

Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 18 de junio de 2015

Asunto: C-9/14.

Partes: *Staatssecretaris van Financiën* y *D.G. Kieback*.

Síntesis:

“Procedimiento prejudicial – Libre circulación de los trabajadores – Legislación tributaria – Impuesto sobre la renta – Rendimientos obtenidos en el territorio de un Estado miembro – Trabajador no residente – Tributación en el Estado de empleo – Requisitos”.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto, en este caso, la interpretación del artículo 39 CE (en la actualidad, artículo 45 TFUE). La controversia se suscita ante la negativa de la Administración Tributaria de los Países Bajos a permitir la deducción de ciertos gastos de índole familiar por parte de un no residente que, durante parte del período impositivo, había trabajado y obtenido rendimientos imponibles en dicho territorio.

Descendiendo a las circunstancias concretas del caso, el Sr. Kieback, de nacionalidad y residencia alemana, desempeñó una actividad por cuenta ajena en los Países Bajos entre el 1 de enero y el 31 de marzo de 2005. No obstante, a partir de esta última fecha pasó a ejercer su actividad laboral en EEUU, donde obtuvo la parte principal de sus ingresos en dicho ejercicio. En base a este dato, la Hacienda Pública neerlandesa le denegó la posibilidad de deducir, de los rendimientos obtenidos en los Países Bajos, los gastos soportados durante ese período como consecuencia de la devolución de un préstamo hipotecario solicitado para la adquisición de su vivienda habitual en Alemania.

En desacuerdo con tal modo de proceder, el contribuyente interpuso la pertinente reclamación, que fue desestimada por la Administración Tributaria. Recurrió entonces ante el Tribunal *a quo* (Tribunal de Breda), que sí estimó su demanda, al igual que el Tribunal *ad quem* (*Gerechtshof te 's-Hertogenbosch*), que vino a confirmar la resolución dictada en primera instancia. La Administración Tributaria neerlandesa recurrió en casación ante el Tribunal Supremo de los Países Bajos (*Hoge Raad der Nederlanden*), argumentando que, conforme a la jurisprudencia del TJUE, la concesión a un no residente de las mismas ventajas en relación con sus circunstancias familiares y personales que las que se reconocen a los residentes, únicamente resulta obligatoria si en el Estado de empleo se grava, al menos, el 90% de la renta global del interesado, debiendo apreciarse este dato de manera anual.

Esta interpretación se corresponde con la alojada en el artículo 2.2 de la Recomendación 94/79//CE 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 el que residen. Dubitativo al respecto del período -anual o de ejercicio efectivo de la actividad laboral- que debe tomarse en cuenta a estos efectos, el Tribunal Supremo eleva las siguientes cuestiones prejudiciales al Tribunal europeo:

1. “¿Debe interpretarse el artículo 39 CE en el sentido de que el Estado miembro en el que un sujeto pasivo ejerce una actividad remunerada debe tener en cuenta, en la tributación del Impuesto sobre la renta, la situación

personal y familiar del interesado si dicho sujeto pasivo sólo ha trabajado en ese Estado miembro durante parte del ejercicio fiscal, al tiempo que residía en otro Estado miembro; ha percibido todos o casi todos sus ingresos en dicho Estado de empleo; se ha trasladado a vivir y a trabajar a otro país durante el ejercicio de que se trata; y considera que no ha percibido todos o casi todos sus ingresos en el Estado de empleo durante todo el ejercicio fiscal?

2. ¿Supone alguna diferencia para la respuesta a la primera cuestión que el Estado al que el trabajador se ha trasladado a vivir y a trabajar durante el ejercicio fiscal no sea un Estado miembro de la Unión Europea?"

2. Fundamentos de Derecho y comentario.

El Tribunal de Justicia decide examinar conjuntamente ambas cuestiones prejudiciales. El *quid* de la cuestión radica en el posible trato discriminatorio dispensado al Sr. Kieback, partiendo de que en las mismas circunstancias (no residente y obteniendo en Países Bajos solo parte de sus ingresos) sí se le hubiera permitido deducir tales gastos si hubiese obtenido todos o casi todos sus ingresos de ese ejercicio en territorio neerlandés.

Aprovecha el Alto Tribunal para recordar, de una parte, el significado de la libertad de circulación proclamada en el artículo 39.2 CE y, de otra parte, el hecho de que únicamente existe discriminación cuando se aplican normas distintas a situaciones comparables. Indudablemente, el asunto que nos ocupa obliga a traer a colación la doctrina sentada en el Caso *Schumacker* (C-279/93) y consolidada al hilo de otras Sentencias, como la recaída en el asunto *Grünwald* (C-559/13).

