



- ◆ Trabajo realizado por la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

LA FISCALIDAD DE LOS NO RESIDENTES Y EL PRINCIPIO DE IGUALDAD DE TRATAMIENTO AL HILO DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS DE 14 DE FEBRERO DE 1995

Por D^a. Marta Villar Ezcurra, abogado, Universidad San Pablo CEU

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) de 14 febrero de 1995 (reproducimos el texto íntegro de esta sentencia [CEA 1995/13], en la página 66), dictada en el Asunto C-279/93, en el marco de una cuestión prejudicial de interpretación: CUESTION PREJUDICIAL DE INTERPRETACION DEL ARTICULO 48 TCEE.- LIBRE CIRCULACION.- OBLIGACION DE IGUALDAD DE TRATO.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES.

SUMARIO:

1. Introducción
2. Contenido de la sentencia: antecedentes, fallo y fundamentación jurídica del TJCE
3. Tratamiento fiscal de los no residentes y aportaciones de la sentencia respecto a la jurisprudencia anterior: la obligación personal y real de contribuir y la convergencia de normas internas, convencionales y comunitarias.- Antecedentes jurisprudenciales.- Incidencia de los criterios del TJCE en el sistema fiscal español

1. INTRODUCCION

La sentencia que comentamos es de máximo interés en el ámbito jurídico tributario. Por primera vez, se pronuncia el Tribunal con toda claridad sobre la admisibilidad con carácter general de un tratamiento tributario diferenciado para residentes y no residentes, por tratarse de situaciones no comparables.

Se trata ésta de una materia donde colisionan normas de Derecho interno¹, de Derecho público convencional e indirectamente de Derecho comunitario. De nuevo, el principio de primacía del Derecho comunitario sobre los ordenamientos estatales determina el grado de compatibilidad de un tratamiento fiscal especial de orden interno a los no residentes con las normas de la Comunidad Europea.

Los argumentos básicos vienen de la mano del principio de no discriminación por razón de nacionalidad (artículo 7 TCEE), de la libre circulación de personas (artículo 48 TCEE) y del derecho de establecimiento (artículo 52 TCEE).

Si bien la sentencia se enfrenta a un asunto versando sobre ciertas particularidades del sistema fiscal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF), las soluciones y criterios son extrapolables al ámbito de la imposición societaria (en adelante IS), pues en él rige la regla de tratamiento nacional, al igual que en materia de imposición sobre el patrimonio.

Se ha creído oportuno, en primer lugar, resumir el contenido de la sentencia, sintetizando los hechos, el fallo y los principales argumentos del Tribunal; hacer a continuación un breve repaso a la jurisprudencia anterior sobre los problemas que plantea la obligación real de contribuir, para destacar y profundizar finalmente en los aspectos más relevantes y novedosos de la sentencia.

Asimismo, se abordará el tratamiento que la normativa española otorga a los no residentes, al objeto de poner de manifiesto aquellos aspectos que pudieran considerarse discriminatorios -y por tanto contrarios al Derecho comunitario- de acuerdo con los criterios de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo.

2. CONTENIDO DE LA SENTENCIA: ANTECEDENTES, FALLO Y FUNDAMENTACION JURIDICA DEL TJCE

Procedemos a continuación a exponer sintéticamente la cuestión planteada, los hechos más relevantes y la decisión del Tribunal, resumiendo sus argumentaciones.

2.1. ANTECEDENTES CUESTIONES PLANTEADAS

El origen del asunto se encuentra en el planteamiento de varias cuestiones prejudiciales por parte de un órgano jurisdiccional alemán -el Bundesfinanzhof- al TJCE, con arreglo al artículo 177 TCEE, en orden a la interpretación del artículo 48 TCEE, con objeto de apreciar la compatibilidad con el Derecho comunitario de algunas disposiciones legales de la RFA en el ámbito del IRPF, que establecen que los sujetos pasivos sean objeto de un trato distinto dependiendo de que residan o no en territorio nacional.

¹ Pues se trata de un ámbito de soberanía estatal no cedido a la Comunidad Europea.

HECHOS

En el tribunal alemán *a quo* se resolvía un recurso de casación contra una sentencia que estimaba las pretensiones del Sr. Schumacker, de nacionalidad belga, a quien, por aplicación de las disposiciones alemanas sobre el IRPF, se le había imposibilitado el acceso a ciertas ventajas fiscales que se otorgaban a los alemanes residentes.

Se daba la particularidad, respecto al Sr. Schumacker, de que en el periodo impositivo objeto del litigio el salario percibido en Alemania fue el único, y que su esposa no ejerció actividad laboral alguna en Bélgica, donde ambos eran residentes.

MARCO JURIDICO DEL LITIGIO

Partiendo del distinto tratamiento que la normativa alemana sobre IRPF otorga a residentes y no residentes, el Tribunal *a quo* estima que es necesario para la resolución del litigio aclarar la compatibilidad con el artículo 48 TCEE de los siguientes aspectos de la normativa fiscal sobre el IRPF:

1º.- El sistema de retenciones en la fuente de los rendimientos de trabajo personal por parte del empresario: mientras que a los residentes se les considera la situación personal, aplicándoseles la tarifa del grupo I (general) si están solteros y la del III si están casados², a los no residentes se les aplica siempre la tarifa general.

