II

(Actos cuya publicación no es una condición para su aplicabilidad)

COMISIÓN

RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN

de 21 de diciembre de 1993

relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto de aquel en el que residen

(94/79/CE)

LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea y, en particular, el segundo guión de su artículo 155,

Considerando que el mercado interior implica un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales está garantizada;

Considerando que la libre circulación de personas puede verse obstaculizada por disposiciones relativas al impuesto sobre la renta de las personas físicas que impongan mayor carga fiscal a los no residentes que a los residentes que se hallen en situaciones comparables;

Considerando que deben emprenderse nuevas iniciativas para que la libre circulación de personas quede plenamente garantizada con vistas al correcto funcionamiento del mercado interior y que resulta necesario poner en conocimiento de los Estados miembros las disposiciones que, a juicio de la Comisión, pueden garantizar que los no residentes se beneficien de un trato fiscal tan favorable como el de los residentes;

Considerando que esta iniciativa no es óbice para que la Comisión prosiga su política activa en materia de procedimientos de infracción con objeto de garantizar el respeto de los principios fundamentales del Tratado;

Considerando que, desde esta óptica, no es necesario establecer una distinción entre la imposición de la renta de las profesiones autónomas, así como la de las rentas de las actividades agrícolas, forestales, industriales y comerciales, las normas de igualdad de trato y no discriminación con respecto a los residentes se aplicarán indistintamente a las personas que obtengan dichas rentas;

Considerando que el principio de la igualdad de trato que se deriva del artículo 48, así como del artículo 52 del Tratado, exige que no se prive a las personas que obtengan dichas rentas de las ventajas y deducciones fiscales de las que gozan los residentes, cuando la parte preponderante de sus rentas se obtenga en el país en donde desarrollan su actividad;

Considerando que cabe suponer razonablemente que una persona obtiene la parte preponderante de sus ingresos en el país en que desarrolla su actividad cuando dichos ingresos constituyen como mínimo el 75 % de la renta total imponible;

Considerando que el Estado miembro de residencia de una persona física debe estar facultado para no reconocer las deducciones u otras ventajas fiscales previstas para los residentes, cuando dicha persona disfrute de deducciones u otras ventajas idénticas o similares en el Estado miembro en el que desarrolle su actividad;

Considerando que los Estados miembros conservan la posibilidad de mantener o introducir disposiciones más favorables para los contribuyentes que las previstas por la presente Recomendación,

FORMULA LA SIGUIENTE RECOMENDACIÓN:

Ámbito de aplicación

Artículo 1

1. Los Estados miembros aplicarán las disposiciones de la presente Recomendación a las personas físicas que sean residentes en un Estado miembro y estén sujetas al impuesto sobre la renta en otro Estado miembro, del que no sean residentes, con respecto a las siguientes rentas:

— rentas procedentes del ejercicio de profesiones asalariadas;
— pensiones y otras rentas similares percibidas por un antiguo empleo, así como las pensiones de la seguridad social;
— rentas procedentes del ejercicio de profesiones liberales o de otras actividades de carácter autónomo, incluidos artistas y deportistas;
— rentas de las actividades agrícolas y forestales;
— rentas de las actividades industriales y comerciales.

2. A efectos de la ejecución de la presente Recomendación, el término « residente » se definirá con arreglo a lo dispuesto en los convenios destinados a evitar la doble imposición concluidos entre los Estados miembros o, de no existir dicho convenio, con arreglo al Derecho nacional.

Imposición de las rentas del no residente

Artículo 2

1. Los Estados miembros no someterán las rentas a que se refiere el apartado 1 del artículo 1, en el Estado miembro que las grave, a un impuesto superior al que dicho Estado establecería si el contribuyente, su cónyuge y sus hijos fueran residentes en ese mismo Estado miembro.

2. La aplicación de lo dispuesto en el apartado 1 estará subordinada a la condición de que las rentas contempladas en el apartado 1 del artículo 1 que sean imponibles en el Estado miembro en el que la persona física no sea residente, constituyan como mínimo un 75 % de la renta total imponible de dicha persona durante el año fiscal.

