

## UNIÓN EUROPEA: PROHIBICIÓN DE DISCRIMINAR FISCALMENTE A LOS NO RESIDENTES

**Análisis de la STJUE de 9 de febrero de 2017, asunto C-283/15**

**Francisco José Cañal García**

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Barcelona*

---

### EXTRACTO

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 9 de febrero de 2017, sobre decisión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de los Países Bajos, constituye un nuevo pronunciamiento sobre la discriminación fiscal de los ciudadanos comunitarios que son contribuyentes del impuesto sobre la renta en un Estado distinto al de su residencia.

Si las ventajas fiscales relacionadas con la capacidad contributiva no se pueden tener en cuenta en el Estado de residencia, porque el contribuyente obtiene la cuantía principal de sus ingresos fuera de este Estado, debe reconocérselas el Estado donde se ejerce la actividad o se tiene el empleo.

En estos casos la posición jurídica del no residente es comparable a la del residente, y en consecuencia las diferencias entre ellos constituyen una discriminación o un obstáculo a las libertades reconocidas por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. La discriminación no queda desvirtuada por el hecho de que el contribuyente haya obtenido además ingresos en otros Estados, sean estos o no miembros de la Unión Europea.

En el caso objeto de esta sentencia se deben reconocer a los no residentes los rendimientos inmobiliarios negativos, al igual que se hace a los residentes.

---

## 1. SUPUESTO DE HECHO

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 9 de febrero de 2017 resuelve la petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de los Países Bajos en el caso X/Staatssecretaris van Financiën, asunto C-283/15 (NFJ065377).

En este caso el contribuyente reside en España, donde no obtiene ingresos, mientras obtiene rendimientos profesionales en los Países Bajos –el 60% de los mismos– y en Suiza el 40% restante. La ley del impuesto sobre la renta de los Países Bajos establece además un gravamen sobre la renta imputada por la vivienda propia, si bien permite deducir gastos, como los intereses por préstamos para la adquisición de vivienda. Si los gastos son superiores a la renta imputada, como sucede en el caso presente, el contribuyente tiene rendimientos negativos que reducen su base imponible.

Al ser residente en otro Estado de la Unión Europea (UE) y obtener rentas en los Países Bajos, la ley neerlandesa le permite optar por el régimen fiscal de los contribuyentes residentes de los Países Bajos, tributando allí en este caso por todos sus rendimientos (renta mundial). Pero el contribuyente prefiere no ejercer esta opción, pues paga menor cuota tributaria total si tributa en los Países Bajos y en Suiza, respectivamente, por los ingresos obtenidos en cada territorio. Si bien en este caso la ley neerlandesa no le permite deducir los rendimientos negativos de su vivienda situada en España, que tampoco puede deducir en España por no obtener aquí ingresos, al margen de que la ley española tampoco contempla esta posibilidad.

El Tribunal Supremo de los Países Bajos plantea si esta imposibilidad de computar los rendimientos negativos es constitutiva de discriminación, en su caso qué Estado debe permitir la deducción y si influye el hecho de que el contribuyente obtenga ingresos en un Estado que no es miembro de la UE.

## 2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

El tribunal señala (párrafo 36) que el contribuyente obtiene rendimientos profesionales y tiene derecho a la libertad de establecimiento (art. 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea –TFUE–) a la que se le aplican los criterios de la jurisprudencia derivada de la libre circulación de los trabajadores (art. 45 TFUE).

También señala que los demandantes están en una situación comparable a la de los residentes, en cuanto al objeto de la pretensión (párrafo 30) porque obtienen la cuantía principal de sus ingresos fuera del territorio de su Estado de residencia (España) y este no puede concederles las ventajas resultantes de la toma en consideración de todos sus ingresos y de su situación personal y familiar (párrafo 38).

En este caso las ventajas fiscales relacionadas con la capacidad contributiva del no residente no se tienen en cuenta ni en el Estado miembro de residencia –España– ni en el Estado miembro de actividad –Luxemburgo– (parágrafos 34 y 35). Luxemburgo, Estado miembro donde el contribuyente obtiene el 60 % de sus rentas, tampoco le reconoce los rendimientos inmobiliarios negativos –como hace a los residentes–, por tanto, el contribuyente sufre discriminación (parágrafo 41).

El reconocimiento de la discriminación no queda desvirtuada por el hecho de que el contribuyente haya obtenido además ingresos en otro Estado miembro de la UE (parágrafo 42) o en Estados que no son miembros de la UE (parágrafo 51).

La prohibición de discriminación se impone «a todo Estado miembro» (parágrafo 51) y su plasmación en cada caso debe ser coherente con los criterios de reparto de competencia tributaria entre los Estados (parágrafo 46). Si bien los Estados tienen libertad para acordar cómo realizan este reparto de competencias, el tribunal llega a afirmar que la ventaja fiscal debe aplicarse «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» (parágrafo 47).

### 3. COMENTARIO CRÍTICO

El TJUE ha emitido ya numerosos pronunciamientos sobre la fiscalidad de los ciudadanos comunitarios que son contribuyentes del impuesto sobre la renta en un Estado distinto al de su residencia. Mediante la aplicación de los principios de no discriminación y de las libertades de circulación, residencia, establecimiento y libre prestación de servicios, el tribunal ha ido atenuando las diferencias entre las obligaciones fiscales de los residentes y los no residentes. En primer lugar, la disparidad en su respectivo tratamiento fiscal por parte de los Estados es, inicialmente, legítima. Pero en ocasiones la posición jurídica de los no residentes es comparable a la de los residentes, y entonces las diferencias constituyen una discriminación o un obstáculo a las libertades reconocidas por el TFUE.

En la resolución de los asuntos que le son sometidos, el tribunal ha ido delimitando un conjunto de supuestos en los cuales los no residentes tienen derecho a recibir de los Estados un trato fiscal igual al dado a los residentes. Para ello ha realizado, según ha ido conociendo los casos, una tarea de análisis de qué normas, de las específicas para los no residentes, resultan admisibles y cuáles han de igualarse con las aplicables a los residentes. A falta de una acción legislativa armonizadora en la imposición sobre la renta, el Tribunal de Justicia está alumbrando, con su labor jurisprudencial, un estatuto fiscal del no residente comunitario.

