

La obligación de nombrar un representante fiscal y las libertades de la Unión Europea

La STJUE de 5 de mayo de 2011, Comisión/Portugal, C-267/09, y su influencia en la normativa española

Alberto Vega García

Facultad de Derecho
Universitat Pompeu Fabra

Abstract

La normativa española sobre la tributación de no residentes obliga en diversos supuestos a nombrar un representante fiscal en España. Sin embargo, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (especialmente la sentencia de 5 de mayo de 2011, Comisión/Portugal, C-267/09) ha considerado que tal obligación constituye un obstáculo para las libertades de la Unión Europea, como la libre circulación de capitales y la libre prestación de servicios, que no resulta justificado teniendo en cuenta la existencia de mecanismos de asistencia mutua entre Administraciones tributarias más respetuosos con estas libertades. De ahí que sea conveniente que el legislador español introduzca reformas en este ámbito.

The Spanish legislation on the taxation of non-residents includes the obligation to appoint a tax representative in Spain under certain circumstances. However, the case-law of the European Court of Justice, especially the judgement of 5 May 2011, Commission/Portugal, C-267/09, has considered that this obligation constitutes a restriction of the freedoms of the European Union, such as the free movement of capital and the freedom to provide services, which is not justified given that tax evasion can be prevented through the mechanisms of mutual assistance on tax matters foreseen in European directives. Therefore, the Spanish legislation should be reformed taking into account this case-law.

Title: The obligation to appoint a tax representative and the freedoms of the European Union. The Judgement of the European Court of Justice of 5 May 2011, Commission/Portugal, C-267/09, and its influence on the Spanish legislation

Palabras clave: representante fiscal, fiscalidad de no residentes, libre circulación de capitales, libre prestación de servicios

Keywords: tax representative, taxation of non-residents, free movement of capital, freedom to provide services

* Este trabajo cuenta con financiación del Ministerio de Ciencia e Innovación y del Fondo Social Europeo (ayuda BES-2008-003252) y forma parte de las actividades del "Grupo de Investigación en Derecho Financiero y Tributario" (2009 SGR 886) reconocido por la Generalitat de Catalunya. Su elaboración tuvo lugar parcialmente durante una estancia de investigación en la Universidad de Heidelberg.

Sumario

1. Introducción
2. La sentencia del TJUE de 5 de mayo de 2011, Comisión/Portugal, C-267/09
 - 2.1. Planteamiento del problema y posición de las partes
 - 2.2. Doctrina del Tribunal
3. Repercusión de la sentencia en Portugal y en otros Estados, especialmente en España
 - 3.1. Adaptación de la normativa portuguesa tras la sentencia
 - 3.2. Impacto de la jurisprudencia del TJUE en la normativa de otros Estados, especialmente en España
4. Conclusiones
5. Bibliografía
6. Tabla de jurisprudencia citada

1. Introducción

En algunos países se exige a los contribuyentes no residentes el nombramiento de un representante fiscal para garantizar el pago de sus tributos. Sin embargo, en la práctica ello puede ser incompatible con las libertades de la Unión Europea, especialmente con la libre circulación de capitales y la libre prestación de servicios.

A continuación se analizará la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) al respecto, especialmente la sentencia de 5 de mayo de 2011, la cual determina si la normativa portuguesa del impuesto sobre la renta de las personas físicas que requiere a los no residentes la designación de un representante fiscal en Portugal infringe el Derecho de la Unión Europea o bien si puede justificarse en virtud de objetivos de interés general como la lucha contra el fraude fiscal. La línea jurisprudencial marcada por esta sentencia puede ser particularmente relevante a la hora de valorar si la normativa española, que también exige en ciertos casos el nombramiento de representantes fiscales a los contribuyentes no residentes, es compatible o no con las libertades de la Unión Europea.

2. La sentencia del TJUE de 5 de mayo de 2011, Comisión/Portugal, C-267/09

2.1. Planteamiento del problema y posición de las partes

El artículo 130.1 del *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares* (Código del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante CIRS) exigía el nombramiento de un representante fiscal en los siguientes términos: “Los no residentes que perciban rentas sujetas al [impuesto sobre la renta] y los residentes que se ausenten del territorio nacional durante más de seis meses están obligados a designar a efectos fiscales una persona física o jurídica, domiciliada o establecida en Portugal, para su representación ante la Dirección General Tributaria y el cumplimiento de sus obligaciones fiscales”.¹ En la opinión de la Comisión Europea, tal obligación era incompatible con la libre circulación de capitales y de personas prevista respectivamente en los artículos 56 y 18 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (en adelante TCE), equivalentes a los artículos 63 y 21 del actualmente vigente Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE), así como en los artículos correspondientes del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (en adelante Acuerdo EEE) por ser discriminatoria y desproporcionada.²

En concreto, tal medida podía comportar en la práctica gastos adicionales para los no residentes, algo que según la Comisión no quedaba suficientemente justificado por el objetivo de luchar

¹ Traducción del texto en portugués contenida en la versión española de la sentencia, párrafo 4.

