

**JESÚS SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ**

*Doctor en Derecho*

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario*

**1.<sup>er</sup> Premio *Estudios Financieros* 1998.**

**Modalidad: *Tributación*.**

**Extracto:**

**EN** el presente trabajo se analiza la trascendencia del papel que desempeña el principio de no discriminación en el ordenamiento jurídico comunitario y en particular, el de no discriminación fiscal, que tiende cada vez más a configurarse como un principio con sustantividad propia. Para ello el autor parte de los fundamentos y la historia de la evolución de la doctrina jurisprudencial comunitaria, llegando a la conclusión de que la fiscalidad comunitaria ha experimentado hasta el presente un mayor desarrollo en el sector indirecto de la presión fiscal y que empieza a darse ahora una armonización europea en el sector directo de la imposición sobre la renta y el patrimonio merced a la conexión que los magistrados de Luxemburgo están estableciendo entre la no discriminación fiscal por una parte, y la libre circulación de personas y trabajadores, la libertad y el derecho de establecimiento, y la libre circulación de capitales, por otra.

---

## Sumario:

---

- I. Introducción.
  1. Igualdad tributaria y no discriminación fiscal.
  2. Armonización fiscal y no discriminación.
  
- II. La no discriminación fiscal y el mercado común en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.
  1. No discriminación *in genere*.
  2. No discriminación fiscal.
  3. No discriminación fiscal, fiscalidad indirecta y libre circulación de mercancías.
    - Sujeto activo.
    - Aplicación directa e indirecta de las exacciones.
    - Bienes *versus* servicios.
    - Origen y procedencia.
    - Concepto de imposición interna.
    - Imposiciones superiores y discriminaciones *à rebours*.
    - Noción de similitud.
  
- III. La reciente conexión jurisprudencial de la libre circulación de personas con la no discriminación fiscal. Su incidencia en la imposición sobre la renta de las personas físicas.
  1. No discriminación fiscal, libre circulación de trabajadores y libre prestación de servicios.

## 2. No discriminación fiscal, libertad y derecho de establecimiento.

- La no aplicabilidad del artículo 52, según el Tribunal, a los nacionales no residentes: el caso Werner.
- La Propuesta de Directiva de 21 diciembre 1979.
- La Recomendación 94/79/CE, de 21 diciembre 1993, de la Comisión Europea.
- El caso de los no nacionales: la sentencia Schumacker.
- La doctrina más reciente del Tribunal de Justicia: los casos Wielockx, Assquer y Singer.

## IV. Conclusiones.

## Bibliografía.

**NOTA:** El presente trabajo tiene su origen en el Tercer Capítulo de la Tesis Doctoral «*I principi giuridici comunitari nel Diritto tributario*», realizada por el autor bajo la dirección de A. DI PIETRO y G. CASADO OLLERO, y defendida en la Universidad de Bolonia el 24 junio 1996.

## I. INTRODUCCIÓN

Basta un sencillo vistazo a los Preámbulos de los Tratados de Roma y de Maastricht, así como a la Primera Parte del Tratado CE, para apreciar la trascendencia del papel que juega el principio de no discriminación en el ordenamiento jurídico comunitario, o si se prefiere, el carácter medular que desempeña en los procesos de unificación e integración europeas este útil, imprescindible como veremos, para la obtención y mantenimiento del ya logrado mercado único y del todavía no alcanzado mercado interior europeo (1). La especial relevancia de la no discriminación -regla general de la igualdad, que pertenece a la categoría de los denominados principios fundamentales del Derecho (2)- ha justificado por lo demás el elevado número de pronunciamientos del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, con sede en Luxemburgo, a propósito de las discriminaciones más dispares acaecidas en el seno de las Comunidades, que han llegado, y llegan constantemente, a dicho Tribunal.

Respecto a la proyección particular de la no discriminación en aquellas *relaciones de naturaleza tributaria donde resulta implicado más de un Estado miembro de la Unión Europea* -principio de no discriminación fiscal-, conviene advertir que tradicionalmente, y en los foros comunitarios, se ha venido considerando como una más de las múltiples facetas del principio general de no discriminación. Hoy en cambio, y como tendremos ocasión de ver, la no discriminación fiscal tiende cada vez más a configurarse como un principio con sustantividad propia, y ello a pesar de que un cierto número de situaciones fiscalmente discriminatorias ha sido resuelto en más de una ocasión conforme a parámetros extrafiscales de la no discriminación, como son, por ejemplo, los de carácter estrictamente procesal (3). Con todo, la función de suprimir las discriminaciones fiscales resulta insosla-

- (1) Cfr. J. MALHERBE, «L'égalité en matière fiscale dans la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés Européennes», en *Rivista italiana di diritto pubblico Comunitario*, 1994, II, p. 883.
- (2) Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas -en adelante, TJCE- de 25 octubre 1978, asuntos reunidos 103 y 145/77, *Royal Scholten-Honig/ Intervention Board for Agricultural Produce*, en Repertorio de Jurisprudencia del TJCE -en adelante, Rep.- de 1978, pp. 756 y ss.
- (3) STJCE de 8 mayo 1990, asunto 175/88, *Klaus Biehl/ Administración financiera de Luxemburgo*, Rep. 1990, p. I-1.779. Cfr. el comentario a esta sentencia realizado por DOCAVO ALBERTI, L., en *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Sentencias, comentarios, referencias a la legislación española, apéndice legislativo*, Edit. La Ley, Madrid, 1991, pp. 296 a 298.  
Entre las sentencias del Tribunal más recientes en materia de no discriminación bajo este punto de vista procesal, conviene recordar las sentencias del TJCE de 1 julio 1993, *Hubbard*, y de 20 marzo 1997, asunto C- 323/95, *David Charles Hayes, Jeanette Karen Hayes/ Kronenberger GmbH*, en *Actividades del Tribunal de Justicia y del Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas* -en adelante ATJPI- n. 10 de 1997 (semana del 17 al 21 marzo 1997), p. 22 (conclusiones).

yable en el proceso de construcción europea para lograr la plena actuación de objetivos básicos de la Comunidad (4) como la libre circulación de personas, servicios y capitales, el derecho de establecimiento o la ciudadanía de la Unión, lo cual no sólo determina que la no discriminación fiscal se traduzca en una prohibición vinculante para todos los poderes públicos de los Estados miembros y sus operadores de ámbito general, regional -autonómico- y local, sino que constituye una guía y límite fundamental para cualquier acto o disposición normativa de los propios organismos e Instituciones Comunitarias (5).

Adelantando conclusiones, podemos decir que la fiscalidad comunitaria ha experimentado hasta el presente un mayor desarrollo en el sector indirecto de la imposición fiscal -Directivas de armonización fiscal indirecta, Impuesto sobre el Valor Añadido, *accisas* o impuestos sobre consumos específicos, e ingresos propios de las Comunidades europeas: *prélèvements* y recursos *IVA* y *PNB*-, y ello sobre la base de una cesión expresa de competencias por los Estados miembros a las Comunidades -art. 95 y ss. del Tratado (6)-.

Frente a este sector fiscal comunitario está surgiendo ahora, de manos de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una armonización europea en el sector directo de la imposición sobre la renta y el patrimonio, merced a la conexión que los magistrados de Luxemburgo están estableciendo entre la no discriminación fiscal por una parte, y la libre circulación de personas y trabajadores, la libertad y el derecho de establecimiento, y la libre circulación de capitales, por otra. Se trata de una nueva dimensión de la no discriminación *que no ha sido objeto de negociación ni cesión expresa por parte de los Estados, y que obligará a replantearse desde el principio cuestiones que hasta ahora venían siendo reglas inamovibles en nuestra disciplina*. Veamos cuáles son los fundamentos y la historia de esta evolución de la doctrina jurisdiccional comunitaria, así como su influencia en nuestro sistema tributario.

