Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 19 de noviembre de 2015 *

«Procedimiento prejudicial — Libre circulación de personas — Igualdad de trato — Impuesto sobre la renta — Rendimientos de los contribuyentes no residentes sujetos a una retención en la fuente — Exclusión de toda deducción fiscal vinculada a la situación personal del contribuyente — Justificación — Posibilidad de los contribuyentes no residentes de optar por el régimen aplicable a los contribuyentes residentes y de disfrutar de dichas deducciones»

En el asunto C-632/13,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-administrativo, Suecia), mediante resolución de 25 de noviembre de 2013, recibida en el Tribunal de Justicia el 3 de diciembre de 2013, en el procedimiento entre

Skatteverket

y

Hilkka Hirvonen,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. A. Borg Barthet, en funciones de Presidente de Sala, la Sra. M. Berger (Ponente) y el Sr. S. Rodin, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Skatteverket, por el Sr. T. Wallén;

— por la Sra. Hirvonen, en nombre propio;

— en nombre del Gobierno sueco, por las Sras. A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson y K. Sparrman, y por los Sres. L. Swedenborg y C. Hagerman, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno belga, por la Sra. M. Jacobs y el Sr. J.-C. Halleux, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: sueco.

— en nombre del Gobierno danés, por el Sr. C. Thorning y la Sra. M. Wolff, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno español, por los Sres. L. Banciella Rodríguez-Miñón y A. Rubio González, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. M. Bulterman y M. de Ree, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Inez Fernandes y J. Martins da Silva y por la Sra. M. Rebelo, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno finlandés, por el Sr. S. Hartikainen, en calidad de agente;

— en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. W. Roels y J. Enegren, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 45 TFUE.

2 Esta petición se planteó en el marco de un litigio entre el Skatteverket (Administración Tributaria) y la Sra. Hirvonen en relación con la negativa del primero a conceder a la segunda ciertas ventajas fiscales referidas al impuesto sobre la renta del año 2005.

Marco jurídico

3 Con arreglo a la Ley (1999:1229) del impuesto sobre la renta [Inkomstskattelagen (1999:1229); en lo sucesivo, «Ley del impuesto sobre la renta»], los contribuyentes residentes en Suecia están sometidos a una obligación fiscal personal, en el sentido de que son sujetos pasivos del impuesto en dicho Estado miembro por todos los ingresos obtenidos tanto en el territorio nacional como en el extranjero.

4 La Ley del impuesto sobre la renta realiza a este respecto una distinción entre los rendimientos del trabajo, es decir, los ingresos procedentes del trabajo en sus distintas formas, y los rendimientos del capital. Esta última categoría de rendimientos tributa por separado. Al calcular los rendimientos sujetos al impuesto, se aplica una reducción de los gastos en que se haya incurrido para adquirir y conservar dichos rendimientos. También puede concederse una reducción general y algunas otras deducciones vinculadas a la situación personal del contribuyente de que se trate.

5 Los rendimientos del trabajo sujetos a tributación están gravados con un impuesto sobre la renta municipal y estatal. El tipo del impuesto sobre la renta municipal es proporcional y varía, según el municipio o la región, entre el 29 % y el 34 %. El tipo medio es ligeramente superior al 30 %.

6 El tipo del impuesto sobre la renta estatal es progresivo y se sitúa entre el 20 % y el 22 %. Este impuesto sobre los rendimientos del trabajo se recauda cuando los ingresos sujetos a tributación superan cierto nivel. Los rendimientos del capital sujetos a tributación están gravados con un impuesto estatal del 30 %.

7 Si al calcular los rendimientos del capital aparece un déficit, se concede una reducción del 30 % de la parte del déficit inferior a las 100 000 coronas suecas (SVK) (aproximadamente 10 600 euros) y del 21 % por lo demás.