² Para una presentación general de la jurisprudencia del TJUE en este ámbito, véase MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO (2009, pp. 927-998).

contra la evasión fiscal, dado que para ello ya existían otros mecanismos, como los previstos en la Directiva 2008/55/CE del Consejo, de 26 de mayo de 2008, sobre asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas, así como en la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos, en su versión modificada por la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992.³ Igualmente, en relación con los contribuyentes residentes en los Estados que pertenecen al Espacio Económico Europeo pero que no son miembros de la Unión Europea, la Comisión consideraba que la obligación de nombrar un representante en Portugal sólo podría admitirse si Portugal no dispusiera de ningún convenio con estos países que garantizara el intercambio de información fiscal.

En suma, la Comisión sostenía que la obligación de nombrar un representante en Portugal era incompatible con la libre circulación de capitales (artículo 56 TCE) e incluso con la de personas (artículo 18 TCE), dado que tal norma podría afectar también a los ciudadanos económicamente inactivos.

Sin embargo, Portugal no compartía la postura de la Comisión por varios motivos. Por una parte, en el caso de los contribuyentes no residentes que sólo tributan por rentas sujetas a retención en la fuente liberatoria, el artículo 130 CIRS era aplicado mediante el procedimiento de registro simplificado previsto por el Decreto-ley núm. 463/79 y por la Orden 21.305/2003, de forma que las propias entidades que efectuaban la retención pasaban a tener la condición de representantes. De este modo, se evitaba que el nombramiento de un representante fiscal provocara gastos adicionales para los no residentes.

Por otra parte, en los casos en que los no residentes debían presentar una declaración fiscal, Portugal sostenía que la previsión del artículo 130 CIRS era necesaria para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, por lo que la restricción de la libre circulación de capitales quedaba justificada por esta razón de interés general. Además, las autoridades portuguesas entendían que no se trataba de una medida discriminatoria, ya que afectaba del mismo modo a los no residentes y a los residentes que se ausentaran durante más de seis meses de Portugal. Igualmente, la representación no necesariamente debía tener carácter oneroso. Por último, Portugal negó que el artículo 130 CIRS afectara a las personas económicamente inactivas, por lo que la libre circulación de personas (artículo 18 TCE) no se vería limitada.

2.2. Doctrina del Tribunal

Según el TJUE, la obligación de nombrar un representante fiscal prevista en el artículo 130 CIRS comportaba en la práctica que ciertos contribuyentes tuvieran que efectuar trámites e incurrir en costes que podían desincentivar las inversiones de capitales en Portugal, especialmente en la

³ En relación con las limitaciones de la Directiva 77/799/CEE, como su escaso componente armonizador, véase, por ejemplo, FERNÁNDEZ MARÍN (2006, pp. 235-248).

forma de inversiones inmobiliarias.⁴ De ahí que, en principio, se produjera una restricción de la libre circulación de capitales prevista en los artículos 56.1 TCE y 40 del Acuerdo EEE.

En relación con el artículo 56.1 TCE, el Tribunal sostiene que tal limitación no puede justificarse con el argumento de la lucha contra el fraude fiscal, ya que éste no puede basarse en una presunción general de fraude, esto es, las medidas fiscales que vayan en detrimento de la libre circulación de capitales son únicamente admisibles si pretenden evitar “montajes puramente artificiales destinados a eludir una norma fiscal”.⁵ Igualmente, según el TJUE, Portugal no acredita que los mecanismos previstos en instrumentos como la Directiva 77/799/CEE sean insuficientes para garantizar el pago de los impuestos, por lo que la exigencia de un representante puede considerarse una medida desproporcionada en relación con el objetivo de evitar la evasión fiscal.⁶ De hecho, habida cuenta de los medios de comunicación modernos, ni siquiera se considera que el nombramiento de un representante sea necesario para asegurar la comunicación entre la Administración tributaria portuguesa y los contribuyentes residentes en otros Estados miembros.

Sin embargo, el Tribunal admite que, como alega Portugal, la obligación general de designar un representante prevista en el artículo 130 CIRS era interpretada junto con otras normas y en la práctica aquellos contribuyentes que sólo obtenían rentas sujetas a retención en la fuente liberatoria (esto es, en los casos en que no era necesario que presentaran una declaración) no tenían que nombrar ningún representante fiscal ya que el propio retenedor se consideraba también representante.

