

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) DE 9 DE NOVIEMBRE DE 2006

■ **Asunto:** C-520/04

■ **Partes:** Pirkko Marjatta Turpeinen

■ **Síntesis:** Libre circulación de personas – Impuesto sobre la renta – Pensión de jubilación – Tributación más elevada de los jubilados residentes en otro Estado miembro

I. Comentario

En el caso *Turpeinen* el Tribunal de Justicia analiza uno de los problemas (discriminaciones fiscales) que se plantea en supuestos donde un no residente (comunitario) obtiene la mayor parte de su renta en forma de pensión de jubilación, abonada por entidades públicas de su país de origen. En estos casos, normalmente los convenios de doble imposición atribuyen el derecho exclusivo de gravamen al Estado de la fuente.

Por tanto, en estos casos lo más habitual es que estos pensionistas pierdan la condición de residentes en sus países de origen, alcanzando la condición fiscal de no residentes frente a los mismos, con lo cual generalmente ven sometidas sus rentas a un tipo de gravamen fijo muy superior al que pagaban anteriormente de acuerdo con un tipo de gravamen progresivo aplicable a los residentes. El Tribunal viene a clarificar ciertas cuestiones previas relativas a este tipo de asuntos, destacando la ampliación de la cobertura del principio de no discriminación al ámbito de personas que no ejercen ninguna actividad, es decir que no

realizan una actividad económica con arreglo a los arts. 39 y 43 CE, incluyéndolas dentro del ámbito de aplicación del artículo 18 CE.

Si bien existe una jurisprudencia consolidada que impide discriminaciones fiscales en supuestos de ejercicio de libre circulación de trabajadores, existían dudas acerca de si el principio de libre circulación de personas establecido en el artículo 18 del TCE alcanzaba o no a la fiscalidad. En particular, tales dudas resultaban de la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta) de 15 de junio de 2000, *Seher*.

La STJCE *Turpeinen* incide en la idea de que la libertad de circulación de personas es oponible no sólo a los Estados de acogida sino también a los Estados de origen. Y en tal sentido cualquier obstáculo fiscal que grave a los pensionistas/jubilados que trasladen su domicilio será considerado contrario a las libertades de circulación establecidas en el Tratado CE.

A su vez, esta línea jurisprudencial viene a reforzar las posiciones de la Comisión acerca de la fiscalidad de las prestaciones de jubilación, expresadas en la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 de abril de 2001, consagrada a «La eliminación de los obstáculos fiscales a las prestaciones por pensiones transfronterizas de los sistemas de empleo» [COM (2001) 214 final - no publicada en el Diario Oficial].

Por otra parte, esta sentencia debe ser muy tenida en cuenta por el legislador español, ya que vuelve a poner de manifiesto que el régimen fiscal de no residentes es contrario a las libertades de circulación y establecimiento, ya que para el caso de las pensiones obtenidas en España por un no residente se aplica una escala tributaria diferente a si la renta se hubiera obtenido en España. Reseñar que desde las Leyes 35 y 36/2006, de 28 de noviembre se han suavizado notablemente dichas diferencias pudiendo resultar a veces más gravosa la escala o tarifa de tipos general que la tarifa de no residentes, en determinados casos podría resultar más gravosa la escala para no residentes, por lo que de acuerdo con la presente Sentencia sería conveniente igualar fiscalmente la escala de residentes y de no residentes, sin tener que recurrir al régimen de opción contemplado en el Real Decreto Legislativo 5/2004.

2. Antecedentes

Los principales antecedentes del caso son los siguientes:

Hasta 1998, la Sra. Turpeinen tuvo su domicilio en Finlandia y trabajaba como psiquiatra infantil en el servicio público finlandés. En 1998 se acogió a la jubilación anticipada y se trasladó a Bélgica. En 1999, cuando se jubiló con carácter definitivo, se instaló de manera permanente en España.

Los únicos ingresos de la Sra. Turpeinen consisten en una pensión de jubilación que le paga el Kuntien Eläkevakuutus (seguro de vejez municipal). En virtud del convenio celebrado entre la República de Finlandia y el Reino de España en materia de doble imposición, dicha pensión de jubilación, pagada en consideración a servicios prestados en el ejercicio de funciones de carácter público, sólo puede gravarse en Finlandia.

Hasta 2001, la Sra. Turpeinen fue sujeto pasivo del impuesto por obligación personal, régimen que grava la totalidad de sus ingresos a escala mundial. Dicho régimen establece una tributación progresiva, según la cual era aplicable un tipo de gravamen del 28,5 % a los rendimientos constituidos por la pensión de jubilación de la Sra. Turpeinen.

En 2002, ejercicio fiscal a que se refiere el procedimiento principal, el Uudenmaan verovirasto (oficina tributaria de Uusimaa) informó a la Sra. Turpeinen que a partir de ese momento quedaba sujeta al impuesto por obligación real, régimen en el que se gravan únicamente los rendimientos de origen finlandés y se aplica a los nacionales finlandeses que carecen de domicilio en Finlandia durante tres años consecutivos, de conformidad con los artículos 9 y 11 de la Ley finlandesa relativa al impuesto sobre la renta (tuloverolaki, Ley nº 1535/1992). En virtud de este régimen, la pensión de jubilación de la Sra. Turpeinen quedó sujeta a una retención en la fuente al tipo fijo del 35 %, con arreglo a los artículos 1, apartado 1, 2, apartado 1, 3, apartado 1, y 7 de la Ley finlandesa relativa al impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio de los contribuyentes sujetos pasivos por obligación real (lähdeverolaki, Ley nº 627/1978).