8 Por su parte, los contribuyentes no residentes están sujetos en Suecia, en principio, a una obligación fiscal real. Sus rendimientos del trabajo son objeto de una retención en la fuente definitiva al tipo del 25 % (en lo sucesivo, «régimen fiscal de retención en la fuente») con arreglo a la Ley (1991:586) del impuesto especial sobre la renta de las personas domiciliadas en el extranjero [Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta; en lo sucesivo, «Ley del impuesto especial sobre la renta»].

9 Los contribuyentes no residentes no tienen derecho a deducir los gastos relativos a la adquisición y conservación de los ingresos ni los gastos personales. En cambio, el tipo impositivo es más bajo que el aplicado en el marco del régimen del impuesto sobre la renta de los contribuyentes residentes (en lo sucesivo, «régimen general del impuesto»). Puesto que la retención en la fuente es definitiva, el contribuyente no residente no está obligado a declarar sus rendimientos. Según el tribunal remitente, la finalidad de tal retención en la fuente consiste en facilitar la situación al sujeto pasivo y, al mismo tiempo, simplificar las tareas de gestión de la Administración Tributaria.

10 Con arreglo al artículo 5 de la Ley del impuesto especial sobre la renta, constituyen ingresos sujetos a tributación, en particular, el salario y las ventajas comparables a un salario que se derivan de un empleo o de un encargo desarrollado en Suecia. En cambio, conforme a dicha Ley, la obligación fiscal no se refiere ni a los ingresos obtenidos en el ejercicio de una actividad económica por cuenta propia en Suecia ni a los rendimientos del capital. Estos ingresos están sujetos al régimen general del impuesto.

11 Los ingresos en forma de pensiones y subsidios por enfermedad abonados en aplicación de la legislación relativa a la seguridad social, cuando superan un determinado umbral, también están gravados con arreglo al artículo 5, párrafo primero, punto 4, de la Ley del impuesto especial sobre la renta. No obstante, una parte de estos ingresos está exenta. Esta exención, que se introdujo para evitar que el impuesto abonado fuera superior al impuesto a cargo de las personas sujetas a una obligación fiscal personal, se configuró de modo que se corresponda con la reducción general máxima aplicada en el marco del régimen general del impuesto.

12 Desde el año 2005, a raíz de la sentencia Wallentin (C-169/03, EU:C:2004:403), los contribuyentes no residentes tienen la facultad de elegir entre el régimen general del impuesto y el régimen fiscal de retención en la fuente. Cuando optan por el primero de estos regímenes, dichos contribuyentes disfrutan de una reducción que tiene en cuenta los gastos de adquisición y de conservación de los ingresos. Si han obtenido la totalidad o la casi totalidad de sus ingresos en Suecia, también tienen derecho a algunas otras ventajas fiscales, como la posibilidad de deducir, en determinadas condiciones, los gastos relativos a los intereses por préstamo que no puedan ser deducidos en el Estado de residencia.

Procedimiento principal y cuestión prejudicial

13 La Sra. Hirvonen estableció su residencia habitual en Finlandia durante el año 2000 después de haber trabajado en Suecia durante toda su vida laboral. Sus ingresos proceden exclusivamente de Suecia y consisten en una pensión, una renta vitalicia y un subsidio por enfermedad. Durante el año de que se trata en el procedimiento principal, la Sra. Hirvonen sólo incurrió en Finlandia, además de en los gastos de la vida corriente, en los gastos relativos a los intereses abonados por un préstamo inmobiliario (en lo sucesivo, «intereses del préstamo»).

14 Con arreglo al Convenio sobre doble imposición celebrado entre Suecia y Finlandia, en su versión aplicable al litigio principal, los ingresos percibidos en Suecia sólo se gravan en dicho Estado miembro. Puesto que la Sra. Hirvonen no percibió ningún ingreso en Finlandia, no pudo deducir los intereses del préstamo en el marco de una tributación en ese último Estado.

15 Por su parte, la Administración Tributaria sueca, en el ejercicio correspondiente al año 2005, gravó los ingresos de la Sra. Hirvonen con arreglo a la Ley del impuesto especial sobre la renta, sin otorgarle la deducción de los intereses del préstamo.