- 
- (4) La expresión *Comunidad* se ha venido aplicando tradicionalmente a la comunidad europea más desarrollada de las tres configuradas por los Tratados, llamada Comunidad Económica Europea (CEE) antes de la entrada en vigor del Tratado de la Unión, y hoy Comunidad Europea (CE). Las otras dos Comunidades -Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA) y Comunidad Europea de la Energía Atómica (CEEA o EURATOM)- constituyen, junto a la CE, uno de los tres pilares de la actual Unión Europea diseñada en Maastricht (los otros dos pilares son, como es sabido, la Política Exterior y de Seguridad Común, y la Cooperación en los sectores de Justicia y Asuntos Internos).
- (5) *Cfr.* sentencias del TJCE de 5 julio 1977, asunto 144/76, *Bela-Mülle*, Rep. 1977, p. 1.211; de 20 abril 1978, p. 927, asuntos 80 y 81/77, *Società i Commissionari riuniti*, Rep. 1978, p. 927; y de 5 mayo 1982, asunto 15/81, *Schul/Inspecteur des droits d'importation*, Rep. 1982, p. 1.434, comentada esta última por APARICIO PÉREZ, A., *Criterios y principios de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE*, en *Impuestos*, n. 8, agosto 1988, pp. 90 y sigs.
- (6) Salvo indicación en contra, las alusiones al Tratado se refieren a la vigente redacción del que con fecha de 25 de marzo de 1957 se firmó en Roma para la creación de la entonces Comunidad Económica Europea, con las modificaciones que hasta el presente se han venido realizando, de entre las que cabe destacar el Acta firmada en Luxemburgo el 17 febrero 1986 y en La Haya el 28 febrero 1986 -Acta Única Europea, en vigor desde el 17 febrero 1987-, así como el Tratado de la Unión Europea -en adelante *TUE*- firmado en Maastricht el 7 febrero 1992, en vigor desde el 1 noviembre 1993, y el más reciente Tratado de Amsterdam.

## 1. Igualdad tributaria y no discriminación fiscal.

Pudieran a primera vista resultar equivalentes las expresiones *igualdad tributaria* y *no discriminación fiscal*, al menos en lo que al sector tributario del ordenamiento financiero se refiere, y teniendo siempre presente que la no discriminación es una *facies* negativa del predicado más general de la igualdad.

Sin embargo, cada una de estas dos expresiones tiene su propio campo de actuación en la Unión Europea. En efecto, en el ámbito estrictamente comunitario se prefiere hablar de *no discriminación*, mientras que los ordenamientos nacionales se reservan el término *igualdad* para sus respectivos sistemas jurídicos. La distinción no es baladí, ya que la lógica y los principios en que se inspira la regla de la no discriminación en el ordenamiento comunitario son diversos de los que dan lugar al principio y al derecho a la igualdad en los respectivos ordenamientos nacionales (7).

Así, como primera y fundamental distinción, cabe señalar que el principio comunitario de no discriminación rige tan sólo en las relaciones interestatales, y únicamente -con las excepciones que después veremos- en la medida en que sirve como instrumento para un equilibrado desarrollo económico en el marco de la libre competencia y del mercado común (derecho de establecimiento, libre prestación de servicios, y libre circulación de trabajadores, mercancías y capitales). Permanecen excluidos por tanto de este principio europeo las llamadas *situaciones o cuestiones internas*, donde el sometido a la discriminación o desigualdad resulta perjudicado respecto de otra persona o situación existente *en el mismo Estado*. Con otras palabras, el ordenamiento comunitario no tutela, a través de la prohibición de discriminación, aquellas situaciones donde el objeto de la discriminación o desigualdad y el denominado *tertium comparationis* coexisten en el mismo Estado, por lo que las situaciones de este tipo no quedan al amparo del TJCE, sino de las correspondientes instancias nacionales encargadas de tutelar el derecho constitucional a la igualdad jurídica -material y formal- en relación con las situaciones iguales o jurídicamente comparables o similares.

Es precisamente este reparto competencial entre las instancias nacionales y comunitarias el que ha originado la tendencia, cada vez más consolidada, de distinguir terminológicamente ambas realidades. Todas las Constituciones de los Estados miembros tutelan la igualdad en sus respectivos territorios, pero es el Derecho comunitario quien vigila por la no discriminación entre los diversos Estados de la Unión. El Tribunal de Luxemburgo no reacciona pues frente a cualquier desigualdad, sino sólo frente a las discriminaciones entre trabajadores, mercancías o prestadores de servicios de más de uno de los Estados que integran la Unión Europea. Es preciso pues que concurra un *elemento extranjero*, que normalmente será la nacionalidad del trabajador, del prestador de los servicios, o del titular del capital o mercancía objeto de la discriminación de que antes hablábamos.

---

(7) Cfr. ADONNINO, P.: «Il principio di non discriminazione nei rapporti tributari fra paesi membri secondo le norme della Corte di Giustizia delle Comunità», en *Rivista di Diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1993, p. 66.

Una excepción a esta regla se encuentra cada vez que un Estado impide una discriminación -en el sentido visto- por considerar que el supuesto cae bajo la tutela del derecho a la igualdad en su dimensión constitucional -cuestión esta que, si bien no se deja a la total y libre voluntad de los Estados miembros, por ser una cuestión de orden público, permanece hoy un tanto alejada del control de los órganos comunitarios, de ahí que encuentre plena razón de ser esta válvula de seguridad que es el principio comunitario de la no discriminación-. Un segundo ejemplo de interferencia entre igualdad y no discriminación es el artículo 119 del Tratado, que obliga de modo directo a la observancia de la igualdad en una cuestión donde no debería concurrir ningún elemento extranjero, como es el caso de la no discriminación entre trabajadores comunitarios, no por razones de nacionalidad, sino por razón del sexo, aun tratándose de trabajadores del mismo Estado que origina la desigualdad (8).

En la medida en que la no discriminación fiscal resulta una faceta de la igualdad y la no discriminación en general, se pueden aplicar las consideraciones precedentes a las relaciones entre la igualdad tributaria y la no discriminación fiscal. En este sentido, la existencia de un elemento extranjero debe ser *a fortiori* un *requisito de procedibilidad* del TJCE sobre cualquier discriminación fiscal, como ha destacado el propio Tribunal de Justicia (9).

## 2. Armonización fiscal y no discriminación.

Resulta evidente que la armonización fiscal, la no discriminación y la libre circulación son hoy indispensables para llegar al mercado único, a la ciudadanía de la Unión y a la plena realización de los objetivos y directrices del TUE. Quizá uno de los ejemplos más notables de imbricación estrecha entre la no discriminación y la armonización fiscal es precisamente el que existe entre los artículos 95 -no discriminación fiscal de mercancías- y 99 del Tratado -armonización de legislaciones fiscales en materia de impuestos indirectos-, sobre los que tendremos ocasión de volver a propósito del alcance del principio que analizamos en el ámbito de la libre circulación de mercancías.

(8) El *quid* de esta disposición verdaderamente excepcional no está en la consecución del mercado común ni en la libre competencia, entendida en su sentido comunitario, sino en la ejecución de un principio básico de la Política Social Comunitaria, principio más próximo a la línea de los derechos fundamentales del trabajador europeo que a la búsqueda de la unión europea a través de la igualdad en las relaciones donde concurren elementos extranjeros. Ésta es la razón por la que el alcance del artículo 119 del Tratado (empleado con frecuencia ante el Tribunal de Justicia, por lo demás) se extiende también a las situaciones internas, y no se aplica únicamente a los trabajadores fronterizos, como habría sido lógico: no se trata ya de obtener un mercado común, sino de garantizar lo que la *Constitución europea* ha considerado un principio básico de orden público.

Sobre la intervención del Tribunal en las discriminaciones internas y no fiscales, *Cfr.* sentencias TJCE de 7 febrero 1979, asunto 115/78, *Knoors/ Staatssecretaris van Economische Zaken*, Rep. 1979, p. 399, y las de 7 febrero 1979 y 22 septiembre 1983, asuntos 136/78, *Auer*, Rep. 1979, p. 437 y 271/82, *Ministère public/ Auer*, Rep. 1979, p. 437 y 1983, p. 2.727. A esto se debe añadir la interminable serie de resoluciones del Tribunal relacionadas con el artículo 119 del Tratado, de entre las que conviene destacar, entre las más recientes, las sentencias de 17 abril 1997, asunto C-147/95, *Dimossia Epicheirissi Ilektrismou (DEI)/ Efthimios Evrenopoulos*, ATJPI n. 11/97 (semanas del 7 al 11 y del 14 al 18 abril 1997), p. 23, y las de 22 abril 1997, asunto C-66/95, *The Queen/ Secretary of Social Security, ex parte: Eunice Sutton*, ATJPI n. 12 de 1997, p. 1, y de la misma fecha, asunto C-180/95, *Nils Draehmpaehl/ Urania Immobilienservice OHG*, ATJPI n. 12 de 1997, p. 4.

(9) *Cfr.* la STJCE (pleno) de 26 enero 1993, asunto C-112/91, *H. Werner*, Rep. 1993, p. I-421, sobre la que tendremos ocasión de volver.

Siguiendo a ADONNINO (10), podemos afirmar que «armonizar» no significa unificar o identificar, sino hacer compatibles, en mayor o menor medida según el grado de eficiencia, sistemas distintos, eliminando las disfunciones más notables. En la medida en que el principio de no discriminación está al servicio de las legislaciones nacionales, añadimos nosotros, su solidez es mayor al aplicarse a las relaciones entre los Estados miembros que cuando rige sus relaciones con las Instituciones europeas. Parece lógica en efecto, una cierta tendencia a la armonización de una pluralidad de sistemas nacionales, pero no existe la misma necesidad de exigir la no discriminación en los impuestos creados y gestionados directamente por las Instituciones europeas de modo unificado para todo el territorio (caso de los llamados, con terminología francesa, *prélèvements communautaires*). Esto, junto a la escasa entidad de este tipo de ingresos europeos, explica la casi total inoperancia de la no discriminación en ámbitos diversos del de la armonización de los sistemas fiscales de los Estados miembros.

