

a las adquisiciones de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, realizadas a partir de 21 de diciembre de 2007. No obstante, esta reforma no será suficiente, pues aunque aún no ha sido objeto de publicación la Decisión, la Comisión ha anunciado recientemente en una nota de prensa (IP/11/26) que se ha decidido solicitar a España que derogue la norma controvertida también en lo que hace referencia a las adquisiciones fuera de la Unión Europea y que recupere las ayudas concedidas, con excepción de los países en los que se ha demostrado o se puede demostrar la existencia de tales obstáculos (p. ej., la prohibición de fusiones jurídicas transfronterizas), como ocurre en India o China.

LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA COMO FACTOR DE TRANSFORMACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES.

ANTONIO CUBERO TRUYO
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla

I INTRODUCCIÓN. LA INFLUENCIA DE LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA SOBRE LOS ORDENAMIENTOS INTERNOS COMPENSA EL DÉFICIT DE ARMONIZACIÓN EN MATERIA DE IMPUESTOS DIRECTOS.

En el seno de la Unión Europea, el grado de armonización fiscal de la imposición directa es muy reducido, a diferencia de lo que ocurre con los impuestos indirectos sobre el consumo, donde los ordenamientos internos no hacen sino trasponer las Directivas (aunque manteniendo un cierto margen de actuación, por ejemplo, en relación con los tipos del IVA). Los Estados pueden diseñar sus impuestos directos sin venir mediatizados por instrucciones concretas procedentes de la Unión Europea, salvo en puntos marginales (verbigracia: Directivas de matrices y filiales, de cánones entre empresas asociadas o sobre fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de intereses).

Ahora bien, es cierto que apenas hay condicionantes normativos específicos en forma de Directivas o Reglamentos, pero ello no significa que los Estados miembros, en la regulación de sus impuestos directos, puedan desentenderse del Derecho de la Unión Europea. Como señala de manera recurrente el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, procede recordar que si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercer dicha competencia respetando el Derecho de la Unión (podemos remontarnos al lejano precedente de la sentencia de 4 de octubre de 1991, Comisión/Reino Unido, C-246/89, Rec. p. 1-4585).

Es así como aflora el poder del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que en su labor de control de los principios de los Tratados está influyendo de manera decisiva en la evolución de las legislaciones tributarias de los Estados miembros, en particular, en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes¹, un tributo donde por definición están permanentemente en juego las libertades reconocidas en los artículos 45 a 66 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (antiguos artículos 39 a 59 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea). Los sujetos no residentes son en general sujetos que han obtenido rentas en un país en el que han desarrollado una actividad haciendo uso de la libre circulación

¹ Aunque resulta destacable la influencia jurisprudencial en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, puede decirse que dicho influjo alcanza en general a toda la imposición directa. Por ejemplo, en los últimos tiempos está resultando muy visible la problemática de la adaptación al Derecho de la Unión Europea del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; véase Adame Martínez (2010). Entre los más recientes pronunciamientos en este ámbito, véanse las sentencias de 22 de abril de 2010, Mattner, C-510/08, Rec. p. I-0000; de 12 de febrero de 2009, Block, C-67/08, Rec. p. I-883; de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp y otros, C-11/07, Rec. p. I-6845, y Arens-Sikken, C-43/07, Rec. p. I-6887; y de 17 de enero de 2008, Jäger, C-256/06, Rec. p. I-123.

de trabajadores o la libertad de establecimiento o la libre prestación de servicios; o que han obtenido rentas procedentes de bienes adquiridos en ejercicio de la libre circulación de bienes². Por eso el Tribunal ha de garantizar que la legislación del país de la fuente de los rendimientos no imponga obstáculos al desenvolvimiento de cualquiera de esas libertades, esenciales en el acervo de la Unión.

Bastantes de los fallos del Tribunal han tenido un valor comparable al de las Directivas en el sentido de que han conducido de manera inexorable a la necesidad de adaptar las legislaciones nacionales para hacerlas compatibles con los dictados jurisprudenciales; hasta tal punto que nos atrevemos a hablar de un proceso continuado de “pseudo-trasposición” de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea³. En efecto, en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la influencia jurisprudencial ha sido muy marcada en los últimos quince o veinte años y en este trabajo vamos a destacar algunos de los cambios fundamentales que se han producido bajo el influjo de un buen número de sentencias⁴.

2. EL PUNTO DE PARTIDA. LA CONSAGRACIÓN DE LA TESIS DE LA DISCRIMINACIÓN ENCUBIERTA POR RAZÓN DE NACIONALIDAD, DADO QUE LA MAYORÍA DE LOS RESIDENTES SON NACIONALES Y LOS NO RESIDENTES SON POR LO GENERAL EXTRANJEROS

² Sobre la compatibilidad entre las libertades de circulación de la Unión Europea y las medidas nacionales de prevención del fraude o la evasión fiscal, véase Sanz Gómez (2010).

³ En palabras de Cubero Truyo y Ruano (2005), “la participación del Tribunal ha generado una dinámica de influencia en las normas nacionales en la cual las leyes estatales cambian, pero no como resultado de estrategias de reforma consecuentes o preconcebidas, sino cediendo a exigencias concretas y parciales del derecho comunitario, articuladas por el Tribunal en sucesivas sentencias”.

⁴ Véase Ruiz Almendral (2008).

