

Crisis del régimen opcional de tributación en el IRPF para residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea. Reparos jurisprudenciales a su capacidad de subsanar las discriminaciones (sentencia Gielen)

Crisis of the resident individual income tax (IRPF) optional regime for residents in other Member States of the European Union. Jurisprudential reservations about its capacity to rectify discrimination (Gielen judgment)

Antonio Cubero Truyo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla
Miembro de la AEDAF

Resumen

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea cuestiona la validez del régimen opcional para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, al señalar que su existencia no es suficiente para considerar reparadas las discriminaciones hacia los no residentes. Téngase en cuenta que la opción por el IRPF puede ocasionar consecuencias desfavorables (los tipos progresivos pueden resultarles perjudiciales), por lo que los no residentes tendrían derecho a que las diferencias de trato sean corregidas pero manteniéndose en la órbita del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (preservando así su tipo proporcional).

Abstract

The European Court of Justice's case-law questions the validity of the optional regime for taxpayers that reside in another Member State of the European Union. It points that its existence is not enough to consider that discrimination against non-residents are repaired. We must take into consideration that option for the resident individual income tax can cause unfavorable consequences (progressive tax rates can be detrimental). Non-residents, then, would bear a right to have these differences of treatment corrected while kept in the scope of the non-residents individual income tax (therefore maintaining the proportional tax rate).

Palabras clave

Impuesto sobre la Renta de no Residentes, IRPF, Discriminación, Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Keywords

Non-Resident Individual Income Tax, Resident Individual Income Tax, Discrimination, European Court of Justice.

Sumario

1. Introducción. Las diferencias fiscales entre sujetos residentes y no residentes pueden encerrar una discriminación indirecta por razón de nacionalidad (doctrina clásica del Tribunal de Justicia de la Unión Europea).
2. Los no residentes que obtienen la mayor parte de sus rentas en el Estado de la fuente se encuentran en una “situación comparable” a la de los residentes.
3. La opción de equiparación compensa el trato discriminatorio a los no residentes mediante la aplicación a posteriori de las normas del IRPF con devolución de la diferencia.
4. La sentencia Gielen cuestiona la aptitud del régimen opcional para corregir las discriminaciones. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea concede prioridad a la necesaria depuración de las medidas discriminatorias en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
5. Planteamiento de futuro. ¿Es preciso intervenir exhaustivamente en todas las posibles discriminaciones o debe dejarse su eventual reparación a las demandas particulares?
6. Discriminaciones subsistentes en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
 - 6.1. Inaplicación del régimen de estimación objetiva a los establecimientos permanentes de personas físicas no residentes.
 - 6.2. Inaplicación de las medidas fiscales introducidas en el IRPF por las Comunidades Autónomas.
7. Riesgos derivados de la concesión exhaustiva de reglas de equiparación a los residentes en la Unión Europea.
 - 7.1. La discriminación positiva hacia los sujetos no residentes (sujetos que hacen uso de las libertades de circulación) al poder escoger o acumular las ventajas de los dos modelos impositivos.
 - 7.2. La discriminación hacia los sujetos residentes en países terceros.
 - 7.3. La desnaturalización del modelo de tributación de los no residentes.

1. Introducción. Las diferencias fiscales entre sujetos residentes y no residentes pueden encerrar una discriminación indirecta por razón de nacionalidad (doctrina clásica del Tribunal de Justicia de la Unión Europea).

En la imposición directa sobre la renta, la distribución de las competencias fiscales entre los Estados se basa fundamentalmente en la combinación de los criterios de residencia y territorialidad. Un país puede gravar a los sujetos residentes de una manera global y tomando en consideración su situación personal y familiar. Y a la vez puede gravar a los sujetos no residentes de una manera contenida, solo por las rentas que hayan obtenido en su territorio. Ello supone que en cada país conviven dos modalidades impositivas diferentes: el impuesto sobre la renta de los residentes y el impuesto sobre la renta de los no residentes.

Las diferencias de tratamiento entre residentes y no residentes eran tradicionalmente aceptadas con naturalidad, hasta que en el ámbito de la Unión Europea se abrió paso una línea crítica que advertía que tras esa separación, válida con carácter general, puede encerrarse una discriminación encubierta o indirecta por razón de nacionalidad¹, 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 extranjeros². Aunque los dos impuestos se apliquen con independencia de la nacionalidad³, el dato estadístico del predominio evidente de los nacionales entre los contribuyentes del IRPF y de los extranjeros entre los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, merece ser tenido en cuenta. En palabras del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, una distinción basada en el criterio de la residencia “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

1 Como sostiene el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (nos remontamos a la sentencia de 12 de febrero de 1974, Sotgiu, 152/73, Rec. p. 153), las normas sobre igualdad de trato y no discriminación por razón de nacionalidad (artículo 18 del Tratado de Funcionamiento; antiguo artículo 12 del Tratado constitutivo) “no solo prohíben las discriminaciones manifiestas basadas en la nacionalidad, sino también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca de hecho al mismo resultado”.

2 La doctrina sobre la discriminación indirecta con fundamento estadístico se abrió paso en la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea relativa al ámbito tributario con la aportación de la sentencia de 8 de mayo de 1990, Biehl (C-175/88, Rec. p. I-1779), que se ocupaba de la fiscalidad de los trabajadores en situaciones de traslado de residencia, unos trabajadores que son “a menudo” extranjeros. El argumento también resultó acogido por lo que respecta a las personas jurídicas en la sentencia de 13 de julio de 1993, Commerzbank (C-330/91, Rec. p. I-04017): las sociedades no residentes son “con mayor frecuencia” no nacionales. Definitivamente fue la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), la que consolidó de manera rotunda el criterio según el cual la diferenciación entre residentes y no residentes, detrás de su aparente imparcialidad, podría resultar beneficiosa para los nacionales (que en la mayor parte de los casos son residentes) y perjudicial para los extranjeros (que suelen ser no residentes).

3 Al menos con carácter general, si bien existen algunos rasgos excepcionales de presencia de la nacionalidad. Por ejemplo, a la hora de determinar la adscripción al IRPF o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes del personal diplomático y consular (véanse los artículos 9.2 y 10 de la Ley 35/2006, del IRPF); o en la regulación de los traslados de residencia a paraísos fiscales (artículo 8.2 de la Ley del IRPF).

nacionalidad" (apartados 27 a 29 de la conocidísima sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225').

2. Los no residentes que obtienen la mayor parte de sus rentas en el Estado de la fuente se encuentran en una "situación comparable" a la de los residentes.

El hecho de que la doctrina del Tribunal de Justicia haya consagrado el criterio de que las diferencias de régimen impositivo entre residentes y no residentes pueden encerrar una discriminación indirecta no significa que cualquier diferencia entre uno y otro impuesto resulte necesariamente discriminatoria⁴. No se trata de una ecuación automática. Solo se producirá discriminación cuando se apliquen dos normas distintas a "situaciones comparables".

Los sujetos no residentes se encuentran en principio o por regla general en una situación no comparable a la de los sujetos residentes y ello podría justificar la diferencia de trato. El factor fundamental que puede esgrimirse para argumentar que las situaciones no son comparables no es otro que el carácter principal o secundario de las rentas obtenidas: en el país de residencia los residentes suelen obtener la mayoría de sus rentas y en el país de la fuente los no residentes obtienen rentas que suelen ser minoritarias. Esta circunstancia legitimaría la separación entre dos clases de sujetos, entre dos clases de regímenes impositivos motivadamente distintos. Los sujetos residentes son los únicos que pueden resultar gravados de manera global, teniendo en cuenta los elementos inherentes a su situación personal y familiar, mediante un impuesto personal, periódico, subjetivo y progresivo. Mientras que los no residentes deben soportar en el país de la fuente un impuesto de carácter real, instantáneo, objetivo y proporcional, contando con que el gravamen más profundo ya se aplicará en el país donde residen, país, cabe suponer, donde obtienen la mayor parte de sus rentas. Así lo sostiene el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. "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"⁵.

4 Nos remitimos a los comentarios sobre esta sentencia citados 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/, entre otros: Cubero Truyo, Antonio: "Discriminación tributaria por causa de nacionalidad o de residencia". Noticias de la Unión Europea, nº 137/1996; García Prats, Francisco Alfredo: "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 117/2003.

5 Sobre el principio de no discriminación en el ámbito de la fiscalidad de la Unión Europea, véase García Prats, Francisco Alfredo: Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario. Tecnos. Madrid, 1998.

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

Aplicando *a sensu contrario* esta fundamentación, se desprende que la situación de los no residentes sí pasa a ser absolutamente comparable a la de los residentes, cuando el no residente obtiene 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.

La situación de los no residentes
sí pasa a ser absolutamente
comparable a la de los residentes,
cuando el no residente obtiene en
un Estado miembro distinto del de
su residencia la mayor parte de
sus ingresos

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 subjetivizar el impuesto⁷. 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. Y por ende debe haber una asimilación total en el régimen tributario so pena de incurrir en discriminación

Esta demanda de asimilación no solo llegó de la mano del Tribunal de Justicia. En la misma línea se inscribía la Recomendación de la Comisión de la Unión Europea 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 (94/79/CE).

Ante tales llamadas de atención, 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 gracias a esta vía subsidiaria un desenlace discriminatorio⁸.

3. La opción de equiparación compensa el trato discriminatorio a los no residentes mediante la aplicación a posteriori de las normas del IRPF con devolución de la diferencia.

Los sujetos no residentes que residan en países de la Unión Europea pueden optar por la aplicación de las normas del IRPF, en caso de que les convenga, siempre que cumplan un requisito: que a pesar de

⁷ 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).

⁸ Sobre esta regulación, véase Medina Cepero, Juan Ramón: “El régimen opcional previsto para los contribuyentes en Estados de la Unión Europea”. *Revista de Información Fiscal*, nº 54/2002.

Esta clase de no residente se encuentra en una posición comparable, homologable a la del residente. Y por ende debe haber una asimilación total en el régimen tributario so pena de incurrir en discriminación

no residir en nuestro país, si hayan obtenido en España la mayoría de sus rentas. Es el artículo 46 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes el que regula en la actualidad esta "Opción para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea", desarrollada en los artículos 21 a 24 del Reglamento del Impuesto (aprobado por Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio).

En concreto, el régimen resulta aplicable a aquellos contribuyentes no residentes que sean personas físicas residentes en otro Estado de la Unión Europea y obtengan en territorio español como mínimo el 75 por 100 de la totalidad de su renta⁹.

Tales sujetos podrán con carácter voluntario tributar como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplicando por tanto la reducción por rendimientos del trabajo, la tarifa progresiva, el mínimo personal y familiar... Esto es, podrán tributar como si fueran sujetos residentes, aunque solo por las rentas obtenidas en territorio español (necesariamente mayoritarias, como ha quedado señalado). No tienen que tributar por la renta mundial, desde luego, pero la renta mundial sí será tenida en cuenta para determinar el gravamen correspondiente a la renta obtenida en España, única renta gravable.

La manifestación de la preferencia por el IRPF no supone descartar la aplicación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, dado que el ejercicio de la opción se produce 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 opcional¹⁰, aprobado por la Orden de 12 de julio de 2000¹¹. 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.

Con ello se subsana la discriminación que soportaban el grupo de sujetos no residentes perfectamente

9 A los efectos de determinar este porcentaje, nuestra normativa indica que solo resultan computables los rendimientos producidos en España que tengan la calificación de rendimientos del trabajo o de actividades económicas; los rendimientos del capital y las ganancias patrimoniales quedan excluidos, lo cual puede conducir a resultados injustos. Por ejemplo, un sujeto no residente que obtuviera el 100 por 100 de sus rentas en territorio español no tendría derecho al régimen opcional si solo el 70 por 100 procediera de rentas de su trabajo en España y el 30 por 100 restante de una ganancia patrimonial derivada de la venta de un inmueble situado en España. Consideramos que las rentas obtenidas en España que no sean del trabajo ni de actividades económicas no deben quedar incluidas ni en el porcentaje de renta computable ni tampoco entonces en la totalidad de la renta.

10 Véase López Espadafor, Carlos María: "El modelo de solicitud de aplicación del régimen opcional para contribuyentes personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea". Carta tributaria. Monografías, nº 343/2000.

