

INCORRECTA APLICACIÓN DE TIPOS IMPOSITIVOS DISTINTOS A LOS INTERESES PROCEDENTES DE INSTRUMENTOS DE DEUDA EN FUNCIÓN DEL LUGAR DE RESIDENCIA DEL EMISOR: STJUE DE 12 DE OCTUBRE DE 2023, C-312/22

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante

(España)

Miembro de AEDAF

Resumen

La normativa portuguesa reguladora del IRPF establece un tipo de gravamen del 20% para los intereses derivados de obligaciones e instrumentos de deuda que provengan de entidades residentes en Portugal, en contraste con los rendimientos equivalentes de sociedades residentes en terceros países que son gravados a un tipo progresivo que puede alcanzar el 40%. A través de la presente sentencia, el TJUE entiende que una normativa como la descrita es contraria a la libre circulación de capitales, ya que hace depender el tipo impositivo aplicable del lugar de residencia de la entidad que los abona, generando de este modo un trato discriminatorio entre los contribuyentes según el Estado en el que realizan sus inversiones.

Palabras clave

Libre circulación de capitales; Impuesto sobre la renta; intereses; no residentes; terceros países; Suiza; diferencia de trato

Abstract

The Portuguese regulations governing personal income tax establish a tax rate of 20% for interest derived from obligations and debt instruments that come from entities resident in Portugal, in contrast to the equivalent income of companies resident in third countries that are taxed at a progressive rate that can reach 40%. Through this judgment, the CJEU concludes that regulations such as the one described are contrary to the free movement of capital, since it makes the applicable tax rate depend on the place of

residence of the entity that pays them, thus generating a treatment discriminatory between taxpayers depending on the State in which they make their investments.

Keywords

Free movement of capitals; Personal Income Tax; interests; non residents; third countries; Switzerland; difference in treatment

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

El asunto analizado encuentra su génesis en la petición de decisión prejudicial elevada ante el TJUE por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Portugal; y versa sobre la interpretación del artículo 56 TFUE y del artículo 2, apartado 4 del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza sobre medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE.

La discusión mantenida entre FL y la Autoridad Tributaria y Aduanera de Portugal se polariza en torno a la sujeción al Impuesto sobre la renta de las personas físicas de intereses procedentes de obligaciones e instrumentos de deuda adeudados por entidades no residentes en territorio portugués y abonados a FL en 2005 por una entidad bancaria suiza.

FL afirma que el distinto tipo de gravamen aplicable a los intereses en este supuesto, que resulta más elevado que el correspondiente a las mismas rentas cuando estas hubieran sido abonadas por una entidad o agente establecido en Portugal, conculca el principio europeo de libre circulación de capitales.

De conformidad con la doctrina previa del TJUE, constituyen restricciones a los movimientos de capitales y, en consecuencia, son medidas prohibidas por el artículo 56 del Tratado, las que pueden disuadir a los no residentes de invertir en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlo en otros Estados (SSTJUE de 25 de enero de 2007, C-370/05; y de 18 de diciembre de 2007, C-101/05).

2. Supuesto de hecho

En 2006 FL presentó una declaración en el ámbito del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, en la que los intereses de obligaciones y de instrumentos de deuda percibidos en 2005 de una entidad suiza se acumularon y se gravaron al tipo progresivo máximo del 40%.

Tanto la solicitud de revisión de oficio de tal liquidación presentada con posterioridad por FL, como el recurso interpuesto ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Tributario de Sintra (Portugal) fueron desestimados. Por tal motivo, FL recurrió en casación ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Portugal, alegando esencialmente que la normativa portuguesa viola lo dispuesto en la Directiva 2003/48 y en el Acuerdo citado entre la Comunidad Europea y Suiza, al suponer una quiebra de la libertad de circulación de capitales.

El órgano jurisdiccional remitente se cuestiona si la normativa nacional portuguesa mencionada es o no acorde con el Derecho de la UE –en particular, con el artículo 56 del Tratado, en relación con el artículo 2, apartado 4, del Acuerdo–, por lo que decide suspender el procedimiento e interpelar al TJUE a este respecto.

3. Fundamentos de derecho

La primera clarificación del TJUE se proyecta sobre la libre prestación de servicios –invocada tanto por la parte demandante como por la Comisión Europea–, al puntualizar que si bien la normativa nacional controvertida puede afectar simultáneamente tanto a esta como a la libre circulación de capitales, es criterio del TJUE examinar la medida a la luz de la libertad que resulte predominante (STJUE de 30 de abril de 2020, C-565/18). En el caso de autos, se constata que la libre prestación de servicios resulta secundaria respecto de la libre circulación de capitales, de manera que el análisis se efectuará desde la perspectiva de esta última.

Partiendo de dicha premisa, el Alto Tribunal evalúa la norma portuguesa (Código del Impuesto sobre la renta de las personas físicas) que:

- por un lado, grava los intereses de obligaciones e instrumentos de deuda emitidos en Portugal que son abonados en dicho Estado miembro y percibidos por un residente en territorio portugués a un tipo del 20%;
- por el contrario, cuando esos rendimientos proceden de obligaciones e instrumentos de deuda emitidos en otro Estado miembro o en un tercer Estado, los acumula y grava a un tipo progresivo que puede alcanzar el 40%, salvo si los abona un intermediario establecido en Portugal (20%);
- y, por último, niega la aplicación del tipo impositivo del 20% en el caso de que tales rendimientos de capital mobiliario deriven de obligaciones o instrumentos de deuda emitidos por una entidad de otro Estado miembro o de un tercer Estado, y sean abonados por un intermediario no residente en Portugal.