Cuando los sujetos no residentes comenzaron a sentirse perjudicados por el tratamiento fiscal que les dispensaban en el país en el que habían obtenido alguna renta, la principal alegación a la que podían aferrarse era la discriminación por razón de nacionalidad, cuya prohibición (artículo 18 del Tratado de Funcionamiento; antiguo artículo 12 del Tratado constitutivo) ha representado siempre uno de los ejes angulares del Derecho de la Unión⁵. Mas parecía que esta alegación no podía tener éxito dado que las diferencias de tratamiento discutidas no estaban ni están basadas en la nacionalidad sino en la residencia. En nuestro ordenamiento interno (e igual ocurre de manera generalizada), el IRPF se aplica a los residentes en España, al margen de cual sea su nacionalidad; y el Impuesto sobre la Renta de no Residentes es la modalidad de gravamen que se aplica a los sujetos no residentes en España que obtienen rentas en territorio español, sean extranjeros o españoles⁶.

Sin embargo, la excusa no es radicalmente absolutoria, si tenemos en cuenta que las normas sobre igualdad de trato no solo prohíben las discriminaciones manifiestas basadas en la nacionalidad, sino también cualquier forma de discriminación encubierta⁷ que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca de hecho al mismo resultado (puede citarse como referencia clásica de esta doctrina la

⁵ Véase García Prats (1998).

⁶ De manera excepcional, sí se tiene en cuenta la nacionalidad para determinar el carácter de contribuyentes del IRPF o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes en el caso del personal diplomático y consular (véanse los artículos 9.2 y 10 de la Ley 35/2006, del IRPF). También está presente la nacionalidad en la regulación de los traslados de residencia a paraísos fiscales (artículo 8.2 de la Ley del IRPF).

⁷ La doctrina sobre la discriminación encubierta tiene una importante recepción en el ámbito de la discriminación por razón de sexo; sobre el alcance de esta cuestión en materia tributaria, véase Cubero Truyo y Jiménez Navas (2010).

sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de febrero de 1974, Sotgiu, 152/73, Rec. p. 153).

Pues bien, las diferencias de tratamiento fiscal entre residentes y no residentes pueden encerrar una discriminación encubierta o indirecta por razón de nacionalidad en la medida en que la mayoría de los residentes en un país son nacionales del mismo y la mayoría de los no residentes son extranjeros. Este argumento “estadístico” o “sociológico” se abrió paso en la doctrina del Tribunal ya en la sentencia de 8 de mayo de 1990, Biehl (C-175/88, Rec. p. I-01779), relativa a la fiscalidad de los trabajadores en situaciones de traslado de residencia, que son mayormente extranjeros; y también resultó acogido por lo que respecta a las personas jurídicas en la sentencia de 13 de julio de 1993, Conmerzbank (C-330/91, Rec. p. I-04017); las sociedades no residentes son en la mayor parte de los casos no nacionales. Pero fue la archiconocida sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225)⁸, la que consolidó de manera definitiva el criterio en virtud del cual la diferenciación entre residentes y no residentes, a pesar de su aparente imparcialidad, puede resultar ventajosa para los nacionales y perjudicial para los extranjeros. “Es cierto que la normativa controvertida en el procedimiento principal se aplica independientemente de la nacionalidad del sujeto pasivo de que se trate. Sin embargo, una normativa nacional de este tipo, que establece una distinción basada en el criterio de la residencia en el sentido de que niega a los no residentes determinadas ventajas fiscales que, por

⁸ Entre los innumerables comentarios a esta sentencia, véanse Caamaño Anido y Calderón Carrero (1997), Cubero Truyo (1996) y García Prats (2003) (nos hemos limitado a la cita de aquellos trabajos publicados en España que aparecen en las “Notas de la doctrina sobre la jurisprudencia” de la página web del Tribunal de Justicia de la Unión Europea: http://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7083/).

el contrario, se conceden a los residentes en el territorio nacional, implica el riesgo de producir efectos principalmente en perjuicio de los nacionales de otros Estados miembros. En efecto, los no residentes son con mayor frecuencia no nacionales. En estas circunstancias, las ventajas fiscales reservadas únicamente a los residentes de un Estado miembro pueden constituir una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad" (apartados 27 a 29).

3. LOS NO RESIDENTES QUE OBTENGAN LA MAYOR PARTE DE SUS RENTAS EN EL ESTADO DE LA FUENTE ESTÁN EN UNA SITUACIÓN COMPARABLE A LA DE LOS RESIDENTES Y NO PUEDEN SER DISCRIMINADOS

De la afirmación de que las diferencias de régimen impositivo entre residentes y no residentes pueden encerrar una discriminación indirecta no se desprende que cualquier diferencia resulte discriminatoria y rechazable de manera automática. La ecuación no es ni mucho menos insoslayable; se trata con mayor modestia de advertir que la discriminación no puede descartarse, pero sin dejar de reconocer que la existencia de esas modalidades distintas de gravamen en función de la residencia tiene una base racional suficiente. El Tribunal de Justicia no pretende demonizar el sistema en abstracto; muy al contrario, ratifica la validez de *la residencia como factor de conexión en el que se basa, por regla general, el Derecho fiscal internacional actual y, concretamente, el modelo de convenio de la OCDE a efectos del reparto de la competencia fiscal entre los Estados, frente a situaciones que contienen elementos de extranjería*⁹. El Tribunal considera en principio pertinente que el país donde el sujeto pasivo resulte gravado de manera global, teniendo en cuenta los ele-

⁹ Apartado 17 de la sentencia de 6 de julio de 2006, Conijn (C-346/04, Rec. p. I-6137).

mentos inherentes a su situación personal y familiar, sea el Estado de residencia y no el Estado de la fuente. "Los ingresos obtenidos en el territorio de un Estado por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia. Por otra parte, el lugar en que más fácilmente puede apreciarse la capacidad contributiva individual de un no residente, resultante de computar el conjunto de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, es el lugar en que se sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales. Este lugar coincide, en general, con la residencia habitual de la persona de que se trate. [...] La situación del residente es diferente, en la medida en que normalmente percibe la parte principal de sus ingresos en el Estado de su residencia. Por otra parte, este Estado dispone, generalmente, de toda la información necesaria para apreciar la capacidad contributiva global del sujeto pasivo, teniendo en cuenta su situación personal y familiar"¹⁰.