Entre estos escasos ejemplos de existencia del principio de no discriminación fiscal en el ámbito de los *prélèvements communautaires*, tenemos el de la aplicación de los ingresos previstos por los Tratados en el sector del carbón y del acero, por una parte, y de los funcionarios de las Comunidades por otra. A través de la ratificación de los Estados miembros, el artículo 201 del Tratado permitió al Consejo sin embargo, en su redacción entonces vigente, la creación en 1970 de un sistema de recursos propios, que en la actualidad incluye los derechos aduaneros, los *prélèvements* agrícolas y las cotizaciones sobre la producción de azúcar e isoglucosa (11), a los que podríamos añadir, con las debidas reservas, los recursos *TVA* y *PNB* (12).

---

(10) ADONNINO, P.: *Il principio di non discriminazione... op. cit.*, p. 67.

(11) *Cfr.*, como ejemplo de eficacia del principio de no discriminación en este campo, la STJCE de 25 octubre 1978, asuntos acumulados 103 y 145/77, *Royal Scholten-Honig...cit.*, donde el Tribunal eliminó en 1978 la cotización de la isoglucosa, precisamente porque tanto el azúcar (sacarosa) como la isoglucosa se encontraban en situaciones comparables, pero sus respectivos productores mantenían, injustificadamente, un tratamiento fiscal distinto.

(12) Los denominados *TVA* -Tasa uniforme sobre la base imponible del IVA- y *PNB* -recurso proporcional sobre el Producto Nacional Bruto- son, conforme a la Decisión 94/728/CE, Euratom del Consejo, relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas (DOCE L 293, p. 9), dos recursos propios de las Comunidades. Sin embargo, y dado que no son recaudados directamente por Instituciones ni organismos comunitarios, entendemos que la naturaleza de tales ingresos está mucho más próxima a la de unas verdaderas contribuciones financieras de los Estados miembros a las Comunidades, que la de unos recursos propios de las Comunidades en sentido estricto. En este mismo sentido se ha pronunciado, por otra parte, F. MANCINI, magistrado del TJCE, en su conferencia *I principi desumibili dall'ordinamento comunitario*, pronunciada en el Curso de Derecho tributario «A. BERLIRI» sobre las *Sanciones tributarias en la experiencia europea*, desarrollada en la Universidad de Bolonia los días 27 y 28 de septiembre 1996, y traducida por el autor de estas páginas en *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario* n. 4/1997, pp. 13 y sigs.

## II. LA NO DISCRIMINACIÓN FISCAL Y EL MERCADO COMÚN EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA

### 1. No discriminación *in genere*.

Sin perjuicio de la posible consideración de la no discriminación no sólo como principio comunitario, sino también como derecho fundamental, lo cierto es que el desarrollo de la definición e interpretación de esta regla en el ámbito europeo se debe sobre todo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades, jurisprudencia que muy a menudo -y especialmente en el campo tributario- ha tenido su origen en cuestiones prejudiciales basadas en el artículo 117 del Tratado (13). La trascendencia de los pronunciamientos del Tribunal radica sobre todo, en que proporcionan el material preciso para elaboraciones doctrinales sobre instituciones jurídicas específicas, y esto es precisamente lo que ha ocurrido con la no discriminación en particular, donde *el análisis de la jurisprudencia del Tribunal resulta obligado para el estudio del principio europeo que nos ocupa*.

En su definición más genérica, el principio de no discriminación establece que no cabe atribuir un tratamiento distinto a situaciones similares, salvo que concurra una diferencia objetiva que justifique la diferencia de trato. El Tribunal de Luxemburgo ha ido matizando esta idea primigenia en las numerosas ocasiones en que ha tenido la ocasión de pronunciarse sobre el principio comunitario de la no discriminación, hasta el punto que hoy existe ya un verdadero *corpus* doctrinal del TJCE, que sintéticamente podemos resumir en las siguientes consideraciones:

1. En primer lugar, no sólo se prohíben las discriminaciones evidentes, directas, o basadas *expressis verbis* en criterios improcedentes, sino también las veladas o indirectas (14). Del mismo modo, no sólo quedan prohibidas las discriminaciones formales, sino también las materiales (15).

(13) Se ha hablado más de una vez de la función esencial que ocupa la función declamadora del Tribunal de Justicia en el sistema tributario, posición bastante cercana a la labor de creación del Derecho que tienen los jueces en los sistemas anglosajones del *common law*. Cfr: por todos, MENGOZZI, P.: *Il diritto della comunità europea*, en *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, Cedam, Padua, 1990, Vol. XV, pp. 120 y 121 y, en el sector específico de la no discriminación fiscal, CLAEYS BOUUAERT I.: «La règle de non discrimination dans la jurisprudence fiscale de la Cour de Justice Européenne», en *Journal de Droit Fiscal*, núms. 9 y 10/1991, pp. 267 y sigs.

(14) V. *Ad es.*, las sentencias TJCE de 12 febrero 1974, asunto 152/73, *Sotgiu*, Racc. 1974, p. 153; de 8 mayo 1990, asunto 175/88, *Klaus Biehl... cit*, de 27 junio 1996 (Sala 5), asunto 107/94, *P.H. Asscher e Staatsecretaris van Financiën*, Rep. 1996, ATJPI n. 5/1996, pp. 27 y sigs. (conclusiones), y *La Ley*, 29 noviembre 1996, pp. 5 y sigs., n. 9890. Como ha destacado T. ROSEMBUJ, «(...) la discriminación abierta vulnera directamente la igualdad de tratamiento o igualdad de circunstancias y también lo hace la discriminación encubierta, aunque indirectamente y sin que sea evidente (...)», (ROSEMBUJ. T.: «Los efectos del principio de no discriminación fiscal en la reciente jurisprudencia europea», en *Impuestos*, n. 12/96, p. 91).

(15) Cfr., una detallada noción comunitaria de los conceptos de discriminación directa, indirecta, material y formal, en la obra de K. LENAERTS: *L'égalité de traitement en droit communautaire*, en *Cahiers de droit européen*, 1991, p. 1 y sigs.

2. Por otra parte, el principio de no discriminación pretende no sólo la igualdad de tratamiento para situaciones iguales, sino también para situaciones *similares* o jurídicamente *comparables*; basta por tanto, que exista una identidad de razón, que las situaciones comparadas sean análogas en sus aspectos verdaderamente significativos, y que las diferencias existentes no tengan la entidad suficiente como para justificar razonablemente un trato distinto.
3. Ello no impide, sin embargo, un tratamiento diferenciado de todas aquellas situaciones que son distintas no sólo en sus aspectos secundarios, sino también en sus elementos esenciales. El trato distinto de las situaciones con diferencias jurídicamente relevantes no es únicamente una posibilidad, sino un imperativo derivado del concepto mismo de no discriminación (16). En consecuencia, y siguiendo siempre al Tribunal de Justicia, *el principio de no discriminación queda violado tanto cuando se actúa de modo arbitrario causando discriminaciones entre situaciones comparables, como al dar un tratamiento uniforme a situaciones objetivamente diferenciadas*, por lo que tan discriminatorio resulta crear diferencias insidiosas para tratar distintamente supuestos iguales, como establecer consecuencias idénticas para circunstancias que por sus diferencias reclaman soluciones distintas (17). En otras palabras, *la obligatoriedad o prohibición del trato desigual radica, según casos, en el carácter sustancial o irrelevante de las diferencias entre los distintos presupuestos*. En la práctica no siempre resulta fácil distinguir cuándo son todavía similares los presupuestos y cuándo comienzan a ser diversos, de ahí la particular problemática que plantea, para la aplicación del principio de no discriminación fiscal, la llamada *noción de similitud*, dificultad que ha sido objeto de más de un estudio doctrinal (18).
4. Por otra parte, no se vulnera el principio de no discriminación siempre que se cumplan los parámetros del denominado *triple test*, es decir, siempre que:
  - a) dichos tratamientos extraordinarios se lleven a cabo conforme a criterios objetivamente motivados -o, si se prefiere, mediante la objetividad de las motivaciones -;
  - b) que su finalidad sea compatible con las exigencias del mercado común, y
  - c) que se eviten todo tipo de protecciones o discriminaciones innecesarias o desproporcionadas.