Ello supone que no pueden beneficiarse del régimen alemán de la tarifa del grupo III del "splitting"³, perdiendo esta ventaja fiscal.

2º.- La regularización anual del Impuesto sobre el Salario, en virtud de la cual el empresario restituye al trabajador parte del IRPF en caso de que lo retenido a cuenta exceda del importe resultante de la aplicación del baremo fiscal anual. Este sistema tan sólo es posible para los residentes.

El no residente está sometido a un procedimiento fiscal simplificado. Conforme a éste, su Impuesto sobre el Salario se considera definitivamente satisfecho por la retención en la fuente que efectúa el empresario. No puede beneficiarse, pues, del sistema de regularización fiscal.

3º.- El procedimiento voluntario de declaración-liquidación del Impuesto por parte de la Administración, que permite la compensación de los rendimientos procedentes del trabajo por cuenta ajena con pérdidas generadas por otra clase de rendimientos.

Por estar sometido al procedimiento simplificado, el no residente queda excluido de esta posibilidad.

4º.- La situación personal y familiar (cargas familiares, gastos de previsión y otros elementos que dan derecho a deducciones y bonificaciones fiscales) y las demás rentas obtenidas por el contribuyente pueden tenerse en cuenta para la determinación de la cuota del Impuesto final en el caso de los residentes.

Por contra, los no residentes no tienen posibilidad de deducir los gastos sociales que excedan del baremo fiscal.

En definitiva, conforme al sistema alemán, la eventual discriminación que puede sufrir el sujeto no residente frente al residente radica en que aquél no puede:

- Hacer que se tenga en cuenta su situación familiar para la determinación de los importes de ingreso a cuenta por rendimientos del trabajo personal.

- Recuperar la cantidad recaudada en exceso por el concepto del ingreso a cuenta de los rendimientos laborales.

- Imputar las pérdidas generadas por otros rendimientos no procedentes del trabajo por cuenta ajena para compensarlas con los procedentes del trabajo.

- Deducir los gastos sociales (primas por seguros de vejez, enfermedad o invalidez) que excedan de la cantidad fijada a tanto alzado.

A la vista de todas estas cuestiones, el tribunal *a quo* se pregunta si el artículo 48 TCEE puede tener incidencia sobre la resolución que debe adoptar en este asunto, y por ello plantea con carácter prejudicial al TJCE las cuatro siguientes cuestiones, sobre la interpretación de esta disposición:

1º.- Si el artículo 48 TCEE puede restringir el derecho de la RFA a recaudar un IRPF a ciudadanos de otros Estados de la Comunidad.

Y en caso afirmativo,

2º.- Si el artículo 48 TCEE permite a la RFA determinar para un residente en Bélgica [...] un IRPF más elevado que el correspondiente a una persona residente en la RFA, cuyas características son por lo demás similares, cuando la primera acepta un trabajo por cuenta ajena en la RFA sin trasladar su domicilio a este último país.

3º.- Si cambia algo la anterior cuestión por el hecho de que la persona de nacionalidad belga obtenga sus ingresos casi exclusivamente (es decir, en más del 90%) en la RFA y que dichos ingresos, con arreglo al Convenio entre la RFA y el Reino de Bélgica en materia de doble imposición, sólo estén sujetos al Impuesto en la RFA.

4º.- Si infringe la RFA el artículo 48 del TCEE, por excluir a los no residentes de la regularización anual de retenciones del Impuesto sobre el salario y de la posibilidad de realizar ante la Administración una declaración-liquidación del IRPF en la que se tomen en cuenta los rendimientos del trabajo por cuenta ajena⁴.

2.2. FALLO DEL TRIBUNAL

El TJCE, pronunciándose sobre las cuestiones planteadas, declara lo siguiente:

1º.- Que "el artículo 48 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que puede limitar el derecho de un Estado miembro a establecer los requisitos de sujeción al impuesto y las modalidades de gravamen de las rentas obtenidas en su territorio por un nacional de otro Estado miembro, en la

2 La condición para aplicar esta tarifa es que ambos cónyuges residan en Alemania y estén sujetos al Impuesto por obligación personal.

3 El sistema alemán del "splitting" se estableció con el fin de atenuar la progresividad del baremo del Impuesto sobre la Renta. Consiste en sumar los rendimientos de cada cónyuge para, a continuación, imputar ficticiamente el 50% a cada cónyuge y gravarlo en consecuencia. Si los ingresos de uno de los cónyuges son elevados y los ingresos del otro son bajos, el "splitting" nivela la base imponible y atenúa la progresividad del baremo del Impuesto sobre la Renta.

4 Por cierto, que esta pregunta está mal formulada, pues se deduce de los antecedentes antes expuestos que se toman en cuenta mediante este procedimiento de declaración-liquidación, no los rendimientos de trabajo, sino las pérdidas de otras categorías de rendimientos para compensarlas con éstos.

medida en que este artículo no permite a un Estado miembro, en materia de percepción de impuestos directos, dispensar al nacional de otro Estado miembro que, habiendo hecho uso de su derecho a la libre circulación, ejerce una actividad por cuenta ajena en el territorio del primer Estado, un trato menos favorable que el dispensado a un nacional propio que se encuentre en la misma situación".

