta que se ha dado a la segunda cuestión.

■