---

(16) Véase al respecto la famosa STJCE de 29 octubre 1980, asunto 138/79, *Roquette Frères/ Consiglio*, Rep. 1980, p. 3.358, donde tras recordar que el principio de no discriminación prohíbe tratamientos diversos de situaciones similares, se destaca que este mismo principio impide también la aplicación de reglas similares a situaciones diferentes.

(17) Cfr. GOUTHIERE, B., *Les impôts dans les affaires internationales 1995-1996*, París, 1994, p. 786.

(18) Cfr. MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: «El artículo 95 del Tratado C.E.E. y los productos similares y concurrentes», en *Noticias C.E.E.*, n. 20, 1986, y MATA SIERRA, M.T.: *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea*, Edit. Lex nova, Valladolid, 1993, pp. 148 y 149.

Así, la superación de este *triple test* justificaría cualquier anomalía en el tratamiento de las situaciones comparadas, como sería la de prescribir un régimen distinto para realidades comparables o bien un tratamiento igual para presupuestos diversos (19).

5. Por último, y siempre según el Tribunal, el principio de la paridad de tratamiento no prohíbe, en contra de los actuales usos internacionales, que los productos o los ciudadanos de un Estado miembro puedan quedar sometidos por su propio Estado a normas más rígidas que las establecidas para los productos o ciudadanos procedentes del extranjero. Esta *discriminación inversa* resulta admitida por el Tribunal, y hoy por hoy no puede quedar abolida por el Derecho comunitario, cuyo actual estadio de desarrollo es consecuencia del sistema de competencias restrictivas de la Comunidad (20).

## 2. No discriminación fiscal.

Todo cuanto hemos visto hasta el momento sobre el principio de no discriminación se puede predicar asimismo de la no discriminación fiscal. Así, si sabemos que no sólo se prohíben las discriminaciones manifiestas en general sino también las encubiertas, en el ámbito fiscal ocurre lo propio (21), del mismo modo que también en el campo fiscal, y «según la constante jurisprudencia del Tribunal, una discriminación puede consistir únicamente en la aplicación de normas diferenciadas a situaciones análogas o bien en la aplicación de la misma norma a situaciones distintas (22)».

(19) Véase la citada STJCE de 25 octubre 1978, asuntos reunidos 103 y 145/77, *Royal Scholten-Honig/ Intervention Board for Agricultural*, Rep. 1978, donde se sostiene que el principio de no discriminación requiere que las situaciones comparables no sean consideradas de modo distinto salvo que la diferenciación quede objetivamente justificada.

Son asimismo expresivas las sentencias TJCE de 8 enero 1980, asunto 21/79, *Comisión/ República Italiana* (tasa reducida sobre aceites petrolíferos reciclados), Rep. 1980, pp. 1 y sigs.; 14 enero 1981, asunto 140/79, *Chemial Farmaceutic/ DAF* (régimen fiscal italiano del alcohol desnaturalizado), Rep. 1981, pp. 1 y sigs. (Sentencia comentada por APARICIO PÉREZ, A., «Criterios y principios de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE», en *Impuestos*, n. 8, agosto 1988, pp. 101 y sigs.); y asunto 46/80, *Vinal/ Orbat*, de la misma fecha, Rep. 1981, pp. 77 y sigs., donde se establece la posibilidad de tratamientos diferenciados siempre que se respete el llamado *triple test*; es decir, siempre que concurra una *causa objetiva, proporcionada y concorde con los fines del Tratado*.

(20) Cfr. KLAUS-DIETER BORCHARDT, *El ABC del Derecho Comunitario*, Luxemburgo; Oficina de Publicaciones de las Comunidades Europeas, 1994, p. 16.

(21) STJCE de 27 de febrero 1980, asunto 168/78, *Comisión de las Comunidades Europeas/ República Francesa*, Rep. 1980, p. 347. Se considera en esta sentencia que vulnera el principio de no discriminación «[...] todo mecanismo fiscal que atente a la igualdad de tratamiento entre los productos nacionales e importados [...]». Cfr., entre las sentencias más recientes del Tribunal, las de 13 julio 1993, asunto 330/91, *Commerzbank*, Rep. 1993, p. I-4.017; 12 abril 1994, asunto 1/93, *Halliburton Services BV/ Staatssecretaris van Financiën*, Rep. 1994, p. I-1.137; 11 agosto 1995, asunto 80/94, *G.H.E.J. Wielockx/ Inspecteur der directe belastingen*, Rep. 1995, p. I-2.493. Si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no es menos cierto que estos últimos deben ejercitarla respetando el derecho comunitario y abstenerse por tanto de toda discriminación *manifiesta o encubierta* basada en la nacionalidad [STJCE de 14 febrero 1995 (pleno), asunto 279/93, *Finanzamt Köln-Alstadt/ Roland Schumacker*, Rep. 1990, p. I-225].

(22) Sentencia TJCE de 15 abril 1997, asunto C-22/94, *The Irish Farmers Association/ Minister for Agriculture, Food and Forestry*, ATJPI n. 11 (semanas del 7 al 11 y del 14 al 18 abril 1997), p. 5, y, entre las más recientes, *obiter dictum* de la STJCE de 14 febrero 1995, asunto 279/93, *Schumacker...cit.*, Rep. 1990, p. I-225. Cfr. en el mismo sentido, y por

Asimismo, el eventual «carácter menor o incidental» no puede justificar ninguna discriminación fiscal, si bien la distorsión ha de tener, en todo caso, una relevancia suficiente como para que se pueda apreciar la existencia de una violación a la regla de no discriminación (23).

Evidentemente, si ya resulta difícil determinar cuándo existe o no una discriminación directa, mucho más lo es en relación con las discriminaciones encubiertas o indirectas, por lo que, al no resultar fácil en modo alguno establecer *a priori* reglas o criterios generales (24), adquiere una especial trascendencia la casuística basada en los concretos asuntos que han ido llegando al Tribunal de Justicia. Así, podemos hoy afirmar que la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo ha considerado como ejemplos de discriminaciones fiscales indirectas, *v. gr.*, el establecimiento de una base tributaria distinta para los productos nacionales y los procedentes de otros Estados miembros (25), el diferente cálculo de las cuotas para las mercancías nacionales y las no nacionales (26), el establecimiento de tipos más elevados en la escala impositiva cuando concorra un elemento extranjero (aplicación de las llamadas «tarifas extranjeras») (27), la prohibición de desgravaciones o exenciones fiscales permitidas a los nacionales en los impuestos personales (28), las distintas modalidades de pago

---

todas, las también recientes sentencias del TJCE de 11 agosto 1995, asunto 80/94, *Wielockx...cit.*, Rep. 1995, p. I-2.493 y de 27 junio 1996, asunto 107/94, *Asscher...cit.*, Rep. 1996, donde se destaca que, según reiterada jurisprudencia, una discriminación puede consistir en la aplicación de reglas distintas a situaciones comparables o en la aplicación de la misma regla a situaciones diferentes.

- (23) STJCE de 16 febrero 1977, asunto 20/76, *Schöttle y Söhne/ Finanzamt Freudenstadt*, Rep. 1977, p. 247; 27 febrero 1980, asunto 55/79, *Comisión...cit.*, Rep. 1980, p. 481, y sentencia TJCE de 9 julio 1987, asunto 356/85, *Comisión/ Bélgica*, Rep. 1987, p. 3.299.
- (24) Así se ha destacado, entre otros, y en el ámbito de la no discriminación fiscal de los rendimientos derivados del trabajo dependiente, por I. MERINO JARA: *La visión de la jurisprudencia comunitaria sobre el impacto de la fiscalidad en la libre circulación de trabajadores*, comunicación presentada en las XVII jornadas de estudio sobre la Constitución española y el ordenamiento comunitario europeo, celebradas en Madrid por la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, conferencia publicada en *CISS-UE*, n. 132, enero 1996, p. 41.
- (25) STJCE de 22 junio 1976, asunto 127/75, *Bobie Getränkevertrieb GmbH Gelsenkirchen/ Hauptzollamt Aachen-Noord* (tratamiento fiscalmente discriminatorio de determinadas cervezas importadas en Alemania), Rep. 1976, p. 1.079.
- (26) Sentencias TJCE de 16 junio 1966, asunto 57/65, *Firma Alfons Lutticke GmbH/ Hauptzollamt de Saarlouis*, Rep. 1966, p. 293; de 3 abril 1968, asunto 28/67, *Molkerei Zentrale/ Hauptzollamt Paderborn*, Rep. 1968, p. 211, y, en el sector de la fiscalidad del automóvil, de 9 mayo 1985, asunto 112/84, *Humblot/ Directeur des services fiscaux*, (imposición a la importación de vehículos en Dinamarca), Rep. 1985, p. 1.344; de 16 diciembre 1986, asunto 200/85, *Comisión de las Comunidades Europeas/ República Italiana (Gravamen fiscal superior de los vehículos de motor diesel)*, Rep. 1986, p. 3.953; de 17 septiembre 1987, asunto 433/85, *Feldain/ Services fiscaux du Haut-Rhin*, Rep. 1987, p. 3.521 (sentencia comentada por DOCAVO ALBERTI, L., en *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia...cit.*, Edit. La Ley, Madrid, 1991, pp. 94 y 95); y de 5 abril 1990, asunto 132/88, *Comisión/ Grecia*, Rep. 1990, p. I-1.567. En este último caso el bien importado se había gravado, en un tributo progresivo, con el tramo superior de la escala impositiva. *Cfr.* los comentarios al respecto DE DOCAVO ALBERTI, L., en *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia...cit.*, Edit. La Ley, Madrid, 1991, pp. 292 a 295. *Cfr.*, asimismo, el comentario DE CASADO OLLERO, G. [El artículo 95 del Tratado y la diferenciación de los tipos de gravamen en el IVA. *Comentario a la STJCE de 16 diciembre de 1986, Asunto 200/85*, en *Rev. Inst. Europ.*, Madrid, 1987, pp. 385-412,] a la sentencia de 16 diciembre 1986, asunto 200/85, *Comisión...cit.*, Rep. 1986, p. 3.953.
- (27) STJCE de 27 junio 1996, asunto 107/94, *Asscher...cit.*, Rep. 1996.
- (28) Sentencias TJCE de 14 febrero 1995, 279/93, *Schumacker*, Rep. 1995, p. I-225, y de 11 agosto 1995, asunto 80/94, *Wielockx...cit.*, Rep. 1995, p. I-2.493.