En suma, todas las sentencias que se enfrentan a situaciones de conflicto entre la normativa de los residentes y la normativa de los no residentes, van a empezar aclarando que estas dos categorías de sujetos pasivos no se encuentran en una situación comparable, al menos "en principio" o "por regla general". Esta última matización es la que abre la puerta a la investigación sobre un eventual trato discriminatorio, que insistimos, no puede descartarse por completo. En general, la visión a priori nos indica que residentes y no residentes no están en situación comparable, pero no puede descartarse que haya situaciones en las que sí lo estén.

En este sentido, hay un supuesto en el que la situación de los no residentes sí es absolutamente comparable

¹⁰ Apartados 32 y 33 de la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225).

a la de los residentes y por ende debe haber una asimilación total en el régimen tributario so pena de incurrir en discriminación: aquellos sujetos no residentes que obtienen en un Estado miembro distinto del de su residencia la mayor parte de sus ingresos. Era el caso del famoso Sr. Schumacker: siendo nacional belga y residente en Bélgica, obtenía sus ingresos "total o casi exclusivamente" en Alemania.

En esas circunstancias, los dos factores que el Tribunal había barajado para considerar inicialmente justificada la distinción entre residentes y no residentes decaen. En primer lugar, el Estado de residencia deja de ser el Estado donde se perciben de manera mayoritaria las rentas. Y en segundo lugar, de manera encadenada, el Estado de residencia pierde la posibilidad natural de subjerivizar el impuesto¹¹. Dichas condiciones pasan a ser predicables del Estado de la fuente. De ahí que pueda afirmarse que esta clase de no residente se encuentra en una posición comparable, homologable a la del residente.

3. 1. *EL RÉGIMEN OPCIONAL DE TRIBUTACIÓN EN EL IRPF (SENTENCIA SCHUMACKER)*

Aunque con un cierto retraso, la legislación española no pudo menos que transformarse a la vista de la doctrina sentada en la sentencia Schumacker; y a la vista

¹¹ La toma en consideración de la situación personal y familiar del sujeto pasivo se convierte en el elemento clave de la fundamentación de la sentencia Schumacker. "En una situación como la del presente asunto, el Estado de residencia no puede tener en cuenta la situación personal y familiar del sujeto pasivo, puesto que la carga fiscal en ese país es insuficiente para permitirlo. Cuando así sucede, el principio comunitario de igualdad de trato exige que, en el Estado de empleo, la situación personal y familiar del extranjero no residente sea tenida en cuenta de la misma forma que respecto a los nacionales residentes y que se le concedan las mismas ventajas fiscales" (apartado 41).

igualmente de la Recomendación de la Comisión, de 21 de diciembre de 1993, relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto de aquel en que residen¹² (Recomendación en cuya Exposición de motivos ya se aludía a la presentación ante el Tribunal de Justicia del asunto Schumacker).

Así, la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, introdujo en nuestro ordenamiento de manera explícita la posibilidad de que los no residentes-residentes de otros Estados miembros de la Unión Europea que por el hecho de obtener sus rentas preponderantes en España se hallaban en una situación comparable a la de los residentes, resultaran voluntariamente gravados en calidad de contribuyentes del IRPF, evitando así un desenlace discriminatorio. En la actualidad, la regulación de esta opción figura en el artículo 46 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo) y en los artículos 21 a 24 del Reglamento del Impuesto (aprobado por Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio).

El régimen resulta aplicable a aquellos contribuyentes no residentes que sean personas físicas residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea que obtengan como mínimo el 75 por 100 de la totalidad de su renta en territorio español (en concepto de rendimientos del trabajo o

¹² De hecho, el apartado sexto de la Orden de 12 de julio de 2000 por la que se aprueba el modelo de solicitud del régimen opcional alude expresamente a la Recomendación al ordenar la comunicación a la Administración tributaria extranjera del ejercicio de la opción: "La Administración tributaria española pondrá en conocimiento de la Administración tributaria del Estado de residencia del solicitante que el mismo ha sido objeto de un procedimiento tributario en territorio español, desarrollado en cumplimiento de la incorporación a nuestro ordenamiento de la Recomendación de la Comisión de la Unión Europea de 21 de diciembre de 1993".

de actividades económicas; los rendimientos del capital y las ganancias patrimoniales quedan excluidos).

Estos sujetos podrán con carácter voluntario tributar como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, esto es, podrán tributar como si fueran sujetos residentes, aunque sólo por las rentas obtenidas en territorio español (que como hemos visto son necesariamente mayoritarias) y no por la renta mundial. La renta mundial sí será tomada en cuenta para determinar el gravamen correspondiente a la renta obtenida en España, única renta gravable. Podrán incluso aplicar la tributación conjunta siempre que la condición del 75 por 100 se cumpla considerando la totalidad de las rentas obtenidas por todos los miembros de la unidad familiar.

Se trata de una opción ejercitable a posteriori. El sujeto, una vez que ya ha tributado como contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (la condición de contribuyente de este impuesto no se pierde en ningún caso), y una vez que compruebe que las reglas del IRPF le resultan más beneficiosas, presentará el correspondiente Modelo de solicitud de aplicación del régimen opcional, aprobado por la Orden de 12 de julio de 2000¹³. Ello le dará derecho a la devolución de la diferencia entre el importe global pagado como no residente durante el año natural y la cuota menor que se deriva de la aplicación de la normativa del IRPF.

