

La posibilidad de los contribuyentes europeos de elegir entre el sistema fiscal de los residentes o el sistema fiscal de los no residentes. Observaciones al hilo de la sentencia Hirvonen

Antonio Cubero Truyo
Universidad de Sevilla

Resumen:

La sentencia de 19 de noviembre de 2015 (Hirvonen, C-632/13, EU:C:2015:765) podría interpretarse como un giro en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre el derecho de los no residentes a acceder a los beneficios fiscales propios de los sujetos residentes, derecho que puede resultar excesivo o discutible cuando ya tienen la posibilidad de optar voluntariamente por la aplicación completa del régimen de los residentes. En este trabajo se argumenta que las circunstancias del asunto Hirvonen son sustancialmente diferentes a las de la sentencia de 18 de marzo de 2010 (Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148), de manera que el hipotético cambio de doctrina es solo aparente.

Abstract:

The judgment of 19 November 2015 (Hirvonen, C-632/13, EU:C:2015:765) could be understood as a shift in the ECJ case-law concerning the right of non-resident taxpayers to apply certain tax benefits usually applied to resident taxpayers. This right could be disproportionate or controversial to the extent that it is possible for those taxpayers to opt for the tax regime of resident taxpayers. This paper maintains that the circumstances in Hirvonen are substantially different to those of the ECJ judgment of 18 March 2010 (Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148) and therefore this jurisprudential change is only apparent.

Palabras clave:

No residentes. Impuesto sobre la Renta. Discriminación. Jurisprudencia.

Keywords:

Non-resident taxpayers. Income tax. Discrimination. Case-law.

1. INTRODUCCIÓN. LAS DIFERENCIAS DE TRATAMIENTO ENTRE RESIDENTES Y NO RESIDENTES PUEDEN IMPLICAR UNA DISCRIMINACIÓN INDIRECTA POR RAZÓN DE NACIONALIDAD

A diferencia de lo que ocurre en el ámbito de los impuestos indirectos, el grado de armonización fiscal en los impuestos directos sobre la renta es bastante limitado. No obstante, el hecho de que no haya muchas Directivas que ordenen la actuación de los Estados miembros no significa que sean completamente libres y autónomos en la regulación de los impuestos directos. Debe recordarse que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, estos deben, sin embargo, ejercer dicha competencia respetando el Derecho de la Unión. Es esta una frase que podemos leer en cualquier sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de imposición directa. Y es lógico que sea el Tribunal el que se pronuncie al respecto, pues recae en él buena parte de la responsabilidad de garantizar en última instancia el cumplimiento del Derecho de la Unión. En ese sentido, la labor incisiva del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha logrado enormes éxitos en la aproximación de los sistemas fiscales de los Estados miembros, en particular en la tributación de los sujetos no residentes.

La defensa de lo establecido en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea ha llevado al Tribunal de Luxemburgo a reivindicar con mucha fuerza y con mucha frecuencia la idea de que no pueden establecerse obstáculos (por ejemplo, fiscales) a la libertad de circulación y que quienes hacen uso de dicha libertad (en sus distintas vertientes, libre circulación de trabajadores, libertad de establecimiento, libre prestación de servicios, libre circulación de bienes), no pueden salir perjudicados, no pueden recibir un peor tratamiento fiscal que quienes no hacen uso de ella. En este punto adquiere enorme importancia el principio de no discriminación por razón de nacionalidad.¹ Como es sabido, el Tribunal sostiene que las diferencias de tratamiento tributario entre residentes y no residentes pueden encerrar una discriminación encubierta por razón de nacionalidad, dado que los residentes son por lo general nacionales y los no residentes son en su mayoría extranjeros.

¹ Para repasar la evolución de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre el principio de no discriminación por razón de nacionalidad en materia tributaria, nos remitimos a dos trabajos separados en el tiempo: CUBERO TRUYO (2002) y CUBERO TRUYO (2015).

Partiendo de esa premisa, desarrollada en múltiples sentencias, se ha generado una dinámica interesante de continua comparación entre las características del régimen fiscal de los residentes y las características del régimen fiscal de los no residentes. En términos generales puede decirse que los sujetos no residentes son sujetos que están haciendo uso de alguna libertad de circulación y si el impuesto que soportan como no residentes representa un gravamen más acusado que el que soportan los sujetos residentes nos podemos encontrar ante una regulación nacional contraria al Derecho de la Unión Europea.

2. EL RECONOCIMIENTO –PROGRESIVAMENTE AMPLIADO– DE QUE DETERMINADOS SUJETOS NO RESIDENTES PUEDEN OPTAR POR TRIBUTAR CONFORME A LAS REGLAS DE LOS RESIDENTES

Cuando los sujetos no residentes empiezan a elevar sus quejas por el tratamiento fiscal que reciben en el país de la fuente (el país donde no residen pero obtienen rentas), tratamiento fiscal que consideran discriminatorio en relación con el que reciben los residentes, dichas quejas van llegando ante el Tribunal de Justicia (la mayoría de las veces por la vía de la cuestión prejudicial, aunque también en ocasiones promovidas por la Comisión).

En principio, el Tribunal de Justicia se muestra cauto y reconoce que la utilización del criterio de la residencia para el reparto de la competencia fiscal entre los Estados en las situaciones que contienen elementos de extranjería resulta perfectamente válida y está perfectamente asumida en el Derecho fiscal internacional, y que es natural que el régimen tributario de los residentes difiera del de los no residentes, porque son regímenes fiscales adaptados a las respectivas características de estos dos grupos de sujetos.

Ahora bien, la racionalidad genérica de la dualidad de dos gravámenes diferenciados (obligación personal de los residentes y obligación real de los no residentes) no implica cerrar el debate de manera radical sino que el Tribunal de Justicia entrará a confirmar en cada caso concreto si dicha separación de reglas está o no justificada. Y es aquí donde surge el criterio de la comparabilidad. No hay discriminación si se aplican normas distintas a situaciones diferentes, pero sí la habrá si se aplican a situaciones comparables. De entrada, cabe presumir

que las situaciones de residentes y no residentes no son comparables, fundamentalmente porque lo habitual es que las rentas de los sujetos se centralicen en su país de residencia y por ello es en este país donde con mayor facilidad y justicia puede apreciarse su capacidad contributiva, que es la que se deriva de la toma en consideración del conjunto de sus ingresos y de sus circunstancias personales y familiares. Mientras que los no residentes suelen obtener en el país de la fuente rentas aisladas o secundarias, lo que explica que su trato fiscal no pueda o no necesite entrar en el detalle de su exacta capacidad contributiva y se conforme con la aplicación de un gravamen meramente aproximativo a la capacidad económica, sin mayores pretensiones, y un gravamen sobre todo simplificado, lo cual redundará en la comodidad gestora del propio sujeto no residente. Este reparto de funciones insistimos en que presenta validez general, pero no absoluta. En ocasiones los contribuyentes no residentes pueden encontrar carente de lógica la aplicación de esas reglas simples propias de los no residentes y consideran legítima la aspiración a recibir el mismo trato que los residentes por hallarse en una situación similar o comparable. ¿Cuándo el sujeto no residente se halla a los efectos fiscales en situación comparable al residente?