del impuesto (29), la sanción desproporcionadamente superior de las infracciones tributarias en los casos de adquisiciones intracomunitarias (30), las distintas condiciones de devolución de ingresos indebidos (31), y en suma cualquier distinción arbitraria en las reglas y procedimientos fiscales aplicables que perjudique a los ciudadanos comunitarios no nacionales (32).

En relación con el ya citado *triple test* -el elemento más característico de la llamada *prohibición de arbitrariedad*-, se ha admitido también la diferencia de tratamiento en el ámbito fiscal para situaciones similares, siempre que resulten probados los siguientes requisitos (33):

- a) la existencia de una causa *objetiva* -como serían los motivos de carácter económico o social-, siempre que sea *debida y razonablemente justificada*;
- b) la *compatibilidad* de la medida adoptada con los fines del mercado común -lo cual implica, entre otras cosas, que la diversidad del tratamiento se debe aplicar a realidades de trascendencia tributaria tanto nacionales como relacionadas con otros Estados miembros (34)-; y
- c) que la medida resulte *necesaria* para la finalidad perseguida, y *proporcionada* a la misma.

(29) Cfr. STJCE 27 febrero 1980, asunto 55/79, *Comisión/ Irlanda*, Rep. 1980, p. 481, donde se establece a modo de ejemplo de esta regla, que «aplicando, de modo discriminatorio, a los productos importados por los Estados miembros, disposiciones relativas a la dilación del pago del impuesto, se viene a incumplir el artículo 95, 1.º párrafo, del Tratado». Una excepción a esta regla se encuentra en las distintas modalidades de pago derivadas de la aplicación de los textos comunitarios: sentencias TJCE de 10 julio 1984, asunto 42/83, *Dansk Denkavit A.p.S./ Ministeriet for Skatters og Afgifter*, Rep. 1984, p. 2.649 y de 25 febrero 1988, asunto 299/86, *Procedimiento penal/ Rainer Drexl*, Rep. 1988. Adde. el comentario a esta última sentencia realizado por DOCAVO ALBERTI, L., en *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia...cit.*, Edit. La Ley, Madrid, 1991, pp. 132 a 136.

(30) Sentencias TJCE de 25 febrero 1988, asunto 299/86, *Procedimiento penal...cit.*, Rep. 1988, p. 1.213 (discriminación fiscal encubierta en una sanción en materia de IVA a la importación, más severa que la infracción en el ámbito del IVA por cesión de bienes en el interior del territorio del Estado), y de 16 diciembre 1992, asunto 210/91, *Comisión/ Grecia*.

(31) STJCE de 9 noviembre 1983, *Amministrazione di finanze dello Stato/ San Giorgio*, Rep. 1983, p. 3.612.

(32) Sentencias TJCE de 27 febrero 1980, asuntos 168/78, *Comisión...cit.*, Rep. 1980, p. 347; 169/79 y 171/78, *Comisión de las Comunidades Europeas/ Dinamarca*, Rep. 1980, p. 447, donde se establece que la discriminación fiscal debe recibir una interpretación extensiva, de modo que abarque *todos los procedimientos fiscales* que puedan influir en la igualdad de tratamiento.

(33) Corresponde a la parte acusada la prueba del hecho que llevaría a considerar la falta de discriminación fiscalmente relevante. STJCE de 12 mayo 1992, asunto C-327/90, *Comisión/ Grecia*, Rep. 1992.

(34) Cfr. sentencias TJCE de 27 febrero 1980, *Comisión/ Irlanda*, Rep. 1980, p. 385, ya citada; de 9 mayo 1985, asunto 112/84, *Humblot...cit.*, Rep. 1985, p. 1.367; y de 7 abril 1987, *Comisión de las Comunidades Europeas/ República Francesa (Régimen fiscal de los vinos dulces y vinos de licor)*, asunto 196/87, Rep. 1987. En el primer caso se destacó que *las bonificaciones fiscales debían extenderse de forma no discriminatoria a todos los productos similares de origen no nacional* y en el segundo se negó la existencia de discriminaciones en el impuesto danés sobre la matriculación de automóviles nuevos porque, no produciendo Dinamarca automóviles, no podía crearse situación discriminatoria alguna respecto a los productos nacionales, *pero sí podía en cambio crearse una situación discriminatoria en la inmatriculación de vehículos usados*, dado que los vehículos usados pueden ser importados, pero existen también en el mercado interno. Por último, en el tercer caso se confirmó esta misma línea declarándose que «[...] el derecho

En realidad, cuando se afirma que la discriminación, para resultar conforme al derecho comunitario, debe venir acompañada de una causa objetiva, debida y razonablemente justificada, se está aludiendo a una manifestación del llamado *criterio o principio de razonabilidad* (35), o exigencia de *motivación objetiva* de los actos restrictivos de derechos individuales. Tal motivación objetiva, fundada en el principio de razonabilidad, debe tener en cuenta, como ha destacado el Tribunal, lo que en la doctrina francesa se ha llamado *balance des intérêts en présence*, lo cual equivale a decir que *se requiere una valoración de todos los intereses públicos nacionales y comunitarios concurrentes*. En consecuencia, se hablará únicamente de existencia de discriminación (y por tanto de prohibición de la acción, por resultar fiscalmente discriminatoria) en aquellos casos donde, una vez sopesados los intereses en juego, se considere que debe prevalecer el interés comunitario (36).

Así, según esta regla, y entrando de nuevo en la jurisprudencia del Tribunal, podemos afirmar que a estos efectos es criterio *objetivo* de una diversidad de tratamiento, por ejemplo, la diferente clasificación aduanera de las bebidas alcohólicas *según su composición química* (37), pero no lo es en cambio esa misma clasificación *conforme a los diferentes hábitos de los consumidores* (38).

*comunitario [...] no se opone a la adopción entre los Estados miembros, conforme a sus legítimos fines económicos o sociales, de ventajas fiscales [...] siempre que tales regímenes de favor sean ampliados, sin discriminaciones, a los productos importados que tengan las mismas condiciones que los productos nacionales favorecidos [...]*».

En este último sentido, y en el ámbito de las bebidas alcohólicas, se pueden consultar las sentencias TJCE de 15 octubre 1969, asunto 16/69, Rep. 1969; de 22 junio 1976, asunto 127/75, *Bobie getränkervertrieb...cit.*, Rep. 1976, p. 1.079; y de 11 julio 1989, asunto 323/87, Rep. 1980, comentada por DOCAVO ALBERTI, L., en *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia...cit.*, Edit. La Ley, Madrid, 1991, pp. 245 a 247. En la primera de estas últimas sentencias se consideró ilícita una distinción en la escala impositiva conforme a la gradación alcohólica ficticia del producto, ya que así se venían a gravar de modo especial determinadas bebidas de importación con un derecho de accisas superior al de la producción nacional, y en la segunda se declaró incompatible con el principio de no discriminación un impuesto alemán sobre determinadas cervezas de importación. En esta línea, en la tercera de estas tres sentencias se afirmó la naturaleza discriminatoria de la clasificación italiana de los alcoholes en los derivados de la destilación del vino y cereales (por ejemplo, el *whisky*) y los derivados de la destilación de la caña de azúcar (como es el ron), *ya que no hay, en tales categorías, una representación significativa de las bebidas alcohólicas de producción nacional, que habrían tenido así un tratamiento fiscalmente más benigno*.