Las primeras sentencias que mitigaron las diferencias entre residentes y no residentes dictaminaron casos con los siguientes rasgos más relevantes: un no residente, no nacional del país pero sí de otro Estado comunitario, obtiene algunas rentas del trabajo en cuya tributación no puede aplicar alguna de las ventajas fiscales que se conceden a los residentes. El tribunal considera que

esta desventaja supone un obstáculo a la libre circulación de trabajadores que encubre una discriminación por razón de nacionalidad.

Así aparece en la sentencia Biehl (STJCE de 8 de mayo de 1990, asunto C-175/88 [NFJ054680]) en la que un no residente solicita la devolución de retenciones que la Administración de Luxemburgo considera impuesto definitivo al no admitir elementos de subjetivización del impuesto para minorar la cuota por circunstancias personales y familiares. El tribunal admitió que se producía el pago de un impuesto desproporcionado y discriminatorio, contrario a la libre circulación de trabajadores, garantizada en el actual artículo 45 del TFUE.

Hechos similares e igual fundamento jurídico se presentaron en el caso Bachmann (STJCE de 28 de enero de 1992, asunto C-204/90 [NFJ066700]). En este caso el Estado belga no permitía a un no residente deducir las primas de seguro de enfermedad y vejez pagadas en otro Estado y alegaba dificultades para el control de la verificación de los pagos. Este régimen fiscal resultaba muy oneroso pues las primas no eran deducibles y las prestaciones tributarían posteriormente, por lo que había doble imposición. El tribunal reconoció la discriminación y no admitió como causa justificante las dificultades de control, pues el Estado siempre puede solicitar la información oportuna.

Después de esta primera etapa se plantearon otros supuestos que presentaban variaciones con respecto al esquema inicial y que obligan a la elaboración de una doctrina más completa. Estas variantes son:

- El no residente no es nacional de otro Estado, sino del mismo Estado de empleo, donde plantea el litigio.
- El no residente no obtiene algunas rentas del trabajo en el Estado de empleo, sino la totalidad o casi totalidad de sus rentas.
- El no residente no obtiene rentas procedentes de su trabajo por cuenta ajena, sino rentas con otro origen: de actividades económicas, empresariales o profesionales, de capital o pensiones de jubilación.

Ejemplos de estas nuevas sentencias son las siguientes.

La sentencia Werner (STJCE de 26 de enero de 1993, asunto C-112/91 [NSJ000779]) se pronuncia sobre el caso de un nacional alemán que obtiene todas sus rentas de trabajo en Alemania pero que reside en los Países Bajos. Al tributar en Alemania como no residente no puede aplicarse las ventajas fiscales que se aplican a los residentes, especialmente el mínimo exento y el *splitting* de la tarifa. El Tribunal de Justicia sentencia que, al tratarse de una pretensión formulada por contribuyente contra el Estado de su nacionalidad, no existe discriminación encubierta por razón de nacionalidad y la cuestión se califica como interna, sobre la que no tienen competencia las instancias comunitarias. El tribunal en resoluciones anteriores ya había rechazado muchas pretensiones por ser calificadas como cuestiones internas, exigiendo que debería existir otro Estado implicado para apreciar la competencia del tribunal; en este caso Werner, sin embargo,

no se considera suficiente que el contribuyente sea residente de un Estado distinto a aquel en el que ha de tributar. Esta sentencia fue posteriormente muy criticada; por un lado, el tribunal parece entender que la prohibición de discriminación en tributación directa alcanza solo a la que se produce por nacionalidad y no por otros motivos. Por otro lado, en el caso Werner aparece otro elemento de hecho que lo distingue de los casos anteriores: el no residente obtiene en el Estado de empleo la totalidad de sus rentas; por lo que si no puede aplicar en dicho Estado los criterios de subjetivización del impuesto (mínimo exento, cargas familiares, etc.), que lo adaptan a su capacidad contributiva real y dado que tampoco los podrá hacer valer en su Estado de residencia, acaba soportando un impuesto superior al que las legislaciones tributarias consideran justo. Sin embargo, en la sentencia Werner el tribunal no pone ningún remedio a esta situación.

A estas circunstancias, sin embargo, atiende el tribunal en la sentencia Schumacker (STJCE de 14 de febrero de 1995, asunto C-279/93 [NFJ005254]) cuyo supuesto de hecho es el de un nacional y residente en Bélgica que obtiene la totalidad de sus rentas de trabajo en Alemania. En esta sentencia se reitera la posibilidad de que un Estado grave de modo diferente y más oneroso a los no residentes con respecto a los residentes; pero excluye esta posibilidad si los no residentes se encuentran en una situación comparable a la de los residentes. En esta sentencia se inicia la línea jurisprudencial de analizar en cada caso si la situación respectiva es equiparable y de considerar en consecuencia discriminatoria la norma que prevé distinto trato jurídico a los no residentes, constituyendo un obstáculo para la libre circulación de los trabajadores. Esta sentencia además da cabida en el ámbito comunitario a razonamientos sobre elementos que son específicos de la tributación directa: los de subjetivización del impuesto por circunstancias personales y familiares y la tributación conforme a la propia capacidad contributiva.

En sentencias posteriores el tribunal emana la doctrina de que también está prohibida la discriminación de los no residentes cuando esta constituye un obstáculo no justificado para el ejercicio de otras libertades comunitarias y cuando los contribuyentes obtienen rentas que no son del trabajo. Es el caso de la sentencia Wielockx (STJCE de 11 de agosto de 1995, asunto C-80/94 [NFJ066695]) nacional y residente en Bélgica, quien percibe la totalidad de sus rentas por el ejercicio de una actividad en los Países Bajos, donde no se le permite la deducción de la reserva para la vejez, permitida a los residentes. El tribunal declara que la de residentes y no residentes que constituyan la reserva para la jubilación son situaciones comparables y la negativa a la deducción es una discriminación contraria a la libertad de establecimiento, garantizada en el actual artículo 49 del TFUE.