Por otra parte, dado que el contenido del artículo 40 del Acuerdo EEE es análogo al del artículo 56 TCE, se concluye que la obligación de nombrar un representante fiscal que imponía la normativa portuguesa a los no residentes también constituía una restricción a la libre circulación de capitales prevista en el artículo 40 del Acuerdo EEE. Sin embargo, en este caso el Tribunal sí que admite la necesidad de tales limitaciones para evitar la evasión fiscal. Ello se debe a que las directivas que permiten el intercambio de información en materia tributaria no son aplicables a las relaciones con los Estados que pertenecen al Espacio Económico Europeo pero que no son miembros de la Unión Europea (Islandia, Liechtenstein y Noruega). Más aún, el Tribunal

⁴ El TJUE considera como movimientos de capitales diversas operaciones relacionadas con inmuebles, como la adquisición por una entidad de un inmueble en otro Estado miembro y su cesión en arrendamiento, sin relación con su actividad principal, o la enajenación por una persona física residente en un Estado miembro de un bien inmueble que poseía en otro Estado miembro. Para más detalles, véase SÁNCHEZ GONZÁLEZ (2010, p. 210).

⁵ Véanse los párrafos 42 y 43 de la sentencia. Como SÁNCHEZ GONZÁLEZ (2010, p. 217) recuerda, el TJUE ya había indicado en sentencias anteriores que los indicios generales de evasión fiscal no pueden justificar una restricción de la libre circulación de capitales. En este sentido, hay que destacar la Sentencia de 12 de septiembre de 2006, *Caso Cadbury Schweppes*, C-196/04, en la que se indica que únicamente la existencia de un montaje puramente artificial destinado a evadir un impuesto puede justificar tal restricción.

⁶ Como O'SHEA apunta, es necesario determinar en cada caso concreto si la exigencia de un representante a los contribuyentes no residentes resulta proporcionada y, para el anterior autor, Portugal posiblemente hubiera podido defender con mayor intensidad la utilidad de los representantes por lo menos en ciertos casos (O'SHEA, 2011, pp. 1006-1009).

considera que la Comisión no ha acreditado de forma suficiente que los convenios para evitar la doble imposición celebrados entre Portugal y estos Estados prevean mecanismos adecuados para garantizar el intercambio de información.⁷

Teniendo en cuenta lo anterior, puede apreciarse que la exigencia de un representante fiscal a los contribuyentes no residentes será únicamente admisible cuando su residencia se encuentre en un Estado no miembro de la Unión Europea con el que no existan mecanismos suficientes para garantizar el intercambio de información en materia tributaria. Ello se debe a que la libre circulación de capitales prevista en el artículo 56.1 TCE afecta no sólo a los movimientos entre Estados miembros de la Unión Europea, sino también a los que tienen lugar entre Estados miembros y terceros Estados.

En este sentido, en la Sentencia de 18 de diciembre de 2007 (*Caso Skatteverket/A.*, C-101/05) se analizó si la normativa sueca que afectaba de forma negativa a la libre circulación de capitales entre Suiza y Suecia podía justificarse por el objetivo de evitar la evasión fiscal. Para ello, el TJUE consideró que debía analizarse caso por caso si los mecanismos de intercambio de información previstos en el convenio para evitar la doble imposición entre Suiza y Suecia eran ya suficientes para evitar la evasión fiscal.⁸ Así pues, en el caso de los movimientos de capitales con terceros Estados, el TJUE no descartó la posibilidad de que la lucha contra la evasión fiscal pueda restringir la libre circulación de capitales. Sin embargo, como ha destacado NIJKEUTER (2001, p. 240-241) el progresivo desarrollo de los instrumentos para intercambiar información (como el artículo de los convenios para evitar la doble imposición basado en el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, los Acuerdos sobre intercambio de información en materia tributaria y el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal⁹) comporta que cada vez sea más difícil para los Estados escudarse en tal motivo.

⁷ El TJUE no entra a analizar si el contenido de los convenios celebrados por Portugal es suficiente para garantizar el intercambio de información. Sin embargo, en relación con esta cuestión puede destacarse que de los tres Estados parte del Acuerdo EEE que no son Estados miembros de la Unión Europea, Portugal ha celebrado convenios para evitar la doble imposición con Noruega e Islandia, pero no dispone de ningún convenio con Liechtenstein. Tanto el tratado con Noruega de 24.6.1970 (Diario oficial de Portugal de 27.10.1970, *I série*, núm. 249, págs. 1566-1584), como el celebrado con Islandia el 2.8.1999 (Diario oficial de Portugal de 8.3.2002, *I série-A*, núm. 57, págs. 1900-1925) dedican su artículo 26 al intercambio de información. En general, su contenido es similar al del Modelo de la OCDE existente en el momento de celebración de los tratados. En relación con Noruega hay que destacar que desde el 15.6.2012 se encuentra en vigor un nuevo tratado para evitar la doble imposición con Portugal de 10.3.2011 (Diario oficial de Portugal de 12.4.2012, *I série*, núm. 73, págs. 1813-1844). En cuanto a Suiza hay que tener en cuenta que es un Estado miembro de la Asociación Europea de Libre Cambio pero que no ha ratificado el Acuerdo EEE.