El Estado miembro de imposición podrá pedir a la persona física considerada todos los justificantes que juzgue necesarios para demostrar que obtiene como mínimo el 75 % de su renta en dicho Estado miembro.

3. Cuando la persona física que se beneficie del trato fiscal contemplado en el apartado 1 obtenga, en el Estado miembro de imposición, otras rentas además de las contempladas en el apartado 1 del artículo 1, lo dispuesto en dicho apartado será de aplicación igualmente a esas otras rentas.

4. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, el Estado miembro que grave las rentas contempladas en el apartado 1 del artículo 1 estará facultado para no conceder deducciones u otras ventajas fiscales relacionadas con rentas no imponibles en ese Estado miembro.

Concesión por duplicado de deducciones u otras ventajas fiscales

Artículo 3

El Estado miembro de residencia de una determinada persona física estará facultado para denegar las deducciones u otras ventajas fiscales que otorgue, habitualmente, a los residentes, si dicha persona goza de deducciones u otras ventajas idénticas o similares en el Estado miembro que grave aquellas de sus rentas que figuren entre las contempladas en el artículo 1.

Disposiciones más favorables para los contribuyentes

Artículo 4

Los Estados miembros tendrán la facultad de mantener o introducir disposiciones más favorables para los contribuyentes que las previstas en la presente Recomendación.

Disposiciones finales

Artículo 5

Se invita a los Estados miembros a comunicar a la Comisión, antes del 31 de diciembre de 1994, el texto de las principales disposiciones legales, reglamentarias y administrativas que adopten para dar curso a la presente Recomendación, y a que pongan en conocimiento de la Comisión cualquier ulterior modificación en este ámbito.

Artículo 6

Los destinatarios de la presente Recomendación serán los Estados miembros.

Hecho en Bruselas, el 21 de diciembre de 1993.

Por la Comisión

Christiane SCRIVENER

Miembro de la Comisión

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

I. Condiciones generales

1. La libre circulación de personas es uno de los objetivos fundamentales de la Comunidad, recogido en los artículos 3, 48, 49, 52 y 53 del Tratado de Roma, así como un elemento esencial del mercado interior, definido en el Tratado como « un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones del (presente) Tratado ».

   La libre circulación constituye un derecho fundamental para los trabajadores y sus familias. La Comunidad concede una gran importancia a la promoción de la movilidad de los trabajadores, especialmente en las regiones fronterizas. En este sentido, la Comisión acaba de subrayar en su Libro Blanco sobre crecimiento, competitividad y empleo, la necesidad de que exista una flexibilidad en el mercado de trabajo y señala, como primer paso en esta dirección, la necesidad de mejorar la movilidad geográfica de los trabajadores, eliminando los obstáculos que se oponen a ella.

   En efecto, esta libre circulación todavía se ve obstaculizada por determinadas disposiciones fiscales cuya aplicación supone que, en muchos casos, las personas que hacen uso de dicha libertad para ejercer su actividad en un Estado miembro distinto del de su residencia, están sujetas al impuesto sobre la renta en este último en unas condiciones menos favorables que los residentes en dicho Estado.

   De esta forma, varios centenares de miles de personas se ven frecuentemente discriminadas. Las numerosas denuncias recibidas por la Comisión, así como las peticiones presentadas por el Parlamento Europeo son muestra de ello.

   El principio fundamental de la no discriminación que se encuentra en los propios fundamentos del Tratado, exige una solución clara y rápida.

   Este problema afecta a las siguientes categorías de personas :

   — trabajadores fronterizos ;
   — otros trabajadores por cuenta ajena ;
   — beneficiarios de pensiones y otras retribuciones previstas en concepto de un empleo anterior ;
   — personas que ejercen una profesión liberal u otra actividad de carácter independiente, incluidos los artistas y deportistas ;
   — personas que ejercen actividades agrícolas y forestales ;
   — personas que ejercen actividades industriales y comerciales.