11 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 (Boletín Oficial del Estado de 14 de julio).

asimilables a los residentes al obtener la parte principal de sus rentas en el Estado de la fuente. Para calibrar la importancia práctica de este régimen opcional, tómese en consideración que el presupuesto de hecho del mismo (la obtención mayoritaria de rentas en un país en el que no se reside fiscalmente) puede originarse no solo entre países limítrofes en los que sí son habituales las situaciones en la que el Estado de la residencia y el Estado de la actividad laboral o económica no coinciden; sino también con ocasión de desplazamientos temporales por razones de trabajo, temporales e incluso bastante dilatados en el tiempo; dado que los convenios de doble imposición resuelven los conflictos de doble residencia a favor del país donde el sujeto tiene una vivienda permanente o su centro de intereses vitales, es perfectamente concebible la existencia de sujetos trabajando varios años en un país sin por ello dejar de ser residentes en su país de origen, en el que conservan la vivienda a su disposición y/o su familia.

4. La sentencia Gielen cuestiona la aptitud del régimen opcional para corregir las discriminaciones. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea concede prioridad a la necesaria depuración de las medidas discriminatorias en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

La situación tributaria de los europeos que desarrollan su actividad fundamental en un país distinto al de residencia parecía resuelta con este régimen opcional curativo (la llamada “opción de equiparación”); de manera que los conflictos posteriores en materia de no residentes se desarrollaban fundamentalmente en relación con sujetos que no cumplían los requisitos para acogerse al régimen opcional por obtener rentas aisladas o minoritarias en el Estado de la fuente y que aún así también reivindicaban el derecho a no ser discriminados¹² (con éxitos jurisprudenciales significativos¹³).

Sin embargo, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 18 de marzo de 2010, *Gielen* (C-440/08, Rec. P. I-2323), ha alterado el clima aparentemente pacífico de los sujetos con derecho al régimen opcional, poniendo en duda la validez de la equiparación voluntaria a los sujetos residentes a los efectos de solventar los conflictos de discriminación.

Repasemos los hechos descritos en la sentencia. El Sr. *Gielen*, residente en Alemania, tributa en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes de Holanda por las rentas empresariales que allí obtiene procedentes de un negocio de cultivo de plantas ornamentales. El problema se plantea en relación con la “deducción en favor de los trabajadores por cuenta propia”, una deducción cuya aplicabilidad está sometida a un requisito o “criterio horario”, en virtud del cual se exige la realización durante el año natural de al menos 1.225 horas de trabajo para la empresa o las empresas propias. A la hora de verificar el cumplimiento de

12 Véase Cubero Truyo, Antonio: “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 214/2002.

13 El Tribunal de Justicia ha reconocido que los no residentes que obtengan rentas meramente secundarias también pueden estar en situación comparable a los residentes. Tanto por lo que respecta a la aplicación de los tipos de gravamen (sentencias de 27 de junio de 1996, *Asscher*, C-107/94, Rec. p. I-3089; de 12 de junio de 2003, *Gerritse*, C-234/01, Rec. p. I-5933; de 11 de octubre de 2007, *Hollmann*, C-443/06, Rec. p. I-8491; o de 6 de octubre de 2009, *Comisión/España*, C-562/07, Rec. p. I-9553). Como por lo que respecta a la deducción de gastos (la ya citada sentencia *Gerritse* y las sentencias de 6 de julio de 2006, *Conijn*, C-346/04, Rec. p. I-6137; de 3 de octubre de 2006, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, Rec. I-9641; de 15 de febrero de 2007, *Centro Equestre da Lezíria Grande*, C-345/04, Rec. I-1425; o de 31 de marzo de 2011, *Schröder*, C-450/09, Rec. p. I-0000).

La existencia de cualquier regla injustificadamente perjudicial 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 de la normativa –en teoría ya no discriminatoria- de los residentes

este módulo horario, la legislación neerlandesa establece un trato diferente entre los sujetos residentes y los no residentes: mientras que los primeros pueden computar todas las horas dedicadas a sus empresas, con independencia del país en el que se encuentren ubicadas, los no residentes en cambio sólo contabilizan las horas dedicadas al negocio situado en los Países Bajos, lo cual conduce a que el Sr. Gielen no puede disfrutar de esta deducción porque si solo se suman las horas dedicadas a su actividad en Holanda, sin incluir las horas dedicadas en Alemania, no alcanza el umbral de 1.225 horas anuales.

En primer lugar, el Tribunal confirma que se ha producido una discriminación en el sentido del artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea¹⁴. El hecho de obstaculizar el disfrute por los no residentes de esta ventaja fiscal no puede excusarse mediante la invocación general de que los residentes y no residentes no están en situación comparable. Si bien es cierto que en principio las posiciones respectivas de residentes y no residentes no son comparables a los efectos de la imposición sobre la renta, en este punto concreto no existe ninguna diferencia de situación objetiva que justifique el trato diferencial, dado que la deducción “está relacionada, no con la capacidad personal del contribuyente, sino más bien con la naturaleza de la actividad que éste ejerce”¹⁵. De manera que si se aplican normas diferentes a residentes y a no residentes, estando en situaciones comparables, el balance discriminatorio cae por su propio peso. Aunque la norma no distinga entre nacionales y extranjeros se trata de una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad ya que el perjuicio a los no residentes, al ser predominantemente extranjeros, “puede ir en detrimento de estos sujetos pasivos de forma principal”¹⁶.

En segundo lugar, una vez acordado que dentro de la regulación holandesa de los no residentes existe una norma discriminatoria, que perjudica a los no residentes en relación con el trato dado a los residentes, el Tribunal de Justicia toma nota de un dato importante, cual es el hecho de que el sujeto no residente discriminado tenía a su alcance la posibilidad de optar por la aplicación del régimen de los residentes, régimen en el que ya desaparecería el susodicho criterio discriminatorio. “Es preciso subrayar que la opción de equiparación permite a un sujeto pasivo no residente, como el Sr. Gielen, elegir entre un régimen tributario discriminatorio y otro que supuestamente no lo es”. En el caso que nos ocupa, el Sr. Gielen podría

14 El artículo 49 del TFUE prohíbe las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro e impone el ejercicio de dicha libertad de establecimiento “en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales”.

15 Apartado 45 de la sentencia. Sobre la importante delimitación que se ha ido forjando en la doctrina del Tribunal de Justicia, en función de que las medidas fiscales controvertidas estén relacionadas bien con la capacidad personal o circunstancia familiar del sujeto, bien con la actividad que ejerce o el tipo de rentas que obtiene, véase Martín Jiménez, Adolfo J., Carrasco González, Francisco M. y García Heredia, Alejandro: “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, nº 147/2010.

16 Apartado 48 de la sentencia.

perfectamente haber hecho uso del régimen opcional y tributar como los sujetos residentes, disfrutando así, ya sin diferencias de trato, de la deducción a favor de los trabajadores por cuenta propia. Pero decidió no acogerse al tratamiento de sujeto pasivo *nacional* (residente) “por motivos personales”¹⁷ y prefirió insistir en su pretensión de disfrutar como no residente de un incentivo fiscal al que sí tendría derecho si fuera residente. No se olvide que la imposición sobre la renta de los residentes es un sistema complejo, con alicientes y a la vez con elementos disuasorios (señaladamente, los tipos de gravamen progresivos) y de ahí que los sujetos no residentes puedan aferrarse a la reivindicación del tratamiento de no residentes, pero libres de discriminaciones, en lugar de adherirse sin reparos al régimen de los residentes. Este es el elemento fundamental del asunto Gielen: su resistencia a utilizar el régimen opcional equiparador.

Lo cual obliga a dictaminar si la discriminación inicial queda subsanada por tratarse de una discriminación reversible por la vía -disponible, aunque despreciada- del régimen opcional¹⁸. Pues bien, el Tribunal de Justicia reconoce que el régimen de los no residentes puede ser sustituido de manera voluntaria por el régimen de los residentes, mas relativiza la fuerza regeneradora de esta fórmula selectiva¹⁹. “Tal elección no puede excluir, en el caso de autos, los efectos discriminatorios del primero de los dos regímenes tributarios citados. Efectivamente, si a dicha elección se le reconociese tal efecto, ello supondría, como indicó el Abogado General²⁰, esencialmente, en el punto 52 de sus conclusiones, reconocer validez a un

17 *Los motivos personales* son evocados en el propio planteamiento de la cuestión prejudicial (apartado 21 de la sentencia). “En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial: ¿Debe interpretarse el artículo 43 CE en el sentido de que no se opone a que una disposición de la legislación tributaria de un Estado miembro se aplique a los beneficios que un nacional de otro Estado miembro (sujeto pasivo extranjero) ha obtenido de una parte de su empresa situada en el Estado miembro mencionado en primer lugar, si tal disposición, entendida de un modo determinado, crea una discriminación contraria en sí al artículo 43 CE entre sujetos pasivos nacionales y extranjeros, pero cuando el sujeto pasivo extranjero haya tenido la posibilidad, de la que no ha hecho uso por motivos personales, de optar por ser tratado como un sujeto pasivo nacional?” (el subrayado es nuestro).

18 En el asunto Gielen, la tesis de la subsanación era la sostenida por el abogado general del Hoge Raad en defensa de la legislación de los Países Bajos: “El régimen tributario neerlandés aprueba que los empresarios no residentes como el Sr. Gielen se acojan al régimen de residentes, conforme al que se le imputarían todas las horas realizadas, tanto en los Países Bajos como en otros Estados de la Unión. Esta opción corregiría la discriminación antes aludida, salvando su compatibilidad con el Tratado” (apartado 15 de las Conclusiones del Abogado General). Y en la misma línea se situaban los Gobiernos de los Estados miembros que presentaron observaciones (Alemania, Estonia, Portugal, Suecia...): “Sobre este extremo todos los Estados que han depositado observaciones coinciden en defender la denominada «tesis de la neutralización», en cuya virtud la opción de tributación permite al contribuyente sopesar las ventajas y desventajas de cada estatuto. Si prefiere un régimen discriminatorio, que hubiera eludido escogiendo la otra alternativa, no cabe denunciar la desigualdad dimanante. [...] Los Estados personados en este proceso prejudicial mantienen que quien elige libremente someterse a una norma no puede denunciarlo después. Así, cuando el derecho atribuye a alguien la facultad de escoger entre varias normas, entre las que figura la discriminatoria, esa facultad subsana el principio de igualdad. Dicho de otro modo, si se discrimina a un sujeto en un estatuto que ha aceptado sin cortapisas, la preferencia realizada neutraliza el trato desigual” (apartados 44 y 48 de las Conclusiones del Abogado General).

19 De manera muy gráfica se argumenta en las Conclusiones del Abogado General que si se admitiera la capacidad regeneradora del régimen voluntario, “al legislador le bastaría con conceder un margen de discrecionalidad a alguien, para aprobar, luego, en su contra disposiciones abiertamente discriminatorias con total impunidad” (apartado 48).

20 El Abogado General aludido, artífice de las Conclusiones del asunto Gielen, no es otro que el español Sr. Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer, y estas fueron precisamente las últimas Conclusiones presentadas antes de su fallecimiento (en su lugar fue designado como Abogado General el Sr. Pedro Cruz Villalón, Presidente de nuestro Tribunal Constitucional entre 1998 y 2001).

régimen tributario que, por su carácter discriminatorio, sigue constituyendo, en sí mismo, una violación del artículo 49 TFUE²¹.

Todo lo cual conduce a pronunciar el siguiente fallo: *“El artículo 49 TFUE se opone a una normativa nacional que, por lo que se refiere a la concesión de una ventaja fiscal, como la deducción en favor de los trabajadores por cuenta propia controvertida en el litigio principal, tiene efectos discriminatorios respecto a los sujetos pasivos no residentes, aun cuando éstos puedan, en lo que atañe a dicha ventaja, optar por el régimen aplicable a los sujetos pasivos residentes”*.