En la sentencia de 14 de febrero de 1995 (Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31), se puso de manifiesto que los no residentes que obtienen la mayor parte de sus ingresos en un Estado en el que no tienen su residencia fiscal se hallan en dicho Estado en una situación comparable a la de los residentes. Por tanto, si tributando como no residentes pagan una cantidad superior a la que les correspondería si tributaran como residentes, se produce una discriminación que vulnera el Derecho de la Unión Europea. En consecuencia, una de las primeras medidas que los Estados miembros introdujeron en sus normativas para evitar las discriminaciones fue la de conceder a los no residentes europeos la posibilidad de tributar en el país de la fuente conforme a las normas del impuesto sobre la renta de los residentes (el IRPF en el caso español), cuando cumplieran el requisito de percibir la mayoría de sus rentas en el país donde no residen. En concreto, el umbral que determina la posibilidad de acceder a este régimen voluntario de asimilación a los residentes se sitúa en nuestra normativa en el 75 por 100 de la renta total.²

² Véase el artículo 46 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Con el tiempo se ha ido desarrollando o perfilando mejor cuál era la característica que debía permitir la homologación a los residentes. Lo importante, más que el hecho en sí de obtener un porcentaje elevado de las rentas en el país de la fuente, es la imposibilidad de que el contribuyente disfrute plenamente en el país de residencia de las ventajas fiscales ligadas a su situación personal y familiar. Ello puede ocurrir también cuando las rentas del sujeto son de escasa cuantía, con independencia entonces de la distribución porcentual entre el Estado de la fuente y el de la residencia. Es lo que puede suceder, por ejemplo, con jubilados que obtienen dos pensiones procedentes de dos países distintos, como ocurría en el asunto objeto de la sentencia de 10 de mayo de 2012 (Comisión/Estonia, C-39/10, EU:C:2012:282); o con estudiantes participando en programas de movilidad que obtengan rentas o becas en dos países diferentes, como venía a ser el caso de la sentencia de 1 de julio de 2004 (Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403). Para el Tribunal de Justicia, si un sujeto no es gravado en el país de residencia, porque sus rentas son de baja cuantía o están exentas, de manera que no ha podido disfrutar allí efectivamente de los factores de personalización y subjetivización del impuesto, tendrá que hacerlo en el país de la fuente. Nuestra legislación interna ha asumido esta posición jurisprudencial y desde la Ley 26/2014 se reconoce la potestad de acogerse a la tributación como contribuyentes del IRPF a aquellos no residentes (residentes en otros Estados de la Unión Europea) cuyas rentas, tanto las obtenidas en España como las obtenidas en su país de residencia, sean inferiores al 90 por 100 del importe del mínimo personal y familiar que le correspondería según sus circunstancias. Es evidente que la posibilidad de aplicar las reglas del IRPF supone para estos sujetos con rentas inferiores al mínimo personal y familiar la dispensa automática de gravamen.

Conviene pararse un momento a notar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, al no ser un legislador, se limita a declarar cuándo un sujeto no residente está siendo discriminado. Después son los legisladores nacionales los que tienen que trasladar los esquemas jurisprudenciales a sus ordenamientos, sin la ayuda de Directivas. En la introducción del régimen opcional para tributar en calidad de contribuyentes del IRPF hubo una aportación relevante con una Recomendación de la Comisión, pero no cabe duda de la importancia del impulso

jurisprudencial en la evolución de las normativas nacionales (por ejemplo, en la sentencia Hirvonen, a la que después nos dedicaremos, se subraya que la legislación sueca aplicable se modificó a raíz de la sentencia Wallentin). Este peso de las sentencias conlleva que no existan soluciones normativas dotadas de racionalidad y sistematicidad sino que la regulación se va construyendo a golpe de decisiones en asuntos concretos.³ Lo cual nos ha conducido a un tránsito desde normativas muy claras, pero con manifestaciones de discriminación, a una normativa parcheada, poco correcta o imperfecta, con tal de resolver las discriminaciones (o algunas de ellas, porque el proceso es un proceso inacabado).

En ese sentido, la solución por la que se ha optado de un régimen opcional como subsanador de las discriminaciones presenta desde el punto de vista técnico una doble lectura.

- Por un lado, el establecimiento de un régimen opcional es una solución que favorece claramente a los sujetos que hacen uso de la libre circulación porque solo harán uso de la opción cuando les beneficie, mientras que si les beneficia el mantenimiento de la situación conforme al régimen tributario de los no residentes, es obvio que se van a mantener en él. Más adelante volveremos a ocuparnos de estas situaciones de ventaja o de esta capacidad de optar por el mejor de los tratamientos.
- Por otro lado, el establecimiento de un régimen opcional es una solución que en sus inicios procuraba resolver los supuestos de discriminación, pero respetando la configuración tradicional del régimen fiscal de los no residentes, es decir, tratando de no desnaturalizar las características de un sistema fiscal que se consideraba que había que preservar, como la simplificación, que se valoraban como consustanciales al trato de los no residentes. Sin embargo, la estrategia conservadora basada en el mantenimiento de los dos regímenes fiscales diferenciados (obligación personal/obligación real), limitándose a tolerar el salto de un régimen al otro cuando se dan ciertas condiciones, no ha tenido éxito, como a continuación exponemos.⁴

³ RUANO y CUBERO TRUYO (2015).