2. En principio, estas personas están gravadas en el país en donde ejercen su actividad. En este caso, la mayor parte de los Estados miembros aplican a estas personas un régimen impositivo diferente del que se aplica a los residentes, a saber, el régimen denominado de los no residentes. Este régimen supone, por lo general, que sólo se gravan aquellos ingresos cuya fuente procede del país en el que se ejerce la actividad y no prevé la concesión de las ventajas fiscales de que disfrutan los residentes derivadas de la situación familiar, ni las distintas deducciones a que tienen derecho los residentes, ya que se parte de la idea de que estas ventajas deberían ser concedidas por el país de residencia. Estas ventajas pueden dividirse en varias categorías teniendo en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo :

   — por lo que se refiere al propio trabajador consisten fundamentalmente en la reducción de la base impositiva por la que determinados ingresos mínimos no resultan gravados, pero incluyen también determinadas deducciones específicas en concepto de gastos médicos o gastos extraordinarios ;
   — para los trabajadores casados, este estado da derecho a una imposición conjunta de los cónyuges, en algunos casos con aplicación de un « splitting », a la aplicación de un coeficiente conyugal o de otras desgravaciones que pueden variar según los Estados miembros ;
   — por lo que a lo hijos se refiere, existen frecuentemente deducciones especiales, especialmente importantes en los casos de hijos minusválidos, deducciones de gastos escolares, etc.

   No obstante, muy a menudo estas personas tampoco pueden gozar de las respectivas ventajas en su país de residencia, al carecer de ingresos imponibles en el mismo o al ser éstos insuficientes.

   Una excepción a esta norma la constituye el régimen fiscal de las rentas de determinados trabajadores fronterizos en la medida en que los Estados miembros han convenido mediante acuerdos bilaterales, que dichas rentas sean gravadas en el país de residencia de los trabajadores (de 26 relaciones bilaterales posibles, en 14 se prevé que la imposición se efectúe en el país de residencia y en 12 en el país donde se

desarrolle la actividad). Únicamente cuando los trabajadores fronterizos están gravados en el país de residencia gozan de un trato no discriminatorio puesto que están sujetos al mismo régimen que los residentes.

En cambio, las personas que ejercen una actividad por cuenta ajena, autónoma, agrícola y forestal o industrial y comercial en otro Estado miembro distinto al de su residencia y son gravadas en éste, están, en la mayor parte de las ocasiones, sujetas a una imposición superior a la de las personas que ejercen las mismas actividades en su país de residencia.

3. Para poner remedio a esta situación, la Comisión presentó en 1979 una propuesta de Directiva sobre armonización de las disposiciones relativas al régimen tributario de las rentas, en conexión con la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad. Por otra parte, la Comisión ha incoado procedimientos de infracción contra algunos Estados miembros, a causa de disposiciones fiscales discriminatorias para los no residentes.

4. A pesar de un debate que dura ya muchos años, el Consejo no ha podido pronunciarse en relación con esta propuesta, ya que algunos Estados miembros se oponen al principio de que la renta de los trabajadores fronterizos se grave en el país de residencia. Al mismo tiempo, algunas asociaciones de trabajadores fronterizos han argumentado que, si la imposición se efectúa en el lugar de residencia, ello significará, en muchos casos, una carga fiscal más pesada que la actual (es el caso, por ejemplo de las relaciones Bélgica-Luxemburgo y Dinamarca-Alemania).

Por último, son muchos los Estados miembros que han considerado que los convenios bilaterales son la mejor manera de solucionar el problema de la tributación de los trabajadores no residentes en general.

5. Habida cuenta de esta situación, la Comisión retiró en 1992 la propuesta de Directiva de 1979 y estima que ha llegado el momento de tomar nuevas iniciativas con objeto de incitar a los Estados miembros a que eliminen de su legislación las disposiciones discriminatorias relativas a la imposición de los no residentes y a reordenar su legislación inspirándose en normas comunes.

Esto resulta tanto más necesario cuanto que determinados Estados miembros han modificado ya por propia iniciativa su régimen impositivo en este ámbito, mientras que otros tienen previsto modificarlo.

Por consiguiente, la Comisión opina que de no existir unas líneas directrices comunitarias, existe un riesgo de que se introduzcan nuevos regímenes muy distintos en diferentes Estados miembros.