Esta normativa nacional encierra, según el Tribunal de Luxemburgo, una diferencia de trato según el lugar en el que se inviertan los capitales, dado que los intereses de obligaciones e instrumentos de deuda emitidos en un Estado distinto de Portugal se encuentran en desventaja, en el plano fiscal, respecto de los derivados de instrumentos emitidos en territorio portugués. Este trato dispar puede lógicamente disuadir a los residentes en Portugal de invertir sus capitales en otro Estado miembro, de lo que se colige que constituye un obstáculo a la captación de capitales.

Ahora bien, como segundo interrogante, el TJUE se plantea si dicha diferencia de trato podría empero ser compatible con el Derecho de la UE. Y ello porque el artículo 58, apartado 1, letra a) del Tratado dispone que el artículo 56 se aplicará «sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital».

En este sentido, el Tribunal razona que al ser el artículo 58 una excepción al principio europeo de libre circulación de capitales, debe interpretarse de modo restrictivo. Así se deduce también de lo dispuesto en el apartado 3 de dicho precepto, según el cual las disposiciones nacionales a que se refiere el apartado

1 «no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales (...)».

En este orden de ideas, según reiterada jurisprudencia del TJUE, una diferencia de trato prevista en una normativa nacional solamente puede resultar compatible con el Derecho de la Unión si afecta a situaciones que no son objetivamente comparables, o si deviene justificada por razones de interés general (SSTJUE 17 de octubre de 2013, C-181/12; y de 17 de marzo de 2022, C-545/19).

En el caso examinado, lo que origina el distinto tratamiento fiscal es el diferente tipo impositivo girado, pese a encontrarse los contribuyentes afectados en circunstancias análogas a aquellos perceptores de intereses que se beneficiaban de un trato más favorable. Por consiguiente, cabe afirmar que esa diferencia de trato afecta a situaciones objetivamente comparables.

Por lo que concierne, de otra parte, a la posible justificación de dicho tratamiento diferente en base a una razón imperiosa de interés general, el TJUE advierte que ni el órgano judicial remitente ni el Gobierno portugués han aportado razón alguna al respecto.

En consonancia con todo ello, el TJUE declara incompatible con el artículo 56 del Tratado la normativa tributaria portuguesa examinada.

Finalmente, respecto al artículo 2, apartado 4, del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza, el fallo del Tribunal señala que dicho precepto se opone a la normativa de un Estado miembro que grava los intereses percibidos, desde el 1 de julio de 2005, por los contribuyentes de ese Estado miembro que hayan optado por el procedimiento de información voluntaria o que hayan declarado de otro modo esos rendimientos en forma de intereses a las autoridades tributarias de su Estado miembro de residencia, siempre que no estén excluidos de la retención especificada en el artículo 1, apartado 2 del citado Acuerdo, a un tipo progresivo que puede llegar hasta el 40%, cuando esos intereses derivados de obligaciones y de instrumentos de deuda son abonados por un agente suizo, mientras que se gravan a un tipo del 20% cuando los mismos rendimientos se abonan por un agente residente.

4. Análisis y relevancia para España

El pronunciamiento analizado aborda un caso de diferencia de trato en el marco de la libre circulación de capitales. Como es sabido, este principio europeo fundamental despliega su virtualidad no solo en el ámbito de la UE, sino también en relación con terceros países. Con todo, el examen del TJUE se focaliza en la posible quiebra del artículo 56 del Tratado europeo, así como del artículo 2.4 del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, de acuerdo con la petición de decisión prejudicial formulada.

Se examinan, de este modo, dos cuestiones, relacionadas con el distinto trato otorgado en la tributación personal por la percepción de intereses procedentes de obligaciones y de instrumentos de deuda, dependiendo de dónde se encuentren establecidas la entidad emisora de la deuda y la entidad pagadora de los intereses.

El estudio de la normativa portuguesa permite concluir al Alto Tribunal que de la misma se deriva un trato fiscal diferente, que restringe la libre circulación de capitales y que no se encuentra justificado. Junto a la lesión del artículo 56 del Tratado europeo, se considera igualmente vulnerado el artículo 2.4 del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza, en el bien entendido de que el mismo señala que cuando el beneficiario efectivo opte por el procedimiento de información voluntaria o bien declare los intereses percibidos por él de un agente pagador suizo a las autoridades tributarias de su Estado miembro de residencia, los intereses de que se trate serán gravados en ese Estado miembro con tipos idénticos a los aplicados a los rendimientos equivalentes originados en tal Estado.

Se trata, en definitiva, de una interesante sentencia para los Estados miembros, entre los que se encuentra España, mediante la cual el TJUE prohíbe los regímenes fiscales internos que contemplen diferencias de trato en relación con la percepción de intereses financieros según donde se invierten los capitales, ya sea en otros Estados miembros de la UE o en países terceros.