⁴ A propósito de las actuales dificultades de subsistencia de la clásica distinción entre las denominadas obligación personal y obligación real, procede dejar constancia de que este trabajo se inscribe en el Pro-

3. LOS NO RESIDENTES QUE NO CUMPLEN LOS REQUISITOS PARA OPTAR POR EL RÉGIMEN DE LOS RESIDENTES TAMBIÉN TIENEN DERECHO A QUE SU RÉGIMEN TRIBUTARIO NO SEA DISCRIMINATORIO EN COMPARACIÓN CON EL DE LOS RESIDENTES

El respeto al diseño clásico de la imposición sobre los no residentes, como una retención sobre el importe bruto de la renta, se fue poniendo en cuestión paulatinamente ante las quejas que llegaban al Tribunal de Justicia procedentes de sujetos que no cumplían las condiciones para tener derecho a optar por la aplicación del régimen de los residentes, es decir, sujetos que obtenían la mayor parte de sus rentas naturalmente en su país de residencia (donde disfrutaban por tanto de los beneficios ligados a sus circunstancias personales y familiares) y obtenían alguna otra renta adicional en un país distinto al de residencia y en este país de la fuente exigían el acceso a ciertos beneficios reservados a los residentes.

El Tribunal de Justicia, cuando se pensaba que podía descartar cualquier acusación de discriminación sobre estos sujetos porque no se hallaban en situación comparable a los residentes (contando con que la situación de comparabilidad se reservaba a quienes cumplían los requisitos consabidos para optar por el régimen de los residentes), ha ido dando la razón a estos sujetos y en el análisis autónomo del régimen de los no residentes ha llegado a la conclusión de que estos sujetos se encuentran en situación comparable a los residentes a los efectos de la aplicación de gastos deducibles o a los efectos de la aplicación de tipos de gravamen, que no pueden ser superiores a los de los residentes.

Entre las sentencias fundamentales para el reconocimiento de que los no residentes pueden deducir los gastos vinculados a los ingresos obtenidos en el país de la fuente, podemos citar las sentencias de 12 de junio de 2003 (Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340), de 6 de julio de 2006 (Conijn, C-346/04, EU:C:2006:445) o de 15 de febrero de 2007 (Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96). Y como sentencias que abrieron el camino a la prohibición de discriminación a los no residentes en materia de tipos de gravamen,

yecto de Investigación DER2014-57401-P: «Redefinición de las categorías y conceptos básicos del Derecho Tributario a la vista de los cambios normativos» (Plan Estatal 2013-2016. Proyectos de Excelencia. Ministerio de Economía y Competitividad).

merecen destacarse la temprana sentencia de 27 de junio de 1996 (Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251)⁵ y la ya nombrada sentencia Gerritse.

Para cumplir con la interpretación del Derecho de la Unión Europea llevada a cabo en estas sentencias, las leyes que regulan la imposición sobre la renta de los no residentes en los Estados miembros han ido cambiando de manera forzada. Por lo que a nosotros respecta, el Impuesto sobre la Renta de No Residentes está viendo perder su fisonomía clásica, dotada de una apabullante simplicidad, para complicarse con reglas específicas destinadas a los contribuyentes europeos al objeto de que no puedan sentirse discriminados respecto de los nacionales que, por lo general, tributan en el IRPF. Así, a los no residentes europeos se les ha tenido que hacer partícipes de la posibilidad de deducir los mismos gastos autorizados para los residentes, personas físicas o jurídicas. O se les ha tenido que reducir el tipo de gravamen hasta umbrales que garanticen que no salen peor parados que los residentes. El impuesto actual es un impuesto desnaturalizado, que poco tiene que ver con el esquema tradicional de una simple retención a cargo del pagador aplicando un tipo único sobre el rendimiento bruto. De poco ha servido el intento inicial de ofrecer el régimen opcional para algunos sujetos manteniendo intacto el perfil del impuesto sobre los no residentes. No ha habido más remedio que introducir en este gravamen de los no residentes reglas excepcionales de asimilación a los residentes en aquellos terrenos en los que se observan situaciones comparables.

De hecho, los únicos aspectos en los que no cabe hablar de comparabilidad entre residentes y no residentes son los relacionados con las circunstancias personales y familiares, por lo que no tienen cabida en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, exclusión que no resulta discriminatoria sino acorde con la distinta naturaleza de estos sujetos. La toma en consideración de las circunstancias personales y familiares corresponde al país de residencia y el sujeto no residente no puede pretender que dichos beneficios se le apliquen en el país de la fuente (solo podrá pretenderlo, como ya hemos estado exponiendo, cuando en el país de residencia no sea posible hacer uso de ellos y en tal caso lo hará mediante el ejercicio en el país de la fuente de la opción por tributar como residente).

⁵ Ya en aquel momento se advertía en nuestra doctrina del enorme salto cualitativo que representaba la sentencia Asscher en la aplicación del principio de no discriminación. Véase GARCÍA PRATS (1997).

4. LOS CONTRIBUYENTES EUROPEOS TIENEN DERECHO A QUE SE LES APLIQUE UN IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES QUE NO SEA DISCRIMINATORIO, AUNQUE PUDIERAN HABER OPTADO POR TRIBUTAR COMO RESIDENTES (SENTENCIA GIELEN)

Ya hemos visto un cúmulo importante de avances en la aplicación a los no residentes (residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea) de las normas dirigidas a los residentes. Pero el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, a través de la sentencia de 18 de marzo de 2010 (Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148), dio un paso más allá aportando un nuevo y audaz entendimiento del régimen opcional para contribuyentes no residentes, como régimen renunciante sin menoscabo de las posibilidades de reclamar ventajas aisladas del régimen de los residentes.⁶

El Sr. Gielen es un sujeto residente en Alemania que tributa en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de los Países Bajos 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 1225 horas de trabajo para la empresa o las empresas propias. A la hora de verificar el cumplimiento de 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 los Países Bajos, sin incluir las horas dedicadas en Alemania, no alcanza el umbral de 1.225 horas anuales. El Tribunal confirma que negar al Sr. Gielen esa deducción implica un trato discriminatorio, porque su situación a estos efectos es una situación comparable, 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». Y a continuación añade, he aquí la

⁶ Nos remitimos a nuestras reflexiones sobre esta sentencia en CUBERO TRUYO (2012).

aportación esencial, que la conclusión de la discriminación intolerable no decae por el hecho de que el Sr. Gielen hubiera podido optar por tributar como residente accediendo así a la deducción a la que aspiraba.

Por tanto, gracias a esta interpretación, los no residentes podrían exigir la concesión de ventajas propias del IRPF, manteniendo por lo demás el sistema de tributación de los no residentes y evitando así las desventajas que pudiera acarrearles el hacer uso de la opción por tributar conforme a las normas del IRPF, fundamentalmente la desventajas de los tipos de gravamen progresivos, si las rentas que perciben son elevadas.