Similar es la sentencia del caso Asscher (STJCE de 27 de junio de 1996, asunto C-107/94 [NFJ004369]) en la que el tribunal considera de modo novedoso que la pretensión que un nacional plantea ante su Estado no es necesariamente cuestión interna. Asscher, nacional de los Países Bajos, reside en Bélgica y ejerce actividades por cuenta propia en ambos Estados. Por el hecho de no ser residente y no pagar las cotizaciones sociales en los Países Bajos, se le aplica un impuesto con el tipo único del 25 %, a diferencia del aplicado a residentes y no residentes que obtengan en el país el 90 % de sus rentas, cuya escala comienza con el tipo del 13 %. El tribunal establece que la pretensión se puede amparar en la libertad comunitaria de establecimiento y que, aunque se trate de la pretensión de un nacional frente a su propio Estado, no cabe calificarla de cuestión

interna, pues se trata de un sujeto que invoca una libertad comunitaria y su situación (de no residente que reside y ejerce actividad en otro Estado) es comparable a la del no residente que formulara su pretensión ante el Estado del que no es nacional.

Posteriormente se han ido publicando otras sentencias sobre casos que sustancialmente no presentan hechos jurídicos relevantes distintos a los anteriores, sino que combinan de diferentes formas los elementos que aparecen en los casos precedentes. Dado que la resolución judicial se ha de basar en que quede probada la equiparación entre la situación de los no residentes y la de los residentes, el tribunal se ve abocado al examen de la casuística que le sea presentada por los contribuyentes, para poder concluir si al caso concreto le son aplicables los principios y criterios jurisprudenciales ya expuestos anteriormente.

Así la sentencia Gerritse (STJCE de 12 de junio de 2003, asunto C-234/01 [NFJ014749]) examina el caso del nacional y residente en Países Bajos que presta servicios en Alemania y queda sometido a una retención, que deviene impuesto definitivo, de tipo único y cuyo cálculo se hace sobre el pago bruto, sin permitir la deducción de gastos, elevados en el caso de un artista, permitida a los residentes. El tribunal, en primer lugar, al tratarse de una prestación ocasional de servicios, considera el caso amparado por la libertad de prestación de servicios (actual art. 56 TFUE) y no por la libertad de establecimiento. En cuanto a la deducibilidad de los gastos, directamente ligados a la obtención de las rentas, certifica que la situación de los residentes y no residentes es comparable y la diferencia de cuota por esta causa no resulta justificada. Sin embargo no reconoce discriminación por el hecho de que no se le permita restar el mínimo exento de tributación en el cálculo de la retención, dado que la base de la retención constituye una parte pequeña del total de sus rentas y sobre ella se aplica un tipo único, no siendo la cuota final más elevada que la pagada por los residentes, que aplican el mínimo y tributan en una escala progresiva.

La sentencia Conijn (STJCE de 6 de julio de 2006, asunto C-346/04 [NFJ024864]) trata de un nacional y residente en los Países Bajos que obtiene rentas procedentes de una comunidad hereditaria situada en Alemania y pretende deducir los gastos de asesoramiento fiscal recibido para la tributación en Alemania de dichas rentas. El tribunal admite la deducibilidad, con el mismo razonamiento del caso Gerritse, pero en este caso amparado en la libertad de establecimiento (art. 49 TFUE), dado que se trata de rentas obtenidas de unos bienes y no por prestación de servicios.

El caso Scorpio (STJCE de 3 de octubre de 2006, asunto C-290/04 [NFJ024304]) es también similar al caso Gerritse; el cambio es que se juzga la obligación del retenedor en lugar de la obligación del contribuyente. El tribunal precisa en la sentencia Scorpio que la deducibilidad de los gastos ha de permitirse tanto en el cálculo de la cuota como en el de la retención; si bien en este caso pueden resultar deducibles solo los generados en el Estado de la actividad. Por el contrario el tribunal considera justificada la diferencia de trato consistente en que se aplique retención solo en los pagos a no residentes y la exigencia de responsabilidad en caso de incumplimiento, para evitar la elusión del tributo que podría finalmente producirse.

Un caso que incorpora un nuevo fundamento jurídico para amparar la no discriminación es el caso Turpeinen (STJCE de 9 de noviembre de 2006, asunto C-520/04 [NFJ024322]), con

elementos de hecho similares a los de casos anteriores pero con una combinación distinta. Turpeinen es una nacional finlandesa que reside en España. Cobra una pensión de jubilación que tributa en el país de la fuente según el convenio de doble imposición. El Estado finlandés le aplica la tarifa de los no residentes, de tipo fijo del 35 %, en lugar de la tarifa progresiva que parte del 28,5 % de gravamen. El caso es similar al presentado en el caso Schumacker, pues se trata del gravamen de la totalidad de la renta del contribuyente; la pretensión sin embargo se deduce frente al Estado del que el contribuyente es nacional, como en el caso Asscher. La novedad es que las rentas gravadas no se obtienen por el trabajo, sino que son de jubilación y, en este caso, la libertad comunitaria ejercida, como subraya el tribunal, no es la libre circulación de trabajadores, sino la libertad más genérica de circulación y residencia de los ciudadanos de la UE (actual art. 21 TFUE); con fundamento en ella el tribunal dictamina que el mayor gravamen constituye una discriminación prohibida por el tratado.

Caso similar al de la sentencia objeto de este comentario es el de la sentencia Ritter-Coulais (STJCE de 21 de febrero de 2006, asunto C-152/03 [NFJ029118]). Los cónyuges Ritter-Coulais –él con nacionalidad alemana y ella con doble nacionalidad francesa y alemana– eran residentes en Francia, donde ocupaban una vivienda de su propiedad, y trabajaban en Alemania. En su declaración fiscal en Alemania solicitaron que se computaran, a efectos de la determinación de su tipo impositivo, los «rendimientos negativos» (pérdidas de ingresos) derivados del hecho de que ocuparon personalmente su vivienda y la destinaron a su uso propio, deducción que permite la ley alemana. Pero el Estado alemán no les reconoce esta posibilidad alegando que, en virtud del convenio de doble imposición, los rendimientos de capital tributan en Francia y, por coherencia, no puede Alemania tener en cuenta tampoco los rendimientos negativos.