16 La Sra. Hirvonen, que había rechazado que se gravaran sus ingresos en el marco del régimen general del impuesto, porque esta tributación habría supuesto para ella una carga fiscal superior a la que resulta del régimen fiscal de retención en la fuente, también teniendo en cuenta la deducción de los intereses del préstamo, impugnó esta decisión ante el länsrätten i Stockholms län (Tribunal de primera instancia de lo contencioso-administrativo de la Región de Estocolmo), invocando su derecho a disfrutar de tal deducción en el marco del régimen fiscal de retención en la fuente. Este órgano jurisdiccional desestimó su recurso.

17 El Kammarrätten i Stockholm (Tribunal de apelación de lo contencioso-administrativo de Estocolmo), ante el cual la Sra. Hirvonen había interpuesto un recurso de apelación contra la sentencia del länsrätten i Stockholms län (Tribunal de primera instancia de lo contencioso-administrativo de la Región de Estocolmo), concedió a la interesada, basándose en el Derecho de la Unión, el derecho a la deducción solicitada. La Administración Tributaria interpuso un recurso de casación contra esta sentencia ante el tribunal remitente.

18 Ante este último órgano jurisdiccional, la Administración Tributaria sostiene que sólo es posible deducir los intereses pagados por un préstamo inmobiliario en el marco del régimen general del impuesto, régimen que los contribuyentes no residentes tienen la facultad de elegir. Según dicha Administración, el Tribunal de Justicia confirmó la legalidad de tal derecho de opción en su sentencia Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340). Además, la Administración Tributaria afirma que la situación en el asunto principal no es comparable con la que dio lugar a la sentencia Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148). En su opinión, el sentido y la finalidad del régimen fiscal de retención en la fuente —régimen de tributación cuya existencia está reconocida como un principio fundamental del Derecho fiscal internacional y que ha sido establecido por la Ley del impuesto especial sobre la renta—, que consisten en aligerar la carga del contribuyente y simplificar la gestión de la Administración, se oponen a la posibilidad de deducir los gastos y costes en que se haya incurrido.

19 No obstante, el tribunal remitente observa ciertos puntos de convergencia entre el asunto principal y el asunto que dio lugar a la sentencia Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148), porque, en este último asunto, el Tribunal de Justicia consideró que el hecho de que un contribuyente no residente tenga la posibilidad de optar por el régimen fiscal de los contribuyentes residentes en vez de quedar sujeto al régimen aplicable a los contribuyentes no residentes no priva a una ventaja fiscal específica de su carácter discriminatorio. 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 y que, en Suecia, un contribuyente no residente puede elegir, para el gravamen de sus ingresos, entre «dos sistemas totalmente diferentes».

20 En tales circunstancias, el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿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?»

Sobre la cuestión prejudicial

21 Con carácter preliminar, debe recordarse que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, un pensionista, como la Sra. Hirvonen, que abandonó el Estado miembro en el que pasó toda su vida laboral para establecerse en otro Estado miembro puede invocar, cuando su situación no está comprendida en el ámbito de aplicación de la libre circulación garantizada por el artículo 45 TFUE, el derecho a la libre circulación como ciudadana de la Unión en virtud del artículo 21 TFUE (véase, en ese sentido, la sentencia Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, apartados 16 a 23).

22 Por tanto, procede examinar la situación de la Sra. Hirvonen con arreglo al artículo 21 TFUE.

23 Por lo que se refiere al gravamen de los rendimientos del trabajo en Suecia, se desprende de los autos que los contribuyentes no residentes tienen la posibilidad de elegir entre dos regímenes de tributación distintos.

24 En principio, su impuesto se recauda mediante una retención en la fuente cuyo tipo se eleva al 25 %. La base de esa retención es el conjunto de los rendimientos brutos del contribuyente. Cuando los rendimientos brutos se componen de pensiones, una parte de éstas está exenta del impuesto. El importe de esta exención se corresponde con la reducción general máxima de la que pueden disfrutar los contribuyentes residentes que se encuentran en una situación similar. En el marco del régimen fiscal de retención en la fuente no existe un derecho a deducciones especiales como aquellas de las que disfrutan los residentes en el marco del régimen general del impuesto.