⁸ Para un análisis de esta sentencia, véanse, por ejemplo, MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO (2009, pp. 989-991) y GARCÍA CARACUEL (2010, pp. 93-98).

⁹ Hay que recordar que dicho Convenio se encuentra en vigor en España (véase el Instrumento de Ratificación de 22.7.2010 del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en Estrasburgo el 25.1.1988).

Por último, el Tribunal no llega a analizar si el artículo 130 CIRS era incompatible con la libre circulación de personas (artículo 18 TCE), ya que tras constatar que la normativa portuguesa se oponía a la libre circulación de capitales prevista en el artículo 56 TCE entiende que ello no resulta necesario.

En síntesis, el TJUE declara que el artículo 130 CIRS era incompatible con la libre circulación de capitales (artículo 56 TCE) al exigir el nombramiento de un representante fiscal en Portugal a los contribuyentes no residentes que perciban rentas que requieran la presentación de una declaración. Sin embargo, en el caso de los no residentes que obtengan rentas sometidas a retención en la fuente liberatoria se considera que la normativa portuguesa, tal y como era aplicada, no era incompatible ya que la propia entidad encargada de efectuar la retención se consideraba también representante sin que ello comportara ninguna carga adicional para el contribuyente. Por otra parte, la restricción a la libre circulación de capitales que conllevaba la obligación de nombrar un representante en Portugal se considera compatible con el artículo 40 del Acuerdo EEE ya que en relación con los Estados que son parte de este Acuerdo pero no de la Unión Europea, la Comisión no ha acreditado suficientemente que los convenios existentes sean suficientes para evitar la evasión fiscal.

3. Repercusión de la sentencia en Portugal y en otros Estados, especialmente en España

3.1. Adaptación de la normativa portuguesa tras la sentencia

La sentencia del TJUE ha comportado reformas en la legislación portuguesa. En concreto, el art. 130 CIRS fue modificado por la Ley núm. 64-B/2011, de 30 de diciembre, para indicar que la exigencia de que los contribuyentes no residentes nombren un representante fiscal en Portugal no será aplicable en el caso de que éstos residan en un Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado perteneciente al Espacio Económico Europeo (en este último caso, siempre que existan mecanismos de cooperación administrativa en materia fiscal equivalentes a los establecidos en el ámbito de la Unión Europea).

Por otra parte, si bien en el litigio entre Portugal y la Comisión Europea sólo se analizó la compatibilidad del artículo 130 CIRS, aplicable únicamente a las personas físicas, la doctrina portuguesa señaló que el TJUE probablemente seguiría el mismo criterio en relación con otros preceptos que exigen un representante fiscal a las personas jurídicas, como el artículo 126 del *Código do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas* (en adelante CIRC) y el artículo 19 de la *Lei Geral Tributária*.¹⁰ En este sentido, hay que destacar que el legislador se ha avanzado y también ha reformulado estos preceptos en la línea de lo recomendado por el TJUE.

En concreto, el art. 126 CIRC obligaba a designar un representante fiscal en Portugal a las entidades que no tuvieran ni la sede de dirección efectiva ni un establecimiento permanente en

¹⁰ Para CASTRO SILVA *et al.* (2011), las anteriores normas resultaban igualmente desproporcionadas y por lo tanto incompatibles con la libre circulación de capitales.

Portugal pero obtuvieran rentas en dicho país, así como a los socios o miembros de entidades fiscalmente transparentes como las sociedades de profesionales o ciertas sociedades civiles. Sin embargo, tras la reforma introducida por la Ley núm. 64-B/2011, de 30 de diciembre, la obligación de nombrar un representante se exceptúa en los casos en que las entidades sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o en un país del Espacio Económico Europeo que mantenga un nivel de cooperación administrativa en materia fiscal equivalente al que existe dentro de la Unión Europea. Igualmente, también se ha reformado en el mismo sentido el art. 19 de la *Lei Geral Tributária*, que exigía el nombramiento de un representante fiscal a los contribuyentes residentes en el extranjero así como a las personas jurídicas y otras entidades legalmente equiparadas que cesaran sus actividades en Portugal.

3.2. Impacto de la jurisprudencia del TJUE en la normativa de otros Estados, especialmente en España

En cuanto a la incidencia de esta sentencia en España, existen diversas normas que exigen el nombramiento de un representante fiscal que podrían resultar contrarias a la jurisprudencia del TJUE. De hecho, España participó en el litigio entre la Comisión y Portugal como parte coadyuvante, apoyando las tesis de Portugal y basándose fundamentalmente en los mismos argumentos para mostrar que la obligación de nombrar un representante no es incompatible con la libre circulación de capitales y personas reconocida en la normativa de la Unión Europea por no ser discriminatoria ni desproporcionada en relación con los fines que persigue.