La sentencia considera que, aunque la norma no está dirigida específicamente a los no residentes, es más frecuente que sean estos quienes obtengan los citados rendimientos negativos, por el hecho de que su vivienda habitual no está en el territorio del Estado. Considera también que si los rendimientos extranjeros fueran positivos se tendrían en cuenta para determinar el tipo de gravamen en Alemania, pues expresamente lo permite el tratado. Por lo cual el tribunal niega la razón de coherencia fiscal, aducida por Alemania, para no tener en cuenta los rendimientos negativos. El tribunal señala que la situación de los no residentes es equiparable a la de los residentes pero su régimen fiscal, que se les aplica por el hecho de haber ejercido la libertad comunitaria de circulación de trabajadores, resulta más gravoso, siendo en consecuencia discriminatorio. Por ello establece en su fallo que se ha de permitir en Alemania el cómputo de los rendimientos inmobiliarios negativos.

Otro caso de rendimientos inmobiliarios negativos es el de los esposos Lakebrink (STJCE de 18 de julio de 2007, asunto C-182/06 [NFJ028750]). La única variación con respecto al caso Ritter-Coulais es que en aquel el rendimiento negativo se originaba por la vivienda propia ocupada y en el caso Lakebrink se experimenta por inmuebles desocupados. Los Lakebrink son nacionales y residentes en Alemania que trabajan por cuenta ajena exclusivamente en Luxemburgo. En 2002 optan por tributar conjuntamente en Luxemburgo, queriendo computar, para determinar el tipo de gravamen, un rendimiento negativo procedente de bienes inmuebles situados en Ale-

mania; pérdida que se les permite computar a los residentes y que ellos no pueden hacer valer en Alemania por no obtener allí rentas. La Administración tributaria no se lo permite, pues la ley establece que los no residentes han de tener en cuenta solo los rendimientos profesionales –y no los de otra naturaleza– obtenidos fuera de Luxemburgo. Este régimen, dice la Administración, no puede considerarse discriminatorio pues es globalmente más favorable que el régimen de los residentes, quienes han de atender a su renta mundial para fijar el tipo de gravamen. Otra razón, que añade la Administración luxemburguesa para la no imputación del rendimiento negativo, es que el convenio de doble imposición con Alemania establece que los rendimientos de capital inmobiliario tributan en el Estado en que se encuentre el inmueble.

El Tribunal de Justicia reitera en este caso que la situación del contribuyente no residente es equivalente a la del residente si aquel obtiene la totalidad de su renta en el Estado donde trabaja y solo en este Estado puede hacer valer sus circunstancias personales, al no poder invocarlas en el Estado de residencia por no obtener allí rentas. Concluye que la imposibilidad de computar el rendimiento negativo es discriminatoria y no puede justificarse por la existencia de otras posibles ventajas o por hacer una comparación global de las normativas, sin considerar los efectos en el caso específico, pues eso equivaldría a vaciar de contenido la prohibición de discriminación.

Finalmente encontramos la STJUE de 9 de febrero de 2017, X/Staatssecretaris van Financiën, asunto C-283/15 (NFJ065377). El caso resuelto por esta sentencia presenta similitudes en cuanto a los elementos de hecho relevantes y en cuanto a los fundamentos jurídicos empleados por el tribunal en los casos anteriores. Pero es necesario un pronunciamiento del tribunal cada vez que se presente una pequeña variación en los elementos de hecho y en las normas aplicables, aunque haya un importante denominador común con los ya sentenciados. Como en la mayor parte de los supuestos planteados en esta materia, se trata de la pretensión deducida por un no residente ante el Estado donde percibe la mayor parte de sus rentas y el tribunal constata que el trato fiscal distinto al de los residentes constituye una discriminación, contraria al Derecho de la Unión Europea.

El tribunal subraya (párrafo 36) que el contribuyente obtiene rendimientos profesionales y por ello tiene derecho a la libertad de establecimiento (art. 49 TFUE) pero le resultan aplicables los criterios de la jurisprudencia derivada de la libre circulación de los trabajadores (art. 45 TFUE), como se ha dicho en anteriores sentencias.

El tribunal reitera que la posición jurídica de residentes y no residentes es distinta y, en principio, es legítimo un trato fiscal distinto para cada uno de ellos. Para analizar si existe discriminación, en primer lugar, los no residentes han de estar en una situación comparable a la de los residentes, en cuanto al objeto de la pretensión (párrafo 30). Para considerar que existe tal comparabilidad objetiva no basta constatar que el contribuyente obtiene algunos ingresos en el Estado fuente, sino que «es preciso además que, debido a la obtención por ese no residente de lo esencial de sus ingresos fuera del territorio de su Estado miembro de residencia, este Estado no pueda concederle las ventajas resultantes de la toma en consideración de todos sus ingresos y de su situación personal y familiar» (párrafo 38) como sucede en este caso en que el contribuyente reside en España pero no obtiene rentas aquí.

La discriminación se produce si la situación personal y familiar –y todas las ventajas fiscales relacionadas con la capacidad contributiva del no residente– no se tienen en cuenta ni en el Estado miembro de residencia ni en el Estado miembro de empleo (parágrafos 34 y 35). Como en este caso Luxemburgo, Estado miembro donde el contribuyente obtiene el 60 % de sus rentas, tampoco le reconoce los rendimientos inmobiliarios negativos, el tribunal concluye que el contribuyente sufrió discriminación (parágrafo 41).

El reconocimiento de la discriminación no queda desvirtuada por el hecho de que el contribuyente haya obtenido además ingresos en otro Estado miembro de la UE (parágrafo 42) o en Estados que no son miembros de la UE (parágrafo 51).

La peculiaridad de este caso concreto es que el contribuyente percibe en el territorio de un Estado el 60 % de todos sus ingresos, cuando en casos anteriores el contribuyente obtenía la casi totalidad de sus rentas en el territorio del Estado. Pero, en realidad, en este nuevo caso el Estado de empleo no tiene por qué saber si el Estado de residencia puede tomar en consideración o no su situación personal y familiar: tendría que saber además que no ha percibido ingresos suficientes en el territorio del Estado de residencia. No se oculta que aquí se presenta una importante dificultad práctica para evitar todos los casos de discriminación, como es propósito del tribunal. Las normas tributarias de un Estado pueden establecer que las ventajas fiscales de los residentes se apliquen a los no residentes que obtengan en su territorio la casi totalidad de sus rentas. Pero si no obtienen allí la totalidad de sus rentas, como es el caso de autos, no tienen por qué saber que otro Estado no les está reconociendo los beneficios fiscales propios de la situación personal, familiar y de su capacidad contributiva.