La conclusión que se extrae de esta sentencia resulta demoledora para el régimen opcional en el que hasta ahora se confiaba como remedio sanador de las discriminaciones. Muy lejos de apreciar esa capacidad correctora, el Tribunal de Justicia descarta que la opción de equiparación pueda excluir la discriminación detectada. Ha quedado patente que la existencia de cualquier regla injustificadamente perjudicial en el régimen tributario de los no residentes resulta inaceptable, aun cuando la aplicación de dicha regla resulte en la práctica facultativa para el sujeto²², que podría escoger la aplicación de la normativa –en teoría ya no discriminatoria- de los residentes. En palabras del Tribunal de Justicia, la posibilidad de elección “no neutraliza la discriminación”²³. Por tanto, los no residentes discriminados pueden exigir soluciones directas a la discriminación y no conformarse con una solución que les conduce a asumir de manera global un régimen ajeno.

De donde se desprende, aplicando ya esta doctrina a nuestro ordenamiento, que la discriminación intrínseca de una norma reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes no desaparecería por su subsanación extrínseca o contingente mediante la aplicabilidad voluntaria del sistema normativo del IRPF²⁴. Los no residentes (que sean residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea) tienen derecho a no sufrir un tratamiento discriminatorio manteniéndose en el seno del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, sin necesidad de utilizar de manera postiza el sistema tributario de los nacionales/residentes.

21 Apartados 51 y 52 de la sentencia Gielen. Obsérvese que la discriminación indirecta por razón de la nacionalidad se califica como una violación del artículo 49 TFUE y no del artículo 18 TFUE, que es el que establece con carácter general la prohibición de discriminación. Tal relación de especialidad se explica nitidamente en la sentencia de 31 de marzo de 2011, Schröder (C-450/09, Rec. p. I-0000), apartados 28 y 29 (aunque en este caso se invoque la libre circulación de bienes en lugar de la libertad de establecimiento): “Por lo que se refiere al artículo 18 TFUE, que consagra el principio general que prohíbe cualquier discriminación por razón de nacionalidad, procede recordar que dicho artículo está destinado a aplicarse de manera independiente sólo en situaciones reguladas por el Derecho de la Unión para las cuales el Tratado FUE no prevea normas específicas que prohíban la discriminación (véanse en particular las sentencias de 11 de octubre de 2007, Hollmann, C-443/06, Rec. p. I-8491, apartado 28 y la jurisprudencia citada; de 21 de enero de 2010, SGI, C-311/08, Rec. p. I-0000, apartado 31, y Missionswerk Werner Heukelbach, antes citada, apartado 18). Toda vez que las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales son aplicables y establecen normas específicas de no discriminación, en el asunto principal no ha lugar a aplicar el artículo 18 TFUE (véanse las sentencias antes citadas Hollmann, apartado 29, y Missionswerk Werner Heukelbach, apartado 19)”.

22 Como se señala en el apartado 53 de la sentencia Gielen, “un régimen nacional restrictivo de la libertad de establecimiento sigue siendo también incompatible con el Derecho de la Unión, aun cuando su aplicación sea facultativa (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec. p. I-11753, apartado 162)”.

23 Apartado 54 de la sentencia. En palabras del Abogado General, “cuando un sujeto se decanta por una opción legal u otra ilegal, la mera elección tampoco convierte lo discriminatorio en igualitario” (apartado 51 de las Conclusiones).

24 Véase Cubero Truyo, Antonio: “La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea como factor de transformación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes”, en Derecho de la Unión Europea y reformas del Ordenamiento Jurídico Español. Universidad de Huelva. Huelva, 2011.

A mayor abundamiento (aunque el Tribunal de Justicia no llegó a pronunciarse abiertamente al respecto dado que la invalidez de la normativa holandesa había quedado ya acreditada), conviene dejar constancia de que el Abogado General, en sus Conclusiones, advirtió de que el ejercicio de la opción por el régimen tributario de los residentes no colocaba a los extranjeros/no residentes en una posición verdaderamente equivalente a la de los nacionales/residentes; la asimilación no puede considerarse completa, entre otros factores porque el despliegue de la obligación personal voluntaria conlleva para los no residentes unos costes de gestión superiores a los que soportan los residentes²⁵. Así pues, no solo se ha desvelado que una regla discriminatoria resulta en sí misma inadmisibles aunque pueda esquivarse su aplicación mediante el régimen opcional; sino que también se apunta que el régimen opcional en apariencia no discriminatorio²⁶ no llega a ser plenamente igualitario²⁷. Para el Abogado General, Sr. Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer, utilizando a George Orwell, “la equiparación entre residentes y no residentes puede esconder un engaño, pues hay ocasiones en las que cabe afirmar, parafraseando al cerdo propagandista de *Rebelión en la granja*, que todos los contribuyentes europeos son iguales, pero algunos más iguales que otros”²⁸.

5. Planteamiento de futuro. ¿Es preciso intervenir exhaustivamente en todas las posibles discriminaciones o debe dejarse su eventual reparación a las demandas particulares?

A partir de la sentencia Gielen (y a pesar de no haber tenido suficiente eco doctrinal en el tiempo transcurrido desde que fue dictada²⁹), no cabe duda de que la opción de equiparación ha entrado en crisis, al ponerse en evidencia que no sirve para compensar los efectos discriminatorios de las normas inicialmente aplicables a los no residentes y al reconocerse que los no residentes pueden prescindir de

25 “El estatuto fiscal de trabajadores autónomos residentes ocasiona al contribuyente no residente un gasto adicional que no soporta necesariamente el sujeto pasivo residente. Mientras quien tiene su domicilio en los Países Bajos sólo declara unos ingresos globales y tributa en el extranjero por los rendimientos allí ganados, un sujeto pasivo como el Sr. Gielen habría de declarar sus ingresos globales en dos Estados miembros, adaptando sus normas contables a dos ordenamientos nacionales y asumiendo costes de gestión administrativa ante dos administraciones tributarias que, además, emplean lenguas diferentes. Queda patente que un deudor fiscal como el Sr. Gielen, que no vive en los Países Bajos, no se encuentra en las mismas condiciones que el que tributa y reside en ese Estado” (apartado 61 de las Conclusiones).

26 El no residente puede optar por un régimen que no es discriminatorio “supuestamente”, insinúa el Tribunal de Justicia en el apartado 50 de la sentencia Gielen.

27 “Tal apreciación simplemente demuestra que un trabajador autónomo no residente, a pesar de que pueda tributar en el régimen de residentes, no disfruta de las mismas ventajas”. “El contribuyente no residente no se equipara al residente, aunque se acoja a su régimen fiscal”. “El contribuyente extranjero que prefiere tributar con arreglo a las normas de los residentes no alcanza una posición equivalente a la de los nacionales. Esta ausencia de homogeneidad impide constatar que la facultad recogida en el artículo 2, apartado 5, de la Ley del Impuesto sobre la Renta neutralice las discriminaciones ilegales anejas a una de las alternativas” (apartados 63, 70 y 71 de las Conclusiones).

28 Apartado 2 de las Conclusiones.

29 Al menos en la doctrina española. Sí hay testimonios en la doctrina holandesa (más directamente afectada por el asunto Gielen) de la crisis que venimos denunciando. Por ejemplo, Boudewijn, Niels: “ECJ Judgement is beginning of the end for Dutch Resident Tax Choice”. *Tax Notes International*, pp. 784-785/2010, subraya las consecuencias críticas de la sentencia sobre el régimen opcional (el principio del fin de dicho régimen).

La inaplicabilidad de la estimación objetiva a los sujetos no residentes persiste incluso tratándose de residentes de un Estado miembro de la Unión Europea que obtienen al menos el 75 por 100 de sus rentas en territorio español y gozan por tanto del derecho a optar por el régimen de equiparación a los residentes. Es una discriminación irresoluble, a la vista de nuestra normativa

dicho régimen voluntario sin por ello dejar de reivindicar la equiparación a los residentes en los aspectos concretos³⁰.

No deja de ser paradójico que un método que nació en buena medida a instancias de la jurisprudencia (el régimen opcional como hijo de la sentencia Schumacker³¹) sea desautorizado por la propia jurisprudencia. Es el problema del protagonismo en la creación del derecho de un órgano, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que no tiene capacidad ni pretensiones de legislar, sino solo de impedir las vulneraciones concretas del Derecho de la Unión Europea, con lo cual las soluciones que se buscan a sus pronunciamientos en los que se revelan taras de las normas vigentes no ofrecen

garantías de pulcritud. Los Estados miembros procuran adaptarse a las sentencias del Tribunal de Justicia, pero han de hacerlo sin unas consignas precisas, sin una referencia explícita comparable a la de las Directivas³².

Así, no estamos seguros de que quepa esperar una reacción ordenada y satisfactoria ante la sentencia Gielen, porque esta se ha limitado, como es natural, a desvelar un defecto normativo pero sin aclarar cómo deben configurarse las normas para evitar que tales deficiencias se produzcan.

Ante la ausencia de indicaciones formales, los ordenamientos internos pueden preferir una actitud pasiva o acomodaticia en la que aun asumiendo lo insatisfactorio de su tratamiento fiscal hacia los no residentes,

30 El hecho de que hablemos de crisis del régimen opcional a raíz de la sentencia Gielen no significa que tenga que quedar por completo inhabilitado (por ejemplo, parece que el acceso de los no residentes a la subjetivización del impuesto -la atención a las circunstancias personales/familiares- solo es posible mediante el régimen opcional). El Abogado General Sr. Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer, en sus Conclusiones, incluye una reflexión final sobre este punto: "No quiero acabar estas conclusiones sin incidir en que en este caso no se impugna el régimen optativo creado por el artículo 2, apartado 5, de la Ley del Impuesto sobre la Renta. A pesar de todo lo expuesto, conviene hacer hincapié en que las apreciaciones enunciadas se realizan para enjuiciar el impacto neutralizador del régimen optativo respecto de una discriminación constatada para los no residentes. Hay que extremar esta cautela, ya que el sistema implantado por los Países Bajos reúne ventajas evidentes. Según autorizadas voces, permitir a un contribuyente tributar por la totalidad de sus ingresos tanto en el Estado de residencia como en el Estado de la fuente puede engendrar consecuencias óptimas, especialmente en la tributación transnacional de las personas físicas. A la luz de los diversos modelos fiscales vigentes en los Estados miembros, el sistema neerlandés contiene elementos positivos que no discuto. Tampoco se intenta impugnar la legalidad de dicho modelo, ciñéndose el debate a la dimensión neutralizadora de ese sistema. Únicamente en tal contexto el artículo 2, apartado 5, de la Ley del Impuesto sobre la Renta se muestra insuficiente para justificar la discriminación ilegal que sufren los no residentes como el Sr. Gielen".

31 Paternidad compartida, pues recordemos que en la gestación del régimen opcional también influyó la Recomendación de la Comisión de la Unión Europea 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 (94/79/CE).

32 Véase Cubero Truyo, Antonio y Ruano, Lorena: "¿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 130/2005. http://www.cide.edu/dts_CIDE.

lo mantengan a expensas de las eventuales quejas de los sujetos afectados en casos concretos o de la Comisión en su función de vigilancia. Pero ello supondría consagrar el protagonismo de una dinámica de litigiosidad a posteriori o judicializada como expresión más peyorativa del predominio de la influencia jurisprudencial sobre la armonización fiscal. Entonces, ¿cuál debe ser la actitud de los Estados miembros ante este nuevo hito jurisprudencial?

Dado que la solución global que representaba el régimen opcional no resulta bastante, parece obligado entrar a valorar todos y cada uno de los detalles de la regulación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, a la búsqueda de posibles rasgos discriminatorios³³. Obsérvese que lo relevante de la crisis del régimen opcional puesta de manifiesto con la sentencia *Gielen* es que afecta no solo a la regulación de dicho régimen dirigido a un sector muy específico de no residentes (los que obtienen la mayor parte de sus rentas en el Estado de la fuente) sino de manera muy acusada a la regulación general del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en donde el Tribunal de Justicia ha centrado sus demandas de perfeccionamiento. Por tanto, no pensemos que los ecos de esta sentencia han de limitarse a la minoría de sujetos que componen el ámbito de aplicación del régimen opcional sino que se extienden al resto de los no residentes aunque las rentas que obtengan no representen un porcentaje significativo (factor que de hecho no se tenía en cuenta en la legislación holandesa, que dio origen al conflicto *Gielen*³⁴). Cualquier diferencia de trato que sin una fundamentación objetiva pueda ir en perjuicio de los no residentes (residentes en países de la Unión Europea) debe ser atajada. En esa línea se inscriben algunas de las medidas tomadas en los últimos tiempos a remolque de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, como la admisión de los gastos deducibles (a cargo de la Ley 2/2010, de 1 de marzo) o la reducción del porcentaje de participación necesario para la exención de los dividendos percibidos por matrices de la Unión Europea al objeto de equipararlo al porcentaje requerido en el Impuesto sobre Sociedades respecto de la análoga deducción del 100 por 100 para evitar la doble imposición interna en el pago de dividendos (equiparación obra de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre). Mas no parece suficiente.