¹³ Orden de 12 de julio de 2000 por la que se aprueba el modelo de solicitud del régimen opcional regulado en el artículo 33 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias, para contribuyentes personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea y se determinan el lugar, forma y plazo de presentación del mismo (BOE de 14 de julio).

3. 2. *EL RÉGIMEN OPCIONAL NO SUBSANA LAS EVENTUALES DISCRIMINACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES (SENTENCIA GIENEN)*

La reciente sentencia de 18 de marzo de 2010, Gielen (C-440/08, Rec. p. 1-0000)¹⁴, ha venido a alterar el clima que creíamos pacífico de los sujetos no residentes con derecho a optar por el régimen de tributación de los sujetos residentes. El Sr. Gielen es un sujeto residente en Alemania, donde tiene un negocio de cultivos en invernadero, pero también desarrolla su actividad empresarial en Holanda, resultando gravado en este otro país por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Lo que nos interesa resaltar de este pronunciamiento es que el Tribunal de Justicia, tras detectar dentro de la regulación holandesa de los no residentes una norma discriminatoria, que perjudica a los no residentes en relación con el trato dado a los residentes, se plantea si dicha discriminación queda subsanada por el hecho de que el sujeto no residente tenga a su alcance la posibilidad de optar por la aplicación del régimen de los residentes, régimen en el que ya no se aplicaría la susodicha norma discriminatoria. El Sr. Gielen exige como no residente aplicar el incentivo fiscal que se le niega, un incentivo al que sí tendría derecho si fuera residente, pero un incentivo que también podría haber disfrutado si hubiera optado por ser tratado como un sujeto pasivo *nacional* (residente), opción que estaba a su alcance y “de la que no ha hecho uso por motivos personales” (apartado 21).

El Tribunal da la razón a los postulados del Sr. Gielen y rechaza que la opción de equiparación pueda excluir la

¹⁴ Véase Martín Jiménez, Adolfo J., Carrasco González, Francisco M. y García Heredia, Alejandro (2010).

discriminación controvertida¹⁵. “Si a dicha elección se le reconociese tal efecto, ello supondría reconocer validez a un régimen tributario que, por su carácter discriminatorio, sigue constituyendo, en sí mismo, una violación del Derecho de la Unión Europea” (apartado 52). Según esta sentencia (muy importante a nuestro juicio aunque hasta ahora no se le esté concediendo el eco debido), la existencia de alguna regla discriminatoria en el régimen tributario de los no residentes resulta inaceptable, aun cuando la aplicación de dicha regla resulte en la práctica facultativa para el sujeto, que podría escoger la aplicación del régimen –ya no discriminatorio- de los residentes. La posibilidad de elección no neutraliza la discriminación; la discriminación intrínseca de la norma reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes no desaparece por su subsanación extrínseca o contingente mediante la aplicabilidad voluntaria del régimen del IRPF.

Ello nos obliga a examinar con un rigor reforzado todas y cada una de las disposiciones reguladoras del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, dado que el efecto sanador a posteriori de la opción de equiparación no es suficiente. Además, como consecuencia de esta nueva doctrina, al sujeto no residente (residente en otro Estado de la Unión Europea con derecho al régimen opcional) le puede convenir mantenerse en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de no Residentes exigiendo la eliminación de cualquier matiz discriminatorio y preservando a la vez las posibles ventajas que puedan derivarse del régimen de los no residentes, como pudiera ser –dependiendo de la cuantía de sus rentas- la aplicación de tipos no progresivos.

¹⁵ No está de más dejar constancia de que las Conclusiones del asunto Gielen fueron presentadas precisamente por el Abogado General español, Sr. Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer (las últimas presentadas antes de su fallecimiento; el nuevo Abogado General es el Sr. Pedro Cruz Villalón).

4. LA DISCRIMINACIÓN TAMBIÉN PUEDE PRODUCIRSE EN RELACIÓN CON LOS NO RESIDENTES AUNQUE NO OBTENGAN LA MAYOR PARTE DE SUS RENTAS EN EL ESTADO DE LA FUENTE

Los sujetos que no obtienen la mayoría de sus rentas en el Estado de la fuente no pueden beneficiarse de los efectos de la sentencia Schumacker. En principio, no están en situación comparable a la de los residentes, “ya que presentan diferencias objetivas tanto desde el punto de vista de la fuente de los rendimientos como de la capacidad contributiva personal o de la consideración de la situación personal y familiar del sujeto pasivo”¹⁶.

Sin embargo, se ha ido abriendo paso una línea jurisprudencial que admite que los sujetos no residentes como personas parcialmente sujetas también pueden hallarse en situación comparable a la de los residentes. De modo que toda diferencia de trato en perjuicio de los no residentes (cualesquiera no residentes, sin ninguna cualificación adicional) puede llegar a calificarse de discriminación si no existen razones fundadas que la justifiquen.

4.1. REFORMAS PARA EVITAR LA DISCRIMINACIÓN EN LOS TIPOS DE GRAVAMEN (SENTENCIAS ASSCHER, GERRITSE, COMISIÓN / ESPAÑA, ROYAL BANK OF SCOTLAND...)