Sobre este punto incide realmente la segunda cuestión prejudicial planteada (véase parágrafo 19.2 a): «¿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 aquel 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?».

En la sentencia se afirma que la prohibición de discriminación se impone «a todo Estado miembro» (parágrafo 51), por lo que parece que hay un deber de todos los Estados de prever el modo de aplicar los mencionados beneficios fiscales. En cada caso esta obligación la tienen los Estados competentes para gravar todo o una parte de la renta, con independencia del lugar de ejercicio (parágrafo 45). Y su plasmación en cada caso debe ser coherente con los criterios de reparto de competencia tributaria entre los Estados (parágrafo 46). Si bien los Estados tienen libertad para acordar cómo realizan este reparto de competencias entre ellos, esta libertad debe conciliarse con la necesidad de tener debidamente en cuenta su situación personal y familiar (parágrafo 47). Incluso llega el tribunal a preconizar una solución concreta: la ventaja fiscal debe aplicarse «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» (parágrafo 47). Este criterio del tribunal puede considerarse una novedad que aboca a los Estados miembros a reconocer a los contribuyentes las deducciones pertinentes por circunstancias personales y familiares. Y no solo a los residentes o no residentes que obtengan en su territorio la mayor parte de sus rentas, sino a todos los ciudadanos de la UE, aunque solo obtengan en él una pequeña parte de sus rentas.

Dado que los casos particulares de no residentes que pueden invocar el derecho a la no discriminación pueden seguir siendo muy abundantes, cabe augurar que el tribunal emitirá futuros pronunciamientos en los que podrá ampliar y perfilar su doctrina.

En este caso las ventajas fiscales relacionadas con la capacidad contributiva del no residente no se tienen en cuenta ni en el Estado miembro de residencia –España– ni en el Estado miembro de actividad –Luxemburgo– (parágrafos 34 y 35). Luxemburgo, Estado miembro donde el contribuyente obtiene el 60 % de sus rentas, tampoco le reconoce los rendimientos inmobiliarios negativos –como hace a los residentes–, por tanto, el contribuyente sufre discriminación (parágrafo 41).

El reconocimiento de la discriminación no queda desvirtuada por el hecho de que el contribuyente haya obtenido además ingresos en otro Estado miembro de la UE (parágrafo 42) o en Estados que no son miembros de la UE (parágrafo 51).

La prohibición de discriminación se impone «a todo Estado miembro» (parágrafo 51) y su plasmación en cada caso debe ser coherente con los criterios de reparto de competencia tributaria entre los Estados (parágrafo 46). Si bien los Estados tienen libertad para acordar cómo realizan este reparto de competencias, el tribunal llega a afirmar que la ventaja fiscal debe aplicarse «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» (parágrafo 47).

### 3. COMENTARIO CRÍTICO

El TJUE ha emitido ya numerosos pronunciamientos sobre la fiscalidad de los ciudadanos comunitarios que son contribuyentes del impuesto sobre la renta en un Estado distinto al de su residencia. Mediante la aplicación de los principios de no discriminación y de las libertades de circulación, residencia, establecimiento y libre prestación de servicios, el tribunal ha ido atenuando las diferencias entre las obligaciones fiscales de los residentes y los no residentes. En primer lugar, la disparidad en su respectivo tratamiento fiscal por parte de los Estados es, inicialmente, legítima. Pero en ocasiones la posición jurídica de los no residentes es comparable a la de los residentes, y entonces las diferencias constituyen una discriminación o un obstáculo a las libertades reconocidas por el TFUE.

En la resolución de los asuntos que le son sometidos, el tribunal ha ido delimitando un conjunto de supuestos en los cuales los no residentes tienen derecho a recibir de los Estados un trato fiscal igual al dado a los residentes. Para ello ha realizado, según ha ido conociendo los casos, una tarea de análisis de qué normas, de las específicas para los no residentes, resultan admisibles y cuáles han de igualarse con las aplicables a los residentes. A falta de una acción legislativa armonizadora en la imposición sobre la renta, el Tribunal de Justicia está alumbrando, con su labor jurisprudencial, un estatuto fiscal del no residente comunitario.

Las primeras sentencias que mitigaron las diferencias entre residentes y no residentes dictaminaron casos con los siguientes rasgos más relevantes: un no residente, no nacional del país pero sí de otro Estado comunitario, obtiene algunas rentas del trabajo en cuya tributación no puede aplicar alguna de las ventajas fiscales que se conceden a los residentes. El tribunal considera que

esta desventaja supone un obstáculo a la libre circulación de trabajadores que encubre una discriminación por razón de nacionalidad.

Así aparece en la sentencia Biehl (STJCE de 8 de mayo de 1990, asunto C-175/88 [NFJ054680]) en la que un no residente solicita la devolución de retenciones que la Administración de Luxemburgo considera impuesto definitivo al no admitir elementos de subjetivización del impuesto para minorar la cuota por circunstancias personales y familiares. El tribunal admitió que se producía el pago de un impuesto desproporcionado y discriminatorio, contrario a la libre circulación de trabajadores, garantizada en el actual artículo 45 del TFUE.

Hechos similares e igual fundamento jurídico se presentaron en el caso Bachmann (STJCE de 28 de enero de 1992, asunto C-204/90 [NFJ066700]). En este caso el Estado belga no permitía a un no residente deducir las primas de seguro de enfermedad y vejez pagadas en otro Estado y alegaba dificultades para el control de la verificación de los pagos. Este régimen fiscal resultaba muy oneroso pues las primas no eran deducibles y las prestaciones tributarían posteriormente, por lo que había doble imposición. El tribunal reconoció la discriminación y no admitió como causa justificante las dificultades de control, pues el Estado siempre puede solicitar la información oportuna.