6. Discriminaciones subsistentes en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

A pesar de las cada vez más frecuentes asimilaciones, seguimos detectando normas aplicables a los residentes que no están a disposición de los sujetos no residentes, sin que quepa advertir en esta exclusión

33 En las Conclusiones del Abogado General de la sentencia *Gielen*, aun insistiendo en la opinión de que el régimen opcional no tiene un efecto convalidatorio de las discriminaciones, se apunta como argumento subsidiario la necesidad de reducir al máximo las discriminaciones del Impuesto sobre la Renta de no Residentes: "Tampoco cabe admitir que, al adoptar estatutos fiscales optativos en manos del no residente, un país puede aprobar cuantas discriminaciones estime oportunas, a sabiendas de que la mera elección neutraliza el trato desigual. Si el Tribunal de Justicia aceptara la tesis del Gobierno neerlandés, deberían introducirse cautelas para frenar la expansión de las discriminaciones detectadas para los no residentes y reducirlas a un perímetro escrupulosamente delimitado. Al ser difícil concebir tales salvaguardas, me inclino por rechazar que la alternativa en liza desencadene un efecto convalidatorio" (apartado 76).

34 En la legislación holandesa, el régimen opcional estaba disponible sin necesidad de cumplir el requisito relativo a que las rentas obtenidas en Holanda por el sujeto no residente fueran la mayor parte de sus rentas. Como se señala en el apartado 9 de la sentencia, "el sujeto pasivo no residente sometido al régimen tributario de otro Estado miembro en el que reside puede optar, conforme al artículo 2, apartado 5, párrafo primero, de la Ley de 2001, por el régimen aplicable a los sujetos pasivos residentes (en lo sucesivo, «opción de equiparación»). Dicho precepto no exige que la renta del sujeto pasivo no residente tenga que percibirse íntegramente o en su mayor parte en los Países Bajos" (el subrayado es nuestro).

alguna de las justificaciones objetivas que se desprenden de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. O dicho de otra manera, las mismas razones que han llevado a reconocer el derecho de los no residentes a deducir los gastos previstos en el IRPF concurren en otros casos todavía no reconocidos legalmente:

- Nuestra normativa ha consagrado ya el disfrute por los residentes en otros países europeos de los gastos deducibles, ciertamente; pero en el IRPF, para hallar el rendimiento neto, no solo están previstos los gastos deducibles sino además ciertas reducciones, que no han sido aludidas en el apartado 6 añadido al artículo 24 del Texto refundido del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. A los efectos de la aplicación de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, no creemos que haya una diferencia relevante entre los gastos deducibles del alquiler de un inmueble y la reducción del 60 por 100 del rendimiento neto cuando el inmueble se destina a vivienda (o del 100 por 100 si el arrendatario tiene entre 18 y 35 años)³⁵. Como es sabido, al analizar si una diferencia de tratamiento entre residentes y no residentes está o no justificada en función de que se consideren o no situaciones comparables, el veredicto depende de si la norma diferencial está relacionada “con la capacidad personal del contribuyente” (en tal caso, se respeta el criterio de la legislación nacional dirigido en exclusiva a sus residentes) o por el contrario, está relacionada “con la naturaleza de la actividad” (en cuyo caso tiene que hacerse extensible a los no residentes). Como se dice en las Conclusiones de la sentencia *Gielen*, “de esta jurisprudencia se infiere que una desigualdad se convierte en lícita cuando las condiciones personales y familiares varían sensiblemente entre residentes y no residentes. Mas la discriminación se torna ilegal si la diferencia concierne a deducciones relacionadas directamente con la ocupación que generó los rendimientos imposables”³⁶. A nuestro juicio, las reducciones de las rentas inmobiliarias en el IRPF no tienen nada que ver con la capacidad personal o familiar³⁷ sino con el tipo de rentas. El hecho de que no sean un gasto efectivo sino una reducción no obsta a la aplicabilidad de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, como lo prueba la propia sentencia *Gielen*, que giraba en torno a una deducción/reducción, no a un gasto. Además, conviene sacar a relucir que la finalidad última de estas reducciones de los rendimientos inmobiliarios es la de mejorar las condiciones de los potenciales arrendatarios, con lo cual los propietarios residentes y los no residentes estarían a estos efectos en situación perfectamente comparable. Los eventuales arrendatarios tenderían a alquilar inmuebles de arrendadores residentes en la medida en que estos por soportar una menor carga fiscal podrían ofrecer precios más competitivos, lo que situaría a los propietarios no residentes en una posición de desventaja, que les desanimaría a adquirir inmuebles en España, obstaculizándose así la libre circulación de capitales. Como se señala en la sentencia de 31 de marzo de 2011, *Schröder* (C-450/09, Rec. p. I-0000), sentencia en la que se declaró la incompatibilidad con el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea de una norma que

35 Artículo 23.2 de la Ley del IRPF.

36 Apartado 34 de las Conclusiones.

37 Para poner un ejemplo de deducción que cabe legítimamente negar a los no residentes, podemos acudir a las Conclusiones del Abogado General, Sr. Ives Bot, en la sentencia de 31 de marzo de 2011, *Schröder* (C-450/09, Rec. p. I-0000): “Un contribuyente no residente no puede, en principio, reprochar fundadamente al Estado miembro en el que percibe solo una pequeña parte de sus rendimientos que no le conceda una ventaja fiscal que depende de su situación personal y familiar, como la deducción de una pensión alimenticia a cuyo pago está obligado, ya que la obligación correspondiente sobre tal ventaja fiscal incumbe al Estado miembro en el que reside” (apartado 44).

impedía al sujeto no residente deducir de los rendimientos inmobiliarios la renta comprometida a pagar al progenitor que le transmitió el bien inmueble, “este trato fiscal menos favorable para los no residentes podría disuadirlos de adquirir o de conservar bienes inmuebles sitos en Alemania”³⁸ (esto es, en un país distinto del de residencia). En suma, nos parece evidente que la inaplicación a los no residentes de estas reducciones resulta inaceptable desde la perspectiva del Derecho de la Unión Europea.

- Reflexiones similares pueden dedicarse a la reducción por obtención de rendimientos del trabajo que ofrece nuestra normativa a los contribuyentes residentes³⁹, de la que no pueden hacer uso los sujetos que no residen en España. Se trata de un beneficio fiscal relacionado de manera directa con la actividad desarrollada o con la clase de rentas obtenidas. Precisamente, la deducción objeto de la sentencia Gielen presenta una fisonomía semejante a la de nuestra reducción de los rendimientos del trabajo, de cuantía variable, mayor cuanto menor es la renta obtenida⁴⁰. El paralelismo es muy acusado y las reflexiones que suscitaba aquella deducción son válidas también para la reducción que ahora nos ocupa. En efecto, el precepto de la legislación holandesa “incumbe a la naturaleza de la prestación gravada y no a la circunstancia personal o familiar del sujeto pasivo, por lo que la situación de un trabajador por cuenta propia no residente es comparable a la de un trabajador por cuenta propia residente” (apartado 39 de las Conclusiones del Abogado General). Si cambiamos trabajador por cuenta propia por trabajador por cuenta ajena, el razonamiento resulta perfectamente trasladable a la reducción del artículo 20 de la Ley del IRPF (que por cierto, tiene su trasunto para ciertos profesionales -los trabajadores autónomos económicamente dependientes-, en el artículo 32.2 de la misma Ley del IRPF). No es ocioso recordar que la reducción por obtención de rendimientos del trabajo tiene su origen histórico en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, en sustitución de un anterior gasto deducible (el 5 por 100 de los ingresos íntegros en concepto de otros gastos de difícil justificación⁴¹), lo cual abunda en nuestra tesis de que no tiene sentido permitir la deducción de los gastos y negar esta reducción. Podrá debatirse la metodología adecuada de cálculo de la reducción correspondiente a los no residentes (acaso teniendo en cuenta sus rendimientos mundiales y no solo los obtenidos en España; o concediéndoles al menos la reducción en su importe mínimo, salvo prueba en contrario; o elevando al año los ingresos correspondientes a periodos inferiores de generación), mas no cabe discutir a nuestro juicio la procedencia de su aplicación, so riesgo de incurrir en discriminación contraria al Derecho de la Unión Europea.

38 Apartado 32.

39 Artículo 20 de la Ley del IRPF.

40 Como queda transcrito en el apartado 5 de la sentencia Gielen, “el importe de esta deducción depende de la cuantía del beneficio de acuerdo con una escala regresiva que contiene dicha norma, de modo que la deducción asciende a 6.084 euros cuando el beneficio es inferior a 11.745 euros y va disminuyendo por tramos hasta llegar finalmente a 2.984 euros cuando el beneficio supera los 50.065 euros”.

41 “La Ley ha creado una reducción de los rendimientos netos del trabajo que viene a sustituir a dos beneficios de la antigua Ley: el 5 por 100 de los rendimientos íntegros en concepto de otros gastos y la deducción en la cuota de entre 72.000 y 27.000 pesetas, según los casos, que podían practicar todos los perceptores de rendimientos del trabajo dependiente”. Pérez Royo, Ignacio: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Marcial Pons, Madrid, 2000.

Llegados a este punto del repaso a los aspectos discutibles de nuestra regulación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, susceptibles de ser calificados como discriminatorios, vamos a centrarnos en dos casos que nos parecen particularmente significativos, dado que ni siquiera haciendo uso del régimen opcional quedan al alcance de los sujetos no residentes.

6.1. Inaplicación del régimen de estimación objetiva a los establecimientos permanentes de personas físicas no residentes.

Las personas físicas no residentes que desarrollen actividades económicas en España mediante establecimiento permanente han de determinar su base imponible “con arreglo a las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades”⁴² y han de presentar su declaración utilizando asimismo los cauces del Impuesto sobre Sociedades (modelos de autoliquidación, plazos, tipos de gravamen...), exactamente igual que las personas jurídicas. Una de las consecuencias prácticas de la aplicación preferente de la mecánica del Impuesto sobre Sociedades a todos los establecimientos permanentes, ya sea su titular persona física o jurídica, es la anulación de las posibilidades de utilización del régimen de estimación objetiva por parte de los no residentes. Lo cual representa una limitación que entra en contradicción no solo con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sino también con la prohibición de discriminación inscrita en los Convenios de doble imposición suscritos por España. En concreto, el apartado 3 del artículo 24 del Modelo de Convenio de la OCDE indica que “los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades”. Es perfectamente posible que personas no residentes en territorio español desarrollen aquí actividades idénticas a las recogidas en el ámbito objetivo de aplicación de la estimación objetiva por signos, índices o módulos; y el hecho de que no puedan acogerse a tal método (método que conlleva evidentes ventajas en el plano -por ejemplo- de las obligaciones formales) supone una desventaja manifiesta en el tratamiento fiscal.

Así pues, si el régimen de estimación objetiva del IRPF en ningún caso resulta aplicable a las personas físicas no residentes, ello implica discriminación. Discriminación, claro está, solo si estos sujetos cumplen con todas las condiciones requeridas para participar en el mismo. Condiciones cuyo cumplimiento habría de ser examinado -conviene subrayarlo- en función de los datos de la totalidad de las actividades que pueda realizar el sujeto no residente, incluidas las desarrolladas fuera del territorio español (que podrían desmentir el carácter de pequeñas o medianas empresas, propio de estos regímenes).

Además, a diferencia de otras prerrogativas inicialmente vedadas a las personas físicas no residentes (el mínimo personal y familiar como renta excluida de gravamen, la opción por la tributación conjunta...), la inaplicabilidad de la estimación objetiva a los sujetos no residentes persiste incluso tratándose de residentes de un Estado miembro de la Unión Europea que obtienen al menos el 75 por 100 de sus rentas en territorio español y gozan por tanto del derecho a optar por el régimen de equiparación a los residentes. Es una discriminación irresoluble, a la vista de nuestra normativa.