En la sentencia de 27 de junio de 1996, Asscher (C-107/94, Rec. p. I-3089), el Tribunal de Justicia recono-

¹⁶ Véanse, entre otras (además de la sentencia Schumacker, apartados 31 a 34), las sentencias de 11 de agosto de 1995, Willockx, C-80/94, Rec. p. I-2493, apartado 18, de 27 de junio de 1996, Asscher, C-107/94, Rec. p. I-3089, apartado 41, de 22 de marzo de 2007, Talotta, C-383/05, Rec. p. I-2555, apartado 19, de 16 de octubre de 2008, Renneberg, C-527/06, Rec. p. I-7735, apartado 59, y de 18 de marzo de 2010, Gielen (C-440/08, Rec. p. I-0000 apartado 43).

ció por primera vez que los no residentes que obtengan rentas meramente secundarias también pueden estar en situación comparable a los residentes a la hora de la aplicación de los tipos de gravamen, lo que suscitó importantes reparos en la doctrina¹⁷.

Pero la corriente jurisprudencial no se detuvo ahí; el pronunciamiento más rotundo y más detallado recayó en la sentencia de 12 de junio de 2003, *Gerritse* (C-234/01, Rec. p. I-5933). El Sr. *Gerritse*, de nacionalidad neerlandesa y residente en los Países Bajos, obtuvo en Alemania una serie de rentas, que no tenían alcance principal ("En el presente caso, de los autos se desprende que el Sr. *Gerritse*, que reside en los Países Bajos, sólo ha obtenido en territorio alemán una parte mínima de su renta global", apartado 46), por lo que no le daban derecho a la asimilación ya comentada con los residentes, sino que fue gravado cual no residente a un tipo de gravamen proporcional (el 25 por 100). La duda que se suscitó ante el Tribunal de Justicia fue la siguiente: ¿Tiene derecho, y en qué términos, a la aplicación de la tarifa progresiva de los residentes?

El Tribunal sostiene que el Sr. *Gerritse* sí se encuentra en una situación comparable a la de los residentes en lo que atañe a la norma de progresividad, argumentando que en el Estado de residencia tributa por todas sus rentas, incluidas las de fuente extranjera, conforme a un impuesto progresivo¹⁸ (Holanda incluía en la base imponible los rentas gravadas en Alemania; es cierto que con derecho a una deducción para evitar la doble imposición internacional, pero aún así el gravamen en el Estado de la fuente podía

¹⁷ Véanse *Avery Jones* (1997) y *García Prats* (1997).

¹⁸ Con lo que se pretende desmentir o relativizar la hipótesis de que una aplicación de las tarifas de los residentes a las rentas parciales del no residente condujera a una progresividad injustamente favorecedora (imputación que hacía el Finanzamt en el apartado 34).

conducir a una carga suplementaria para el sujeto pasivo, ya que una eventual diferencia del tipo impositivo no quedaría compensada íntegramente mediante una deducción del impuesto en el Estado de residencia, con lo que se convertiría en un tipo mínimo). Por tanto, "la aplicación a los primeros de un tipo de gravamen del impuesto sobre la renta más elevado que el aplicable a los residentes y asimilados constituye una discriminación indirecta prohibida por el Derecho comunitario" (apartado 53).

Zanjado positivamente el que los no residentes tienen derecho a reclamar los tipos progresivos¹⁹, el debate se reduce a perfilar la metodología de aplicación de la progresividad, y en concreto, resolver sobre la aplicación o no del mínimo exento. En este punto, los no residentes que obtienen rentas secundarias en el país de la fuente no pueden pretender disfrutar de un instituto cuya virtualidad corresponde al país de la residencia²⁰. El Tribunal se

¹⁹ Sobre el derecho de los no residentes a un impuesto progresivo, véase *Cubero* (2002).

²⁰ "Por lo que se refiere, por una parte, al mínimo exento, dado que, como han destacado el Finanzamt Berlin, el Gobierno finlandés y la Comisión, con él se persigue una finalidad social, al permitir garantizar al contribuyente un mínimo vital exento de todo gravamen sobre la renta, es legítimo reservar la concesión de tal ventaja a las personas que hayan percibido la parte esencial de sus recursos imponibles en el Estado de imposición, es decir, por regla general, a los residentes" (apartado 48). El Tribunal sí se preocupó de verificar que el Sr. *Gerritse* pudo hacer valer ese mínimo exento en su país de residencia: "A este respecto, el Gobierno neerlandés ha precisado, en respuesta a una cuestión planteada por el Tribunal de Justicia, que, en un caso como el que es objeto del asunto principal, podría aplicarse al contribuyente en los Países Bajos, Estado de residencia, unos rendimientos mínimos exentos, que serían deducidos de su renta global. En otras palabras, se reconocería al Sr. *Gerritse* en su Estado de residencia, al que corresponde, en principio, tomar en cuenta la situación personal y familiar del interesado, una ventaja comparable a la que reclama en Alemania" (apartado 51).

preocupa, pues, de evitar un doble cómputo del mínimo exento y lo hace alineándose con el criterio defendido por la Comisión (apartados 38 a 40 y 54). En el fallo se proclama que el Derecho de la Unión Europea no se opone a una legislación que aplica a los no residentes un impuesto definitivo a un tipo uniforme, retenido en la fuente, mientras que aplica una escala de gravamen progresiva con un mínimo exento a residentes, siempre que el tipo del Impuesto sobre la Renta de no Residentes “no sea superior al que sería aplicado efectivamente al interesado, según la escala de gravamen progresiva, a la cantidad resultante de sumar los rendimientos netos y el mínimo exento”²¹. En definitiva, los no residentes sí pueden comparar el gravamen que soportan como no residentes con el que soportarían según la escala progresiva de los residentes, pero sin beneficiarse del tipo cero aplicable al mínimo vital.