5. EN DEFENSA DE LOS RESULTADOS VENTAJOSOS DE LOS NO RESIDENTES RESPECTO DE LOS RESIDENTES

El panorama que se plantea tras la sentencia Gielen puede parecer que genera un resultado excesivamente ventajista, según el cual el sujeto no residente termina seleccionando entre los dos regímenes fiscales alternativos (obligación personal/obligación real) aquellos aspectos de cada uno que más le convengan.

Sin embargo, no nos parece del todo descabellada la posibilidad de que los no residentes puedan obtener ciertos beneficios comparativamente superiores a los de los sujetos residentes, si lo consideramos una especie de discriminación positiva para un sector de sujetos necesitado de protección, como son los sujetos que hacen uso de las libertades de circulación. Transitoriamente al menos y mientras dichas libertades se consolidan por completo, creemos que esta discriminación positiva (igual que ocurre con la mujer mientras no exista una paridad absoluta) puede considerarse legítima.⁷

⁷ LUCHENA POZO (2016) relaciona este tema por un lado con la necesaria reacción de los tribunales constitucionales de los Estados miembros (mas habría que reparar en que la discriminación positiva es un argumento ratificado por la jurisprudencia constitucional) y por otro lado, con el concepto de discriminación a la inversa. Este reciente e interesante trabajo representa, por cierto, una buena muestra de cómo el adjetivo «comunitario» sigue estando presente en el vocabulario de los académicos (y también del legislador), a pesar de que resulta inadecuado desde el Tratado de Lisboa. Véase a este respecto CUBERO TRUYO (2016).

6. REINTERPRETACIÓN DE LA SENTENCIA HIRVONEN HACIÉNDOLA COMPATIBLE CON LA DOCTRINA CONSOLIDADA DEL TRIBUNAL

La reciente sentencia de 19 de noviembre de 2015 (Hirvonen, C-632/13, EU:C:2015:765) pudiera haber venido a alterar la anterior y generosa doctrina del Tribunal de Justicia sobre el régimen opcional como un régimen del que se puede hacer uso si conviene plenamente y si no conviene, se puede descartar y seguir reclamando un uso parcial de aquellas normas concretas de los residentes que sí benefician al no residente. En esta ocasión, el Tribunal rechaza la pretensión de la Sra. Hirvonen, no residente, de obtener un beneficio previsto para los residentes, con el argumento de que la Sra. Hirvonen podía disfrutar de tal beneficio si optaba por tributar como residente, opción de la que sí gozaba. El beneficio solicitado –y denegado una vez que la Sra. Hirvonen rechazaba acogerse al régimen de los residentes- era la deducción de los intereses derivados de un préstamo inmobiliario.

No cabe duda de que en una primera lectura la sentencia Hirvonen parece reflejar un cambio sustancial respecto de los postulados que habían sido sostenidos en la sentencia Gielen, y así ha sido recogido en los comentarios de algunos autores.⁸ Pero la tesis de que existe aquí un cambio de jurisprudencia no es para nosotros correcta.⁹ Se trata a nuestro juicio de una impresión engañosa puesto que el beneficio en cuestión era ahora un beneficio ligado a la situación personal del contribuyente, al que no tenía derecho como no residente por no estar en situación comparable. Manteniéndose en el ámbito del régimen tributario de los no residentes, que era la pretensión de la Sra. Hirvonen igual que la del Sr. Gielen, no puede decirse que exista en este nuevo caso discriminación, que sí concurría en el asunto Gielen donde se le negaba un beneficio fiscal de los residentes para el que los no residentes se hallaban en situación comparable.

Nos parece importante examinar la pregunta del órgano jurisdiccional proponente de la cuestión prejudicial y compararla con la de Gielen. En Hirvonen el tribunal nacional no preguntó si vulneraba el Derecho de la Unión Europea

⁸ MARTÍN JIMÉNEZ, CARRASCO GONZÁLEZ y GARCÍA HEREDIA (2016).

⁹ Nos parece observar en los últimos tiempos, en particular en la doctrina extranjera, un interés no siempre justificado por detectar cambios en la doctrina del Tribunal de Justicia. Véanse NIESTEN (2015) o PEETERS (2016).

la negativa a conceder a los no residentes ese concreto beneficio fiscal, pregunta que para nosotros merecería una contundente respuesta negativa (el no residente no tenía derecho como tal no residente al beneficio fiscal), sino que lo que planteaba es si se opone al Derecho de la Unión una legislación en la que existe un régimen opcional para los no residentes describiendo las características de los dos regímenes alternativos:

¿Se opone el artículo 45 TFUE a las disposiciones de la legislación de un Estado miembro que implican que una persona que reside en otro Estado miembro —que obtiene todos o casi todos sus ingresos del primer Estado miembro mencionado— puede elegir entre dos regímenes fiscales totalmente distintos, es decir, que puede optar entre tributar mediante una retención en la fuente con un tipo impositivo más bajo, pero sin derecho a las ventajas fiscales aplicables en el régimen general del impuesto sobre la renta, o tributar por sus ingresos con arreglo a dicho régimen general y pudiendo disfrutar de las ventajas fiscales de que se trata?

Esa existencia de dos regímenes diferentes entre los que puede optar el sujeto no residente, cómo va a ir contra el Derecho de la Unión Europea si precisamente se han establecido estos regímenes opcionales como respuesta a las exigencias emanadas de tal Derecho.

En el asunto *Gielen*, en cambio, la cuestión planteada ya venía a dar por hecho que la negativa a conceder a los no residentes cierto beneficio fiscal reservado a los residentes suponía una discriminación que vulneraba la libre circulación, y solo se quería que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea aclarara si el no residente podía exigir que se reparara tal discriminación y se le concediera el beneficio manteniéndose como no residente, es decir, rechazando la facultad que se le concedía de optar por el régimen fiscal de los residentes (y con él, acceder al beneficio fiscal demandado):

¿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?

Por tanto, no debería mezclarse la fundamentación de ambas sentencias y no puede perderse de vista la distinta naturaleza del beneficio fiscal solicitado en un caso o en otro. Lo apuntaba bien el tribunal remitente de la cuestión Hirvonen, como se refleja en la sentencia:

El tribunal remitente señala, sin embargo, que, contrariamente a las circunstancias del asunto que dio lugar a la sentencia Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148), el asunto controvertido en el procedimiento principal se refiere a una ventaja fiscal que no es específica.