Al considerar que debería tributar como si se tratara de un sujeto pasivo por obligación personal en Finlandia, es decir, de forma progresiva, la Sra. Turpeinen presentó una reclamación contra la mencionada decisión del Uudenmaan verovirasto. A su juicio, dentro de la Unión Europea, el trato que se dispensa a una persona debe permanecer inalterado cuando el organismo competente sea el mismo y todos los demás elementos, salvo el lugar del domicilio, no hayan experimentado ninguna modificación. Dado que su reclamación fue infructuosa, interpuso un recurso ante el Helsingin hallinto-oikeus (tribunal administrativo de Helsinki).

Por cuanto el hallinto-oikeus desestimó el recurso de la Sra. Turpeinen, ésta interpuso un recurso de apelación contra esta resolución ante el Korkein hallinto-oikeus (tribunal superior administrativo) que fue el que planteó cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

- 1) ¿Debe interpretarse el artículo 18 CE, relativo al derecho de todo ciudadano de la Unión a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, o el artículo 39 CE, que asegura la libre circulación de los trabajadores en el interior de la Comunidad, en el sentido de que uno de estos artículos o ambos se oponen a una normativa nacional en cuya virtud, respecto a un contribuyente sujeto pasivo por obligación real, residente en el extranjero, el impuesto retenido en la fuente aplicable a la pensión de jubilación abonada en consideración a una relación laboral de Derecho público por el Estado miembro en el que esta pensión está sujeta a gravamen, supera, en ciertos casos, la cuota del impuesto que el contribuyente debería haber pagado en ese Estado miembro en calidad de residente y, por lo tanto, si fuera sujeto pasivo por obligación personal?
- 2) ¿Debe interpretarse la Directiva [90/365] en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la mencionada en la cuestión anterior?

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

El artículo 18 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual la cuota del impuesto sobre la renta de las personas físicas relativo a la pensión de jubilación pagada por una institución del Estado miembro interesado a una persona residente en otro Estado miembro supera, en ciertos casos, la cuota que se adeudaría en el supuesto de que esa persona residiera en el primer Estado miembro, cuando la referida pensión constituye la totalidad o la cuasi totalidad de los rendimientos de dicha persona.

5. Fundamentos de la sentencia

Mediante sus cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente solicita, esencialmente, que se dilucide si los artículos 18 CE y 39 CE, así como la Directiva 90/365 se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el asunto principal, según la cual, la cuota del impuesto sobre la pensión de jubilación abonada en el Estado miembro de que se trate a una persona residente en otro Estado miembro supera, en determinados casos, aquella del impuesto que se adeudaría en el supuesto de que esa persona residiera en el primer Estado miembro.

En primer lugar, el Tribunal de Justicia analiza si es aplicable a este caso la libertad de circulación de trabajadores (art.39 CE) o la libertad de circulación de todo ciudadano de la Unión a circular y residir en cualquier territorio miembro de la Unión. El Tribunal señala que no pueden invocar la libre circulación garantizada por el artículo 39 CE las personas que han ejercido el conjunto de su actividad profesional en el Estado miembro del que son nacionales y sólo han hecho uso de su derecho a residir en otro Estado miembro después de haberse jubilado, sin intención de ejercer allí una actividad laboral por cuenta ajena. Es evidente que es éste el caso de la Sra. Turpeinen, por lo que el régimen fiscal Finandés se analiza desde el prisma del artículo 18 CE.

Así, en la medida en que debe reconocerse a un ciudadano de la Unión, en todos los Estados miembros, el mismo trato jurídico que se otorga a los nacionales de dichos Estados miembros que se encuentran en la misma situación, resultaría incompatible con el derecho a la libre circulación que pudiese aplicarse a ese ciudadano, en el Estado miembro del que es nacional, un trato menos favorable del que disfrutaría si no hubiera hecho uso de las facilidades concedidas por el Tratado en materia de circulación.

Una vez sentada tal premisa interpretativa sobre el art.18 CE, el Tribunal examina si la situación del no residente es comparable con el del residente en el caso de que el no residente perciba una pensión en el país de la fuente. El Tribunal de Justicia ha admitido asimismo que, cuando el sujeto pasivo no residente, que trabaja por cuenta ajena o por cuenta propia, percibe la totalidad o la cuasi totalidad de sus rendimientos en el Estado en que desarrolla sus actividades profesionales, se encuentra, objetivamente, en la misma situación, por lo que se refiere al impuesto sobre la renta de las personas físicas, que el residente en

dicho Estado que ejerce en él las mismas actividades. Ambos están sujetos a gravamen únicamente en ese Estado y la base imponible de su impuesto es la misma (sentencia de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, C-80/94), por lo que la situación entre el residente y el no residente es equiparable.

En tal sentido, el TJCE indicó que, en la medida en que la pensión de jubilación pagada en Finlandia constituye la totalidad o la cuasi totalidad de sus rendimientos, los jubilados no residentes, como la Sra. Turpeinen, se encuentran, objetivamente, en lo que atañe al impuesto sobre la renta de las personas físicas, en la misma situación que los jubilados residentes en Finlandia que perciben una pensión de jubilación idéntica.

Por todo ello, el TJCE resuelve que el artículo 18 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual la cuota del impuesto sobre la renta de las personas físicas relativo a la pensión de jubilación pagada por una institución del Estado miembro interesado a una persona residente en otro Estado miembro supera, en ciertos casos, la cuota que se adeudaría en el supuesto de que esa persona residiera en el primer Estado miembro, cuando la referida pensión constituye la totalidad o la cuasi totalidad de los rendimientos de dicha persona.

... ○ ...