Así pues, no es de extrañar que, tras el correspondiente requerimiento formal a España previsto en el marco del procedimiento de infracción regulado en el art. 258 TFUE, la Comisión Europea interpusiera el 22.12.2011 un recurso ante el TJUE (Asunto C-678/11). En particular, el recurso pretende que se declare que la normativa española que exige a los contribuyentes no residentes en España el nombramiento de un representante fiscal residente en este país es contraria a la libre prestación de servicios prevista en el art. 56 TFUE (*ex art.* 49 TCE) y en el art. 36 del Acuerdo EEE. En concreto, la normativa que la Comisión considera inadecuada incluye el art. 47 de la Ley General Tributaria; el art. 10 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre No Residentes; el art. 46.c) del Texto Refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones; y el art. 86 del Texto Refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados.

En cuanto al contenido de la normativa española que es objeto del recurso actualmente pendiente ante el TJUE, pueden destacarse los siguientes aspectos. Para empezar, el artículo 47 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria indica que “los obligados tributarios que no residan en España deberán designar un representante con domicilio en territorio español cuando operen en dicho territorio a través de un establecimiento permanente, cuando lo establezca expresamente la normativa tributaria o cuando, por las características de la operación o actividad realizada o por la cuantía de la renta obtenida, así lo requiera la Administración tributaria”.¹¹ Por lo tanto, se trata de un precepto de carácter genérico que afecta tanto a personas físicas o jurídicas

¹¹ La Ley General Tributaria de 1963 también exigía a los contribuyentes no residentes el nombramiento de un representante. Para más detalles sobre la evolución histórica de esta cuestión, véase CARMONA FERNÁNDEZ (2007, p. 107).

como a entidades a las que la normativa imponga el cumplimiento de obligaciones tributarias.

Más aún, el artículo 10.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante LIRNR), aprobado mediante el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en la versión dada por el artículo 2.2 de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, exige el nombramiento de un representante fiscal en los siguientes casos.

En primer lugar, se requiere tal nombramiento a los no residentes que operen mediante un establecimiento permanente en España. En segundo lugar, en el caso contemplado en el art. 38 LIRNR, es decir, en el de las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero que realicen una actividad económica en territorio español mediante instalaciones o lugares de trabajo o bien que dispongan en España de un agente autorizado para contratar en nombre de la entidad, las cuales están obligadas a presentar anualmente una autoliquidación del impuesto sobre la renta de no residentes.¹²

En tercer lugar, en los supuestos del artículo 24.2 LIRNR, esto es, cuando los no residentes lleven a cabo prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin mediación de establecimiento permanente, en cuyo caso se admite la deducción de ciertos gastos a la hora de determinar la base imponible. En cuarto lugar, siempre que así lo requiera la Administración tributaria a causa de la cuantía o características de la renta obtenida en territorio español por el contribuyente.¹³ Por último, cuando los contribuyentes por el impuesto sobre la renta de no residentes residan en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información y sean titulares de bienes situados o de derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, excepto los valores negociados en mercados secundarios oficiales.¹⁴

¹² De acuerdo con el artículo 9.4 LIRNR, en estos dos primeros casos el representante responderá solidariamente del ingreso de las deudas tributarias.

¹³ Este aspecto no ha sido concretado por el Reglamento del impuesto sobre la renta de no residentes, por lo que la Administración dispone de un amplio margen de discrecionalidad a la hora de determinar la cuantía o los tipos de renta que se consideran relevantes para exigir un representante (CARMONA FERNÁNDEZ, 2007, p. 108).

¹⁴ El apartado 3 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal indica que existe intercambio efectivo de información (excepto si reglamentariamente se fijan excepciones) con los países a los que resulte aplicable un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, siempre que en dicho convenio no se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a los efectos de esta disposición; o bien un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria siempre que en dicho acuerdo se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es suficiente a los efectos de esta disposición.

Por otra parte, el recurso de la Comisión Europea pone especialmente en duda la compatibilidad del art. 46.c) del Texto Refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones¹⁵ con la libre prestación de servicios. Este artículo, introducido en 2006,¹⁶ establece que los fondos de pensiones domiciliados en otros Estados miembros que desarrollen en España planes de pensiones de empleo sujetos a la legislación española tendrán que nombrar un representante (persona física o jurídica) residente en España entre cuyas funciones se incluyen también las fiscales. En concreto, además de representar al fondo de pensiones en relación con las obligaciones tributarias que deba cumplir en España, también deberá encargarse de practicar las retenciones o ingresos a cuenta según lo previsto en la normativa del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de cumplir con las obligaciones de información que se exigen a las entidades gestoras de fondos de pensiones.