Después de esta primera etapa se plantearon otros supuestos que presentaban variaciones con respecto al esquema inicial y que obligan a la elaboración de una doctrina más completa. Estas variantes son:

- El no residente no es nacional de otro Estado, sino del mismo Estado de empleo, donde plantea el litigio.
- El no residente no obtiene algunas rentas del trabajo en el Estado de empleo, sino la totalidad o casi totalidad de sus rentas.
- El no residente no obtiene rentas procedentes de su trabajo por cuenta ajena, sino rentas con otro origen: de actividades económicas, empresariales o profesionales, de capital o pensiones de jubilación.

Ejemplos de estas nuevas sentencias son las siguientes.

La sentencia Werner (STJCE de 26 de enero de 1993, asunto C-112/91 [NSJ000779]) se pronuncia sobre el caso de un nacional alemán que obtiene todas sus rentas de trabajo en Alemania pero que reside en los Países Bajos. Al tributar en Alemania como no residente no puede aplicarse las ventajas fiscales que se aplican a los residentes, especialmente el mínimo exento y el *splitting* de la tarifa. El Tribunal de Justicia sentencia que, al tratarse de una pretensión formulada por contribuyente contra el Estado de su nacionalidad, no existe discriminación encubierta por razón de nacionalidad y la cuestión se califica como interna, sobre la que no tienen competencia las instancias comunitarias. El tribunal en resoluciones anteriores ya había rechazado muchas pretensiones por ser calificadas como cuestiones internas, exigiendo que debería existir otro Estado implicado para apreciar la competencia del tribunal; en este caso Werner, sin embargo,

no se considera suficiente que el contribuyente sea residente de un Estado distinto a aquel en el que ha de tributar. Esta sentencia fue posteriormente muy criticada; por un lado, el tribunal parece entender que la prohibición de discriminación en tributación directa alcanza solo a la que se produce por nacionalidad y no por otros motivos. Por otro lado, en el caso Werner aparece otro elemento de hecho que lo distingue de los casos anteriores: el no residente obtiene en el Estado de empleo la totalidad de sus rentas; por lo que si no puede aplicar en dicho Estado los criterios de subjetivización del impuesto (mínimo exento, cargas familiares, etc.), que lo adaptan a su capacidad contributiva real y dado que tampoco los podrá hacer valer en su Estado de residencia, acaba soportando un impuesto superior al que las legislaciones tributarias consideran justo. Sin embargo, en la sentencia Werner el tribunal no pone ningún remedio a esta situación.

A estas circunstancias, sin embargo, atiende el tribunal en la sentencia Schumacker (STJCE de 14 de febrero de 1995, asunto C-279/93 [NFJ005254]) cuyo supuesto de hecho es el de un nacional y residente en Bélgica que obtiene la totalidad de sus rentas de trabajo en Alemania. En esta sentencia se reitera la posibilidad de que un Estado grave de modo diferente y más oneroso a los no residentes con respecto a los residentes; pero excluye esta posibilidad si los no residentes se encuentran en una situación comparable a la de los residentes. En esta sentencia se inicia la línea jurisprudencial de analizar en cada caso si la situación respectiva es equiparable y de considerar en consecuencia discriminatoria la norma que prevé distinto trato jurídico a los no residentes, constituyendo un obstáculo para la libre circulación de los trabajadores. Esta sentencia además da cabida en el ámbito comunitario a razonamientos sobre elementos que son específicos de la tributación directa: los de subjetivización del impuesto por circunstancias personales y familiares y la tributación conforme a la propia capacidad contributiva.

En sentencias posteriores el tribunal emana la doctrina de que también está prohibida la discriminación de los no residentes cuando esta constituye un obstáculo no justificado para el ejercicio de otras libertades comunitarias y cuando los contribuyentes obtienen rentas que no son del trabajo. Es el caso de la sentencia Wielockx (STJCE de 11 de agosto de 1995, asunto C-80/94 [NFJ066695]) nacional y residente en Bélgica, quien percibe la totalidad de sus rentas por el ejercicio de una actividad en los Países Bajos, donde no se le permite la deducción de la reserva para la vejez, permitida a los residentes. El tribunal declara que la de residentes y no residentes que constituyan la reserva para la jubilación son situaciones comparables y la negativa a la deducción es una discriminación contraria a la libertad de establecimiento, garantizada en el actual artículo 49 del TFUE.

Similar es la sentencia del caso Asscher (STJCE de 27 de junio de 1996, asunto C-107/94 [NFJ004369]) en la que el tribunal considera de modo novedoso que la pretensión que un nacional plantea ante su Estado no es necesariamente cuestión interna. Asscher, nacional de los Países Bajos, reside en Bélgica y ejerce actividades por cuenta propia en ambos Estados. Por el hecho de no ser residente y no pagar las cotizaciones sociales en los Países Bajos, se le aplica un impuesto con el tipo único del 25 %, a diferencia del aplicado a residentes y no residentes que obtengan en el país el 90 % de sus rentas, cuya escala comienza con el tipo del 13 %. El tribunal establece que la pretensión se puede amparar en la libertad comunitaria de establecimiento y que, aunque se trate de la pretensión de un nacional frente a su propio Estado, no cabe calificarla de cuestión

interna, pues se trata de un sujeto que invoca una libertad comunitaria y su situación (de no residente que reside y ejerce actividad en otro Estado) es comparable a la del no residente que formulara su pretensión ante el Estado del que no es nacional.

Posteriormente se han ido publicando otras sentencias sobre casos que sustancialmente no presentan hechos jurídicos relevantes distintos a los anteriores, sino que combinan de diferentes formas los elementos que aparecen en los casos precedentes. Dado que la resolución judicial se ha de basar en que quede probada la equiparación entre la situación de los no residentes y la de los residentes, el tribunal se ve abocado al examen de la casuística que le sea presentada por los contribuyentes, para poder concluir si al caso concreto le son aplicables los principios y criterios jurisprudenciales ya expuestos anteriormente.