Ello significa el reconocimiento del Tribunal de la posibilidad de limitar -excepcionar- la competencia exclusiva de los Estados miembros de dictar normas fiscales sobre el IRPF, en la medida en que otorguen un tratamiento menos favorable que a los nacionales, a los comunitarios que ejerzan en otro Estado una actividad por cuenta ajena.

Sin embargo, para que ello ocurra ha de tratarse de situaciones comparables, y en los argumentos de derecho el Tribunal señala que las situaciones de residentes y no residentes, por lo general, no son comparables.

2º.- Que "el artículo 48 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que se opone a la aplicación de una normativa de un Estado miembro que grave a un trabajador nacional de otro Estado miembro, que reside en este último Estado y ejerce una actividad por cuenta ajena en el territorio del primer Estado, con mayor rigor que a un trabajador que resida en el territorio del primer Estado y ocupe en él el mismo empleo, cuando, como sucede en el asunto principal, el nacional del segundo Estado obtiene sus ingresos, total o casi exclusivamente, de la actividad ejercida en el primer Estado y en el segundo Estado no obtiene ingresos suficientes para estar sujeto en él a un impuesto que permita tener en cuenta su situación personal y familiar".

Se responde así a las cuestiones segunda y tercera.

Esto supone que si un no residente no obtiene ingresos significativos en el país de residencia, no puede verse privado, en el Estado donde obtiene la renta, de las deducciones y ventajas reconocidas en dicho Estado a los sujetos pasivos residentes. De lo que se deduce la incompatibilidad de la imposibilidad de acogerse al "splitting" por parte del Sr. Schumacker y de la consideración de estas circunstancias para la determinación de la cuota final del Impuesto.

A tenor de esta interpretación, los Estados miembros deberían disponer de instrumentos normativos y administrativos que permitieran al no residente el acceso a las ventajas fiscales de los residentes en función de la situación familiar y personal, cuando en el Estado de su residencia no pudiera acceder a tales ventajas.

3º.- Que "el artículo 48 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que se opone a que la legislación de un Estado miembro en materia de impuestos directos establezca la posibilidad de acogerse a procedimientos como la regularización anual de las retenciones del Impuesto sobre el Salario y la declaración-liquidación del Impuesto sobre el Salario únicamente a los residentes, con exclusión de las personas físicas que no tengan su domicilio ni su residencia habitual en su territorio pero que obtienen en él rendimientos del trabajo por cuenta ajena".

En aplicación de este criterio resultarían contrarias al artículo 48 TCEE las disposiciones del sistema fiscal alemán que no permiten la compensación de los rendimientos procedentes del trabajo por cuenta ajena con pérdidas generadas por otra clase de rendimientos, para los no residentes, ni las que no permiten recuperar el exceso de retención a cuenta.

Lo importante es que la discriminación puede surgir no sólo a nivel material, sino también procedimental. Mientras que a nivel material se exige para que la situación residente-no residente sea comparable, que los rendimientos se obtengan total o casi exclusivamente del Estado de la fuente, a nivel procedimental la prohibición de discriminación es absoluta.

El concepto de discriminación procedimental de la sentencia va más allá de los aspectos puramente formales, para hacerlo comprensivo también de aspectos materiales, como la limitación en la deducción de gastos, la posibilidad de compensación de rentas de distinto signo o la de obtener devoluciones de retenciones a cuenta.

ARGUMENTOS JURIDICOS

El razonamiento jurídico del Tribunal parte de la consideración de la materia de impuestos directos como de ámbito estatal. Sin embargo, ello no es óbice para que los Estados miembros deban ejercer sus competencias "respetando el Derecho comunitario"⁵, en concreto, el principio de no discriminación por razón de nacionalidad entre los trabajadores contenido en el artículo 48.2 TCEE.

Como se aclaró jurisprudencialmente⁶, para que el principio de igualdad de trato sea efectivo es imprescindible que las normas nacionales no sean discriminatorias en el IRPF, debiendo otorgarse a los trabajadores nacionales de otros Estados miembros las mismas ventajas fiscales que otorgan a sus nacionales⁷.

La prohibición de discriminación incluye no sólo la manifiesta, sino también la que opere de forma encubierta⁸. Ello

5 Recuerda en este aspecto la jurisprudencia del Asunto Comisión/Reino Unido, C-246/8 (Rec.pág.I-4585), cuando en sentencia dictada el 4 de octubre de 1991 se afirmó que "los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho comunitario". Este Asunto era materialmente diferente al que comentamos. Se trataba entonces de enjuiciar la exigencia de la reglamentación inglesa sobre la nacionalidad de los buques como contraria o no al artículo 52 TCEE. Salvando las diferencias, si es aplicable el criterio de que la normativa nacional sobre una materia, aun siendo de la competencia exclusiva de los Estados, puede verse limitada por las normas comunitarias sobre libertad de circulación, establecimiento y prestación de servicios, en la medida en que se infrinja el principio de no discriminación por razón de la nacionalidad.