Por último, el TJUE también debe analizar el art. 86 del Texto Refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados.¹⁷ El apartado 1 de este artículo establece que las entidades aseguradoras domiciliadas en otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo que quieran operar en España en régimen de libre prestación de servicios deberán designar un representante en relación con las obligaciones tributarias derivadas de sus actividades en España, incluyendo la obligación de efectuar retenciones o ingresos a cuenta según la normativa de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, así como las obligaciones de información que pueda imponer la normativa de los anteriores impuestos. En este sentido, hay que destacar que el anterior precepto fue modificado en marzo de 2011 (antes de la interposición del recurso ante el TJUE), de forma que en la actualidad el representante no necesariamente debe tener su residencia fiscal en España.¹⁸ De todos modos, el apartado 2 del art. 86 continúa exigiendo el nombramiento de un representante con residencia en España a las entidades que ofrezcan seguros de responsabilidad civil de automóviles para que se ocupen de tareas como la de atender las reclamaciones que presenten los terceros perjudicados.

Así pues, puede apreciarse que los dos casos más concretos que resultan problemáticos desde el punto de vista de la Comisión Europea son el de los fondos de pensiones extranjeros y el de las entidades aseguradoras que operan en España en régimen de libre prestación de servicios. De ahí que, a diferencia del recurso interpuesto contra la normativa portuguesa, en relación con la normativa española se alegue que es contraria a la libre prestación de servicios (art. 56 TFUE y art. 36 del Acuerdo EEE) en vez de referirse a la libre circulación de capitales (art. 63 TFUE y art. 40 del Acuerdo EEE). Igualmente, la Comisión considera que la normativa española también es

¹⁵ Aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (BOE núm. 298, de 13.12.2002).

¹⁶ Este artículo fue añadido por la Ley 11/2006, de 16 de mayo, de adaptación de la legislación española al Régimen de Actividades Transfronterizas regulado en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3.6.2003, relativa a las actividades y supervisión de los fondos de pensiones de empleo.

¹⁷ Aprobado por el Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre (BOE núm. 267, de 5.11.2004).

¹⁸ El primer párrafo del apartado 1 del art. 86 fue modificado por la disposición final 14.7 de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (BOE núm. 55, de 5.3.2011).

un obstáculo para la libre prestación de servicios de representación fiscal, esto es, se impide a las entidades y personas físicas residentes en otros Estados miembros la posibilidad de ofrecer servicios de representación fiscal a entidades o personas físicas que operen en España.

Teniendo en cuenta la jurisprudencia del TJUE en relación con la normativa portuguesa sobre representantes fiscales, es probable que la normativa española que obliga a los contribuyentes no residentes a nombrar un representante fiscal en ciertos casos sea contraria a las libertades de la Unión Europea. En general, a la hora de analizar si la normativa tributaria de un Estado es compatible con las libertades de la Unión, el TJUE sigue los siguientes pasos.¹⁹ Para empezar es necesario precisar la libertad de la UE que se ve afectada y a continuación debe determinarse si se produce una discriminación. A continuación debe analizarse si la restricción de esa libertad se encuentra justificada por algún motivo, en cuyo caso la normativa nacional debe resultar proporcionada en relación con el objetivo perseguido.

En el caso de la normativa española que obliga a ciertas entidades extranjeras, como planes de pensiones y compañías aseguradoras, a nombrar un representante fiscal residente en España se podría estar obstaculizando la libre prestación de servicios ya que estas entidades se ven obligadas a incurrir en un coste adicional en comparación con las entidades residentes en España que prestan los mismos servicios. Sin embargo, este coste adicional no parece justificado, ya que como apuntó el TJUE en la sentencia sobre la normativa portuguesa, los mecanismos existentes en el marco de la Unión Europea gracias a las directivas sobre asistencia mutua eran suficientes para garantizar el intercambio de información y evitar la evasión fiscal.

De hecho, tras la publicación de la sentencia sobre Portugal, estos mecanismos se han reforzado y por lo tanto es todavía más difícil que el TJUE pueda aceptar restricciones a las libertades de la Unión Europea que se basen en la lucha contra el fraude fiscal. En concreto, la Directiva 77/779/CEE fue derogada el 1.1.2013 por la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15.2.2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. Esta nueva directiva es aplicable a un mayor número de impuestos, introduce plazos más estrictos para llevar a cabo el intercambio de información y establece claramente que un país no puede negarse a intercambiar información por el hecho de que los datos se encuentren en poder de un banco u otra entidad financiera. Igualmente, hay que destacar que se establece que a partir del 1.1.2014 será obligatorio el intercambio automático de información en relación con ciertas categorías específicas de renta y de patrimonio, entre las que se incluyen los rendimientos del trabajo dependiente, los productos de seguros de vida, las pensiones, la propiedad de bienes inmuebles y los rendimientos inmobiliarios.²⁰

En cambio, si los no residentes con obligaciones tributarias en España tuvieran su residencia en un Estado no miembro de la Unión Europea con el que no existieran medidas suficientes para garantizar el intercambio de información, como tratados bilaterales, la obligación de nombrar un

¹⁹ Para más detalles, véase, por ejemplo, CARRASCO GONZÁLEZ (2012, p. 1063).

