

## RÉGIMEN FISCAL DE LOS FUNCIONARIOS DE LA UNIÓN EUROPEA

---

### ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES OBLIGACIONES TRIBUTARIAS A CUMPLIMENTAR EN ESPAÑA



## Cuestiones preliminares

El régimen tributario especial de los funcionarios de la Unión Europea lo encontramos regulado en el Protocolo sobre los privilegios e inmunidades de las Comunidades Europeas, de 8 de abril de 1965.

El Tratado de Lisboa<sup>1</sup> ha introducido ciertas modificaciones en éste, que pasa a denominarse tras la citada reforma «Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea».

Los principios tributarios básicos que establece el citado Protocolo giran en torno a la sujeción de las retribuciones de los funcionarios de la Unión europea a un impuesto comunitario, estableciéndose la exención plena de dichas rentas en relación a su posible tributación en el país de origen del funcionario<sup>2</sup>

Por lo que se refiere a la normativa tributaria del Estado español, cabe citar el artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).

Este artículo dice: *"Lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado*

<sup>1</sup> Entró en vigor el 1 de abril de 2009

<sup>2</sup> Concretamente en el párrafo primero del artículo 12 del referido nuevo Protocolo se dispone que «los funcionarios y otros agentes de la Unión estarán sujetos, en beneficio de esta última, a un impuesto sobre sueldos, salarios y emolumentos abonados por ella en las condiciones y según el procedimiento que establezcan el Parlamento Europeo y el Consejo mediante reglamentos adoptados con arreglo al procedimiento legislativo ordinario y previa consulta a las instituciones interesadas».

*a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española."*

Y forman parte de nuestro ordenamiento aquellos tratados válidamente celebrados con otros países una vez que son publicados oficialmente en España, es decir, una vez que se publican íntegramente en el Boletín Oficial del Estado (artículo 5 CC). Se reconoce una supremacía jerárquica de los tratados o convenios internacionales suscritos por España.

En esta materia debe tenerse presente que a partir de 1999 existe un impuesto específico que grava las rentas obtenidas en España por no residentes (el IRNR), por tanto las rentas de las personas físicas son gravadas en España por dos impuestos: el IRPF que grava la renta mundial de las personas físicas residentes en España y el IRNR para las rentas obtenidas en España por personas físicas o jurídicas no residentes. Ambos impuestos pueden verse afectados por los tratados o convenios internacionales.

Entre estos últimos encontramos el ya citado Protocolo sobre los privilegios e inmunidades de las Comunidades Europeas, cuyo artículo 13 dice: *"... Los funcionarios y otros agentes de las Comunidades estarán exentos de los impuestos nacionales base sobre los sueldos, salarios y emolumentos abonados por las Comunidades."* Esta exención del IRPF para las rentas abonadas por las instituciones comunitarias no sólo se extiende a los agentes de las *"instituciones comunitarias"*, tal y como se definen en el artículo 4 del Tratado de la Unión Europea, sino a otras entidades comunitarias: Consejo Económico y Social, Banco Europeo de Inversiones, Fondo Europeo de Inversiones, el Banco Central Europeo, etc.

## La residencia y el domicilio fiscal<sup>3</sup>

Por lo que respecta al caso que nos ocupa, un aspecto primordial a dilucidar es el de la residencia fiscal de los funcionarios de la Unión Europea que tuviesen su residencia habitual en España en el momento de entrar al servicio de aquélla.

En definitiva se trata de dilucidar si dichos funcionarios tributan en España exclusivamente por las rentas obtenidas en ese país (IRNR) o, por el contrario, tributan por la renta mundial obtenida (IRPF), es decir, mantienen su residencia fiscal en España tributando por obligación personal de contribuir.

Pues bien, en virtud de lo dispuesto en el artículo 13 del Protocolo, podemos afirmar que, cuando un sujeto se convierte en funcionario o agente de la Unión Europea y como consecuencia de ello debe trasladar su residencia a otro Estado miembro de aquélla, a efectos fiscales se le va a seguir considerando residente en el Estado en el que residía antes de entrar al servicio de la Unión y no en el Estado al que se traslada para ejercer sus funciones.

El citado artículo 13 es un precepto que debe aplicarse directamente en cualquier Estado miembro de la Unión Europea sin necesidad de ningún desarrollo o adaptación.

<sup>3</sup> Para un estudio más detallado de este tema recomendamos la lectura del estudio de Carlos María López Espadafor, publicado en el número 134/2010 de CRÓNICA TRIBUTARIA, titulado "EFECTOS FISCALES DE LA APLICACIÓN DEL NUEVO PROTOCOLO SOBRE LOS PRIVILEGIOS Y LAS INMUNIDADES DE LA UNIÓN EUROPEA A LOS FUNCIONARIOS Y OTROS AGENTES DE ÉSTA"

La consecuencia de todo ello es que sólo tributarán por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas español los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea que tuviesen su residencia en España en el momento de entrar al servicio de las instituciones de la Unión Europea. A efectos fiscales, estos sujetos se seguirán considerando residentes a efectos fiscales en territorio español y tributarán en nuestro Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por sus rentas mundiales, a excepción de las rentas del trabajo recibidas de la Unión Europea.