Podría tal vez pensarse que las conclusiones que hemos anticipado sobre la nula virtualidad de las estimación objetiva en relación con los no residentes se basan en la ausencia de un reconocimiento

⁴² Véase el artículo 18.1 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

explícito; y podría defenderse desde la perspectiva opuesta que la ausencia de una negativa expresa habilita para el despliegue de este sistema de determinación de las bases imponibles de las pequeñas empresas en manos de personas no residentes. En un supuesto semejante, el régimen especial de las empresas de reducida dimensión del Impuesto sobre Sociedades, su aplicación a los contribuyentes no residentes, sin estar reconocida de manera directa en nuestra legislación, ha sido admitida por la Dirección General de Tributos en Contestación de 2 de abril de 2009 (Consulta V0682-09), valiéndose

de una interpretación alambicada de la disposición derogatoria única de la Ley 41/1998, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que sostenía la conservación de la vigencia del Título dedicado a los regímenes especiales por la entonces vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades, “incluso en lo referente a personas o entidades no residentes en territorio español”. Pero con la estimación objetiva no parece posible acogerse a criterio interpretativo alguno que permita evitar el trato discriminatorio. No es posible desde luego con carácter general y tampoco resulta viable -nos tememos- en el marco del régimen opcional de equiparación.

El dato de que el Impuesto sobre la Renta de no Residentes no sea un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas constituye una decisión interna estatal que no puede afectar al nivel de tributación de los no residentes en comparación con los residentes.

En cuanto a la regulación general del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, no solo es clara la remisión en exclusiva a la normativa del Impuesto sobre Sociedades para la determinación de la base imponible⁴³ sino que debe tenerse en cuenta, ya lo hemos advertido, que los establecimientos permanentes de los sujetos no residentes, aunque sean personas físicas sus titulares, están obligados a presentar la declaración en los modelos del Impuesto sobre Sociedades, donde estas modalidades de tributación no están previstas, como es lógico. De manera que el reconocimiento de la aplicabilidad de la estimación objetiva a los no residentes exigiría necesariamente un planteamiento legislativo *ad hoc* (solución legal directa que también sería aconsejable, por cierto, en el caso de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión).

Y en cuanto al régimen opcional de equiparación para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, es cierto que tanto el artículo 46.2 de la Ley como el artículo 21.2.c) del Reglamento se remiten a la legislación del IRPF para la determinación y cómputo de las rentas, “por sus importes netos”. No obstante, esa remisión genérica resulta insuficiente para abrir la puerta a la aplicabilidad de la estimación objetiva, puesto que si descendemos a la regulación pormenorizada de este régimen, constatamos que se ha construido completamente de espaldas a los no residentes y esta ausencia de previsión en un régimen relativamente *sofisticado* genera una enorme -insalvable- dificultad de inclusión del caso particular de los establecimientos permanentes. A diferencia de lo que pueda ocurrir con otras figuras normativas más abstractas, creemos que, sin una atención específicamente dirigida, la estimación objetiva no puede habilitarse. Por ejemplo, el estricto régimen de incompatibilidades plantea la necesidad de determinar en estimación objetiva la totalidad de las actividades desarrolladas por el sujeto

43 En el ya citado artículo 18.1 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

prohibiendo compaginar la estimación directa y la objetiva⁴⁴, condiciones leoninas en el caso de sujetos con una actividad transnacional. De hecho, el artículo 31.1.3ª.d) de la Ley del IRPF y el artículo 32.2.c) del Reglamento descartan la aplicación del método cuando las actividades económicas sean desarrolladas, total o parcialmente, fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto, con lo cual quedaría en la práctica restringido a quienes no desarrollan otras actividades económicas en su país de residencia (requisito frontalmente opuesto a la libertad de establecimiento). Además, la necesaria coordinación de la estimación objetiva con los regímenes especiales del IVA no podría improvisarse cuando el no residente hiciera uso del régimen opcional de tributación en el IRPF con pretensiones de aplicar la estimación objetiva. Y sobre todo, debe repararse en que el régimen de estimación objetiva tiene carácter voluntario, pero con una voluntariedad sometida a reglas precisas de funcionamiento, que han de ser ejercitadas de antemano, por lo que no se adaptan a la filosofía del régimen opcional del artículo 46 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que es una opción que se desarrolla a posteriori⁴⁵. Por tanto, puede hablarse de una anulación de facto de las posibilidades de desenvolvimiento normal de esta modalidad de determinación de la base imponible. Insistimos en la existencia de discriminación e insistimos en la necesidad de una regulación expresa que posibilite con claridad su uso por parte de pequeños empresarios no residentes con establecimiento permanente en territorio español.

6.2. Inaplicación de las medidas fiscales introducidas en el IRPF por las Comunidades Autónomas.

Conforme a la normativa vigente, los sujetos no residentes-residentes en la Unión Europea que obtienen como mínimo el 75 por 100 de sus rentas en territorio español pueden optar por tributar como contribuyentes del IRPF, opción de equiparación de la que harán uso en caso de que les convenga. Y a la hora de comprobar si les conviene o no, a la hora de calibrar si han sufrido un perjuicio económico derivado de la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, estos sujetos deben comparar el gravamen efectivo que han soportado con el que soportan los sujetos residentes. Pero, ¿cuál es exactamente el elemento de comparación que ofrece nuestra legislación y cuál debería ser? Pues bien, a tenor del diseño de nuestro régimen opcional los sujetos no residentes que ejerciten la opción tributan en todo caso según lo establecido en la normativa estatal reguladora del IRPF, sin poder invocar las disposiciones incorporadas al IRPF por la Comunidad Autónoma con la que puedan estar territorialmente conectados.

De donde se deriva, por ejemplo, que un sujeto no residente que trabaje en Madrid o en La Rioja (por mencionar Comunidades con tarifas menos gravosas) y se acoja al derecho a tributar según las reglas

44 Artículo 31.1.3ª.a) de la Ley del IRPF y artículo 35 del Reglamento.

45 Si acaso, la persona física con establecimiento permanente que hiciera uso de la opción para tributar conforme a las normas del IRPF podría invocar el mecanismo de la aplicabilidad del régimen de estimación objetiva salvo renuncia, para intentar así sostener que es el régimen que le corresponde no habiéndose producido renuncia; aunque la argumentación nos tememos que no puede tener éxito. Por un lado, solo tendría sentido el primer año de desarrollo de la actividad, pues consideramos que en los sucesivos, después de haber estado ya en estimación directa, no cabe el acceso a la estimación objetiva salvo que medie una opción explícita que, por definición, debe manifestarse antes de conocer los resultados de la empresa y la conveniencia o no de la estimación objetiva. Por otro lado, incluso en el año de inicio de la actividad, el párrafo segundo del artículo 33.1.b) del Reglamento del IRPF entiende tácitamente efectuada la renuncia a la estimación objetiva cuando se efectúa el primer pago fraccionado en la forma dispuesta para el método de estimación directa; es evidente que los establecimientos permanentes tienen que cumplir con el régimen de pagos fraccionados que nuestra normativa les exige (que no es el de la estimación objetiva) por lo que forzosamente habrán renunciado a su aplicación.

del IRPF, no tributará en igualdad de condiciones con sus compañeros de trabajo residentes en España y residentes en la Comunidad en la que desarrollan su actividad laboral, pues solo estos últimos aplicarán las disposiciones aprobadas por la Comunidad en cuestión. Así, los trabajadores no residentes que hemos puesto de ejemplo serán gravados en virtud de la escala ficticia que prevé el artículo 65 de la Ley del IRPF en sustitución de la escala autonómica; no podrán ser gravados conforme a la escala progresiva de la Comunidad Autónoma correspondiente, en algunos casos más beneficiosa que la legalmente impuesta.

Creemos que la inaplicación de las disposiciones de las Comunidades Autónomas es un factor evidente de discriminación hacia los contribuyentes no residentes. Ha sido en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones donde este problema ha salido con claridad a relucir (con una amplia atención doctrinal⁴⁶). Pero nosotros nos permitimos extender al Impuesto sobre la Renta las dudas sobre la compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea de la exclusión de la aplicabilidad de las normas autonómicas.

Y un apunte más. Si bien la imposición de la normativa estatal de espaldas a la autonómica es un factor de discriminación particularmente visible para los sujetos no residentes de otros Estados de la Unión Europea que obtienen la mayor parte de sus rentas en España y hacen uso del régimen opcional (porque en teoría pueden tributar como si fueran residentes, pero no pueden aplicar las mismas normas que los residentes comparables), consideramos que la asignación a las Comunidades Autónomas podría aplicarse a cualquier sujeto no residente (debería aplicarse, si se quiere evitar la discriminación).

Repárese en que esta cuestión no solo afecta a la escala del impuesto, sino que las Comunidades Autónomas tienen otras competencias normativas en el IRPF, como es sabido, de las que han hecho un uso amplio. En el vigente sistema de financiación, las Comunidades Autónomas de régimen común pueden asumir competencias normativas sobre los siguientes conceptos (artículo 46.1 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre): “a) El importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico. A estos efectos, las Comunidades Autónomas podrán establecer incrementos o disminuciones en las cuantías correspondientes al mínimo del contribuyente y a los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con el límite del 10 por ciento para cada una de las cuantías. b) La escala autonómica aplicable a la base liquidable general. c) Deducciones en la cuota íntegra autonómica por: Circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta. Subvenciones y ayudas públicas no exentas que se perciban de la Comunidad Autónoma, con excepción de las que afecten al desarrollo de actividades económicas o a las rentas que se integren en la base del ahorro. d) Aumentos o disminuciones en los porcentajes de deducción por inversión en vivienda habitual, a que se refiere el apartado 2 del artículo 78 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

46 Véase Adame Martínez, Francisco D.: “The Inheritance Tax in Spain from the Perspective of Free Movement of Capital and Right of Establishment”. *Intertax*, vol. 38, nº 6-7/2010. Cayón Galiardo, Antonio Miguel: “Las diferencias de tributación por razón de la residencia en el Impuesto sobre Sucesiones”. *Revista Técnica Tributaria*, nº 89/2010. García de Pablos, Jesús Félix: “Las reducciones objetivas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y las Libertades Comunitarias”. *Revista Técnica Tributaria*, nº 93/2011. Ribes Ribes, Aurora: “La tributación sucesoria de los no residentes en España a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”. *Revista Técnica Tributaria*, nº 88/2010.

Pues bien, algunas de las deducciones autonómicas de la cuota que se han ido aprobando son deducciones que no están asociadas a la situación personal o familiar del sujeto (como sí ocurriría con las deducciones por familia numerosa, discapacidad, adopción..., legítimamente descartables en el marco del Impuesto sobre la Renta de no Residentes), sino al tipo de renta que se obtiene o al tipo de bien que la origina. Así sucede, verbigracia, con las deducciones relacionadas con bienes inmuebles, como la deducción por la adquisición de segunda vivienda en el medio rural, establecida en La Rioja; la deducción por cantidades destinadas a restauración, rehabilitación o reparación de bienes de interés cultural, en Canarias; o la deducción para los titulares de fincas en suelo rústico protegido, en las Islas Baleares. O en relación con rentas mobiliarias, pueden citarse las deducciones de la Comunidad Autónoma de Madrid por adquisición de acciones y participaciones en entidades de nueva o reciente creación o por inversiones realizadas en entidades cotizadas en el Mercado Alternativo Bursátil. Son deducciones que no se construyen a partir de la toma en consideración de las circunstancias personales o familiares globales de un sujeto sino atendiendo a aspectos concretos de bienes, rentas o actividades específicas. Resultan por tanto perfectamente aplicables o susceptibles de aplicación incluso a sujetos no residentes que no obtienen la mayor parte de sus rentas en territorio español.

Hay un caso extraordinariamente elocuente, que es el de las deducciones por donaciones, vigentes en bastantes Comunidades Autónomas. Si en el ámbito estatal se ha concedido la deducción por donativos a los no residentes sin establecimiento permanente (artículo 26 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes), no puede alegarse que sea una deducción ajena o incompatible con las características de este régimen tributario. Con lo cual la diferencia de trato entre residentes con derecho a la deducción autonómica por donaciones y no residentes sin tal derecho nunca podrá entenderse como objetivamente justificada.