- (35) El principio de razonabilidad, que incluso en relación con los principios generales aplicados en otros sectores del ordenamiento, debe servir de base para la efectiva objetividad de las motivaciones, ha sido empleado de modo sistemático por el Tribunal para la *verificación de la validez* y, por tanto de la objetividad, de las motivaciones administrativas. En este sentido, P. ADONNINO [*Il principio di non discriminazione...op. cit.*, pp. 81 y siguientes].
- (36) Así ha sido recientemente destacado por J. MOLINIER, en *I principi comunitari e le procedure di accertamento tributario nell'esperienza europea*, conferencia pronunciada en la Universidad de Bolonia el 18 abril 1997 en vías de publicación.
- (37) Sentencias del TJCE de 14 enero 1981, asunto 140/79, *Chemial Farmaceutici...cit.*, Rep. 1981, p. 1 y sigs., y asunto 46/80, *Vinal...cit.*, de la misma fecha, Rep. 1981, p. 77, donde se consideró que no se opone al derecho comunitario la mayor imposición de los alcoholes sintéticos, ya que este tratamiento es válido también para la misma producción nacional y porque la diferencia entre el alcohol desnaturalizado de síntesis y el de fermentación es una diferencia objetiva, basada en las propias características físicas del producto.
- (38) *Cfr. ad es.*, STJCE asunto 178/78, donde el Tribunal estableció que no son criterio objetivo de clasificación de las bebidas alcohólicas las diferencias de costumbres de los consumidores, que incluían al *coñac* entre las bebidas digestivas, mientras que consideraban al *whisky* una bebida aperitiva. En un caso semejante rechazó el Tribunal la argumentación del Gobierno danés, que pretendía justificar una diferencia de trato fiscal para el «akvavit», producto típicamente danés, basándose en la circunstancia de que los consumidores lo emplearan exclusivamente en las comidas, a diferencia de otras bebidas afines.

Del mismo modo, el Tribunal ha establecido, en relación con los requisitos de la necesidad y proporcionalidad de las acciones fiscalmente discriminatorias -*test de proporcionalidad*-, que las políticas fiscales desarrolladas con motivo de la integración del sistema fiscal, las políticas económicas (39) o sociales (40) de los Estados miembros, o bien el interés general o la necesidad de preservar la coherencia del régimen fiscal (41), pueden sanar actos en principio discriminatorios. En cambio, y siempre según la jurisprudencia del Tribunal, las medidas fiscalmente discriminatorias no pueden resultar justificadas, por ej., por la simple necesidad de la lucha contra el fraude (42), o conductas que en última instancia puedan obstaculizar los principales objetivos de las Comunidades, como serían, v.g., la protección de los productos nacionales, o cualquier otra medida que impidiera la libre circulación y el desarrollo del mercado único (43). El fundamento de esta supremacía de los intereses generales, económicos o sociales de los Estados miembros sobre el principio comunitario de no discriminación fiscal se encuentra en la subsistencia de las *competencias soberanas legiferantes* de los Estados miembros en materia tributaria, todavía no absorbidas por las *competencias de atribución* (44). El hecho se observa sobre todo en el campo de la imposición directa, todavía en un estado embrionario de armonización (45), circunstancia esta que nos obligará a efectuar un estudio separado y distinto de la no discriminación fiscal en los campos de la fiscalidad directa e indirecta.

El caso de las llamadas discriminaciones fiscales *inversas* -también conocidas como discriminaciones *à rebours*, siguiendo la terminología francesa- ha sido expresamente admitido por el Tribunal en diversas ocasiones (46), argumentando que la prohibición de discriminación en las adquisi-

(39) STJCE de 4 marzo 1986, asunto 106/84, *Comisión/ Dinamarca*, (Régimen fiscal de los alcoholes, vinos de fruta y vinos de uva), Rep. 1986, p. 872.

(40) Cfr. sentencias TJCE de 10 octubre 1978, asunto 148/77, *Empresa Hansen jun & O.C. y Balle GmbH & Co./Hauptzollamt di Flensburg*, Rep. 1978; de 16 diciembre 1986, causa 200/85, *Comisión...cit.*, Rep. 1986, p. 3.953; y de 3 marzo 1988, asunto 252/86, CASADO OLLERO, G.: *El artículo 95 del Tratado...cit.*, en *Rev. Inst. Europ.*, Madrid, 1987, pp. 385-412, y DOCAVO ALBERTI, L.: *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia...cit.*, Edit. La Ley, Madrid, 1991, pp. 142 a 146.

(41) Sentencias TJCE de 28 enero 1992, asunto 204/90, *Bachmann*, Rep. 1992, p. I-249, y de la misma fecha, asunto 300/90, *Comisión/ Reino de Bélgica*, Rep. 1992, p. I-305, ambos relativos a la deducción de rentas por primas de seguros. En cambio no se apreció la coherencia como justificación de una discriminación fiscal en la STJCE de 27 junio 1996, asunto 107/94, *Asscher*, Rep. 1996.

(42) STJCE de 12 mayo 1992, asunto 327/90, *Comisión...cit.*

(43) Cfr. la citada sentencia TJCE de 5 mayo 1982, asunto 15/81, *Schul*, Rep. 1981.

(44) Cfr. DE MITA: «Diritto tributario interno e norma comunitaria», en *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milán, 1987, pp. 261 y sigs., y LANG: «I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario in Europa», en *Trattato di diritto tributario*, Padua, 1994.

(45) AMATUCCI: «Divieto di discriminazione fiscale dei lavoratori subordinati nell'ambito dell'Unione Europea», en *Rivista di diritto e pratica tributaria*, Vol. LXVII- (1996), n. 2, p. 241: Mientras se han conseguido eliminar casi en su totalidad los obstáculos a la no discriminación en los impuestos indirectos, que inciden en las relaciones comerciales entre los Estados miembros, la fiscalidad directa, que hoy se encuentra en una fase embrionaria, constituye un notable obstáculo para la consecución del mercado interno.

(46) *Infra*, nota 51. Adde. las sentencias TJCE de 15 enero 1986, asunto 44/84, *Hurd/ Jones*, Rep. 1986, p. 85 (discriminación de profesores ingleses respecto de sus colegas de otras nacionalidades, donde se destaca también la inaplicabilidad a estas discriminaciones del art. 7 del Tratado), y más recientemente, las de 27 junio 1996 (Sala quinta), *Asscher*,

siciones intracomunitarias, acogida tanto por el Tratado -especialmente en su art. 95-, como por el derecho comunitario derivado -en especial, la *Sexta Directiva IVA* (47)-, tiene como principal finalidad la realización del mercado único, la eliminación de las fronteras fiscales entre los Estados miembros y la supresión de los controles fiscales en las fronteras interiores, *pero no busca en modo alguno la armonización o la simplificación de la fiscalidad de las operaciones internas de un Estado*: el principio de no discriminación combate únicamente las tendencias proteccionistas de los Estados miembros, y en consecuencia afecta únicamente a las imposiciones *mayores* de los productos o sujetos extranjeros, pero no a las eventuales imposiciones *inferiores* de los mismos, por lo que, siempre según el Tribunal, el legislador comunitario no ha prohibido hasta la fecha que un Estado miembro imponga cargas fiscales más gravosas para sus propios nacionales que para los nacionales de otros Estados miembros.

En nuestra opinión, esta interpretación de las normas comunitarias resulta, cuando menos, mejorable. En efecto, y aun admitiendo que esta eventual violación del principio de igualdad no afectara a la formación del mercado interior, creando situaciones perjudiciales en los mercados cuyos capitales resulten desviados hacia inversiones fiscalmente más rentables -lo cual no es nunca descartable-, si el Tribunal de Justicia protege hoy, como hemos visto, la no discriminación en el sector laboral, aun entre nacionales de un mismo Estado, nada impide que un día, juzgando las discriminaciones *à rebours*, pueda alegar la naturaleza de principio fundamental que tiene la no discriminación en la Constitución europea (48). Por otra parte, -y esto es importante- *no parece difícil defender que el mercado único resulte ya violado por la permisón en sede comunitaria de las discriminaciones fiscales inversas*. En otro caso no se alcanzaría a entender por qué, *v. gr.*, dos trabajadores que tienen el mismo trabajo pueden resultar protegidos por el Tribunal si no ganan lo mismo, pero en cambio quedan desamparados si tributan de modo diferente por el mismo trabajo: quizá debiéramos preguntarnos si no se resiente también así la libre circulación, y con ella la construcción del mercado interior (49).