Así la sentencia Gerritse (STJCE de 12 de junio de 2003, asunto C-234/01 [NFJ014749]) examina el caso del nacional y residente en Países Bajos que presta servicios en Alemania y queda sometido a una retención, que deviene impuesto definitivo, de tipo único y cuyo cálculo se hace sobre el pago bruto, sin permitir la deducción de gastos, elevados en el caso de un artista, permitida a los residentes. El tribunal, en primer lugar, al tratarse de una prestación ocasional de servicios, considera el caso amparado por la libertad de prestación de servicios (actual art. 56 TFUE) y no por la libertad de establecimiento. En cuanto a la deducibilidad de los gastos, directamente ligados a la obtención de las rentas, certifica que la situación de los residentes y no residentes es comparable y la diferencia de cuota por esta causa no resulta justificada. Sin embargo no reconoce discriminación por el hecho de que no se le permita restar el mínimo exento de tributación en el cálculo de la retención, dado que la base de la retención constituye una parte pequeña del total de sus rentas y sobre ella se aplica un tipo único, no siendo la cuota final más elevada que la pagada por los residentes, que aplican el mínimo y tributan en una escala progresiva.

La sentencia Conijn (STJCE de 6 de julio de 2006, asunto C-346/04 [NFJ024864]) trata de un nacional y residente en los Países Bajos que obtiene rentas procedentes de una comunidad hereditaria situada en Alemania y pretende deducir los gastos de asesoramiento fiscal recibido para la tributación en Alemania de dichas rentas. El tribunal admite la deducibilidad, con el mismo razonamiento del caso Gerritse, pero en este caso amparado en la libertad de establecimiento (art. 49 TFUE), dado que se trata de rentas obtenidas de unos bienes y no por prestación de servicios.

El caso Scorpio (STJCE de 3 de octubre de 2006, asunto C-290/04 [NFJ024304]) es también similar al caso Gerritse; el cambio es que se juzga la obligación del retenedor en lugar de la obligación del contribuyente. El tribunal precisa en la sentencia Scorpio que la deducibilidad de los gastos ha de permitirse tanto en el cálculo de la cuota como en el de la retención; si bien en este caso pueden resultar deducibles solo los generados en el Estado de la actividad. Por el contrario el tribunal considera justificada la diferencia de trato consistente en que se aplique retención solo en los pagos a no residentes y la exigencia de responsabilidad en caso de incumplimiento, para evitar la elusión del tributo que podría finalmente producirse.

Un caso que incorpora un nuevo fundamento jurídico para amparar la no discriminación es el caso Turpeinen (STJCE de 9 de noviembre de 2006, asunto C-520/04 [NFJ024322]), con

elementos de hecho similares a los de casos anteriores pero con una combinación distinta. Turpeinen es una nacional finlandesa que reside en España. Cobra una pensión de jubilación que tributa en el país de la fuente según el convenio de doble imposición. El Estado finlandés le aplica la tarifa de los no residentes, de tipo fijo del 35 %, en lugar de la tarifa progresiva que parte del 28,5 % de gravamen. El caso es similar al presentado en el caso Schumacker, pues se trata del gravamen de la totalidad de la renta del contribuyente; la pretensión sin embargo se deduce frente al Estado del que el contribuyente es nacional, como en el caso Asscher. La novedad es que las rentas gravadas no se obtienen por el trabajo, sino que son de jubilación y, en este caso, la libertad comunitaria ejercida, como subraya el tribunal, no es la libre circulación de trabajadores, sino la libertad más genérica de circulación y residencia de los ciudadanos de la UE (actual art. 21 TFUE); con fundamento en ella el tribunal dictamina que el mayor gravamen constituye una discriminación prohibida por el tratado.

Caso similar al de la sentencia objeto de este comentario es el de la sentencia Ritter-Coulais (STJCE de 21 de febrero de 2006, asunto C-152/03 [NFJ029118]). Los cónyuges Ritter-Coulais –él con nacionalidad alemana y ella con doble nacionalidad francesa y alemana– eran residentes en Francia, donde ocupaban una vivienda de su propiedad, y trabajaban en Alemania. En su declaración fiscal en Alemania solicitaron que se computaran, a efectos de la determinación de su tipo impositivo, los «rendimientos negativos» (pérdidas de ingresos) derivados del hecho de que ocuparon personalmente su vivienda y la destinaron a su uso propio, deducción que permite la ley alemana. Pero el Estado alemán no les reconoce esta posibilidad alegando que, en virtud del convenio de doble imposición, los rendimientos de capital tributan en Francia y, por coherencia, no puede Alemania tener en cuenta tampoco los rendimientos negativos.

La sentencia considera que, aunque la norma no está dirigida específicamente a los no residentes, es más frecuente que sean estos quienes obtengan los citados rendimientos negativos, por el hecho de que su vivienda habitual no está en el territorio del Estado. Considera también que si los rendimientos extranjeros fueran positivos se tendrían en cuenta para determinar el tipo de gravamen en Alemania, pues expresamente lo permite el tratado. Por lo cual el tribunal niega la razón de coherencia fiscal, aducida por Alemania, para no tener en cuenta los rendimientos negativos. El tribunal señala que la situación de los no residentes es equiparable a la de los residentes pero su régimen fiscal, que se les aplica por el hecho de haber ejercido la libertad comunitaria de circulación de trabajadores, resulta más gravoso, siendo en consecuencia discriminatorio. Por ello establece en su fallo que se ha de permitir en Alemania el cómputo de los rendimientos inmobiliarios negativos.

Otro caso de rendimientos inmobiliarios negativos es el de los esposos Lakebrink (STJCE de 18 de julio de 2007, asunto C-182/06 [NFJ028750]). La única variación con respecto al caso Ritter-Coulais es que en aquel el rendimiento negativo se originaba por la vivienda propia ocupada y en el caso Lakebrink se experimenta por inmuebles desocupados. Los Lakebrink son nacionales y residentes en Alemania que trabajan por cuenta ajena exclusivamente en Luxemburgo. En 2002 optan por tributar conjuntamente en Luxemburgo, queriendo computar, para determinar el tipo de gravamen, un rendimiento negativo procedente de bienes inmuebles situados en Ale-

mania; pérdida que se les permite computar a los residentes y que ellos no pueden hacer valer en Alemania por no obtener allí rentas. La Administración tributaria no se lo permite, pues la ley establece que los no residentes han de tener en cuenta solo los rendimientos profesionales –y no los de otra naturaleza– obtenidos fuera de Luxemburgo. Este régimen, dice la Administración, no puede considerarse discriminatorio pues es globalmente más favorable que el régimen de los residentes, quienes han de atender a su renta mundial para fijar el tipo de gravamen. Otra razón, que añade la Administración luxemburguesa para la no imputación del rendimiento negativo, es que el convenio de doble imposición con Alemania establece que los rendimientos de capital inmobiliario tributan en el Estado en que se encuentre el inmueble.