En definitiva, desde nuestro punto de vista resulta indudable que hay que introducir en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes criterios de adscripción a las Comunidades Autónomas correspondientes, que abran la puerta a la aplicación de las medidas introducidas por la Comunidad con la que cada sujeto o cada hecho imponible esté vinculado.

La adscripción no genera un especial problema técnico. A nuestro juicio, debieran aplicarse en la medida de lo posible los criterios establecidos en la ya nombrada Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación autonómica. En concreto, el artículo 28 utiliza como punto de conexión a las Comunidades Autónomas, en primer lugar, la permanencia en el territorio de una Comunidad por un mayor número de días del periodo impositivo. Y subsidiariamente, el principal centro de intereses, considerándose como tal la Comunidad en cuyo territorio se obtenga la mayor parte de rentas (del trabajo, inmobiliarias o de actividades económicas). Estos son los parámetros que hay que trasladar a los sujetos no residentes que se acojan voluntariamente a la opción de tributar como contribuyentes del IRPF.

En el caso de los sujetos no residentes que se mantienen en la órbita del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, lo adecuado sería, dado que sus rentas se devengan separadamente, imputar a cada renta el tratamiento previsto por aquella Comunidad donde tal renta se haya generado. Precisamente tratándose de un impuesto real, basado en el principio de territorialidad, en el que solo son objeto de gravamen las rentas producidas en territorio español, la determinación del territorio exacto donde se origina la renta y, por extensión, la determinación de la Comunidad Autónoma a la que pertenezca dicho territorio no ofrece complejidad alguna. El artículo 13 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no

Residentes (*"Rentas obtenidas en territorio español"*) proporciona notables elementos de juicio. Y a mayor abundamiento, el propio artículo 28 de la Ley 22/2009, ya con las Comunidades Autónomas como destino específico, ofrece criterios pertinentes:

- Los rendimientos de trabajo se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe.
- Los rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivados de bienes inmuebles se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos.
- Los rendimientos derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.

El sujeto no residente tendría que ver reconocida de manera expresa en la ley la integración de su hecho imponible en el ámbito de una determinada Comunidad Autónoma, de manera que las disposiciones de dicha Comunidad puedan resultarle aplicables, atajando cualquier riesgo discriminatorio. El dato de que el Impuesto sobre la Renta de no Residentes no sea un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas constituye una decisión interna estatal que no puede afectar al nivel de tributación de los no residentes en comparación con los residentes.

7. Riesgos derivados de la concesión exhaustiva de reglas de equiparación a los residentes en la Unión Europea.

Hemos estado esbozando una hipótesis de funcionamiento consistente en aplicar la filosofía de la sentencia *Gielen* a nuestra legislación interna y actuar en consecuencia extendiendo todos los beneficios propios del IRPF (salvo los vinculados a la capacidad personal o familiar) a los residentes en la Unión Europea (reducciones en los supuestos de arrendamiento de inmuebles, reducción por obtención de rendimientos del trabajo, régimen de estimación objetiva...). Pero esta estrategia de depuración exhaustiva del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, eliminando de su regulación cualquier discriminación hacia los residentes en otros países europeos, cualquier atisbo de peor trato en comparación con los residentes, presenta también aspectos criticables o cuando menos dudosos, que merecen una reflexión más detenida.

7.1. La discriminación positiva hacia los sujetos no residentes (sujetos que hacen uso de las libertades de circulación) al poder escoger o acumular las ventajas de los dos modelos impositivos.

Obsérvese que la tesis de la sentencia *Gielen* (en resumen: con independencia de que exista un régimen opcional equiparador, la regulación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes no puede permitirse el mantenimiento en su seno de normas desfavorables o discriminatorias hacia los residentes europeos) abunda en una idea que ya estaba presente en el funcionamiento del régimen opcional del artículo 46 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, como régimen voluntario al que solo se recurre si se sale perdiendo en la comparación con los residentes, mientras que si se sale ganando, las ventajas derivadas de la condición de no residente se consolidan. Una especie de "economía de opción" al alcance de los sujetos no residentes europeos, que con la sentencia *Gielen* estaría ampliando su eficacia o perfeccionando su funcionamiento con resultados óptimos para los no residentes.

Hasta ahora el no residente que obtenía la mayor parte de sus rentas en el Estado de la fuente podía elegir la hipótesis más conveniente, pero para ello tenía que hacer una comparación entre los dos sistemas completos, y elegir el más provechoso. Ahora se trata de dar un paso más allá y el no residente podrá elegir entre dos sistemas, pero exigiéndose previamente que ambos sistemas cumplan *per se* el canon de la no discriminación. No es suficiente con que uno de los dos métodos a su disposición corrija las discriminaciones con carácter global, sino que el otro método tampoco puede encerrar discriminaciones ni siquiera puntuales; las discriminaciones sectoriales o específicas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes no son admisibles.

Precisamente en el planteamiento de la cuestión prejudicial de la sentencia *Gielen* sale a relucir un dato significativo, en el que venimos insistiendo en este trabajo, y es que el tribunal proponente advierte que utilizar la opción de equiparación como bálsamo contra la discriminación descubierta implica para el no residente aceptar elementos de gravamen propios de la obligación personal con resultados perjudiciales (en particular, el endoso de una tarifa progresiva): “El órgano jurisdiccional nacional se pregunta si esa discriminación puede evitarse gracias a la opción de equiparación. Mediante ésta la escala que rige la tributación en los Países Bajos del sujeto pasivo no residente que opta por el régimen de imposición de los residentes implica la aplicación de la progresividad”⁴⁷. Como es sabido, el fallo de la sentencia rechazó la capacidad reparadora del régimen opcional y avaló la pretensión de conservar el rol de no residente esquivando así la progresividad de la obligación personal. O sea, los no residentes no tienen por qué verse condenados a una identificación plena con los residentes, que reporta ventajas y perjuicios, sino que pueden mantener su condición fiscal natural de no residentes, limitándose a exigir la extensión de ventajas concretas que en principio les resultaban vedadas.

Esta conclusión según la cual los no residentes pueden terminar no solo eligiendo el mejor de los dos sistemas (obligación personal-obligación real), sino eligiendo las mejores piezas de cada uno de ellos y optimizando el gravamen a su conveniencia, contrasta con el punto de partida clásico de la tributación de los no residentes, que venía a suponer en líneas generales que el no residente estaba condenado a soportar la más alta de las dos imposiciones posibles: la imposición real del país de la fuente o la imposición personal del país de la residencia. En efecto, el impuesto retenido en el país de la fuente representa un mínimo impositivo no recuperable y en el país de la residencia el sujeto pagará un plus si su nivel de imposición personal es más alto o no pagará nada si su nivel de imposición es más bajo, manteniendo así el gravamen superior del otro país; al menos, si se aplica el método más generalizado de imputación ordinaria o limitada para paliar la doble imposición, en el que el no residente deduce la menor de las dos cantidades (la satisfecha en el extranjero o la que corresponde pagar en el país de residencia por la renta obtenida en el extranjero), lo que equivale a decir que por la renta transnacional se paga el más alto de los dos impuestos, el real o el personal.

Habríamos pasado a un extremo opuesto, y el sujeto no residente/residente en la Unión Europea, lejos de tener que soportar un gravamen eventualmente abusivo en el país de la fuente (por encima del que sería acorde con su capacidad económica), va a tener derecho al mejor trato posible, en cuanto que no se le pueden negar las condiciones ventajosas del IRPF y no se le pueden imponer las condiciones perjudiciales

47 Apartado 20 de la sentencia.

del mismo (léase, la progresividad⁴⁸). Siendo así, podemos encontrarnos con contribuyentes que en el país de la fuente disfrutan de un régimen favorable de obligación real en el que empiezan a disfrutar de beneficios fiscales inicialmente reservados a los residentes a la vez que se aferran a los tipos de gravamen proporcionales propios de los no residentes, lo cual significa en definitiva tributar por debajo de lo que correspondería a sus niveles de renta. Y es más, la ausencia de progresividad podría quedar definitivamente confirmada si se aplicara en virtud del convenio bilateral correspondiente el método de exención como fórmula de corrección de la doble imposición internacional⁴⁹.

Todo ello puede parecer admisible en una situación transitoria en la que el objetivo es desmontar los obstáculos tradicionales a la libre circulación⁵⁰ (por eso hemos hablado en el título de este apartado de “discriminación positiva”, empleando la terminología de otras medidas justificadas de apoyo desigual a colectivos que parten de un estatus inferior o desprotegido, como la mujer). El Tribunal de Justicia de la Unión Europea siempre ha dejado

claro que lo que no tolera son las desventajas fiscales para los no residentes, mientras que no pone reparo alguno a las posibles ventajas de las que puedan disponer, aplicando una vara de medir conscientemente parcial (y coherente con los fines de la Unión Europea inscritos en el Derecho que el Tribunal ha de aplicar). Así se pronuncian innumerables sentencias, entre ellas, la de 22 de marzo de 2007, Talotta (C-383/05, Rec. I-2555): “En modo alguno desvirtúa esta interpretación la observación del Gobierno belga de que las bases imponibles mínimas establecidas por la normativa nacional controvertida en el asunto principal son a menudo más favorables para los contribuyentes no residentes que el régimen de tributación por comparación aplicado a los contribuyentes residentes. En efecto, aun suponiendo que el régimen fiscal

La adaptación fidedigna a la sentencia Gielen nos irá planteando una situación en la que los sujetos no residentes que obtienen rentas en España lograrán un tratamiento legislativo cada vez más asimilable al de los residentes (con la salvedad de las desgravaciones estrictamente relacionadas con las circunstancias personales y familiares, para acceder a las cuales seguirá siendo necesaria la vía del vigente régimen opcional), quedando además exentos de la progresividad

48 Progresividad enormemente acentuada por el “Gravamen complementario sobre la cuota íntegra estatal para la reducción del déficit público en los ejercicios 2012 y 2013”, establecido por la disposición final segunda del Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre.

49 El hecho de que este método se denomine, de manera un tanto engañosa, método de exención “con progresividad”, no significa que se vaya a aplicar la progresividad a la renta obtenida en el país de la fuente, sino -más modestamente- que se va a aplicar la progresividad adecuada (aquella que tiene en cuenta la renta total del sujeto) a las rentas obtenidas en el país de la residencia. Pero la renta obtenida en el país extranjero consolidaría un gravamen exento de progresividad.

50 En la misma línea de apoyo fiscal a la movilidad se inscribe la exención prevista en el artículo 7.p) de la Ley del IRPF para las rentas percibidas por trabajos realizados en el extranjero.

belga favorezca en la mayoría de los casos a los contribuyentes no residentes, no es menos cierto que, cuando dicho régimen resulta perjudicial para tales contribuyentes, da lugar a una desigualdad de trato con respecto a los contribuyentes residentes y crea así un obstáculo a la libertad de establecimiento garantizada por el artículo 52 del Tratado (véase, por analogía, la sentencia de 14 de diciembre de 2000, AMID, C-141/99, Rec. p. I-11619, apartado 27 y jurisprudencia citada en dicho apartado)⁵¹.

Pero hay que ser conscientes de que este ventajismo no es la situación ideal desde el punto de vista jurídico, máxime cuando la imagen del sujeto que hace uso de las libertades de circulación y que se puede aprovechar de esta nueva coyuntura en la que se va a ver imbuido de la máxima capacidad selectiva, dista de ser la imagen de un contribuyente merecedor de auxilio (por lo general, no va a ser un trabajador migrante de escasa capacidad económica quien maximice los alicientes de los dos sistemas). Por tanto, las posibilidades de optimización fiscal que se desprenden de la sentencia Gielen pueden conducir a un beneficio desmedido o a un resultado desequilibrado.