---

Rep. 1996; y 24 octubre 1996 (Sala sexta), asunto C-217/94, *Eismann Alto Adige Srl/Oficina IVA de Bolzano*, Rep. 1994 y ATJPI n. 28/96, p. 20, sentencia esta última que ha sido comentada por HERRERA MOLINA, P.M.: *La discriminación inversa en el Derecho Comunitario (Apunte sobre la STJCE de 24 de octubre 1996, en Impuestos*, n. 10/1997).

- (47) Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 mayo 1977, en materia de armonización de legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios y sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (base imponible uniforme).
- (48) ¿Por qué un francés, por ejemplo, no puede tener un tratamiento fiscal más oneroso que un alemán cuando el Estado impositor es Alemania, pero sí en cambio si quien causa la discriminación es Francia? Es difícil encontrar una respuesta convincente, sobre todo si se tienen cuenta las más recientes tendencias jurisprudenciales, que más adelante analizaremos.
- (49) Todo ello es compatible, sin embargo, con cuanto se ha afirmado sobre la distinción entre la igualdad tributaria y la no discriminación fiscal y con la necesidad de un elemento extranjero para admitir la competencia del Tribunal de Luxemburgo en un determinado supuesto. Efectivamente, desde el momento que resulta falseada la libre circulación de los posibles trabajadores nacionales y extranjeros en el territorio del mercado único, debería considerarse que el caso resulta afectado por el concepto jurídico comunitario de la no discriminación. En otros términos: *el Tribunal no debería justificar cualquier violación del principio de igualdad, pero sí todas aquellas que pusieran en peligro efectivo la libre circulación de trabajadores, mercancías o capitales y la libre prestación de servicios en el Mercado Único, con independencia de que tales discriminaciones fueran inversas o no*.

Pese a estas consideraciones, el Tribunal ha admitido, también en el ámbito fiscal, las discriminaciones *à rebours*, y no sólo en relación con el artículo 95 del Tratado, como tendremos ocasión de ver. En efecto, y conforme a esta jurisprudencia, se ha extendido la permisión al campo de las obligaciones formales, por ejemplo, del IVA: basta recordar la redacción vigente del artículo 22.8 de la Sexta Directiva, que obliga a que las operaciones intracomunitarias sean tratadas, en lo que a las obligaciones formales se refiere, del mismo modo que las operaciones interiores, lo cual sólo impide a los Estados miembros, conforme a esta misma línea argumentativa del Tribunal (50), el establecimiento de obligaciones formales derivadas de operaciones intracomunitarias más onerosas que las exigidas en las operaciones interiores semejantes equivalentes, de modo que los únicos límites a esta interpretación teleológica y fundada en precedentes jurisprudenciales, son los casos expresamente prohibidos en la propia Directiva.

Una situación cercana a la de las discriminaciones fiscales *à rebours* es la de las *discriminaciones internas*, donde un nacional resulta peor tratado fiscalmente que otro nacional que se encuentra en una situación comparable. El TJCE ha considerado que las discriminaciones internas no se oponen al principio comunitario de la paridad de tratamiento fiscal, dado que, como en el caso de las discriminaciones *à rebours*, no resulta perjudicado ningún nacional de terceros Estados, y por tanto, no son casos enjuiciables en sede comunitaria, ya que no se altera ninguna condición necesaria para la obtención del mercado único (51). Esta consideración tiene, a nuestro modo de ver, los mismos defectos que la construcción creada por el Tribunal de Luxemburgo para las discriminaciones *à rebours*, que ya hemos visto, construcción que esperamos sea revisada en un futuro por el Tribunal de Justicia.

Por último, también la no discriminación fiscal es un imperativo vinculante para los Estados miembros, sus operadores públicos y privados, y las propias Instituciones y organismos comunitarios (52), principio que no existe sólo en las normas configuradoras de la Comunidad Europea, sino que se encuentra también presente en los restantes elementos que integran la Unión europea (53).

---

(50) Cfr. STJCE (Sala sexta) 24 octubre 1996, asunto C-217/94, *Eismann...cit.*, Rep. 1994.

(51) Sentencia TJCE de 26 enero 1993 (pleno), asunto 112/91, *H. Werner...cit.*, Rep. 1993, p. I-421; y de 27 junio 1996 (Sala 5), asunto 107/94, *Asscher...cit.*, Rep. 1996.

(52) STJCE de 5 mayo 1982, asunto 15/81, *Schul...cit.*, Rep. 1982.

(53) Así, un ejemplo, extraído de la propia jurisprudencia del Tribunal de Justicia, de reconocimiento del principio de igualdad de tratamiento en ámbitos distintos al de la Comunidad Europea, es, respecto de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, la sentencia TJCE de 17 mayo 1982, asunto 168/82, *Comunidad Europea del Carbón y del Acero/ Fallimento Ferriere S.p.A.*, Rep. 1982, donde se consideró violado el principio de igualdad de tratamiento por la consideración que había efectuado la Comisión de los créditos por los ingresos CECA como privilegiados en relación con los créditos semejantes de los Estados miembros.

### 3. No discriminación fiscal, fiscalidad indirecta y libre circulación de mercancías.

La no discriminación fiscal constituye, *per se*, uno de los fundamentos para el ordenado desarrollo de las relaciones fronterizas, ya se ordenen éstas a través de reglamentaciones pacticias bilaterales, de acuerdos adoptados en el seno de una organización o asociación multilateral jurídicamente reglada, o de decisiones adoptadas por una Unión con competencias propias, cedidas a la misma por los Estados miembros con el fin de crear un mercado interno, como es el presente caso. De este modo, la existencia de dicho principio permite eliminar en buena medida las tendencias proteccionistas de los Estados miembros, supresión que se convierte en obligatoria para la obtención de un territorio sin fronteras que puedan obstaculizar la libre circulación de agentes económicos. En este sentido, el Tribunal de Justicia destacó expresamente ya desde los primeros tiempos, que «[...] la prohibición de discriminaciones constituye en materia fiscal la base indispensable para el Mercado Común [...]» (54).

Dicha regla se ha venido relacionando tradicionalmente con la libre circulación de mercancías, pero hoy también se ha hecho explícita como veremos su relación con la libre circulación de trabajadores y capitales, la libre prestación de servicios, y la libertad y el derecho de establecimiento, razón esta que nos obligará al estudio del principio que analizamos desde cada uno de estos puntos de vista: el de los impuestos *indirectos*, tales como las rentas de aduanas, impuestos sobre ventas y transacciones comerciales, e impuestos sobre el consumo, que gravan todos ellos la entrega de bienes y prestaciones de servicios, y recaen por naturaleza sobre el precio de los *productos* y en definitiva sobre el tráfico mercantil (*libre circulación de mercancías*), y el de los impuestos *directos*, que al gravar directamente la renta o patrimonio de las personas físicas y jurídicas, influyen sobre la libre circulación de los *factores de producción* (*libre circulación de trabajadores, libre prestación de servicios, y libre circulación de capitales*) (55).

La discriminación de los productos importados respecto de los productos nacionales similares a través de los impuestos indirectos está expresamente prohibida por el Tratado de modo especial en su artículo 95, precepto que se encuentra complementado por el artículo 97, que establece el establecimiento de alícuotas medias por producto o grupo de productos en lo que a las imposiciones internas de los Estados se refiere, conforme al sistema impositivo de acumulación en cascada sobre los productos importados, y por el artículo 99, que prevé la supresión de otras barreras a la importación llevadas a cabo a través de instrumentos fiscales (como son la doble imposición o los costes de laboriosas adaptaciones fronterizas), y constituye así una vía de armonización de las legislaciones relativas a los *impuestos sobre el volumen de negocios*, las llamadas *accisas* (impuestos comunitarios sobre consumos específicos), y sobre todo, el *Impuesto sobre el Valor Añadido*.

(54) STJCE de 16 junio 1966, asunto 57/65, *Firma Alfons Lutticke...cit.*, Rep. Vol. XII, p. 302.

(55) VAN THIEL, S.: *La supresión de la discriminación en materia de imposición sobre la renta como barrera a la libre circulación de personas en la Unión Europea*, conferencia llevada a cabo en la Universidad de Anglia, Chelmsford (Reino Unido) el 24 febrero 1994, y publicada en *GF*, n. 12/996, pp. 41 a 53.

Tales preceptos del Tratado han constituido un fundamento legal de primer orden para la creación de un elevado número de Directivas de armonización fiscal indirecta, lo cual explica, por una parte, la diferencia entre el desarrollo así obtenido de la fiscalidad indirecta comunitaria y la escasamente desarrollada imposición fiscal directa, y por otra, el más ingente y consolidado número de pronunciamientos del Tribunal de Luxemburgo sobre el alcance del principio de paridad de tratamiento en el sector fiscal indirecto que en el de la fiscalidad directa, donde ha sido preciso esperar a los años noventa para tener las primeras sentencias del Tribunal sobre esta materia, como tendremos ocasión de ver.

