

Spanish Tax Alert

Aplicación de ventajas fiscales a los trabajadores por cuenta ajena en el Estado fuente

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña

Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su Sentencia de 18 de junio del 2015 (as. C-9/2014), aborda la interpretación que debe hacerse del artículo 45 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea o TFUE (antiguo art. 39 Tratado de la Comunidad Europea o TCE) en relación con un caso en el que el Estado miembro de acogida del trabajador le deniega la aplicación de una deducción relativa a los gastos por devolución de un préstamo hipotecario contraído por el sujeto desplazado para adquirir una vivienda en el Estado miembro de residencia. Exponemos a continuación los hechos, la principal cuestión prejudicial planteada, así como el fallo del tribunal.

1. Supuesto de hecho

En el supuesto analizado, los hechos más relevantes son los siguientes:

- Un ciudadano alemán obtuvo rendimientos como trabajador por cuenta ajena en los Países Bajos, donde desarrolló su actividad durante los tres primeros meses del 2005. Posteriormente se trasladó a los Estados Unidos para ejercer su actividad profesional.
- La Administración tributaria neerlandesa le denegó el derecho a deducir de los rendimientos obtenidos en los Países Bajos los gastos soportados durante ese periodo (tres meses) derivados de la devolución de un préstamo hipotecario contraído para la

adquisición en propiedad de una vivienda situada en Alemania, país donde reside.

- El contribuyente reclamó ante dicha Administración invocando la aplicación de la deducción de los «rendimientos negativos» procedentes de una vivienda en propiedad, derivada de la interpretación conjunta de los artículos 2.5; 7.1a; 7.2, apartado 2b y f, y 3.120, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre la Renta neerlandesa del 2001 (Wet Inkomstenbelasting 2001).
- Ante la desestimación de su reclamación, interpuso un recurso ante el Tribunal de Breda, el cual estimó su demanda, resolución que fue confirmada posteriormente en apelación. Después, el secretario de Estado de Hacienda de los Países Bajos interpuso un recurso de casación en el que alegaba la no concesión a un residente de las mismas ventajas fiscales vinculadas a sus circunstancias personales y familiares que las que se reconocen a los residentes, extremo que entiende que sólo resulta obligatorio si se grava en el Estado de empleo al menos el 90 % de la renta global de la persona afectada y que este criterio ha de apreciarse anualmente en dicho Estado. Así pues, se habría permitido la deducción en el caso de que el contribuyente hubiera percibido en el Estado miembro de acogida la parte principal de sus ingresos ese año,

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

condición que la Administración apreció que no concurría en el supuesto examinado.

2. Cuestión prejudicial

Ante la situación descrita se plantea la duda de si, para determinar si el sujeto pasivo percibe todos o casi todos sus ingresos en el Estado de empleo, la situación que habría de tomarse en consideración es únicamente la correspondiente al periodo durante el cual el sujeto pasivo trabajó en los Países Bajos, residiendo en Alemania, o todo el ejercicio fiscal. Así, el Tribunal Supremo neerlandés pregunta si el Estado miembro de acogida puede denegar al trabajador la concesión de una ventaja fiscal relacionada con su situación personal y familiar debido a que, si bien ha percibido en el referido Estado miembro todos o casi todos los ingresos durante el periodo en el que ha ejercido allí su actividad laboral, éstos no representan la parte principal de su renta imponible en dicho ejercicio considerado en su totalidad.

El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea señala a esos efectos que «en materia de impuestos directos, los residentes y los no residentes no se hallan, por lo general, en situaciones comparables, ya que los rendimientos obtenidos en el territorio de un Estado miembro por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia, y el lugar en el que más fácilmente puede apreciarse la capacidad contributiva personal de un no residente», capacidad que el tribunal europeo señala que ha de apreciarse globalmente, esto es, tomando en consideración la fuente de sus ingresos y su situación personal y familiar.

Planteada así la cuestión, el tribunal entiende que el Estado miembro en el que el sujeto

pasivo ha percibido tan sólo una parte de su renta imponible durante todo el ejercicio considerado no tiene obligación de concederle las ventajas que otorga a sus propios residentes.

3. Decisión del tribunal

De ese modo, concluye el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea que «el artículo 39 CE (La Ley 2500/1978), apartado 2, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que, en la tributación del impuesto sobre la renta de un trabajador no residente que ha ejercido su actividad profesional en un Estado miembro durante parte del ejercicio fiscal, dicho Estado miembro deniegue al referido trabajador la concesión de una ventaja fiscal relacionada con su situación personal y familiar debido a que, si bien ha percibido en ese Estado miembro todos o casi todos sus ingresos durante ese periodo, éstos no representan la parte principal de su renta imponible en dicho ejercicio considerado en su totalidad. El hecho de que dicho trabajador se haya trasladado para ejercer su actividad profesional a un Estado tercero y no a otro Estado miembro de la Unión resulta irrelevante para esta interpretación».

4. Conclusión

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea aplica en este caso la jurisprudencia Schumacker, con arreglo a la cual residentes y no residentes no están en una situación comparable a los efectos de aplicar ventajas fiscales subjetivas (relacionadas con la situación personal y familiar), salvo que el sujeto no residente obtenga la mayor parte de su renta (el 90 %) en el Estado fuente donde ejerce su empleo.