## El impuesto sobre sueldos, salarios y emolumentos

En este punto debemos tener en consideración lo que se dispone en el párrafo primero del artículo 13 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea; en ese párrafo primero se establece lo siguiente:

*«A efectos de aplicación de los impuestos sobre la renta y el patrimonio, del impuesto sobre sucesiones, así como de los convenios celebrados entre los Estados miembros de la Unión para evitar la doble imposición, los funcionarios y otros agentes de la Unión que, únicamente en razón del ejercicio de sus funciones al servicio de la Unión, establezcan su residencia en el territorio de un Estado miembro distinto del país del domicilio fiscal que tuvieren en el momento de entrar al servicio de la Unión serán considerados, tanto en el país de su residencia como en el del domicilio fiscal, como si hubieren conservado su domicilio en este último país si éste es miembro de la Unión. Esta disposición se aplicará igualmente al cónyuge en la medida en que no ejerza actividad profesional propia, así como a los hijos a cargo y bajo la potestad de las personas mencionadas en el presente artículo».*

En cuanto a los elementos esenciales de este Impuesto hay que partir de lo establecido en el apartado 1 del artículo 3 del Reglamento 260/68; en este precepto se dispone que «el Impuesto será exigible cada mes, en razón de los sueldos, salarios y emolumentos de cualquier naturaleza pagados por las Comunidades a cada sujeto pasivo».

Sujetos pasivos de este Impuesto, en base al artículo 2 del citado Reglamento, lo son «las personas sometidas al Estatuto de los funcionarios o al Régimen aplicable a los otros agentes de las Comunidades», «los beneficiarios de pensiones de invalidez, de jubilación y de supervivencia pagadas por las Comunidades», los beneficiarios de las indemnizaciones que se paguen por cese en las funciones al servicio de la Unión Europea y los agentes que reciban de ésta subsidios de desempleo.

El párrafo segundo del artículo 12 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea establece que «los funcionarios y otros agentes de la Unión estarán exentos de los impuestos nacionales sobre los sueldos, salarios y emolumentos abonados por la Unión». Esto implica, por lo que respecta al Ordenamiento tributario español, la exención de tales sueldos, salarios y emolumentos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Esta exención se establece sin ninguna limitación, por ello deberá ser aplicada por los Estados miembros de la Unión Europea como una exención íntegra, es decir, no gravando las citadas rentas y no tomándolas tampoco en consideración para determinar el tipo de gravamen a aplicar al resto de las rentas del sujeto pasivo.

## Los impuestos sobre la renta de las personas físicas (IRPF) y sobre el patrimonio (IP)

Ya hemos señalado que los sueldos, salarios y emolumentos abonados por la Unión están exentos de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en España.

Recordemos que el residente en España que traslada su residencia al extranjero como funcionario o empleado de la Unión Europea, y en su caso su cónyuge e hijos menores, siguen siendo residentes en España y contribuyentes del IRPF, sin perjuicio de que los sueldos y salarios percibidos de la Unión Europea están exentos del IRPF, de acuerdo con el Protocolo sobre Privilegios e Inmunidades de las Comunidades Europeas<sup>4</sup>.

De todos modos, a efectos de la Declaración del IRPF queremos destacar ciertas especialidades. Así, además de la exención por los sueldos y salarios que hemos citado, también hay que hacer una mención especial al caso concreto de la vivienda habitual. Tal y como hemos visto, son residentes aquí, pero su vivienda habitual la tendrán en el extranjero. En base a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entendemos que no cabría la limitación de ninguna deducción por el hecho de que la inversión o el gasto se realice por estos sujetos en el extranjero y, así, en relación a tal vivienda, podrían practicar la deducción por vivienda habitual en el citado Impuesto en España, si tributa por el mismo por otras rentas distintas de su sueldo (rentas mundiales). Calificándose así su vivienda permanente adquirida en el extranjero, ya no se daría en relación a la misma imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la

<sup>4</sup> Canje de Notas 02-10-1996, BOE 07-02-1997

Renta de las Personas Físicas y se le habría debido aplicar a tal vivienda la exención expuesta en el Impuesto sobre el Patrimonio.

En este punto cabe recordar que, entre las medidas fiscales que se aprobaron en agosto y septiembre del año pasado con la finalidad de aumentar los ingresos públicos destaca el restablecimiento del Impuesto sobre el Patrimonio. Dicho restablecimiento es de carácter temporal<sup>5</sup> y afectará únicamente, en principio, a los ejercicios 2011, 2012 y 2013. Desde la perspectiva técnica, dicho restablecimiento ha podido ser por la eliminación de la bonificación estatal del 100% sobre la cuota íntegra que se introdujo en el año 2008.