25 No obstante, con arreglo al derecho de opción que se les reconoce, los contribuyentes no residentes tienen la facultad de optar por el régimen general del impuesto y, por tanto, de disfrutar de las deducciones vinculadas a su situación personal y familiar. En concreto, dicho régimen autoriza a deducir los intereses abonados por un préstamo inmobiliario cuando éstos no puedan ser deducidos en el Estado de residencia.

26 A este respecto, se deriva de los autos que, en el asunto principal, la Sra. Hirvonen, que optó por el régimen fiscal de retención en la fuente, solicita no obstante disfrutar de la posibilidad de deducir los intereses abonados por su préstamo, mientras que dicha posibilidad sólo está prevista, conforme al Derecho nacional, en el régimen general del impuesto.

27 Por tanto, en estas especiales circunstancias, debe entenderse que, en esencia, mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente desea saber si el hecho de que una legislación deniegue a los contribuyentes no residentes que obtienen la mayor parte de sus ingresos en el Estado fuente y que han optado por el régimen fiscal de retención en la fuente las deducciones personales que se conceden a los residentes en el marco del procedimiento general de establecimiento de la base imponible constituye una discriminación contraria al artículo 21 TFUE.

28 A este respecto, debe recordarse que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercer dicha competencia respetando el Derecho de la Unión (véase, en especial, la sentencia Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, apartado 36 y jurisprudencia citada).

29 Es preciso recordar también que las normas sobre igualdad de trato no sólo 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 (véase, en particular, la sentencia Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, apartado 37 y jurisprudencia citada).

30 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una discriminación sólo puede consistir en la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes (véanse, en particular, las sentencias Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, apartado 30, y Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, apartado 21).

31 A este respecto, también se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que, en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y la de los no residentes en un Estado no son comparables, por lo general, ya que los rendimientos 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, y que 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, que coincide, por lo general, con su residencia habitual (sentencia Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, apartado 15 y jurisprudencia citada).

32 Asimismo, el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un residente no es, por regla general, discriminatorio, habida cuenta de las diferencias objetivas entre la situación de los residentes y la de los no residentes, tanto desde el punto de vista de la fuente de los ingresos como de la capacidad contributiva individual o de la situación personal y familiar (sentencia Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, apartado 16 y jurisprudencia citada).

33 No obstante, el Tribunal de Justicia ha declarado que no sucede lo mismo en los supuestos en que el no residente no obtiene ingresos significativos en su Estado de residencia y percibe la mayor parte de sus ingresos imponibles de una actividad ejercida en el Estado de empleo, de manera que el Estado de residencia no puede concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar (sentencia Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, apartado 17 y jurisprudencia citada).

34 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).

35 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 (véase, en ese sentido, la sentencia Lakebrink y Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, apartado 34) y, *mutatis mutandis*, en una situación en la que los ingresos imponibles consisten en una pensión de jubilación (sentencia Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, apartado 29).

36 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.

37 Ahora bien, procede señalar que 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.

38 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.

39 Éste es precisamente el elemento que distingue los hechos del asunto principal de los hechos, específicos, del asunto en el que se dictó la sentencia Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148).

40 En efecto, en este último asunto, en el que se discutía la compatibilidad con el Derecho de la Unión de una ventaja fiscal que podía ir principalmente en detrimento de los contribuyentes no residentes, la cuestión que se planteaba era si la posibilidad que estos últimos tenían de optar por el régimen fiscal de los contribuyentes residentes podía privar a esta ventaja de su carácter discriminatorio.