Las consideraciones del Tribunal de Luxemburgo al respecto son ya sobradamente conocidas, pero no por ello menos importantes. Así las cosas, recuerda que en la imposición directa, los residentes y los no residentes no se encuentran, en líneas generales, en situaciones comparables, ya que los rendimientos obtenidos en un Estado miembro por el no residente solo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos totales, centralizados en su país de residencia.

A sensu contrario, por consiguiente, en la hipótesis de que un no residente no obtuviera ingresos significativos en su Estado de residencia, sino que percibiera la mayoría de sus ingresos en el Estado miembro de empleo, sí estaríamos ante situaciones comparables y, por tanto, según la doctrina del TJUE, al no poder concederle el Estado de su residencia los beneficios derivados de tener en cuenta su situación personal y familiar, debería ser el Estado donde obtiene la mayoría de sus rentas el que contemplara tal posibilidad. En otro caso, asistiríamos a una flagrante discriminación fiscal.

Ningún carácter novedoso presentan los comentarios del Tribunal europeo hasta este punto. Son las dos cuestiones siguientes las que permiten definir y avanzar un paso más en la configuración de la jurisprudencia europea en esta sede. La primera se centra en el traslado del Sr. Kieback a un tercer Estado, donde continúa desarrollando su actividad profesional durante el ejercicio 2005. En respuesta a la pregunta formulada por el órgano jurisdiccional remitente, el TJUE considera que esta circunstancia no impide que el Estado de residencia pueda tomar en consideración la totalidad de sus ingresos, así como la situación personal y familiar del interesado.

La única excepción a ello vendría dada por la obtención en el Estado de empleo que abandonó durante el ejercicio en curso, de la parte principal de sus ingresos, en cuyo caso sería este país el más idóneo para valorar su situación

personal y familiar y concederle, en su caso, las ventajas fiscales resultantes de computar ambas variables (ingresos globales + situación personal y familiar). Y aquí viene la segunda precisión del Alto Tribunal, consistente en que para computar tales elementos ha de tomarse en consideración todo el ejercicio fiscal, en el bien entendido de que dicho período es el que se admite como referencia en la mayor parte de los Estados miembros para el cálculo del Impuesto sobre la renta.

Ésta es también la lectura que cabe hacer del artículo 2.2 de la Recomendación 94/79, que establece la imposibilidad de que los Estados miembros sometan las rentas de los no residentes a un impuesto superior al de los residentes, cuando las rentas imponible obtenidas por el no residente en su territorio alcancen, como mínimo, el 75% de la renta total imponible de dicho sujeto durante el ejercicio en cuestión.

Si extrapolamos estos razonamientos al caso analizado, resulta obvio que un Estado miembro (Países Bajos) no está obligado a concederle a un no residente las ventajas que sí reconoce a sus residentes, cuando aquél no ha obtenido en dicho territorio la parte principal de sus ingresos durante el ejercicio considerado (2005), toda vez que dándose estas coordenadas no puede afirmarse que el no residente se encuentre en una situación comparable a la de los residentes en los Países Bajos. Según el TJUE, esta conclusión, además, no queda desvirtuada por el hecho de que el interesado hubiera abandonado su empleo en un Estado miembro, a fin de ejercer su actividad profesional en un tercer Estado y no en un Estado miembro; circunstancia ésta que se revela completamente irrelevante para la resolución de la controversia planteada.

Recapitulando, cabe afirmar que si bien *a priori* la sentencia analizada no parecía aportar ningún elemento novedoso a la ya reiterada y consolidada doctrina del Tribunal de Luxemburgo en este ámbito, lo cierto es que sí contribuye, aunque sea mínimamente y en cuestiones de detalle -que no por ello hay que infravalorar- a una mayor y más completa definición de dicha jurisprudencia, lo que sin duda ha de valorarse positivamente, en términos de seguridad jurídica para todos los operadores implicados.

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia declara: "El artículo 39 CE, apartado 2, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que, en la tributación del Impuesto sobre la renta de un trabajador no residente que ha ejercido su actividad profesional en un Estado miembro durante parte del ejercicio fiscal, dicho Estado miembro deniegue al referido trabajador la concesión de una ventaja fiscal relacionada con su situación personal y familiar debido a que, si bien ha percibido en ese Estado miembro todos o casi todos su ingresos durante ese período, estos no representan la parte principal de su renta imponible en dicho ejercicio considerado en su totalidad. El hecho de que dicho trabajador se haya trasladado para ejercer su actividad profesional a un Estado tercero y no a otro Estado miembro de la Unión resulta irrelevante para esta interpretación".