Recordemos las críticas que suscitaba el denominado "Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español"⁵², en virtud del cual las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su traslado a territorio español mediante contrato de trabajo, pueden optar por tributar en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes durante seis períodos impositivos (aquel en que se efectúe el cambio de residencia y los cinco siguientes), lo cual supone la posibilidad de elegir un gravamen del 24 por 100 sobre la renta íntegra (24,75 por 100 en los ejercicios 2012 y 2013⁵³), en lugar de la escala progresiva del IRPF con un tipo marginal mucho más elevado (tipo variable dependiendo

51 En sentido similar, véase la sentencia de 12 de diciembre de 2002, de Groot (C-385/00, Rec. p. I-11819), apartado 97: "En primer lugar, en lo que atañe a la alegación según la cual la desventaja sufrida por un contribuyente como el Sr. de Groot, en relación con la reducción del impuesto, se compensa en gran parte por una ventaja de progresividad, como ha expuesto el abogado general del órgano jurisdiccional remitente y ha invocado el Gobierno belga, basta con recordar que, según jurisprudencia reiterada, un trato fiscal desfavorable contrario a una libertad fundamental no puede encontrar justificación en la existencia de otras ventajas fiscales, aun suponiendo que tales ventajas existan (véanse, en relación con la libertad de establecimiento, las sentencias del Tribunal de Justicia de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, 270/83, Rec. p. 273, apartado 21; de 27 de junio de 1996, Asscher, C-107/94, Rec. p. I-3089, apartado 53, y Saint Gobain ZN, antes citada, apartado 54; en relación con la libre prestación de servicios, la sentencia de 26 de octubre de 1999, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Rec. p. I-7447, apartado 44, y en relación con la libre circulación de capitales, la sentencia de 6 de junio de 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec. p. I-4071, apartado 61)". O la sentencia de 18 de julio de 2007, Lakebrink y Peters-Lakebrink (C-182/06, Rec. p. I-6705), apartados 23 y 24: "Pues bien, como señaló el Abogado General en el punto 29 de sus conclusiones, el que, en un supuesto como el del litigio principal, la normativa controvertida resulte desfavorable para los no residentes no puede compensarse por el hecho de que, en otras circunstancias, dicha normativa no afecte a los no residentes frente a los residentes. En este contexto, procede recordar que es jurisprudencia reiterada que, aun suponiendo que existan otras ventajas fiscales, su existencia no puede justificar un trato fiscal desfavorable contrario a una libertad fundamental".

52 Artículo 93 de la 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. Sobre este régimen, véanse Álvarez Barbeito, Pilar y Calderón Carrero, José Manuel: "Reflexiones sobre el régimen especial de los impatriados en el IRPF". Estudios financieros. *Revista de contabilidad y tributación*, nº 309/2008. Gorospe Oviedo, Juan Ignacio: "Los regímenes opcionales de impatriados y de no residentes en la imposición sobre la renta". Quincena fiscal, nº 7/2010. Martínez-Carrasco Pignatelli, José Miguel: "El régimen fiscal especial para trabajadores desplazados en la Ley 35/2006 del IRPF". *Quincena fiscal*, nº 12/2007. Núñez, Iñaki: "Rodaje práctico del régimen de impatriados". *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, nº 12/2005. Ortiz Calle, Enrique: "El régimen fiscal de los 'impatriados' en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: el supuesto particular de los deportistas profesionales". *Revista jurídica de deporte y entretenimiento*, nº 23/2008.

53 Véase la disposición adicional tercera del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, añadida por la disposición final tercera del Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre.

del uso de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas); críticas que condujeron a su reforma⁵⁴, excluyendo del régimen a los sujetos con unas retribuciones superiores a los 600.000 euros, con la finalidad de evitar que las capacidades económicas más elevadas queden al margen de la progresividad. Pues bien, la adaptación fidedigna a la sentencia Gielen nos irá planteando una situación en la que los sujetos no residentes que obtienen rentas en España lograrán un tratamiento legislativo cada vez más asimilable al de los residentes (con la salvedad de las desgravaciones estrictamente relacionadas con las circunstancias personales y familiares, para acceder a las cuales seguirá siendo necesaria la vía del vigente régimen opcional), quedando además exentos de la progresividad.

7.2. La discriminación hacia los sujetos residentes en países terceros.

Los esfuerzos (habidos y por haber) de nuestro legislador (y de los legisladores de los demás Estados miembros) por ir concediendo ventajas equiparadoras en exclusiva a los no residentes europeos nos sitúan en un contexto de compatibilización de dos subsistemas diferenciados dentro del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en función del país de residencia del sujeto, según sea un Estado miembro o no de la Unión Europea, con lo que ello conlleva de discriminación de segundo nivel entre residentes de la Unión Europea y restantes no residentes.

¿Acaso los residentes en países terceros no tienen mecanismos de defensa frente a las discriminaciones que puedan padecer en comparación con los residentes en España? ¿Podrían demandar la aplicación de las ventajas del IRPF? A tal efecto no pueden invocar las libertades de circulación inscritas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, mas existen otros principios jurídicos que sí les conciernen. No es preciso recordar que la Constitución establece el principio de igualdad y no discriminación y que el artículo 31.1 de la Carta Magna proclama una serie de principios de justicia material aplicables a nuestro ordenamiento tributario. Este precepto dispone que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y esa expresión inicial omnicomprendensiva, “todos”, engloba a residentes y a no residentes, a nacionales y a extranjeros (a diferencia del anterior artículo 30, que se refiere solo a los españoles). Todos tienen que contribuir, mas todos tienen el derecho de hacerlo conforme a los principios de justicia material que ahí se proclaman y tienen la capacidad de exigir su pulcro cumplimiento.

Aunque el grado de integración con la Unión Europea puede legitimar diferencias de tratamiento, ello no obsta para que ciertas prerrogativas que están siendo obtenidas por vía jurisprudencial ciertamente en defensa de las libertades de circulación internas, encierran una llamada de atención sobre la desigualdad o la injusticia, que puede hacerse extensible a cualquier sujeto.

54 Reforma llevada a cabo por la disposición final decimotercera de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010. Véase Cubero Truyo, Antonio: “Inconstitucionalidad de la reforma de la ‘Ley Beckham’ por la utilización de la Ley de Presupuestos sin habilitación previa”. Anuario Andaluz de Derecho Deportivo, nº 9/2009.

El riesgo de las reformas desencadenadas por la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea es la desnaturalización del modelo clásico de tributación de los no residentes, un modelo caracterizado por la simplicidad

En algunos casos medidas claramente influidas por las instituciones de la Unión Europea sí han sido consagradas con carácter general⁵⁵, como es el caso del tipo del 19 por 100 aplicable a las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales. El tipo de gravamen anteriormente vigente (35 por 100) era flagrantemente discriminatorio (al menos para las personas físicas) y así fue declarado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia de 6 de octubre de 2009, Comisión/España (C-562/07, Rec. p. I-9553), aunque con cierto retraso (la norma ya había sido modificada, pero los efectos de la sentencia son extensibles

por supuesto a las situaciones anteriores al cambio normativo).

No se nos escapa que en materia de fiscalidad internacional la pretensión de un trato idéntico a todos los no residentes puede calificarse de utópica. No ya solo la identidad entre residentes de la Unión Europea o de países terceros; también hay que contar con la separación entre los no residentes según residan o no en paraísos fiscales; o según residan en países con o sin Convenio de doble imposición con España. El protagonismo de los Convenios bilaterales genera una tipología heterogénea de sujetos no residentes, que aplican distintos límites de imposición o distintas exenciones (a pesar de la influencia indudable del Modelo de la OCDE). Y, en relación con los Convenios, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha considerado, en la sentencia de 5 de julio de 2005, D. (C-376/03, Rec. p. I-5821)⁵⁶, o en la sentencia de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT*

55 Precisamente en la sentencia *Gielen* que gira en torno al régimen opcional, observamos (apartado 9) que la legislación holandesa ha introducido dicho régimen opcional sin limitarlo en exclusiva a los residentes en otros Estados de la Unión Europea. La redacción de la norma aplicable es la siguiente: "El sujeto pasivo nacional que sólo resida en los Países Bajos durante una parte del año natural y el sujeto pasivo extranjero que resida en otro Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado tercero determinado por decisión ministerial, con el que [el Reino de] los Países Bajos haya celebrado un convenio para evitar la doble imposición que prevea el intercambio de información, y que estén sujetos al impuesto en dicho Estado miembro o en dicho tercer Estado, podrán optar por el régimen fiscal que la presente Ley prevé para los sujetos pasivos nacionales. [...]".

56 "La cuestión persigue que se determine si la situación del Sr. D. puede compararse a la de otro no residente que tenga derecho a un trato particular en virtud de un convenio para evitar la doble imposición. El trato similar en relación con el impuesto sobre el patrimonio en los Países Bajos de un sujeto pasivo residente en Alemania, como el Sr. D., y de un sujeto pasivo residente en Bélgica presupone considerar que ambos sujetos pasivos se encuentran en la misma situación. Pues bien, es preciso recordar que, para evitar que las rentas y el patrimonio tributen al mismo tiempo en los Países Bajos y en Bélgica, el Convenio belgoneerlandés establece en su artículo 24 un reparto de la competencia fiscal entre estos dos Estados miembros y prevé en su artículo 25, apartado 3, una norma según la cual las personas físicas residentes en uno de los dos Estados tienen derecho en el otro a las deducciones personales concedidas por éste a sus propios residentes. El hecho de que estos derechos y obligaciones recíprocos sólo se apliquen a las personas residentes en uno de los dos Estados miembros contratantes es una consecuencia inherente a los convenios bilaterales para evitar la doble imposición. De ello se desprende que un sujeto pasivo residente en Bélgica no se encuentra en la misma situación que un sujeto pasivo residente fuera de Bélgica por lo que respecta al impuesto sobre el patrimonio determinado en función de los bienes inmuebles situados en los Países Bajos" (apartados 58 a 62).

Group Litigation (C-374/04, Rec. I-11673)⁵⁷, que el hecho de que dos sujetos no residentes puedan ser tratados de manera diferente en un Estado miembro por causa de las diferencias derivadas de la aplicación de sus respectivos Convenios no es contrario al Derecho de la Unión Europea⁵⁸.

De manera que la igualdad de trato a los no residentes resulta poco menos que inconcebible en semejante contexto. Pero creemos que hay una diferencia entre lo que es la comparación entre un no residente y otro no residente, residentes cada uno de ellos en países distintos, que puede admitir divergencias jurídicamente justificadas; y la comparación entre los no residentes y los residentes en España, desde

57 “Según las demandantes en el litigio principal, resulta contrario a las libertades de circulación que un Estado miembro confiera una ventaja fiscal a los nacionales de un Estado miembro y se la deniegue a los nacionales de otro Estado miembro. [...] A este respecto, es preciso recordar que, al no existir medidas de unificación o de armonización comunitaria para eliminar la doble imposición, los Estados miembros siguen siendo competentes para establecer los criterios de imposición de las rentas con el fin de suprimir, en su caso mediante acuerdo, la doble imposición. En este contexto, los Estados miembros son libres, en el marco de los convenios bilaterales, para fijar los criterios de sujeción a efectos del reparto de la competencia fiscal (véanse las sentencias, antes citadas, Gilly, apartados 24 y 30; Saint-Gobain ZN, apartado 57; D., apartado 52, y Bouanich, apartado 49). Las demandantes en el litigio principal denuncian la diferencia de trato infligida a las sociedades no residentes en el Reino Unido, debido a que los CDI celebrados por dicho Estado miembro con determinados Estados miembros establecen un crédito fiscal para las sociedades residentes en tales Estados miembros, mientras que los CDI celebrados por el Reino Unido con otros Estados miembros no lo establecen. Para determinar si tal diferencia de trato es discriminatoria, es preciso investigar si, a la luz de las medidas de que se trata, las sociedades no residentes interesadas se encuentran en una situación objetivamente comparable. [...] El hecho de que estos derechos y obligaciones recíprocos sólo se apliquen a las personas residentes en uno de los dos Estados miembros contratantes es una consecuencia inherente a los convenios bilaterales para evitar la doble imposición. De ello se desprende que, por lo que respecta a la tributación de dividendos repartidos por una sociedad residente en el Reino Unido, una sociedad residente en un Estado miembro que ha celebrado con el Reino Unido un CDI que no establece un crédito fiscal no se encuentra en la misma situación que una sociedad residente en un Estado miembro que ha celebrado un CDI que sí lo establece” (apartados 78, 81 a 83 y 91).