²⁰ Para un análisis más detallado de las novedades que comporta esta nueva directiva, véase, por ejemplo, RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN (2012, p. 9-11).

representante sí que será admisible. Sin embargo, a nivel internacional también es posible apreciar la intensificación de las iniciativas para garantizar el intercambio de información tributaria, especialmente por parte de la OCDE.

Igualmente, en relación con las previsiones del art. 10.1 LIRNR, que impone la obligación de nombrar un representante fiscal con residencia en España a ciertas categorías de contribuyentes no residentes (todos los que operen mediante un establecimiento permanente o los que sin disponer de él puedan deducir ciertos gastos a la hora de calcular la base imponible, así como las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español) se produciría una limitación injustificada de la libre prestación de servicios y probablemente también de la libre circulación de capitales. Ello se debe a que, como el propio TJUE ha destacado en la sentencia sobre la normativa portuguesa comentada previamente, tales restricciones resultan desproporcionadas y no pueden fundarse en presunciones generales de evasión o fraude fiscal, sino únicamente en el intento de evitar montajes puramente artificiales destinados a eludir la norma fiscal en los casos en que no haya mecanismos suficientes para prevenir la evasión fiscal. De forma similar, en cuanto a la facultad de la Administración tributaria de requerir el nombramiento de un representante prevista en el artículo 10.1 LIRNR, parece que sólo sería admisible cuando sea necesaria para luchar contra la evasión fiscal a partir de las circunstancias del caso concreto, lo cual en principio no puede determinarse únicamente en función de la cuantía o de las características de la renta obtenida por el contribuyente, ya que las presunciones generales de fraude son inadmisibles.

En este sentido, hay que tener en cuenta que existen otras sentencias anteriores del TJUE en la misma línea. Por ejemplo, la sentencia del TJUE de 5 de julio de 2007, Comisión/Bélgica, C-522/04, concluye que la normativa belga que obligaba a las compañías de seguros establecidas en un Estado miembro diferente de Bélgica a nombrar un representante residente en este país constituía un obstáculo a la libre prestación de servicios que no quedaba suficientemente justificado por la necesidad de garantizar el pago de los impuestos correspondientes ya que existían alternativas menos restrictivas, como los mecanismos de asistencia mutua previstos en diversas directivas.

Más aún, desde la perspectiva de las personas o entidades que ofrecen el servicio de representación fiscal, también hay que recordar que existe jurisprudencia del TJUE que considera que obligar a los representantes fiscales a ser residentes en el país en el que operan puede resultar contrario a la libre prestación de servicios. En efecto, la sentencia del TJUE de 29 de septiembre de 2011, Comisión/Austria, C-387/10, analiza el caso de la normativa austriaca que establecía que la actividad de representante fiscal de los fondos de inversión y de los fondos inmobiliarios sólo podía ser llevada a cabo por los administradores fiduciarios y las entidades de crédito establecidas en Austria. Sin embargo, el TJUE consideró que tal requisito era contrario a la libre prestación de servicios (art. 49 TCE y art. 36 del Acuerdo EEE) y no se justificaba por motivos imperiosos de interés general como la necesidad de garantizar un nivel adecuado de competencia profesional, ya que la mera presencia en Austria no garantizaba la calidad del servicio de representación y el hecho de tener la residencia en otro país tampoco conllevaba necesariamente que no se dispusiera de competencia suficiente.

Así pues, sería conveniente reformar la normativa española sobre tributación de no residentes siguiendo el ejemplo de Portugal. Por lo tanto, no debería obligarse a nombrar un representante fiscal residente en España a los contribuyentes que residan en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo siempre que, en este último caso, existan mecanismos de cooperación administrativa en materia tributaria equivalentes a los que prevén las directivas europeas.

Finalmente, también es probable que la sentencia del TJUE sobre los representantes fiscales en Portugal repercuta en la normativa de otros países más allá de los casos español y portugués. Por ejemplo, en Francia existen diversos supuestos en los que se exige a los no residentes el nombramiento de un representante fiscal, como sucede en el caso de los no residentes que enajenan un inmueble situado en Francia y deben tributar por las plusvalías generadas (artículo 244 bis A, apartado IV, del *Code Général des Impôts*).²¹ En este sentido, la doctrina francesa ha indicado que la limitación de la libre circulación de capitales que tal obligación provoca no se justifica suficientemente por motivos como la lucha contra la evasión fiscal.²² Así pues, no es de extrañar que el actual recurso interpuesto por la Comisión Europea ante el TJUE contra la normativa española también sea de interés para Francia, hasta el punto de que este país solicitó mediante escrito de 11 de abril de 2012 intervenir en tal proceso en apoyo de las pretensiones de España.