6 En el Asunto BIEHL, C-175/88 (Rec.pág.I-1779), en sentencia de 8 de mayo de 1990, se declaró en el apartado 12º que "el principio de igualdad de trato en materia de retribución quedaría sin efecto si pudiera ser quebrantado por disposiciones nacionales discriminatorias en materia de Impuesto sobre la Renta. Por esta razón, el Consejo estableció en el artículo 7 de su Reglamento (CEE) nº 1612/68, de 15 de octubre de 1968, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad [...], que los trabajadores nacionales de un Estado miembro deben gozar, en el territorio de otro Estado miembro, de las mismas ventajas fiscales que los trabajadores nacionales.

7 De ahí se concluye la posibilidad de que el artículo 48 TCEE pueda limitar el derecho de un Estado miembro de fijar los requisitos de sujeción al impuesto y modalidades de gravamen de la tributación de los no residentes, en la medida en que se prohíbe otorgar un trato menos favorable.

8 Ello viene afirmándose por el Tribunal desde el Asunto SOTGIU C-152/73, en sentencia del TJCE de 12 de febrero de 1974 (Rec.pág.153, apartado 11). Cfr. en el Asunto Comisión/Irlanda, sentencia de 16 de febrero de 1978, Rec.pág.417-453. En materia impositiva, el TJCE, en sentencia de 13 de julio de 1993, dictada en el Asunto C-330/1991, "Commerzbank" (Rec.págs.I-4017), ha recogido esta jurisprudencia cuando en el fundamento jurídico 14º señala que "las reglas de igualdad de tratamiento prohíben no solamente las discriminaciones ostensibles fundadas sobre la nacionalidad, o la sede en lo que se refiere a sociedades, sino también toda forma solapada de discriminación, que por aplicación de otros criterios de distinción conduzcan de hecho al mismo resultado".

puede ocurrir cuando la normativa fiscal otorga tratamiento diferente a residentes y no residentes, pues con frecuencia los no residentes son no nacionales.

Sin embargo, una discriminación sólo puede consistir en la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o en aplicación de la misma norma a situaciones diferentes, ocurriendo que **en materia de impuestos directos la situación de los residentes y la de los no residentes NO SON COMPARABLES por lo general**⁹.

De ello se deduce la regla general de que la reserva de ventajas fiscales para los residentes no es discriminatoria. Permite ésta inferir el aspecto más novedoso de esta sentencia: **la admisibilidad de tratamiento fiscal diferenciado en función de la residencia**. Como apoyo argumental, el Tribunal se refiere al modelo de convenio en materia de doble imposición de la OCDE, que admite que, **en principio**, corresponde al Estado de residencia gravar al sujeto pasivo de manera global, teniendo en cuenta los elementos inherentes a la situación personal y familiar del mismo.

Sin embargo, como excepción, sí resulta contraria al principio de no discriminación -la situación se convierte en comparable- la imposibilidad para el no residente de obtener las ventajas fiscales resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar, cuando **éste no obtiene resultados significativos en el Estado de su residencia, de manera que allí no se le pueden conceder las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar**.

Se desestiman por el Tribunal los argumentos de defensa de los Estados, que invocan la necesidad de coherencia del régimen tributario, y las dificultades de carácter administrativo.

La coherencia de los regímenes tributarios se alega argumentando que si se permitiera tener en cuenta la situación personal y familiar en el Estado de la fuente, el no residente obtendría de dos Estados ventajas fiscales.

Pese a haberse admitido en otros Asuntos¹⁰, se rechaza por el Tribunal, considerando que, **cuando la carga fiscal es insuficiente para permitir tener en cuenta la situación personal y familiar, "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"**¹¹.

En cuanto a las dificultades de orden administrativo, el Tribunal señala que pueden evitarse en aplicación de la Directiva 77/799/CEE¹². Resulta curioso que el Tribunal utilice como criterio interpretativo el analógico derivado de la solución que se da en aplicación del Convenio entre la RFA y los Países Bajos para los trabajadores fronterizos: **cuando**

obtienen al menos el 90% de sus ingresos en territorio alemán se asimilan a los nacionales y acceden a las ventajas fiscales.

Siguiendo la misma línea argumental del Tribunal, hubiera sido más adecuado a una perspectiva comunitaria haber hecho referencia como el argumento integrativo de interpretación a la Recomendación de la Comisión¹³, según la cual los rendimientos del trabajo, profesionales o empresariales no pueden someterse por obligación real a un gravamen superior al que procedería en caso de residencia del contribuyente, su cónyuge e hijos, **"cuando tales rendimientos constituyan como mínimo el 75% de la renta total"**.

Finalmente, el Tribunal afirma que el artículo 48.2 TCEE impone una igualdad de trato entre nacionales comunitarios no residentes y nacionales residentes, también a nivel **procedimental**, oponiéndose, pues, a una normativa como la alemana que excluya la posibilidad de reembolso de cuotas percibidas en exceso, y de la deducibilidad de gastos necesarios para la obtención de ingresos, gastos especiales o cargas extraordinarias.