Es cierto que en Hirvonen el Tribunal de Justicia empieza declarando que el contribuyente sí tiene derecho al beneficio fiscal, pero con distinto fundamento al derecho reconocido en Gielen. En el caso de Hirvonen se trata de una ventaja personal que no está relacionada con el rendimiento sujeto a gravamen sino con el análisis global de la capacidad contributiva del sujeto. La deducción o no de los intereses abonados por un préstamo inmobiliario es evidente que no tiene nada que ver con los rendimientos del trabajo percibidos por la Sra. Hirvonen (distinto sería si sus rendimientos imponibles consistieran en el alquiler del inmueble para cuya adquisición se solicita el préstamo). Por consiguiente, si se afirma que tiene derecho a la deducción es porque no puede hacer uso de ella en su país de residencia, circunstancia en la que subsidiariamente la jurisprudencia considera que debe reconocer la deducción personal el país de la fuente:

En efecto, cuando se trata de un no residente que obtiene en un Estado miembro distinto del de su residencia la mayor parte de sus ingresos, la discriminación consiste en que la situación personal y familiar de este no residente no se tiene en cuenta ni en el Estado de residencia ni en el Estado de empleo, con independencia de los diferentes tipos aplicables conforme a leyes como las controvertidas en el asunto principal, es decir, la Ley del impuesto especial sobre la renta y la Ley del impuesto sobre la renta (véase, en ese sentido, la sentencia Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, apartado 17). Este razonamiento se aplica, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, a todas las ventajas fiscales relacionadas con la capacidad contributiva del no residente que no se tienen en cuenta ni en el Estado de residencia ni en el Estado de empleo. En el presente asunto, la Sra. Hirvonen no percibía, en el momento de que se trata en el asunto principal, ningún ingreso sujeto a tributación en el Estado de residencia. Sus ingresos estaban constituidos concretamente por su pensión de jubilación derivada de sus actividades laborales en Suecia. Por tanto, correspondía, en

principio, a ese último Estado tomar en consideración la situación personal y familiar de la Sra. Hirvonen.

Como vemos, se reconoce que el país de la fuente tiene que concederle la deducción personal, pero por la vía vinculada a sentencias como Schumacker o Comisión/Estonia, esto es, por la vía de conceder al no residente-extranjero el trato de residente-nacional, y eso sí se lo tenía concedido la legislación sueca a la Sra. Hirvonen.

Diferente es si la Sra. Hirvonen quiere mantenerse como no residente. Entonces ya no tiene derecho a la deducción por la vía de invocar su inaplicabilidad en el país de residencia sino que la pretensión debe ser estudiada desde el prisma de si el sujeto no residente (no residente en sentido estricto y por tanto con independencia ya del hecho de no poder disfrutar de la deducción en su país de residencia) se halla en situación comparable al residente en cuanto al gravamen de la renta concreta obtenida.

Situados ya en tal estadio, nuestra impresión es que el Tribunal de Justicia, en lugar de pararse a examinar si existe comparabilidad en cuanto a la deducción del gasto (que es evidente que no existe comparabilidad), lo que hace es recuperar tácitamente su doctrina de que los no residentes (no residentes en sentido estricto, completamente al margen de los regímenes opcionales) están en situación comparable a los residentes a los efectos de la aplicación de los tipos de gravamen. Esta conclusión que extraemos es la que se explica muy mal en la sentencia. Cuando el Tribunal recurre al argumento de que el régimen del no residente es más favorable que el del no residente, le sobra decir que eso es una diferencia con Gielen. Ahí se está equivocando porque en Gielen no se entró a valorar si pagaba más o menos como no residente a la hora de resolver si era o no discriminatorio inaplicar a los no residentes la ventaja discutida. Solo concedemos validez al discurso de la sentencia Hirvonen en la medida en que lo enmarquemos en la reflexión habitual en la jurisprudencia sobre si los no residentes están siendo discriminados hallándose en una situación comparable (reflexión completamente autónoma respecto del debate relativo a la capacidad de renuncia al régimen opcional que ya se zanjó en Gielen y que fue confirmada en la sentencia Beker¹⁰).

¹⁰ Sentencia de 28 de febrero de 2013 (Beker, C-168/11, EU:C:2013:117).

Es decir, el razonamiento del Tribunal de si es superior o no lo que se paga como residente o como no residente (que no serviría para subsanar la discriminación de una norma que perjudicara a los no residentes sin justificación objetiva) tiene sentido en la medida en que se trate de una reflexión sobre los tipos de gravamen aplicables a los no residentes, razonamiento que ya había sido admitido por el Tribunal en anteriores sentencias (Asscher, Gerritse...).

De hecho, en la sentencia Hirvonen se recalca que la legislación sueca se modificó para reducir los tipos de gravamen de los no residentes tomando como referencia los tipos de los residentes y procurando que aquellos no pagaran más que estos (igual que se ha hecho en la legislación española estableciendo un tipo de gravamen para los residentes europeos del 19 por 100 en lugar del tipo general de los no residentes, que es del 24 por 100):

De la resolución de remisión se desprende que el Reino de Suecia garantiza, en el marco de la Ley del impuesto especial sobre la renta, que procedió a una adaptación de la tributación de los contribuyentes no residentes estableciendo, en particular, un tipo único inferior al aplicado a los contribuyentes residentes, que los primeros no sean tratados de manera más desfavorable que los segundos. De este modo, según la mencionada resolución, los contribuyentes no residentes están sujetos, cuando optan por una tributación de sus ingresos en el marco del régimen fiscal de retención en la fuente, a una carga fiscal que es, por lo general, más ligera que la que recae, por ingresos comparables, sobre los contribuyentes residentes.

Desde esta perspectiva de los tipos de gravamen es desde la que hay que leer la sentencia Hirvonen cuando dice por ejemplo que

una diferencia de trato entre los contribuyentes no residentes y los contribuyentes residentes que consiste en que los ingresos brutos de los primeros están sujetos a una tributación definitiva a un tipo único mediante una retención en la fuente, mientras que los ingresos netos de los segundos están gravados conforme a un baremo progresivo acompañado de una reducción general, es compatible con el Derecho de la Unión siempre que el tipo único no sea superior al tipo que resulte de la aplicación efectiva para el interesado del baremo progresivo a los ingresos netos que superen la reducción general (véase, en ese sentido, la sentencia Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, apartados 53 y siguientes).