¿Qué consecuencias ha tenido en el ordenamiento español el reconocimiento reiterado de que los no residentes (todos los no residentes, sea cual sea el porcentaje de sus rentas que obtengan en el país donde no residen) se

²¹ Es importante resaltar que la sentencia se aparta de las Conclusiones del Abogado General, Sr. Philippe Léger, presentadas el 13 de marzo de 2003, que proponía al Tribunal de Justicia que declarara lo siguiente: “El artículo 59 del Tratado CE (actualmente artículo 49 CE, tras su modificación) no se opone a una legislación nacional, como la discutida en el presente asunto, que grava de modo diferente los rendimientos del residente, a los que se aplica una escala de gravamen progresiva que comprende un tramo de rendimientos mínimos exentos, y los del no residente, a los que se aplica un tipo fijo”. Mientras que la sentencia matiza la solución y advierte que no hay vulneración del Derecho de la Unión “siempre que el tipo del 25 % no sea superior al que sería aplicado efectivamente al interesado, según la escala de gravamen progresiva, a la cantidad resultante de sumar los rendimientos netos y el mínimo exento”. Es decir, entra en la exacta cuantificación de la cuota, en un procedimiento comparativo individualizado.

hallan en una situación comparable a la de los residentes en cuanto a la aplicación de los tipos de gravamen y no pueden resultar en ningún caso perjudicados?

Por un lado, aunque no hay testimonio expreso alguno ni en exposiciones de motivos ni en debates parlamentarios, no descartamos que la jurisprudencia haya influido en la eliminación por parte de la Ley 35/2006 (Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio) del entonces vigente tipo inicial de la escala del IRPF, el 15 por 100, que era más bajo que el tipo general del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, de manera que los no residentes (y residentes en otros Estados de la Unión Europea) podían alegar la discriminación por la aplicación de un tipo superior al que podrían disfrutar si fueran residentes. Desde esa reforma, el tipo más bajo de la escala general del IRPF, el 24 por 100, se hace coincidir con el tipo general aplicable a los no residentes (antes de la Ley 35/2006, era el 25 por 100 y se redujo al 24). Con semejante identificación (que no creemos que sea casual), cualquier acusación de discriminación carecería ya de fundamento²².

²² Siguiendo la metodología impuesta por el Tribunal en la sentencia Gerritse, en los países en los que el mínimo exento es el primer tramo de la tarifa a tipo cero, el no residente tendría que empezar a aplicar el tipo impositivo del tramo siguiente a dicho mínimo exento. En el caso español, el sujeto no residente tendría que sumar a su renta el importe del mínimo personal y familiar, con lo cual a su renta se le aplicaría el 24 por 100 pero no en el importe completo de este tramo de la base liquidable (17.707,20 euros) sino sólo por la parte que exceda del mínimo personal y familiar. Por ejemplo, a un sujeto que tuviera una renta de 20.000 euros con un mínimo personal de 5.151 euros, le correspondería el 24 por 100 por lo que respecta a 12.556,20 euros (17.707,20 – 5.151) y el siguiente tipo de la escala, el 28 por 100, por lo que res-

Por otro lado, ha habido que modificar el tipo de gravamen aplicable a las ganancias que se ponen de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales. El tipo era del 35 por 100 y fue reducido por la ya citada Ley 35/2006 hasta situarse en el vigente 19 por 100. Con la reforma desapareció la flagrante discriminación hacia los no residentes operativa hasta el 31 de diciembre de 2006, discriminación que había sido denunciada por la Comisión y sobre la que terminó recayendo la sentencia de 6 de octubre de 2009, Comisión/España (C-562/07, Rec. p. I-0000)²⁴. Ahora, al contrario, los no residentes solo pueden salir beneficiados, debido a la exclusión de la progresividad, no sólo en la escala general sino de forma especialmente sorprendente en el gravamen aplicable a intereses, dividendos y ganancias patrimoniales, donde quedan eximidos del factor de progresividad introducido en el IRPF para las denominadas rentas del ahorro: los residentes tributan al 21 por 100 a partir de una renta anual acumulada de 6.000 euros, mientras que los no residentes tributan en todo caso al 19 por 100. Llegamos a la conclusión de que cualquier diferencia de régimen debe ser examinada escrupulosamente, pero no así si conduce a un desenlace favorecedor para los no residentes, que han hecho uso de la libre circulación (de capitales, en el caso de la renta del ahorro).

¿Queda alguna reforma pendiente al objeto de evitar discriminaciones a los no residentes en materia de tipos de gravamen? A nuestro juicio, los tipos de gravamen

pecta a los 7.443,80 euros restantes. Es evidente que la aplicación de la tarifa progresiva perjudica al no residente (o en el mejor de los casos, si por la magnitud de su renta se mantiene en el tipo del 24 por 100 sin acceder a tipos superiores, le resulta indiferente).

²⁴ La legislación portuguesa ya había sufrido un revés similar en la sentencia de 11 de octubre de 2007, Hollmann (C-443/06, Rec. p. I-8491).

de las entidades de reducida dimensión debieran hacerse extensibles a los establecimientos permanentes, equiparación de tipos que vendría avalada por la sentencia de 29 de abril de 1999, Royal Bank of Scotland (C-311/97, Rec. p. I-2651)²⁵. Y aunque sea un tema marginal, creemos que la escala progresiva aplicable a las pensiones de los no residentes debería modificarse, no tanto porque en casos extremos pudiera conducir a un tratamiento ligeramente más gravoso que la escala progresiva del IRPF²⁶, sino por procurar una cierta coherencia en el diseño de los tramos y tipos de gravamen.