Surge la duda de si este último criterio resulta aplicable con carácter general o está limitado a la obtención de la totalidad o casi la totalidad de los ingresos en el Estado de la fuente, pues el razonamiento que aparece en el fundamento nº 49 parte de que se ha demostrado anteriormente la existencia de una discriminación material¹⁴.

Entendemos que del fallo del Tribunal se deduce claramente la falta de condición alguna que matice el criterio interpretativo expuesto. Por lo tanto, resulta de éste la incompatibilidad de toda suerte de tratamientos fiscales de Derecho interno a los no residentes, que no arbitren sistemas procedimentales que permitan tener en cuenta otras rentas obtenidas por el perceptor en el Estado de la fuente o en el de residencia, y demás gastos deducibles para los residentes, ni tengan arbitrados procedimientos administrativos que permitan tal apreciación por parte de las autoridades nacionales.

3. TRATAMIENTO FISCAL DE LOS NO RESIDENTES. APORTACIONES DE LA SENTENCIA RESPECTO A LA JURISPRUDENCIA ANTERIOR

3.1. LA OBLIGACION PERSONAL Y REAL DE CONTRIBUIR Y LA CONVERGENCIA DE NORMAS INTERNAS, CONVENCIONALES Y COMUNITARIAS

Es clásica en todos los sistemas fiscales y admitida en el ámbito internacional la distinción entre obligación personal y real de contribuir, como criterios de conexión o de sujeción a la tributación estatal.

9 La decisión del Tribunal es coherente con la jurisprudencia anterior sobre la interpretación del artículo 48, en otra suerte de cuestiones de carácter no fiscal. En efecto, en el Asunto La Reine/Saunders, en sentencia dictada el 28 de marzo de 1979 (Rec.pág.1129), se exige para la aplicación de la regla del tratamiento nacional y la consiguiente ilegalidad de la legislación nacional por contraria que se imponga a un trabajador nacional de otro Estado miembro un trato más riguroso o que le coloque en una situación de derecho o de hecho perjudicial en relación con la situación de hecho, en las mismas circunstancias, que caracteriza a un nacional. Cfr. con igual criterio la sentencia de 13 de diciembre de 1984, dictada en el Asunto 251/83, Haug-Adrión/Frankfurter Versicherungs-AG, Rec.pág.4277, cfr.pág.4288 (concl.Lenz, pág.4291).

10 Asunto Bachmann C-204/90, Rec.pág.I-249, apartado 28.

11 Fundamento de derecho número 41.

12 Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, sobre asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DOCE L 336, pág.15; EE 09/01, pág.94). Esta ofrece posibilidades de obtener informaciones necesarias comparables a las existentes entre los servicios tributarios a nivel interno.

13 Recomendación 94/79/CE de la Comisión, de 21 de diciembre de 1993.

14 Y esta discriminación material sólo existe como excepción, por tratarse en el supuesto contemplado de un sujeto pasivo que percibió enteramente sus rentas en el país de la fuente, supuesto que el Tribunal entiende extensible al de obtención no total pero sí "casi exclusiva".

La obligación personal determina el sometimiento al impuesto nacional de la renta mundial obtenida por el sujeto pasivo, y el gravamen conforme a las reglas generales del tributo. La obligación real supone el sometimiento exclusivamente por las rentas obtenidas en territorio del país de la fuente.

Se trata éste de un ámbito en el que confluyen normas contradictorias de orden interno en el ejercicio de una plena soberanía fiscal, de orden convencional -fundamentalmente las normas de los convenios bilaterales para evitar la doble imposición de rentas- e indirectamente de Derecho comunitario.

El Derecho comunitario no niega la competencia de los Estados miembros en materia de fiscalidad directa. Precisamente la respeta y parte de esta premisa en sus argumentaciones. Tan sólo delimita los términos en que dicha competencia puede ser ejercitada conforme a parámetros de legalidad comunitaria. En nuestro caso, conforme al parámetro de la regla del tratamiento nacional aplicable al ámbito de libre circulación de personas y servicios y al derecho de establecimiento, que no es sino una forma de concreción del principio general de no discriminación por razón de nacionalidad.

En el orden comunitario, son el principio de primacía y la obligatoriedad para los órganos internos de aceptar los criterios interpretativos del TJCE los que hacen que el Derecho comunitario vaya penetrando paulatinamente en ámbitos materiales de competencia exclusivamente estatal¹⁵, en la medida en que tales competencias han de ejercerse sin poner en peligro los objetivos del Tratado.

3.2. ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

A pesar de la infrecuencia de jurisprudencia comunitaria en materia de fiscalidad directa, no es la primera vez que el Tribunal se pronuncia sancionando que una norma interna que otorga un distinto tratamiento fiscal a residentes y no residentes es contraria al principio de no discriminación.

Seleccionando la de mayor interés por su conexión con la sentencia que comentamos, hacemos a continuación un breve repaso de la misma, siguiendo en la exposición el criterio cronológico.