Ahora bien, el Impuesto sobre el Patrimonio no se pagará en todas las comunidades autónomas, puesto que existen determinadas comunidades, en concreto la de Madrid, Valencia y las Baleares que, en el ámbito de sus competencias, han aprobado una bonificación de la cuota del impuesto del 100%, lo que supone, a efectos prácticos, que los residentes en dichas comunidades no tendrán que soportar el coste por este impuesto.

Con todo lo expuesto, podemos afirmar que, en el caso del funcionario de la Unión Europea con residencia a efectos fiscales en España, pone de manifiesto un régimen fiscal bastante beneficioso para el mismo. Piénsese en que tributando por la que será normalmente su principal fuente de renta, su sueldo, a la propia Unión Europea y teniendo en la base del Impuesto

---

<sup>5</sup> El Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal para los años 2011 y 2012 y el artículo 10 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, amplía su aplicación al año 2013.

sobre los sueldos, salarios y emolumentos de los funcionarios y otros agentes de ésta reducciones en función de las circunstancias personales y familiares que le aseguren un mínimo vital, al mismo tiempo, si tributa por otras rentas (mundiales) en España, también podrá aplicar en nuestro Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el mínimo personal y familiar previsto en la Ley reguladora de éste. De este modo, se beneficiarían en cierta forma de un doble beneficio fiscal en dos impuestos distintos, uno de titularidad de la Unión Europea y otro de titularidad estatal. En cuanto al Impuesto sobre el Patrimonio (IP), recordemos que la obligación personal de contribuir<sup>6</sup> es la modalidad normal de aplicación del IP, conforme a la cual se grava el denominado «patrimonio mundial», esto es, la totalidad del patrimonio del sujeto pasivo, independientemente del lugar en que los bienes estén situados o los derechos puedan ejercitarse.

Tal y como hemos visto, los funcionarios de la Unión Europea que únicamente como consecuencia del ejercicio de sus funciones al servicio de la misma fijan su residencia fuera de España estarán sujetos al IP por obligación personal de contribuir, en virtud de lo establecido en el Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de las Comunidades Europeas<sup>7</sup>.

Dado que en este tipo de exacción se someten a gravamen bienes situados en el extranjero, al objeto de evitar supuestos de doble imposición, la LIP regula la deducción del Impuesto satisfecho en el extranjero

---

<sup>6</sup> Ver el artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

<sup>7</sup> Ver Consulta número 2336-00, de 13 de diciembre de 2000, de la Subdirección General de Tributación de no Residentes.

## Obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero

Con la entrada en vigor de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude se establece como infracción nueva el incumplimiento por parte de los obligados a informar sobre sus bienes y derechos situados en el extranjero.

Así, los obligados tributarios deberán suministrar a la Administración tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 93 LGT la siguiente información:

- a) Información sobre las cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición.
- b) Información de cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.

- c) Información sobre los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.

Las obligaciones previstas en los tres párrafos anteriores se extenderán a quienes tengan la consideración de titulares reales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

Mencionar que, si bien dicha declaración informativa se deberá presentar durante el primer trimestre de cada año, la declaración informativa correspondiente al año 2012, debe presentarse entre el 1 de febrero y el 30 de abril de 2013<sup>8</sup>.

## Recapitulación en torno al sistema fiscal español

La consecuencia esencial de lo dispuesto en el artículo 13 del Protocolo analizado es la de que, en el supuesto de los funcionarios de la Unión Europea que tuviesen su residencia habitual en España en el momento de entrar al servicio de aquélla, seguirán considerándose residentes a efectos

---

<sup>8</sup> El Real Decreto que modifica el Reglamento de los Impuestos Especiales, en su Disposición Adicional Única, sobre la Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero correspondiente al año 2012, establece que: "Las declaraciones informativas reguladas en los artículos 42.bis, 42.ter y 54.bis del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, relativas a la información a suministrar correspondiente al año 2012, deberán presentarse entre el 1 de febrero y el 30 de abril de 2013".

fiscales en nuestro país, aunque como consecuencia de su puesto sean destinados al extranjero.

Insistimos en que la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como la referente al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, no han variado la consideración de residencia para los funcionarios de la Unión Europea, establecida en el Protocolo sobre Privilegios e Inmunidades de las Comunidades Europeas, de 8 de abril de 1965, respetando ambas leyes lo dispuesto en los Acuerdos Internacionales de los que España sea parte.

Por todo lo expuesto, y a modo de conclusión, podemos afirmar que a dichos funcionarios se les considerará residentes y, en función de ello, sometidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre el Patrimonio y a otras obligaciones tributarias que se establezcan para los residentes fiscales como puede ser la nueva Declaración sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

Barcelona a 7 de enero de 2013