4.2. REFORMAS PARA EVITAR LA DISCRIMINACIÓN EN LOS GASTOS DEDUCIBLES (SENTENCIAS GERRITSE, CONIJN, CENTRO EQUESTRE DA LEZÍRIA GRANDE, FKP SCORPIO KONZERTPRODUKTIONEN...).

Fue la sentencia Gerritse de nuevo (ya hemos resalado su aportación en materia de tipos de gravamen) la que trajo consigo un planteamiento novedoso en materia de gastos deducibles. El Sr. Gerritse, holandés residente en Holanda, obtuvo en Alemania rendimientos de actividades artísticas (derivados de sus actuaciones como batería), que fueron gravados sobre la cuantía íntegra, sin posibilidad de deducir gastos, como si hacen los residentes, que tributan sobre el rendimiento neto. Para el Tribunal de Justicia, los residentes y los no residentes se encuentran en una situación comparable a la hora de la deducción de gastos (de aquellos gastos "relacionados

²⁵ También sostienen el carácter discriminatorio de la inaplicación a los establecimientos permanentes de los tipos de las entidades de reducida dimensión Falcón y Tella (2006) o Cruz Padial (2001).

²⁶ Sobre los tipos de gravamen aplicables a las pensiones, véase la sentencia de 9 de noviembre de 2006, Turpeinen (C-520/04, Rec. p. I-10685).

directamente con la actividad que generó los rendimientos imponible en Alemania”, apartado 27). En estas circunstancias, una normativa nacional que niega a los no residentes la deducción de los gastos, aplicable en cambio a los residentes, puede ir en detrimento de los nacionales de otros Estados miembros y, por tanto, representa una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad no justificada e incompatible con el Derecho de la Unión Europea (apartados 28 y 29).

Esta línea jurisprudencial ha sido continuada con posterioridad en pronunciamientos como la sentencia de 6 de julio de 2006, Conijn (C-346/04, Rec. p. I-6137), en la que se apoyó la pretensión de un sujeto no residente de deducir de su renta imponible los gastos de asesoramiento fiscal en que había incurrido para presentar la declaración de la renta, en los mismos términos que los residentes.

Ante este panorama, nuestro legislador no ha tenido más remedio que reaccionar y lo ha hecho mediante la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria²⁶, que añade un nuevo apartado 6 al artículo 24 del

²⁶ Si ya constatamos en el anterior apartado cómo las reformas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes en materia de tipos de gravamen se efectuaron en un cuerpo legal ajeno (la Ley 35/2006, reguladora del IRPF), en esta ocasión volvemos a enfrentarnos a una reforma importante introducida como apéndice de otra reforma con mayor protagonismo, en este caso, la reforma de la Ley del IVA. La técnica legislativa basada en el acopio de medidas heterogéneas ha tenido o tiene sus ejemplos máximos en las leyes de acompañamiento o en las disposiciones adicionales de la Ley de Presupuestos; véase Cubero Truyo y García Berro (2005). A mayor abundamiento, la reforma a la que estamos aludiendo no sólo aparece emboscada en una Ley con otro destino preferente sino que es anunciada de manera equívoca en el título de la mis-

Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en virtud del cual los contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, para la determinación de la base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, podrán deducir los gastos previstos en la Ley del IRPF, “siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España”.

Obsérvese cómo la norma española extrae con casi absoluta literalidad el requisito de la relación directa y el vínculo económico directo e indisoluble, consagrado en la sentencia Gerritse y de manera más desarrollada en la sentencia de 15 de febrero de 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, Rec. I-1425), en la que Tribunal tuvo que ocuparse de la legislación alemana al respecto: “Por gastos profesionales relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en el Estado miembro en el que se ejerce la actividad debe entenderse los gastos que presenten un vínculo económico directo con la prestación que dio lugar a la imposición en este Estado y que, por tanto, son indisolubles de ésta. [...] Corresponde al órgano jurisdiccional remitente, que conoce del litigio principal y ha de asumir la responsabilidad de la resolución judicial que debe recaer, comprobar, en el marco de este litigio, cuáles son, entre los gastos profesionales declarados por CELG, los que están directamente relacionados con las prestaciones que

ma (la Ley 2/2010 proclama que modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla “a la normativa comunitaria” cuando en este caso particular lo correcto sería hablar de adaptación *a la jurisprudencia comunitaria*); sobre la obligada identificación de las normas tributarias prescrita en la Ley General Tributaria, véase Cubero Truyo (2010).

dieron lugar a la tributación en este Estado y, por tanto, son indisociables de ésta. Por consiguiente, procede declarar que el artículo 59 del Tratado no se opone a que una normativa nacional supedite la devolución del impuesto sobre sociedades retenido en la fuente sobre los rendimientos obtenidos por un sujeto pasivo por obligación real al requisito de que los gastos profesionales cuyo cómputo solicita el contribuyente tengan una relación económica directa con los rendimientos obtenidos en el marco de una actividad ejercida en el territorio del Estado miembro interesado, siempre y cuando sean considerados como tales todos los gastos que son indisociables de esta actividad, con independencia del lugar o del momento en que se incurre en ellos” (apartados 25 a 27).