Sobre la admisibilidad de discriminaciones basadas en la residencia fiscal, en el Asunto 270/83¹⁶ se plantea la interpretación del artículo 52 TCEE al objeto de enjuiciar el carácter discriminatorio de la imposibilidad de aplicar el régimen del "avoir fiscal"¹⁷ por parte de las sucursales y agencias establecidas en Francia, al reservarse a las personas con domicilio social en Francia, cuando en lo demás la legislación nacional

otorgaba un mismo tratamiento tributario a residentes y no residentes.

En esta sentencia se recuerda además la extensión de la aplicación de la regla del tratamiento nacional¹⁸ a los establecimientos permanentes, sucursales, y agencias de sociedades con sede en un Estado miembro de la Comunidad, "sin limitación alguna en cuanto a los gastos deducibles o los beneficios fiscales aplicables"¹⁹.

En el Asunto BIEHL 175/88,²⁰ el Tribunal se refiere al criterio de la residencia, pero no como criterio de sujeción o punto de conexión del tributo, sino como condición que la normativa nacional luxemburguesa exigía para obtener la devolución del exceso ingresado a cuenta, entendiendo esta condición como discriminatoria.

En efecto, "el requisito de la residencia permanente en el territorio nacional para obtener una posible devolución de una cantidad pagada en exceso a cuenta del Impuesto puede perjudicar, en concreto, a los sujetos pasivos nacionales de otros Estados miembros [...] ello ocurre especialmente cuando el sujeto pasivo residente temporal no haya obtenido rendimientos durante el ejercicio fiscal en el país que ha abandonado o en el que se haya establecido. En dicho caso, el contribuyente está en desventaja con respecto al contribuyente residente, puesto que se le privará del derecho a la devolución de la cantidad pagada en exceso a cuenta del Impuesto, al cual siempre tiene derecho el sujeto pasivo residente"²¹.

Vuelve a plantearse la residencia como punto de conexión en el Asunto Werner/Finanzamt²², cuando el Sr. Werner plantea que se le aplique el sistema de "splitting" por haber obtenido la mayoría de sus rentas en territorio alemán. La sentencia dictada en este asunto sólo tiene el interés de la consideración del problema como de orden interno, con la consecuente inaplicación de los criterios de legalidad comunitarios.

De acuerdo con los criterios de la sentencia que comentamos, si el Sr. Werner hubiese sido nacional de otro Estado miembro se le hubieran reconocido finalmente sus pretensiones.

De mayor interés es la sentencia dictada en el Asunto "Commerzbank"²³. El supuesto de hecho contempla una sociedad residente fiscal alemana que dispone de una sucursal en el Reino Unido, desde donde se realizaron préstamos a diversas sociedades residentes en EEUU. Por aplicación del Convenio de doble imposición entre el Reino Unido y los EEUU, los intereses pagados por el préstamo estaban exentos de tributación en el Reino Unido, por lo que la sucursal solicita a la Administración británica la devolución de los ingresos indebidamente practicados.

15 Existe una propuesta de Directiva de 1980, en la que se establece la tributación exclusivamente en el país de residencia, lo que, en principio, modificaría las pautas seguidas por los convenios de doble imposición. Por ahora, sigue paralizada.

16 Asunto C-270/83, Comisión contra la República francesa, sentencia de 27 de enero de 1986.

17 El "avoir fiscal" básicamente consiste en la reducción de la mitad de lo pagado por el Impuesto sobre Sociedades por las acciones de otras sociedades francesas que tengan en sus carteras.

18 Es ya jurisprudencia antigua la que interpreta el criterio de la nacionalidad de las sociedades en función de su sede social. Tal criterio se hace extensible a los establecimientos permanentes, agencias y sucursales de sociedades con sede en otros Estados miembros, respecto a los cuales ha de aplicarse el régimen de tributación personal.

19 Se repite este criterio en sentencia del TJCE de 13 de julio de 1993, dictada en el Asunto C-330/1991, Commerzbank, Rec.págs.1-4017, Comisión/Francia C-270/1983, Rec.págs. 1-273, apartado 18^o, en sentencia del TJCE de 28 de enero de 1986, y más recientemente en la sentencia del TJCE de 3 de mayo de 1994, dictada en el Asunto C-47/1993, Comisión/Bélgica.

20 Asunto BIEHL, C-175/86, sentencia del TJCE de 8 de mayo de 1990, Rec.1-1779.

21 Fundamentos 14^o y 16^o de la sentencia.

22 Asunto Werner/Finanzamt, C-112/1991, Rec.págs.1-429 y ss., sentencia del TJCE de 26 de enero de 1993.

23 Asunto "Commerzbank", C-330/1991, Rec.págs.1-4017 y ss., sentencia del TJCE de 13 de julio de 1991.

La devolución se le concede, pero en condiciones diferentes a las que hubieran correspondido por tratarse de una sociedad residente en el Reino Unido, al no aplicársele el interés anual del 8,25% a la suma reembolsada.

Esta situación de desventaja para las sociedades cuya sede social está en otro Estado miembro se considera contraria a los artículos 52 y 58 TCEE, "pues impiden que un Estado miembro acuerde o establezca mejoras en la devolución de ingresos tributarios indebidos a sociedades que tengan su residencia fiscal en este Estado y se las deniegue a aquellas sociedades que tengan su residencia fiscal en otro Estado miembro. La circunstancia de que estas últimas no hubieran gozado de exención fiscal si fueran residentes en este Estado no tiene incidencia a estos efectos"²⁴.