El Tribunal de Justicia reitera en este caso que la situación del contribuyente no residente es equivalente a la del residente si aquel obtiene la totalidad de su renta en el Estado donde trabaja y solo en este Estado puede hacer valer sus circunstancias personales, al no poder invocarlas en el Estado de residencia por no obtener allí rentas. Concluye que la imposibilidad de computar el rendimiento negativo es discriminatoria y no puede justificarse por la existencia de otras posibles ventajas o por hacer una comparación global de las normativas, sin considerar los efectos en el caso específico, pues eso equivaldría a vaciar de contenido la prohibición de discriminación.

Finalmente encontramos la STJUE de 9 de febrero de 2017, X/Staatssecretaris van Financiën, asunto C-283/15 (NFJ065377). El caso resuelto por esta sentencia presenta similitudes en cuanto a los elementos de hecho relevantes y en cuanto a los fundamentos jurídicos empleados por el tribunal en los casos anteriores. Pero es necesario un pronunciamiento del tribunal cada vez que se presente una pequeña variación en los elementos de hecho y en las normas aplicables, aunque haya un importante denominador común con los ya sentenciados. Como en la mayor parte de los supuestos planteados en esta materia, se trata de la pretensión deducida por un no residente ante el Estado donde percibe la mayor parte de sus rentas y el tribunal constata que el trato fiscal distinto al de los residentes constituye una discriminación, contraria al Derecho de la Unión Europea.

El tribunal subraya (parágrafo 36) que el contribuyente obtiene rendimientos profesionales y por ello tiene derecho a la libertad de establecimiento (art. 49 TFUE) pero le resultan aplicables los criterios de la jurisprudencia derivada de la libre circulación de los trabajadores (art. 45 TFUE), como se ha dicho en anteriores sentencias.

El tribunal reitera que la posición jurídica de residentes y no residentes es distinta y, en principio, es legítimo un trato fiscal distinto para cada uno de ellos. Para analizar si existe discriminación, en primer lugar, los no residentes han de estar en una situación comparable a la de los residentes, en cuanto al objeto de la pretensión (parágrafo 30). Para considerar que existe tal comparabilidad objetiva no basta constatar que el contribuyente obtiene algunos ingresos en el Estado fuente, sino que «es preciso además que, debido a la obtención por ese no residente de lo esencial de sus ingresos fuera del territorio de su Estado miembro de residencia, este Estado no pueda concederle las ventajas resultantes de la toma en consideración de todos sus ingresos y de su situación personal y familiar» (parágrafo 38) como sucede en este caso en que el contribuyente reside en España pero no obtiene rentas aquí.

La discriminación se produce si la situación personal y familiar –y todas las ventajas fiscales relacionadas con la capacidad contributiva del no residente– no se tienen en cuenta ni en el Estado miembro de residencia ni en el Estado miembro de empleo (parágrafos 34 y 35). Como en este caso Luxemburgo, Estado miembro donde el contribuyente obtiene el 60 % de sus rentas, tampoco le reconoce los rendimientos inmobiliarios negativos, el tribunal concluye que el contribuyente sufrió discriminación (parágrafo 41).

El reconocimiento de la discriminación no queda desvirtuada por el hecho de que el contribuyente haya obtenido además ingresos en otro Estado miembro de la UE (parágrafo 42) o en Estados que no son miembros de la UE (parágrafo 51).

La peculiaridad de este caso concreto es que el contribuyente percibe en el territorio de un Estado el 60 % de todos sus ingresos, cuando en casos anteriores el contribuyente obtenía la casi totalidad de sus rentas en el territorio del Estado. Pero, en realidad, en este nuevo caso el Estado de empleo no tiene por qué saber si el Estado de residencia puede tomar en consideración o no su situación personal y familiar: tendría que saber además que no ha percibido ingresos suficientes en el territorio del Estado de residencia. No se oculta que aquí se presenta una importante dificultad práctica para evitar todos los casos de discriminación, como es propósito del tribunal. Las normas tributarias de un Estado pueden establecer que las ventajas fiscales de los residentes se apliquen a los no residentes que obtengan en su territorio la casi totalidad de sus rentas. Pero si no obtienen allí la totalidad de sus rentas, como es el caso de autos, no tienen por qué saber que otro Estado no les está reconociendo los beneficios fiscales propios de la situación personal, familiar y de su capacidad contributiva.

Sobre este punto incide realmente la segunda cuestión prejudicial planteada (véase parágrafo 19.2 a): «¿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 aquel 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?».

En la sentencia se afirma que la prohibición de discriminación se impone «a todo Estado miembro» (parágrafo 51), por lo que parece que hay un deber de todos los Estados de prever el modo de aplicar los mencionados beneficios fiscales. En cada caso esta obligación la tienen los Estados competentes para gravar todo o una parte de la renta, con independencia del lugar de ejercicio (parágrafo 45). Y su plasmación en cada caso debe ser coherente con los criterios de reparto de competencia tributaria entre los Estados (parágrafo 46). Si bien los Estados tienen libertad para acordar cómo realizan este reparto de competencias entre ellos, esta libertad debe conciliarse con la necesidad de tener debidamente en cuenta su situación personal y familiar (parágrafo 47). Incluso llega el tribunal a preconizar una solución concreta: la ventaja fiscal debe aplicarse «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» (parágrafo 47). Este criterio del tribunal puede considerarse una novedad que aboca a los Estados miembros a reconocer a los contribuyentes las deducciones pertinentes por circunstancias personales y familiares. Y no solo a los residentes o no residentes que obtengan en su territorio la mayor parte de sus rentas, sino a todos los ciudadanos de la UE, aunque solo obtengan en él una pequeña parte de sus rentas.

Dado que los casos particulares de no residentes que pueden invocar el derecho a la no discriminación pueden seguir siendo muy abundantes, cabe augurar que el tribunal emitirá futuros pronunciamientos en los que podrá ampliar y perfilar su doctrina.