Repárese asimismo en que permitir la deducción de gastos puede afectar a la mecánica de funcionamiento natural del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que se basa en la práctica de la retención aplicando el tipo de gravamen sobre el importe íntegro de la contraprestación y en la liquidación por parte del retenedor en el Modelo 216 ingresando la cantidad retenida, que en este tributo no es un pago a cuenta sino el impuesto definitivo, sin necesidad de que el contribuyente no residente presente la declaración en el Modelo 210. Nuestro legislador, tratando de evitar en lo posible una distorsión de esas reglas habituales de actuación (que podríamos resumir evocando la técnica del *withholding tax*), ordena que el no residente sea en cualquier caso retenido sobre la contraprestación íntegra, sin tener en cuenta la existencia de gastos. Precisamente, la Ley 2/2010 también procede a la modificación del artículo 31.2 del Texto refundido para añadir el nuevo artículo 24.6 a la lista de casos excepcionales en que los sujetos obligados a retener deberán retener una cantidad equivalente a la deuda tributaria efectiva, pero sin tener en consideración los gastos deducibles (antes de la Ley

2/2010, ya existían otros casos de gastos deducibles: los gastos de personal, materiales y suministros del artículo 24.2 y el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes) o las eventuales deducciones por donativos. Es decir, nos hallamos ante otra situación en la que no es posible solventar la liquidación con la retención sino que habrá que presentar con posterioridad una declaración de regularización (y consiguiente solicitud de devolución).

Este detalle genera a nuestro juicio dudas razonables sobre un posible incumplimiento de las exigencias estrictas del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En concreto, nos referimos a las consecuencias que se derivan de la sentencia de 3 de octubre de 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Rec. I-9641). En este asunto, la legislación alemana sí permitía que los no residentes tributaran en función de sus rendimientos netos pero mediante un procedimiento iniciado a posteriori a instancias del interesado, en el que ya podría obtener la eventual devolución de la diferencia entre el importe de dicha tributación calculada en función de la renta neta y el importe de la retención calculada en función del ingreso bruto. Esto es, se impedía a los no residentes deducir los gastos profesionales en el momento en el que el deudor de la retribución practicaba la retención. Para el Tribunal, la legislación controvertida constituye un obstáculo prohibido a la libre prestación de servicios, en la medida en que conlleva cargas administrativas y económicas adicionales, que recaen inevitablemente en el prestador de los servicios (“puede obstaculizar la prestación de los servicios el hecho de tener que iniciar un procedimiento de devolución *a posteriori* de dichos gastos, aun cuando el prestador de los servicios no residente haya informado al deudor de su retribución del importe de sus gastos profesionales relacionados directamente con sus actividades”, apartado 47).

Nos encontramos, pues, ante un nuevo caso en el que los cambios acometidos con la finalidad de adecuar nuestra normativa a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea no parecen suficientes. El proceso de adaptación, sin duda, continuará.

BIBLIOGRAFÍA

- Adame Martínez (2010): "The Inheritance Tax in Spain from the Perspective of Free Movement of Capital and Right of Establishment", *Intertax*, vol. 38, nº 6-7.
- Avery Jones, John F. (1997): "Further thoughts on no-discrimination in Europe following Asscher", *British Tax Review*, nº 2.
- Caamaño Anido, Miguel Angel y Calderón Carrero, José Manuel (1997): "Principio de no discriminación por razón de la nacionalidad: aplicación en el ámbito de la imposición directa (IRPF)", en *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Comentarios y concordancias con la legislación española) 1992-1995*, La Ley, Madrid.
- Cruz Padial, Ignacio (2001): "Discriminación en los tipos impositivos aplicables a las entidades residentes y no residentes", *Gaceta Fiscal*, nº 199.
- Cubero Truyo, Antonio (1996): "Discriminación tributaria por causa de nacionalidad o de residencia", *Noticias de la Unión Europea*, nº 137.
- Cubero Truyo, Antonio (2002): "Principio de no discriminación en la jurisprudencia comunitaria: el derecho de los no residentes a un impuesto sobre la renta personal, subjetivo, periódico y progresivo", *Noticias de la Unión Europea*, nº 214.
- Cubero Truyo, Antonio (2010): "Identificación y derogación expresa de las normas tributarias", en *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Aranzadi, Navarra.
- Cubero Truyo, Antonio y García Berro, Florián (2005): "La aparente desaparición de la ley de acompañamiento y el nuevo papel de la Ley de Presupuestos". *Quincena Fiscal*, nº 17.
- Cubero Truyo, Antonio y Jiménez Navas, María del Mar (2010): "El tratamiento de la mujer en el IRPF. Medidas de discriminación positiva y medidas que favorecen la prolongación del rol tradicional", *Estudios Financieros*, nº 322.
- Cubero Truyo, Antonio y Ruano, Lorena (2005): "¿Integración por la puerta trasera? La incursión del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia tributaria", *Documentos de Trabajo. División de Estudios Internacionales. CIDE*, nº 130.
- Falcón y Tella, Ramón (2006): "Los incumplimientos en materia de fiscalidad directa (II): otros problemas pendientes", *Quincena Fiscal*, nº 19.
- García Prats, Francisco Alfredo (1997): "Asscher, o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria", *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 94.
- García Prats, Francisco Alfredo (1998): *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Tecnos, Madrid.
- García Prats, Francisco Alfredo (2003): "La jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la Ley del Impuesto de la Renta de no Residentes (de la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario)", *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 117.
- Martín Jiménez, Adolfo J., Carrasco González, Francisco M. y García Heredia, Alejandro (2010): "Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea", *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 147.
- Ruiz Almendral, Violeta (2008): "Entre la discriminación y la armonización: el régimen fiscal

del no residente en España a la luz del Derecho comunitario”, *Estudios Financieros*, nº 307.

Sanz Gómez, Rafael S. (2010): *Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*, Bosch, Barcelona.

LA
DE
CO
SAI
Ca
Un

1.

Eu
mc
al
en
en
sin
de
cia
de
ya
ab

lar
rég
34

r
e
a
e
a
y
n
r
s
o
e
e
r-
el
))