6. Por lo que a la jurisprudencia se refiere, cabe señalar que el Tribunal dictó una sentencia a este respecto el 26 de enero de 1993 (Asunto C-112/91 — Werner/Finanzamt Aachen).

El Tribunal manifestó que el « artículo 52 del Tratado CEE no se opone a que un Estado miembro grave en mayor medida a sus ciudadanos cuando éstos ejercen su actividad profesional en su territorio y tienen su residencia en otro Estado miembro ». No obstante, el Tribunal no se pronunció en esta sentencia en cuanto a la posibilidad de que un Estado miembro adopte la misma actitud frente a los ciudadanos de otros Estados miembros. Entre tanto, se ha presentado ante el Tribunal un nuevo asunto con carácter prejudicial (asunto C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt/Roland Schumaekers), en el que se plantea si la aplicación del régimen fiscal de los no residentes a un ciudadano de otro Estado miembro es compatible con el Derecho comunitario.

7. La presente Recomendación se inscribe en el marco de la acción que la Comisión pretende desarrollar activamente con vistas a garantizar especialmente a través de los procedimientos de infracción, el respeto absoluto de los principios fundamentales del Tratado de los que debe gozar el ciudadano europeo.

8. Por los motivos antes mencionados, la Comisión formula la presente Recomendación, que define los principios y normas que deberían servir de base a las disposiciones de los Estados miembros aplicables al trato fiscal de los no residentes.

9. En este sentido, parece conveniente destacar los elementos fundamentales de la Recomendación :

— su ámbito de aplicación abarca las rentas del conjunto de personas que ejercen una profesión por cuenta ajena, así como las pensiones y otras actividades económicas. En relación con la propuesta de 1979, se amplía de esta forma el ámbito de aplicación a las profesiones independientes y a las actividades agrícolas, forestales, industriales y comerciales cuyo régimen fiscal está siendo objeto de peticiones y denuncias cada vez más numerosas ;

— el reparto de los derechos de imposición de los no residentes entre el Estado de actividad y el Estado de residencia según queda determinado en los convenios tendentes a evitar la doble imposición firmados entre los Estados miembros, queda respetado por lo que a las rentas de los trabajadores fronterizos se refiere. Por consiguientes, éstos pueden estar sujetos al impuesto o bien en el Estado en el que trabajan o bien el que residen;

— se definen de forma concreta las normas que se deben seguir para garantizar una imposición no discriminatoria por parte del Estado donde los no residentes ejercen la actividad cuando éstos se encuentran en una situación comparable a la de sus propios residentes. Se considera que existe una situación comparable cuando la renta obtenida en el Estado en que se desarrolla la actividad constituye, como mínimo, un 75 % de la renta total imponible del no residente;

— el Estado miembro de residencia conserva la posibilidad de no conceder a un contribuyente el beneficio de determinadas ventajas o deducciones si éstas ya han sido concedidas por el Estado en el que ejerce su actividad. En efecto, el objetivo consiste en garantizar a las personas afectadas por la Recomendación un trato no discriminatorio y no un trato más favorable que el de los demás contribuyentes.

La Comisión considera que estas disposiciones son claras, equilibradas y fáciles de aplicar, y que, por su naturaleza, permiten dar una solución equitativa a la mayor parte de los problemas que plantea la imposición de los no residentes.

10. La aplicación del contenido de la Recomendación puede exigir, según la Comisión, un intercambio de información más intenso entre la administración fiscal del país de residencia y la del país en el que el contribuyente ejerce su actividad. En este sentido, la Comisión quisiera destacar que las disposiciones aplicadas con arreglo a la Directiva 77/799/CEE (1), permiten a los Estados miembros efectuar cualquier intercambio de información necesaria al efecto.

Si resultase que el funcionamiento en la práctica de este intercambio es insuficiente, la Comisión está dispuesta a estudiar con los Estados miembros las medidas indispensables para mejorar dicho funcionamiento.