4. Conclusiones

En conclusión, el TJUE considera que exigir un representante fiscal a los contribuyentes no residentes únicamente resulta admisible en los casos en que no existan otras alternativas para evitar la evasión fiscal que sean más respetuosas con las libertades de la Unión Europea. Esta posición del Tribunal resulta razonable ya que antes de imponer cargas adicionales a los contribuyentes, los Estados deberían explotar al máximo los mecanismos que les ofrecen las directivas europeas y otras normas de Derecho Internacional para garantizar el intercambio de información en materia tributaria.

Esta línea jurisprudencial es particularmente relevante para España dado que es probable que el TJUE, al analizar la normativa española que obliga en diversos casos a los contribuyentes no residentes a nombrar un representante fiscal en España, acabe declarando su incompatibilidad con las libertades de la Unión Europea. De ahí que sea conveniente que el legislador español limite la exigencia del representante a aquellos contribuyentes residentes en Estados no miembros de la Unión Europea con los que no existen mecanismos suficientes para garantizar el intercambio efectivo de información y prevenir la evasión fiscal.

²¹ Hay que destacar que en este caso el representante también se convierte en responsable tributario, como sucede en ciertas ocasiones también en España.

²² Véase HADJIVELTCHEV y HELLIO (2011, p. 24).

5. Tabla de jurisprudencia citada

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

<i>Tribunal, Sala y Fecha</i>	<i>Asunto</i>	<i>Magistrado Ponente</i>	<i>Partes</i>
STJUE, Gran Sala, 12.9.2006	C-196/04	K. Lenaerts	Cadbury Schweppes plc y Cadbury Schweppes Overseas Ltd/Commissioners of Inland Revenue.
STJUE, 2ª, 5.7.2007	C-522/04	P. Kūris	Comisión/Bélgica
STJUE, Gran Sala, 18.12.2007	C-101/05	K. Lenaerts	Skatteverket/A.
STJUE, 4ª, 5.5.2011	C-267/07	J.-C. Bonichot	Comisión/Portugal
STJUE, 7ª, 29.09.2011	C-387/10	R. Silva de Lapuerta	Comisión/Austria

6. Bibliografía

Néstor CARMONA FERNÁNDEZ (2007), *Guía del Impuesto sobre la renta de no residentes*, CISS Wolters Kluwer, Valencia.

Francisco M. CARRASCO GONZÁLEZ (2012), "Fiscalidad de la Unión Europea y su impacto en el Derecho tributario español", en Fernando PÉREZ ROYO (Dir.) *et al.*, *Curso de Derecho Tributario – Parte Especial*, Tecnos, Madrid, 6ª edición, pp. 1041-1103.

Fernando CASTRO SILVA *et al.* (2011), "ECJ decision on the requirement for non-residents to appoint a tax representative in Portugal", *Garrigues Tax Update Portugal*, núm. 2 (<http://www.garrigues.com/es/Publicaciones>).

Fernando FERNÁNDEZ MARÍN (2006), *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006.

María GARCÍA CARACUEL (2010), "La ausencia de Convenio de intercambio de información entre Estados miembros y terceros países como límite al principio de libre circulación de capitales (STJCE de 18 de diciembre de 2007, As. C-101/05)", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 302, pp. 93-98.

Dimitar HADJIVELTCHEV y François HELLIO (2011), "Les représentants fiscaux, une espèce menacée?", *Option Finance*, núm. 1131, pp. 24-25.

Adolfo J. MARTÍN JIMÉNEZ y José Manuel CALDERÓN CARRERO (2009), "La jurisprudencia del TJCE: Los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa", en Néstor CARMONA FERNÁNDEZ, *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia, pp. 739-998.

Erwin NIJKEUTER (2001), "Exchange of Information and the Free Movement of Capital between Member States and Third Countries", *EC Tax Review*, vol. 20, núm. 5, pp. 232-241.

Tom O'SHEA (2011), "ECJ Pokes Holes in Portugal's Tax Representative Rule", *Tax Notes International*, vol. 62, núm. 13, pp. 1006-1009.

María RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN (2012), "[El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria](#)", *InDret*, núm. 3/2012 (www.indret.com), pp. 1-21.

Luis María SÁNCHEZ GONZÁLEZ (2010), "Las libertades comunitarias como límite a la capacidad normativa de los Estados miembros en materia de impuestos directos: la doctrina del Tribunal de Justicia", *Cuadernos de formación – Escuela de la Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales*, vol. 10, págs. 203-225.