41 Para responder a esta cuestión de modo negativo, el Tribunal de Justicia explicó que la posibilidad de elegir entre un régimen fiscal discriminatorio y otro que supuestamente no lo es no excluye los efectos discriminatorios del primero de esos dos regímenes fiscales. Admitir lo contrario tendría como consecuencia, según el Tribunal de Justicia, dar validez a un régimen fiscal cuya existencia sigue constituyendo, en sí, una infracción del artículo 49 TFUE debido a su carácter discriminatorio. El Tribunal de Justicia indicó, además, que un régimen nacional que restringe la libertad de establecimiento sigue siendo incompatible con el Derecho de la Unión aun cuando su aplicación sea facultativa (sentencia Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, apartados 50 a 53).

42 Así, el Tribunal de Justicia ha declarado que la posibilidad que se concede a los contribuyentes no residentes de optar por el régimen aplicable a los contribuyentes residentes no neutralizaba la discriminación en el sentido del artículo 49 TFUE (sentencia Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, apartado 54).

43 Pues bien, por contraste, en el asunto principal, si bien es cierto que los contribuyentes no residentes disfrutan de la posibilidad de optar por el régimen general del impuesto, destinado con carácter principal a los contribuyentes residentes, de los autos presentados ante el Tribunal de Justicia se deriva que el régimen fiscal de retención en la fuente es globalmente más favorable que el régimen general del impuesto y supone para los contribuyentes no residentes menores esfuerzos que los exigidos a los contribuyentes residentes.

44 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).

45 En el asunto principal, de los autos presentados ante el Tribunal de Justicia se desprende que la Sra. Hirvonen habría pagado impuestos más altos si hubiera optado por equipararse con un contribuyente residente y tributar conforme al régimen general del impuesto. Éste es el motivo por el que eligió el régimen fiscal de retención en la fuente, regulado por la Ley del impuesto especial sobre la

renta. Puesto que ha disfrutado de una tributación más favorable que la que le hubiera correspondido si hubiera optado por el régimen general del impuesto, la Sra. Hirvonen no puede obtener además la ventaja fiscal que se le habría concedido en el marco del régimen general del impuesto.

46 Como señala la Administración Tributaria en sus observaciones, la denegación de la deducción personal controvertida en el litigio principal, en circunstancias tales como las del asunto principal, debe ser aceptada más bien como un elemento inherente al régimen fiscal de retención en la fuente, puesto que éste tiene por objeto tanto simplificar la gestión de dicha Administración como facilitar la situación del contribuyente no residente. Así, cuando este último opta por un régimen de este tipo, 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.

47 Por tanto, debe declararse 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. Por regla general, se supone que ese deudor no debe tener en cuenta ciertos gastos y la consideración global de estos sería contraria a la simplificación que se persigue con dicho régimen.

48 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, siempre que dicho contribuyente no esté sujeto a una carga fiscal globalmente superior a la que recae sobre los contribuyentes residentes y sobre las personas que les son equiparables cuya situación sea comparable a la suya.

49 De las anteriores consideraciones resulta que la denegación, en el marco de la tributación por los rendimientos, a los contribuyentes no residentes que obtienen la mayor parte de sus ingresos en el Estado fuente y que han optado por un régimen fiscal de retención en la fuente, de las deducciones personales que se conceden a los contribuyentes residentes en el marco del régimen general del impuesto no constituye una discriminación contraria al artículo 21 TFUE cuando los contribuyentes no residentes no están sujetos a una carga fiscal globalmente superior a la que recae sobre los contribuyentes residentes y sobre las personas que les son equiparables cuya situación sea comparable a la suya.

Costas

50 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Sexta) declara:

La denegación, en el marco de la tributación por los rendimientos, a los contribuyentes no residentes que obtienen la mayor parte de sus ingresos en el Estado fuente y que han optado por el régimen fiscal de retención en la fuente, de las deducciones personales que se conceden a los contribuyentes residentes en el marco del régimen general del impuesto no constituye una

discriminación contraria al artículo 21 TFUE cuando los contribuyentes no residentes no están sujetos a una carga fiscal globalmente superior a la que recae sobre los contribuyentes residentes y sobre las personas que les son equiparables cuya situación sea comparable a la suya.

Firmas