11. Habida cuenta de la importancia del objetivo de realizar plenamente la libre circulación de personas, que constituye un elemento constitutivo fundamental del mercado interior, la Comisión recomienda a los Estados miembros que pongan en práctica cuanto antes las medidas fiscales necesarias.

La Comisión procederá a evaluar las medidas que los Estados miembros hayan adoptado con vistas a aplicar la presente Recomendación y decidirá, en caso necesario, iniciar otras acciones teniendo en cuenta, entre otras cosas, la evolución de la jurisprudencia del Tribunal en este ámbito.

II. Comentario de algunos artículos

Artículo 1

12. En este artículo se definen en primer lugar las categorías que entran en el ámbito de aplicación de la Recomendación. Quedan incluidas las personas físicas que sean residentes de un Estado miembro y estén sujetas al impuesto sobre la renta en otro Estado miembro donde no sean residentes.

El apartado 1 enumera, además, las categorías de rentas que entran en el ámbito de aplicación de la Recomendación. Las dos primeras categorías (rentas derivadas del ejercicio de profesiones asalariadas y de pensiones) ya se incluyeron en la propuesta de Directiva de 1979. A ellas, se añaden las rentas derivadas del ejercicio de profesiones liberales o de otro tipo de actividades autónomas, las rentas de las actividades agrícolas y forestales, así como las de las actividades industriales y comerciales, con el fin de garantizar que aquellas personas que ejerzan tales profesiones o actividades reciban el mismo trato que los asalariados y los beneficiarios de pensiones.

Para las definiciones de estas categorías de rentas se ha recurrido, en gran medida, a las utilizadas en el convenio-tipo de la OCDE.

(1) DO nº L 336 de 27. 12. 1977, p. 15.

13. El apartado 2 de este artículo señala los criterios por los que se define la calidad de residente.

En este sentido, conviene remitirse en primer lugar a las disposiciones correspondientes de los convenios destinados a evitar la doble imposición firmados entre los Estados miembros, puesto que las disposiciones de dichos convenios determinan claramente el lugar de residencia de una persona que tenga vínculos fiscales con dos Estados miembros.

Según la Comisión, la referencia a las disposiciones nacionales relativas a la residencia fiscal plantearía mayores problemas puesto que estas disposiciones pueden ser divergentes. No se debería recurrir a ellas sino cuando no exista convenio alguno entre dos Estados miembros determinados (1).

Artículo 2

14. En el apartado 1 de este artículo se establece el principio de que las personas y las rentas contempladas en el artículo 1 no estarán sujetas a un gravamen superior al que el Estado considerado establezca para sus residentes.

En aplicación de este principio, dichas personas se beneficiarán, en el país en el que desarrollen su actividad, de las mismas deducciones individuales otorgadas a los residentes para las rentas imponibles, así como de las mismas deducciones u otro tipo de ventajas fiscales de carácter general.

Cuando el Estado miembro en que se ejerce la actividad practica un sistema especial de imposición familiar (por ejemplo, sistema de « splitting », coeficiente familiar), se entenderá que esta ventaja deberá aplicarse igualmente a las rentas mencionadas en el apartado 1 del artículo 1 y obtenidas por el no residente en dicho Estado. Por lo general estos sistemas especiales están vinculados a una imposición común de las personas afectadas (cónyuge y, eventualmente, hijos) y, en este caso, el Estado miembro en que se ejerce la actividad tiene la posibilidad de tener en cuenta las rentas de estas personas para determinar el tipo impositivo aplicable a las rentas tributables.

15. El apartado 2 de este mismo artículo establece que este principio sólo se aplicará si las rentas obtenidas en el país en donde se desarrolla la actividad constituyen como mínimo un 75 % de la renta total imponible de dichas personas.

La Comisión estima que un trato idéntico al de los residentes sólo se justifica si los no residentes se hallan en una situación comparable a la de los residentes. Se considera que existe esta situación cuando el no residente obtiene la parte preponderante de sus rentas, es decir, un 75 % de la renta total imponible, en el país en el que desarrolla la actividad. Ciertamente, en este caso, el importe de las rentas imponibles en el país de residencia puede no bastar para poder acogerse a las deducciones y otras ventajas fiscales previstas por la legislación de ese país.