No se entienda por tanto que hay un razonamiento en la línea de Gielen (esto es, un razonamiento sobre si un no residente puede reclamar un bene-

ficio fiscal reservado a los residentes al que tendría derecho si optara por ser tratado como residente, opción de la que no hace uso aun pudiendo hacerlo) en el que se llega a una conclusión opuesta. No, la sentencia Hirvonen, aunque haya que esforzarse en descubrirlo, no está descalificando el discurso Gielen sino que se está situando dentro de sus coordenadas. El Tribunal viene a ratificar que un sujeto no residente puede decidir rechazar la aplicación voluntaria del régimen de los residentes y preferir mantenerse como no residente con derecho a que se le aplique un régimen no discriminatorio (la sentencia Hirvonen reproduce los apartados de la sentencia Gielen, sin ponerlos en cuestión¹¹). Otra cosa es que al examinar el régimen de los residentes en comparación con el de los residentes para ver si hay alguna discriminación, se llegue a la conclusión de que en el caso Gielen sí la había y en el caso Hirvonen no. Esa es la diferencia de supuestos, que no el cambio de doctrina.

Lo que ocurre, además, es que cuando el Tribunal se pone a estudiar en el asunto Hirvonen si hay discriminación en el tratamiento de los no residentes en comparación con el de los residentes, aunque en principio parece que se está debatiendo sobre una deducción concreta, igual que en Gielen, realmente no existe tal identidad, sino que ahora se está debatiendo sobre una deducción que no está ligada al ingreso imponible (lo que podríamos calificar como un gasto deducible o una reducción sobre el rendimiento), sino sobre una deducción que está en cierta medida ligada al sistema de aplicación de los tipos de gravamen. Porque no olvidemos que el análisis de la aplicación de los tipos de gravamen no puede hacerse superficialmente mediante una simple comparación de tipos o porcentajes sino que en el análisis tiene que participar la regulación de las deducciones o reducciones personales que se apliquen vinculadas a dichos tipos

¹¹ Este dato conviene subrayarlo: el Tribunal en la sentencia Hirvonen no se detiene una vez que comprueba que Hirvonen podía optar por tributar como residente accediendo así a la ventaja discutida, sino que vuelve a afirmar que ello no es suficiente, copiando lo establecido en Gielen, sin matices: la posibilidad que se conceda a los contribuyentes no residentes de optar por el régimen aplicable a los contribuyentes residentes no neutraliza una discriminación que se detecte en relación con la regulación de los sujetos no residentes. Si existe un trato discriminatorio en el régimen de los no residentes, seguirá siendo «incompatible con el Derecho de la Unión aun cuando su aplicación sea facultativa» (apartado 41 de la sentencia Hirvonen, reproduciendo el apartado 53 de la sentencia Gielen, que a su vez recogía el apartado 162 de la sentencia de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774).

(por ejemplo, en el caso de España, es evidente que no se puede hacer una lectura aislada de los tipos de gravamen sino que es imprescindible ampliar la visión teniendo en cuenta la existencia del mínimo personal y familiar). Es lo que ya quedó de manifiesto en la sentencia de 12 de junio de 2003 (Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340), que es aludida expresamente por el Tribunal en la sentencia Hirvonen. En Gerritse el Tribunal también efectuaba una comparación entre el gravamen que soportan los residentes y el que soportan los no residentes, pero teniendo en cuenta el importe del mínimo personal exento¹² y llegaba a la conclusión de que el gravamen como no residente del Sr. Gerritse era en términos homogéneos inferior, luego no incurría en discriminación la legislación aplicada. Y esa comparación entre regímenes fiscales, que se hacía desde la perspectiva de un sujeto no residente como tal no residente, es lo que también se ha hecho en Hirvonen aunque no se haya explicado bien.

En efecto, la sentencia está a nuestro juicio muy mal hilvanada (no sabemos si el hecho de que no hubiera Conclusiones del Abogado General ha podido influir en estas deficiencias técnicas), pero también creemos que ha sido mal interpretada o no se ha hecho la lectura correctora que estamos sosteniendo y que la hace perfectamente compatible con los postulados jurisprudenciales ya asumidos, dado que, además, en ningún momento se anuncia una transformación de doctrina.

¹² «Por otra parte, respecto de la aplicación de un tipo impositivo a tanto alzado del 25 % a los no residentes, mientras que los residentes están sujetos a una escala de gravamen progresiva, es necesario precisar que, como ha señalado la Comisión, los Países Bajos, en cuanto Estado de residencia, incluyen en la base imponible, de conformidad con la norma de progresividad, los rendimientos cuya imposición compete a Alemania. No obstante, tienen en cuenta el impuesto recaudado en Alemania, al deducir del impuesto neerlandés una fracción que corresponde a la relación entre los rendimientos gravados en Alemania y la renta mundial. Esto significa que, en lo que atañe a la norma de progresividad, los no residentes y los residentes se encuentran en una situación comparable, de modo que la aplicación a los primeros de un tipo de gravamen del impuesto sobre la renta más elevado que el aplicable a los residentes y asimilados constituye una discriminación indirecta prohibida por el Derecho comunitario, en particular, por el artículo 60 del Tratado (véase, por analogía, la sentencia Asscher, antes citada, apartado 49). Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si, en el presente caso, el tipo impositivo del 25 % aplicado a los rendimientos del Sr. Gerritse es superior al que resultaría de la aplicación de la escala de gravamen progresiva. Para comparar situaciones comparables, es importante, a este respecto, como ha señalado acertadamente la Comisión, añadir a los rendimientos netos obtenidos por el interesado en Alemania una cantidad correspondiente al mínimo exento. Según la Comisión, que ha efectuado dicho cálculo, la aplicación de la escala de gravamen progresiva, en un caso como el que es objeto del asunto principal, llevaría a la aplicación de un tipo impositivo del 26,5 %, que es superior al que realmente se aplicó» (apartados 52 a 54 de la sentencia Gerritse).

Así, algunas afirmaciones del Tribunal en defensa de las características inherentes al régimen de obligación real son válidas entendidas con carácter general. Son válidas si las entendemos inscribibles en la tradicional defensa de que los sistemas de residentes y no residentes tienen en principio características diferentes que están objetivamente justificadas. Es el caso de la explicación de que el régimen fiscal de retención en la fuente aplicable a los no residentes tiene por objeto simplificar la gestión tanto de la Administración como del contribuyente no residente:

la mencionada Administración está dispensada de recaudar el impuesto del mencionado contribuyente, de modo que ya no es necesario que tenga una visión exacta de la situación personal y familiar de éste. Paralelamente, ese mismo contribuyente no tiene ninguna obligación de cooperación, en el sentido de que no está obligado a presentar una declaración fiscal en sueco respecto a los ingresos que obtiene en Suecia y, por tanto, no está obligado a familiarizarse con el sistema fiscal de un Estado miembro distinto del Estado de residencia.