58 No se confunda esta afirmación con el reconocimiento que se hizo en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de septiembre de 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Rec. p. I-6161) de que los establecimientos permanentes sí tienen derecho a disfrutar de las ventajas reconocidas en los Convenios suscritos por el Estado de situación del establecimiento y países terceros, porque en este caso la extensión de los Convenios se hace para que los sujetos no residentes con establecimiento permanente se equiparen a los sujetos residentes. Los no residentes no pueden pretender que un país les trate fiscalmente igual que a los no residentes que residen en otro país, pero sí puede pretender que los traten igual que a los residentes. Esta diferencia queda recogida y explicada en los apartados 54 a 57 de la sentencia D.: “A este respecto, procede recordar que el ámbito de aplicación de un convenio fiscal bilateral está limitado a las personas físicas o jurídicas mencionadas en éste. No obstante, existen situaciones en las que las ventajas previstas en un convenio bilateral pueden extenderse a un residente en un Estado miembro que no sea parte de este convenio. Así, el Tribunal de Justicia ha declarado que, cuando se trata de un convenio para evitar la doble imposición celebrado entre un Estado miembro y un país tercero, el principio del trato nacional obliga al Estado miembro parte en dicho convenio a conceder a los establecimientos permanentes de sociedades no residentes, en las mismas condiciones aplicables a las sociedades residentes, las ventajas previstas en el convenio (véase la sentencia Saint-Gobain ZN, antes citada, apartado 59). En tal caso, se considera que el sujeto pasivo no residente que tiene un establecimiento permanente en un Estado miembro se encuentra en una situación equivalente a la de un sujeto pasivo residente en dicho Estado”.

la perspectiva de la regulación de nuestra normativa interna, tratamiento cuya responsabilidad exclusiva compete a nuestro legislador y que no soportaría un déficit de justicia patente⁵⁹.

En la imposición sobre la renta de los no residentes, la clásica dejación de funciones del Estado de la fuente que deja en manos del Estado de la residencia la aplicación de un sistema justo, entra en crisis cuando se observa que el trato a los no residentes puede generar un gravamen superior al que sería acorde con la capacidad económica, sin posibilidades de restauración; y cuando se observa, por el influjo jurisprudencial procedente de la Unión Europea, que en muchos aspectos los no residentes se hallan en situación comparable a la de los residentes. A partir de ese momento o a partir de esa constatación prestada, la propia jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional sobre el principio de igualdad en materia tributaria podría tomar el relevo del Tribunal de Justicia de la Unión Europea respaldando las eventuales quejas de discriminación de los residentes en países terceros.

Más allá de la vieja política de negociación en el que las ventajas a los no residentes solo se concedían mediante la firma de acuerdos bilaterales o por la legislación interna a condición de reciprocidad, creemos que va llegando el momento de articular un sistema normativo justo, tendente al equilibrio, en la medida de lo posible, entre residentes y no residentes; y si no se hace es, a nuestro juicio, más que por el interés recaudatorio (que no está claro en el caso de los no residentes, a los que conviene atraer, como lo demuestra la extensión de ciertos beneficios fiscales -léase, la exención de los intereses de la deuda pública- incluso al ámbito de los paraísos fiscales, en abierta contradicción con los postulados políticos de lucha contra el fraude a nivel internacional)⁶⁰, por una cierta desidia o incapacidad técnica del legislador, no solo en España sino en todo el Derecho comparado.

7.3. La desnaturalización del modelo de tributación de los no residentes.

La introducción paulatina en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes de medidas de aproximación al IRPF, con vistas a evitar imputaciones de discriminación, presenta una consecuencia de enorme gravedad, cual es la pérdida progresiva del carácter propio del impuesto original. En efecto, el riesgo de las reformas

59 En esa línea tiene enorme interés la argumentación empleado por el Abogado General, Sr. Geelhoed, en las Conclusiones de la sentencia *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, donde se subraya que lo que deben compararse no son las situaciones de dos sujetos no residentes, residentes en países distintos, con Convenios distintos; sino las situaciones de un sujeto no residente y un sujeto residente: "No es correcto comparar la situación de una sociedad matriz neerlandesa que recibe un crédito fiscal parcial del Reino Unido con arreglo al convenio para evitar la doble imposición entre los Países Bajos y el Reino Unido con el de una sociedad matriz alemana que no recibe crédito fiscal ninguno. Ha de subrayarse, como hizo el Tribunal de Justicia en la sentencia D, que todo convenio para evitar la doble imposición establece un reparto concreto de las competencias tributarias y de la prioridad fiscal entre los Estados contratantes. Este reparto representa un equilibrio global negociado en su conjunto y en un plano de igualdad sobre la base de las características particulares de los dos regímenes fiscales nacionales y de las economías de que se trata, con arreglo a la competencia de los Estados miembros y conforme a lo expresamente previsto en el artículo 293 CE. Los diferentes equilibrios a los que se llega en dichas negociaciones bilaterales reflejan la diversidad de los regímenes fiscales nacionales y de las circunstancias económicas, incluso, como se ha indicado antes, dentro de la UE. De ello se desprende que no cabe considerar que los no residentes sujetos a diferentes equilibrios de competencia tributaria y normas de prioridad acordadas en diferentes convenios para evitar la doble imposición se encuentran en situaciones comparables. Como he expuesto antes, las diferencias de trato que se derivan meramente del reparto entre los Estados miembros de las competencias tributarias o de la elección de reglas de prioridad no están comprendidas en el ámbito de aplicación de los artículos 43 CE o 56 CE. En cambio, la obligación de un Estado de la fuente en lo que respecta a los no residentes consiste únicamente, en la medida en que ejerce su competencia tributaria, en tratarlos de manera comparable a los residentes" (el subrayado es nuestro).

60 La exención indiscriminada de los intereses obtenidos por no residentes se introdujo por el Real Decreto-ley 2/2008, de 21 de abril.

desencadenadas por la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea es la desnaturalización del modelo clásico de tributación de los no residentes, un modelo caracterizado por la simplicidad. La simplicidad es (o era, en buena medida) la mayor virtud del régimen tributario conocido como obligación real, en contraste con la complejidad característica de la obligación personal.

Y al hablar de desnaturalización y complicación del modelo, no estamos pensando solo en la sencillez de los mecanismos de liquidación y cobro del tributo, basados en la retención a un tipo fijo sobre la cuantía íntegra devengada (*withholding tax*), sencillez que se adultera cuando pasan a aplicarse gastos deducibles, reducciones, tipos progresivos...; sino también en la coherencia del sistema normativo, que padece cuando se introducen parches que atienden a demandas específicas y olvidan la razón estructural del tributo⁶¹. El principio de seguridad jurídica y la certeza del derecho salen perdiendo con estos movimientos normativos sincopados, a impulsos de decisiones jurisprudenciales de alcance parcial.

Como alternativa a las reacciones forzadas y fragmentarias, podría deslizarse la conveniencia de un cambio global o sistemático. ¿Ha llegado entonces el tiempo de repensar y transformar las bases de la fiscalidad internacional? Parece necesario, pero al mismo tiempo conviene ser conscientes de lo delicado de los cambios de tan amplio alcance. El sistema vigente es imperfecto pero el sistema perfecto tendría que ser un sistema de verdadera aplicación de la misma filosofía a residentes y no residentes o de distribución pulcra entre los Estados de las potestades impositivas, para el que todavía no estamos preparados. Todo lo cual nos conduce a un aparente callejón sin salida.

Teniendo en cuenta todos estos reparos, podría haber quien sostuviera que no se puede poner puertas al campo y que, con el colchón parcialmente subsanador que representa el régimen de tributación opcional en el IRPF, no es preciso atacar las bases de funcionamiento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben ser ratificadas aun a costa de resignarse ante las posibilidades ciertas de reveses jurisprudenciales.

A nuestro juicio, la actitud pasiva es la única indefendible. Creemos que la sentencia Gielen sí obliga como mínimo a una revisión crítica del sistema normativo de los no residentes tratando de depurar casos claros en los que todavía existe un trato discriminatorio y tratando a la vez de perfeccionar el funcionamiento del régimen opcional, con medidas inexcusables, como la adscripción de los no residentes a la Comunidad Autónoma que en función de las circunstancias de cada caso corresponda.

Y creemos por último que las deficiencias detectadas en este trabajo en las funciones de adaptación por los ordenamientos internos de la doctrina del Tribunal de Justicia y los efectos nocivos de esta labor de parcheo sobre la racionalidad del modelo de tributación de los no residentes, contienen una llamada implícita a un mayor esfuerzo de armonización fiscal activa en el seno de la Unión Europea.

61 Este trabajo se inscribe en el Proyecto de Investigación DER2008-04900/JURI. "La técnica normativa en los ámbitos estatal, autonómico y comunitario. Análisis crítico de la legislación tributaria". Plan Nacional de Investigación Científica, Desarrollo e Innovación Tecnológica 2008-2011. De ahí nuestra preocupación por aquellos aspectos de la normativa que resulten reprochables desde el punto de vista técnico.

Referencias bibliográficas.

- Adame Martínez, Francisco D.: "The Inheritance Tax in Spain from the Perspective of Free Movement of Capital and Right of Establishment". *Intertax*, vol. 38, nº 6-7/2010.
- Álvarez Barbeito, Pilar y Calderón Carrero, José Manuel: "Reflexiones sobre el régimen especial de los impatriados en el IRPF". *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, nº 309/2008.
- Boudewijn, Niels: "ECJ Judgement is beginning of the end for Dutch Resident Tax Choice". *Tax Notes International*, pp. 784-785/2010.
- Cayón Galiardo, Antonio Miguel: "Las diferencias de tributación por razón de la residencia en el Impuesto sobre Sucesiones". *Revista Técnica Tributaria*, nº 89/2010.
- Cubero Truyo, Antonio: "Discriminación tributaria por causa de nacionalidad o de residencia". *Noticias de la Unión Europea*, nº 137/1996.
- Cubero Truyo, Antonio: "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 214/2002.
- Cubero Truyo, Antonio: "Inconstitucionalidad de la reforma de la 'Ley Beckham' por la utilización de la Ley de Presupuestos sin habilitación previa". *Anuario Andaluz de Derecho Deportivo*, nº 9/2009.
- Cubero Truyo, Antonio: "La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea como factor de transformación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes", en *Derecho de la Unión Europea y reformas del Ordenamiento Jurídico Español*. Universidad de Huelva. Huelva, 2011.
- Cubero Truyo, Antonio y Ruano, Lorena: "¿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 130/2005. http://www.cide.edu/dts_CIDE
- García de Pablos, Jesús Félix: "Las reducciones objetivas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y las Libertades Comunitarias". *Revista Técnica Tributaria*, nº 93/2011.
- García Prats, Francisco Alfredo: *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*. Tecnos. Madrid, 1998.
- García Prats, Francisco Alfredo: "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 117/2003.
- Gorospe Oviedo, Juan Ignacio: "Los regímenes opcionales de *impatriados* y de no residentes en la imposición sobre la renta". *Quincena fiscal*, nº 7/2010.
- López Espadafor, Carlos María: "El modelo de solicitud de aplicación del régimen opcional para contribuyentes personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea". *Carta tributaria. Monografías*, nº 343/2000.
- Martín Jiménez, Adolfo J., Carrasco González, Francisco M. y García Heredia, Alejandro: "Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea", *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 147/2010.
- Martínez-Carrasco Pignatelli, José Miguel: "El régimen fiscal especial para trabajadores desplazados en la Ley 35/2006 del IRPF". *Quincena fiscal*, nº 12/2007.

- Medina Cepero, Juan Ramón: “El régimen opcional previsto para los contribuyentes en Estados de la Unión Europea”. *Revista de Información Fiscal*, nº 54/2002.
- Núñez, Iñaki: “Rodaje práctico del régimen de impatriados”. *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, nº 12/2005.
- Ortiz Calle, Enrique: “El régimen fiscal de los ‘impatriados’ en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: el supuesto particular de los deportistas profesionales”. *Revista jurídica de deporte y entretenimiento*, nº 23/2008.
- Pérez Royo, Ignacio: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Marcial Pons, Madrid, 2000.
- Ribes Ribes, Aurora: “La tributación sucesoria de los no residentes en España a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”. *Revista Técnica Tributaria*, nº 88/2010.