En la fundamentación jurídica de la sentencia se refiere al Asunto C-270/83²⁵, en el que el Tribunal concluyó que vaciaría de contenido el artículo 52 TCEE el admitir que el Estado miembro del establecimiento pudiese libremente aplicar un tratamiento diferente en razón del solo hecho de que la sede de una sociedad está situada en otro Estado miembro.

Por ello, el máximo interés de la sentencia que comentamos radica en la afirmación de:

1º. La admisibilidad con carácter general de un tratamiento diferenciado entre residentes y no residentes.

2º. La confirmación de discriminación de toda normativa nacional que excluya a los no residentes de la posibilidad de utilizar los procedimientos previstos para los residentes, que permitan la compensación de determinados gastos o pérdidas, de los ingresos tributables en el país de la fuente.

3º. La confirmación como discriminatoria de una normativa nacional que no permita al no residente hacer valer su situación personal y familiar a efectos fiscales, cuando ésta no puede apreciarse como criterio beneficioso fiscalmente en el país de residencia, por no haber obtenido en él rentas

suficientes para que operen estos criterios familiares y personales.

3.3. INCIDENCIA EN EL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL DE LOS CRITERIOS DEL TJCE

Entendemos que en el sistema fiscal español de imposición sobre la renta de los no residentes²⁶ pueden encontrarse distintos ejemplos de tratamientos, que, conforme a los criterios del TJCE anteriormente expuestos, resultan contrarios al Derecho comunitario por discriminatorios.

A título de ejemplo, y sin pretensión de recoger todos los supuestos, podrían citarse los siguientes; en el marco del IRPF, no se permite al no residente que opera sin establecimiento permanente, mientras que sí se permite al residente²⁷:

- La posibilidad de computar la base imponible global compensando conceptos. Por contra, deben tributar por cada renta percibida²⁸.

- La aplicación de las reducciones en la base imponible regular²⁹.

- La aplicación de ciertas deducciones en la cuota³⁰.

- La compensación de las pérdidas³¹.

- La deducción de los gastos en actividades profesionales y empresariales y otros gastos de carácter social³².

- La posibilidad de prevalerse de los plazos de declaración y pagos de impuestos previstos para los residentes, que son superiores a los que rigen para los no residentes³³.

Las discriminaciones materiales listadas estarían injustificadas, según la sentencia que hemos comentado, cuando el no residente obtenga la mayor parte de su renta en España, y por supuesto, siempre que se trate de un residente en la Comunidad³⁴; las discriminaciones procedimentales resultan contrarias al Derecho comunitario, en cualquier caso.

También entendemos que se discrimina al no residente frente al residente, y en consecuencia obstaculiza la decisión

24 Contenido del fallo.

25 Asunto C-270/83, Comisión/Francia, Rec.págs.1-273, apartado 18º, sentencia de 28 de enero de 1986.

26 En sus vertientes de Imposición sobre la Renta de las personas Físicas, sobre la de Sociedades, y sobre el Patrimonio.

27 El criterio de la residencia viene determinado para las personas físicas bien por la permanencia en territorio español más de 183 días al año, por radicar en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales, o de sus intereses económicos.

28 Igual ocurre en el tratamiento de la imposición societaria, según el artículo decimoséptimo apartado 3º de la Ley 5/1983, de 29 de junio (RCL 1983, 1369), de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, y parece que se va a mantener a tenor del artículo 47.3 del Proyecto del Impuesto sobre Sociedades, conforme al cual "salvo lo dispuesto en el caso de las rentas imputables al establecimiento permanente, las rentas obtenidas en España por entidades no residentes en territorio español se someterán a gravamen por este impuesto con total separación unas de otras, sin que sea posible compensación alguna entre las mismas".

29 Previstas en el artículo 71 de la Ley 18/1991, del IRPF (RCL 1991, 1452), cantidades abonadas con carácter obligatorio a montepíos y mutualidades y aportaciones a planes de pensiones compensatorias en favor del cónyuge, anualidades y alimentos satisfechos por decisión judicial. Tampoco pueden aplicarse los no residentes que operen en España por medio de un establecimiento permanente.

30 Tratándose de no residentes sin establecimiento permanente, sólo pueden deducirse las retenciones y otros pagos a cuenta efectivamente practicados y los donativos, pero no podrán aplicarse otras deducciones como las de incentivos y estímulos a la inversión empresarial, los dividendos percibidos de sociedades, de acuerdo con el artículo 20.1 de la Ley 18/1991, del IRPF, o las familiares y personales descritas en el artículo 78 (por gastos de enfermedad, alquiler, inversiones, etc...). De estas últimas tampoco disfrutaban los no residentes que operan mediante establecimiento permanente. Igual tratamiento reciben en el Impuesto sobre Sociedades, sin que parezca que vaya a desaparecer tal y como resulta del artículo 58 del Proyecto del Impuesto sobre Sociedades, según el texto aprobado por el Consejo de Ministros del 3 de marzo de 1995, conforme al cual "de la cuota sólo se deducirán las retenciones e ingresos a cuenta que se hubieran practicado sobre los ingresos del sujeto pasivo".