Pero el problema está en la ausencia de claridad cuando se explica por qué el sujeto no tiene derecho a la deducción de los intereses, declarando que

es conforme con la esencia del régimen fiscal de retención en la fuente que todos los gastos en los que haya incurrido realmente el sujeto pasivo no puedan ser tomados en consideración en el marco de ese tipo de tributación, puesto que el impuesto se recauda del deudor de prestaciones nacionales en el Estado fuente.

Son afirmaciones que pueden parecer presentadas como categorías generales y ello sería a todas luces incorrecto y contradictorio abiertamente con la doctrina ya consolidada. ¡Cómo va a pensarse que el Tribunal está en contra de la deducción de gastos en el régimen de no residentes si ha sido él quien lo ha consagrado de manera rotunda, haciendo cambiar las legislaciones de los Estados miembros para adaptarse a sus consignas! Podemos comprobar no ya solo en las sentencias sino en las Conclusiones más recientes cómo se sigue defendiendo con absoluto ardor el derecho a aplicar los gastos, claro está, siempre que sean gastos relacionados con los ingresos que son objeto de gravamen. Así, según las Conclusiones de la Abogada General Kokott de 17 de marzo de 2016 (Brisal y KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:182), la normativa portu-

guesa discutida se opone al Derecho de la Unión Europea porque las entidades de crédito no residentes sujetas a un impuesto sobre los ingresos por intereses obtenidos en el territorio portugués no tienen ninguna posibilidad de deducir los gastos profesionales que presentan un vínculo directo con el ejercicio de la actividad financiera, a diferencia de las entidades de crédito residentes.¹³

Incluso cuando la sentencia Hirvonen indica que se supone que el pagador de la renta «no debe tener en cuenta ciertos gastos», parece olvidar la doctrina Scorpio, construida en su sentencia de 3 de octubre de 2006 (FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630), que sacamos a colación porque defiende que no solo hay que deducir gastos (como ya ha admitido nuestro legislador) sino que hay que aplicarlos por el pagador de la renta (aspecto al que nuestro legislador se resiste).

Por eso, para evitar las conclusiones de alcance general hay que fijarse especialmente en algunos matices de la sentencia Hirvonen; por ejemplo, si nos fijamos bien en los fragmentos ya reproducidos, lo que se dice es que es correcto que no se puedan deducir «todos los gastos» o que no se tengan en cuenta «ciertos gastos»; lo cual pone de manifiesto que la respuesta es una respuesta ponderada y no global, en la que hay que distinguir según el tipo de gastos, como venimos insistiendo en este trabajo. En el último apartado de la sentencia, que es el que se reproduce en el fallo, ello se refleja con mayor nitidez, al afirmar que no supone discriminación la denegación de «las deducciones personales». En ello hay una absoluta coherencia con la trayectoria doctrinal del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Es verdad que en la sentencia se generan dudas sobre cuál hubiera sido la solución si se tratara de pedir la aplicación de un gasto deducible directamente ligado a los rendimientos sujetos a gravamen (pues a veces el Tribunal parece concluyente al descartar la procedencia de la deducción: «En consecuencia, la denegación, conforme a una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal, a un contribuyente no residente de la posibilidad de realizar deducciones especiales carece de pertinencia en cuanto al eventual incumplimiento del Derecho de la Unión por dicha normativa»).

¹³ En estas Conclusiones se sostiene hasta la deducibilidad por la entidad no residente, en el ámbito del impuesto sobre la renta de no residentes, de una parte proporcional de los gastos generales de la entidad, en la medida en que sean necesarios para el ejercicio de la actividad gravada.

En el repaso a la normativa sueca que se hace en la sentencia se observa cómo los no residentes pueden deducir gastos cuando se trata de rendimientos de actividades económicas o rendimientos del capital, pero no cuando se trata de rendimientos del trabajo. Y en alguno de los fundamentos de la sentencia parece como si se estuviera avalando la no consideración de los gastos si al final el sujeto paga de todas formas menos que los residentes. Ello sí sería un cambio de doctrina, pero creemos que no era la pretensión del Tribunal y desde luego no se puede considerar un nuevo criterio cuando no era ese el objeto central de la sentencia y solo son referencias laterales las que podrían emplearse para inferir el giro en la jurisprudencia.

En definitiva, según nuestra visión, se trata simplemente de una sentencia reprochable desde el punto de vista técnico o argumental, pero que puede ser reconstruida sin merma de la línea jurisprudencial preexistente.¹⁴ El defecto técnico esencial a nuestro juicio radica en mezclar los dos planos de análisis:

- El plano de los sujetos no residentes que no pueden hacer uso en su país de residencia de ciertas ventajas fiscales personales y que en tal caso tienen necesariamente que poder disfrutar de ellas en el país de la fuente. Ello queda perfectamente salvado con la opción por tributar en el país de la fuente como si fueran residentes, de manera que no pueden alegar discriminación.
- El plano de los sujetos no residentes que, pudiendo optar o no por tributar como los residentes (detalle que quedó claro en Gielen que era irrelevante, en el sentido de que no subsanaría una eventual discriminación hacia los no residentes;... y sigue siendo para nosotros exactamente igual de claro), pagan un impuesto sobre la renta de no residentes en el que no puede haber diferencias de tratamiento con los residentes que no estén justificadas. En este plano el sujeto no residente puede reclamar la aplicación de aquellas reglas de los residentes

¹⁴ Véase también MARTÍN JIMÉNEZ, CARRASCO GONZÁLEZ y GARCÍA HEREDIA (2016): «La STJUE ahora reseñada siembra la duda de si la jurisprudencia que establece implica que se han reconsiderado las formas de comparar la situación entre residentes y no residentes en relación con normas que no traten de tener en cuenta las circunstancias personales y familiares. No es probable que así sea (vid. más arriba las consideraciones del TJUE en Miljoen), pero lo cierto es que la sentencia no es ni mucho menos clara».

para las que se encuentre en situación comparable. Y así se ha ido construyendo todo un cuerpo jurisprudencial que ha sido trasladado de una u otra forma a los ordenamientos de los Estados miembros.