En cambio, si el no residente obtiene una parte importante de su renta en el país de residencia, no parece justificado obligar al Estado miembro en el que desarrolla la actividad a concederle deducciones. Además, el umbral del 75 %, ofrece también la ventaja de que el Estado miembro podría, eventualmente, no tener en cuenta la renta obtenida fuera de este Estado (aplicando una progresividad) con lo que se facilitaría considerablemente la labor de la administración fiscal.

La Comisión considera que este enfoque resolvería casi todos los problemas de los no residentes cuando sus rentas están gravadas en el país en el que ejercen la actividad.

Por lo general, cabe señalar que, en la situación actual, no es posible ofrecer un trato completamente equitativo y neutro para todas las situaciones existentes en este ámbito. Este trato sólo podría ofrecerse si las disposiciones en materia de impuesto sobre la renta estuviesen totalmente armonizadas en la Comunidad.

(1) Las relaciones entre Estados miembros que no están cubiertas por un convenio bilateral son las siguientes (situación a 1. 1. 1993):

Grecia-Portugal	Portugal-Irlanda
Grecia-España	España-Irlanda
Grecia-Irlanda	Portugal-Luxemburgo
Grecia-Luxemburgo	Portugal-Países Bajos.

16. En el segundo párrafo del apartado 2 de este mismo artículo se establece, además, que el Estado miembro podrá pedir al no residente que aporte pruebas de que obtiene al menos el 75 % de su renta en su territorio. Esta prueba podrá materializarse en documentos tales como una copia de la declaración de la renta, un certificado del empresario para el que trabaje, una copia del balance, etc.

17. Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1, el régimen fiscal previsto por la Recomendación se aplica sólo a las rentas derivadas del ejercicio de profesiones asalariadas o autónomas así como a las pensiones y demás actividades económicas mencionadas.

Puede suceder, sin embargo, que una persona que obtenga ese tipo de rentas en otro Estado miembro que no sea el de su residencia obtenga también otras rentas en ese mismo Estado miembro, como, por ejemplo, rentas de bienes e inmuebles. El apartado 3 del artículo 2 tiene por objeto garantizar que esas otras rentas reciban el mismo trato fiscal.

18. El apartado 4 del artículo 2 autoriza a los Estados miembros a no conceder deducciones u otras ventajas fiscales por rentas no sujetas a gravamen en el Estado miembro en el que se desarrolla la actividad. Efectivamente, no parece justificado conceder determinadas deducciones estrechamente ligadas a rentas no imponibles en ese Estado miembro. Un ejemplo es la deducción por adquisición de determinados valores mobiliarios, dado que las rentas del capital mobiliario están, por lo general, sujetas a gravamen en el país de residencia.

Artículo 3

19. El objetivo de la presente Recomendación es garantizar a las personas que obtienen determinadas rentas en un Estado miembro en el que no residen, un régimen tributario no discriminatorio y equitativo.

Al mismo tiempo, es conveniente evitar que los no residentes se beneficien de un trato fiscal más ventajoso que el de los demás contribuyentes. Esto podría ocurrir si se beneficiaran en el Estado miembro de residencia de las mismas deducciones u otras ventajas fiscales que las ya obtenidas en el Estado miembro en el que desarrollan su actividad.

En este artículo se prevé, por consiguiente, la posibilidad de que el Estado miembro de residencia se niegue a otorgar, en estos casos, tales deducciones o ventajas fiscales.

No obstante, la Comisión considera que esta posibilidad debería limitarse en la práctica. En este sentido, se ha comprobado que, si el Estado miembro de residencia aplica el método ordinario de imputación para tener en cuenta las rentas obtenidas en otros Estados —método que, por otra parte, aplica la mayoría de los Estados miembros—, en principio no deberían existir dobles deducciones.

Artículo 4

20. La presente Recomendación establece unas condiciones mínimas que garanticen a los no residentes un trato fiscal no discriminatorio en el país de desarrollo de la actividad.

Los Estados miembros podrán mantener o introducir regímenes más favorables para los contribuyentes.