31 El artículo 18.4º de la Ley 18/1991, del IRPF, señala que: "los sujetos pasivos por obligación real que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente no tendrán derecho a compensación de ningún tipo en relación con las mismas". Igual tratamiento se da en el Impuesto sobre Sociedades de acuerdo con la disposición decimoséptima apartado quinto de la Ley 5/1983, de 29 de junio. Parece que va a mantenerse, de acuerdo con el artículo 56.5 del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades, según el cual "las normas sobre compensación de pérdidas no serán aplicables a las entidades no residentes en territorio español que obtengan rentas en el mismo sin mediación de establecimiento permanente".

32 Por aplicación del artículo 18.5 (base imponible) de la Ley 18/1991, del IRPF, en relación al artículo 28 (gastos deducibles de los rendimientos íntegros de trabajo) y al 42.2º (gastos deducibles de los rendimientos de actividades empresariales y profesionales). Igual ocurre en el ámbito del IS de acuerdo con el artículo 71 del Reglamento del IRPF (RCL 1991, 3026).

33 En efecto, los no residentes que operen sin establecimiento permanente deben, con carácter general, presentar sus declaraciones en el plazo de un mes a partir de la fecha del devengo de la renta, ampliándose el plazo a tres meses en el caso de incrementos de patrimonio, de acuerdo con el apartado cuarto de la Orden de 31 de enero de 1992, por la que se dictan normas de declaración de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre Patrimonio devengados por obligación real.

34 Recuérdese el criterio de la nacionalidad para las sociedades, que beneficia a las sucursales, agencias y establecimientos permanentes, de sociedades establecidas en territorio comunitario.

de operar en España, ciertas obligaciones que sólo se imponen a los no residentes, ya sean personas físicas o jurídicas, como por ejemplo:

- Se le obliga a tributar en el momento de cambio de residencia en relación con rentas sometidas a imputación temporal diferida, como consecuencia de las propuestas del sujeto pasivo aceptadas por la Administración³⁵.
- Retención a cuenta del 10% del importe del precio en la transmisión de inmuebles por no residentes³⁶.
- Obligación solidaria de los depositarios, gestores o pagadores a los no residentes³⁷.
- Impuesto especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes³⁸.

Hemos mencionado ya las discriminaciones afectando a la imposición sobre sociedades de entidades no residentes sin establecimiento permanente, coincidentes con las previstas en el IRPF³⁹.

Como específica del este Impuesto sobre sociedades cabría mencionar la regulación de la base imponible a "forfait" para los establecimientos con actividad esporádica (hoy declarada ilegal)⁴⁰.

En el Impuesto sobre el Patrimonio, a los no residentes no se les aplica el mínimo exento⁴¹, ni el límite de la cuota conjunta del IRPF y el Patrimonio⁴², lo cual también resulta discriminatorio de acuerdo con las consideraciones del TJCE.

35 Como resulta del artículo 16 del Reglamento del IRPF, aprobado por Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre de 1991

36 Por aplicación del artículo 19.1.b) de la Ley 18/1991, del IRPF, y 73 del Reglamento del IRPF. Se mantiene en el artículo 57.2 del Proyecto del IS.

37 De acuerdo con el artículo 19.3 de la Ley 18/1991, del IRPF, y decimoséptimo apartado tres de la Ley 5/1983, de 29 de junio, aplicable a sociedades. Se mantiene en el artículo 41 del Proyecto de Ley del IS.

38 Por imposición de la disposición adicional 6ª de la Ley 18/1991, del IRPF, y 74 del Reglamento, aplicable a sociedades. En el Proyecto de LIS se circunscribe la exención del impuesto, mediante identificación de los titulares, a las sociedades residentes en países con los que España tenga suscrito convenio de doble imposición con cláusulas de intercambio de informes, siempre que los titulares sean residentes en España o en un país que tenga suscrito con España un convenio de estas características, aunque se mantiene expresamente en el artículo 64 el mismo régimen fiscal.

39 La consideración de las rentas de forma autónoma por cada hecho productor, no permitiéndose la apreciación de rentas en base conjunta, la imposibilidad de compensar pérdidas, de deducciones en la cuota, la responsabilidad solidaria de gestores, depositarios y pagadores, finalmente la retención a cuenta en la transmisión de inmuebles, y la de carácter procedimental en cuanto a los plazos inferiores para la presentación de declaraciones y realización de pagos.

40 De acuerdo con el artículo 329 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre (RCL 1982, 2783).

41 Artículo 28 de la Ley 19/1991, de 6 de junio (RCL 1991, 1453), del Impuesto sobre el Patrimonio: "El mínimo exento a que se refiere el apartado anterior [17 millones actualmente -artículo 66-] no será de aplicación cuando se trate de sujetos pasivos sometidos a obligación real de contribuir".

42 Artículo 31 de la Ley sobre el Patrimonio, pues limita el beneficio a "... los sujetos sometidos al tributo por obligación personal".