Si el Tribunal hubiera sabido deslindar oportunamente estos dos planos, una vez situado en este campo de las eventuales discriminaciones a no residentes en el ámbito estricto de la llamada obligación real, podría perfectamente haber descartado la deducción de los gastos del préstamo, ateniéndose escrupulosamente a su doctrina y sin provocar estas dudas sobre un supuesto cambio jurisprudencial. Pero el Tribunal se empeñó en una comparación de los niveles de gravamen de los dos regímenes tributarios, no sabemos si porque entiende (aunque a nosotros nos parezca un exceso) que el gasto solicitado resulta subsumible en un concepto amplio de los mínimos exentos relevantes en el examen de los tipos de gravamen (el análisis de la eventual discriminación en los tipos de gravamen sí resulta válido manteniéndonos en este ámbito estricto de la valoración del régimen tributario de los no residentes) o porque se aferre equivocadamente a la idea de que estos gastos personales cuando no se pueden aplicar en el país de residencia deben aplicarse necesariamente en el país de la fuente, lo cual es cierto pero en el primer plano al que antes aludíamos y que ya ha quedado resuelto con la existencia del régimen opcional. En resumen, si nos situamos en el segundo plano, por supuesto que no existe la necesidad de integrar en el régimen fiscal de los no residentes la aplicación de gastos vinculados a la persona y no a las rentas.

Nuestra tesis sobre la sentencia Hirvonen ha encontrado un muy reciente espaldarazo con las Conclusiones del Abogado General Wathelet, presentadas el 18 de febrero de 2016 en relación con el asunto Hünnebeck (C-479/14, EU:C:2016:100). En ellas se culpa al Tribunal de Justicia de haber estado en la sentencia Hirvonen probablemente preocupado por no permitir a un sujeto pasivo no residente practicar el «*cherry picking*», esto es, reivindicar en beneficio propio los elementos más favorables de dos regímenes tributarios distintos. Cuando lo cierto es que, sin llegar al extremo de una prerrogativa incondicional, los no residentes que disponen de la posibilidad de optar por el régimen de los residentes (que no son todos sino solo los que cumplen determinadas condicio-

nes) pueden también renunciar a dicha equiparación y exigir que como no residentes se les conceda un trato no discriminatorio, porque así ha sido rotundamente consagrado por el propio Tribunal. Como expone WATHELET,

se desprende de una jurisprudencia consolidada que, al examinar la compatibilidad de una medida de fiscalidad directa con las libertades fundamentales, la existencia o no de una discriminación no depende del resultado global para el contribuyente. Como declaró el Tribunal de Justicia en el apartado 44 de la sentencia *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148), “la diferencia de trato entre estos dos grupos de contribuyentes [a saber, los residentes y los no residentes] puede calificarse de discriminación en el sentido del Tratado FUE si no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato *a este respecto* entre dichas categorías”. Por consiguiente, la existencia de una diferencia de trato sólo puede apreciarse en relación con la ventaja fiscal concreta concedida a una de las dos categorías de contribuyentes y denegada a la otra, y no en relación con la carga fiscal global del contribuyente en cuestión.¹⁵

Y en este punto el Abogado General introduce una frase lapidaria que compartimos:

En cualquier caso, no creo que la constatación del Tribunal de Justicia en los apartados 43 y 49 de su sentencia *Hirvonen* (C-632/13, EU:C:2015:765) baste para establecer excepciones a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia derivada de las sentencias *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, apartado 162), *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148, apartados 49 a 54) y *Beker* (C-168/11, EU:C:2013:117, apartado 62).

La doctrina anterior a *Hirvonen* continúa estando plenamente vigente.

¹⁵ Por eso, el Abogado General Wathelet sugiere al Tribunal de Justicia dar respuesta a la cuestión planteada de la siguiente manera: «Los artículos 63 TFUE y 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, que establece, a los efectos del cálculo del impuesto sobre donaciones, que la reducción de la base imponible en caso de donación de un inmueble situado en el territorio de dicho Estado sea inferior cuando el donante y el donatario residiesen, en el momento en que se realizó la donación, en otro Estado miembro, a la reducción que se habría aplicado si al menos uno de ellos hubiera residido, en la misma fecha, en el primer Estado miembro, aun cuando esa normativa establece, por otra parte, que pueda aplicarse la reducción superior, a instancia del donatario si éste elige el sistema de tributación por obligación personal reservado a los residentes».

7. BIBLIOGRAFÍA

- CUBERO TRUYO, A. (2016): «La necesidad de sustituir el concepto de adquisiciones intracomunitarias por el de adquisiciones intra-Unión (propuesta de adaptación de la terminología del IVA al Tratado de Lisboa)». *Quincena Fiscal*, número 18.
- CUBERO TRUYO, A. (2015): «Normas tributarias y no discriminación bajo criterios de nacionalidad y/o residencia», en GARCÍA BERRO, F. (Dir.): *Derechos fundamentales y Hacienda Pública: una perspectiva europea*. Civitas, Navarra, pp. 291-322.
- CUBERO TRUYO, A. (2013): «El diseño normativo del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Líneas de reforma», en CUBERO TRUYO, A. (Dir.): *Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos*. Aranzadi, Navarra, pp. 239-328.
- CUBERO TRUYO, A. (2012): «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)». *Revista Técnica Tributaria*, número 96, pp. 107-137.
- CUBERO TRUYO, A. (2002): «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*, número 214, pp. 3-28.
- GARCÍA PRATS, F.A. (1997): «Asscher, o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria». *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, número 94, pp. 215-236.
- LUCHENA MOZO, G.M. (2016): «Geometría variable en la configuración del estatuto del no residente comunitario en la imposición directa y su incidencia en el ordenamiento tributario español. STJUE de 19 de noviembre de 2015, Asunto C-632/2013: Hirvonen». *La Ley Unión Europea*, número 36.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A., CARRASCO GONZÁLEZ, F.M. y GARCÍA HEREDIA, A. (2016): «Jurisprudencia Tributaria del TJUE». *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, número 169.
- NIESTEN, H. (2015): «Growing Impetus for Harmonization of Personal and Family Allowances: Current State of Affairs of the Schumacker-Doctrine after Imfeld and Garcet». *EC Tax Review*, número 4, pp. 185-201.
- PEETERS, B. (2016): «Kieback: When Schumacker Emigrates...». *EC Tax Review*, número 2, pp. 58-69.
- RUANO, L. y CUBERO TRUYO, A. (2016): «Reflexiones sobre la aportación del Tribunal de Justicia a la integración europea. El papel de la jurisprudencia en el ámbito de la fiscalidad», en CUBERO TRUYO, A. (Dir.): *Hacienda Pública y dimensión internacional de la riqueza*. Tirant lo Blanch, Valencia, pp. 201-246.