Tanto los artículos 95, 96 y 97 del Tratado, como en general las disposiciones fiscales del Tratado, imponen la no discriminación, así como la obligación de armonizar los impuestos indirectos, garantizando de este modo la igualdad de tratamiento de las mercancías en las legislaciones nacionales; tales disposiciones, que delimitan la soberanía fiscal de los Estados miembros y tienden a la plena neutralidad fiscal entre productos importados y productos nacionales similares, constituyen sin lugar a dudas el grupo de normas del Tratado que impone un mayor número de límites a la potestad tributaria de los Estados miembros (56).

La paridad de tratamiento está por otra parte enormemente vinculada al objetivo principal de la libre circulación de bienes en el mercado único. Por ello precisamente prevé el Tratado la no discriminación *fiscal* de los productos comunitarios como elemento esencial de la libre circulación de mercancías en su artículo 95 -directamente aplicable (57) y válido tanto ante el Tribunal de Justicia como ante las jurisdicciones nacionales (58)-, precepto este que tiende a cubrir todas las posibles distorsiones de naturaleza tributaria.

Los dos primeros párrafos de los tres que integran el artículo 95 del Tratado se consagran, respectivamente, a los productos similares y a los productos concurrentes -en el tercero de ellos se establece un período transitorio-. Dado que los dos primeros apartados del artículo 95 se refieren a las obligaciones fiscales de cada uno de los Estados en materia de importación de mercancías, podría resultar artificiosa la distinción en dos apartados, ya que al menos uno de ellos resultaría inútil. En un primer momento se pensó que el Tribunal haría una interpretación «conjunta» de este artículo (59),

---

(56) CASADO OLLERO, G.: «El artículo 95 del Tratado...» *cit.*, en *Rev. Inst. Europ.*, Madrid, 1987, pp. 385-412, DE WOLF: «Principe de non discrimination et souveraineté fiscale dans l'union européenne et dans l'ordre juridique fédéral américain», en *Annales de droit de Louvain*, 1994, p. 305, y F. AMATUCCI: *Divieto di discriminazione fiscale...cit.*, n. 2, p. 243.

(57) *Cfr. ad es.*, STJCE de 16 junio 1966, asunto 57/65, *Firma Alfons Lutticke...cit.*, Rep. 1966, p. 294.

(58) Véanse, por ejemplo, las sentencias TJCE de 11 marzo 1980, asunto 104/79, *Foglia/Novello*, Rep. 1980, p. 745; y de 16 diciembre 1981, asunto 244/80, también *Foglia/Novello*, Rep. 1981, p. 3.045.

(59) La tesis de la integración conjunta de los dos párrafos del artículo 95 surge de la STJCE de 4 abril 1968, asunto 25/67, *Milch-Felt- und Eierkontor/ Hauptzollamt Saarbrücken*, Rep. 1968, p. 305

pero la jurisprudencia más reciente (60) ha mostrado que en todo caso el Tribunal ha distinguido siempre entre los dos párrafos del artículo 95, de los cuales es el primero quien cuenta, como veremos, con un mayor alcance.

Ha sido el Tribunal quien ha desempeñado el papel más importante en la concreción, indispensable para su aplicación a los problemas de la vida real (61), del contenido de este precepto, redactado en términos generales pero claros, que prohíbe básicamente la discriminación fiscal entre mercancías en el interior de las Comunidades Europeas. En tal labor, el Tribunal de Justicia se ha mostrado siempre tendente a interpretar el precepto permitiendo la alusión a cuantos mecanismos fiscales puedan violar la igualdad de trato entre los productos nacionales y los importados (62), destacando en numerosas ocasiones que el objetivo del precepto es asegurar la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros, en condiciones normales de competencia, a través de la supresión de cualquier tipo de protección que pueda derivarse de la aplicación de tributos internos discriminatorios, y garantizando así una perfecta *neutralidad fiscal* de los tributos internos en lo que a la competencia entre productos nacionales e importados se refiere (63).

Llegados a este punto, conviene hacer una breve y sintética glosa del precepto centrada en los aspectos más específicos y relevantes de la configuración jurisprudencial comunitaria del contenido material de esta prohibición de discriminación fiscal de mercancías (64). He aquí el texto:

- 
- (60) Sentencias TJCE de 4 marzo 1986, asunto 106/84, *Comisión...cit.* Rep. 1986, p. 872, y 243/84, *John Walker & Sons Ltd./ Ministerio danés de Impuestos y Accisas*, Rep. 1984. Cfr. un comentario de D. BERLIN a estas dos sentencias en *Révue trimestrelle de droit européen*, n. 1/1987, pp. 105 y sigs., y de modo especial, p. 128.
- (61) Consideran al respecto C. SACCHETTO [«I divieti di discriminazione contenuti nell'art. 95 CEE. L'evoluzione dell'interpretazione della corte di Giustizia CEE e l'applicazione nell'ordinamento italiano», en *Diritto e pratica tributaria*, 1984, n. 2, 1, p. 499] y G. CASADO OLLERO [«La aplicación judicial de las disposiciones fiscales del Tratado», en *El Derecho comunitario europeo y su aplicación judicial*, Civitas, Madrid, p. 949], que el artículo 95 del Tratado constituye un «caso de escuela» de cómo una norma clara en su fórmula definitoria, técnicamente perfecta en su estructura, y racional en sus presupuestos financieros, puede ser origen de problemas notables en el momento de su aplicación práctica. Destacan asimismo estos dos mismos autores, *ibid.*, que la dialéctica interpretativa del artículo 95, como la de todas las normas que regulan fenómenos del devenir, no está llamada a consolidarse, sea porque las condiciones objetivas que determinan su aplicación están en continua expansión, sea porque los Estados miembros confían cada vez más en sus propios instrumentos normativos fiscales para regular su propia política económica.
- (62) Cfr., *inter alia*, sentencias TJCE de 27 febrero 1980, asunto 168/78, *Comisión...cit.*, Rep. 1980, p. 347; asunto 169/78, *Comisión de las Comunidades Europeas/ República Italiana*, Rep. 1980, p. 385; asunto 171/78, *Comisión...cit.*, Rep. 1980, p. 447, y en materia de bebidas alcohólicas, la de 29 abril 1982 (sección 1), asunto 17/81, *Pabst & Richarz K.G./ Hauptzollamt di Oldenburg*, Rep. 1982, p. 1.331.
- (63) *Inter alia*, sentencias TJCE de 11 diciembre 1990, asunto 47/88, *Comisión/ Dinamarca*, Rep. 1990, p. I-4.509, punto 9; y de 11 agosto 1995, asuntos reunidos 367/93 a 377/93 (Sala sexta), *F.G. Roders BV y otros/ Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, Rep. 1995 y *QF*, n. 20/1995, pp. 43 y sigs., punto 15.
- (64) Se dejan por tanto a un lado, por razón de la materia objeto de estudio, otras cuestiones más o menos relacionadas con el precepto, como serían, por ejemplo, los efectos de las sentencias TJCE e instancias nacionales sobre la materia, o las consecuencias de la falta de observancia de los Estados a la prohibición que nos ocupa.

«Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares.

Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones.

Los Estados miembros derogarán o modificarán, a más tardar, al comienzo de la segunda etapa, las disposiciones vigentes a la entrada en vigor del presente Tratado contrarias a las normas precedentes».

**Sujeto activo (art. 95.1: Ningún Estado miembro...).** La prohibición recogida en el artículo que comentamos goza de alcance general, en el sentido de que obliga a cualquier autoridad pública estatal con facultades impositivas. Así, es totalmente irrelevante, como ya hemos visto, que dicho poder sea general, regional o local (65), territorial o no (66), y por otra parte, es también irrelevante quién sea la autoridad titular de la recaudación, así como el destinatario de la misma (67). En otro orden de consideraciones, no se trata de una regla sólo vinculante para los poderes públicos de los Estados miembros y sus operadores generales, regionales y locales, sino que, como adelantábamos al principio, constituye una guía y límite fundamental de cualquier acto o disposición normativa *de las propias Instituciones y organismos comunitarios* (68).

**Aplicación directa e indirecta de las exacciones (...gravará directa o indirectamente...).** Ya hemos visto cómo la función del primer párrafo de este artículo es la de prohibir las medidas proteccionistas llevadas a cabo mediante exacciones tributarias discriminatorias entre productos similares, y cómo el segundo prohíbe en cambio cualquier tipo de discriminación que pueda dar lugar a proteccionismos de productos concurrentes o alteraciones de la libre competencia. Se trata de un artículo relativo sólo a la aplicación de la no discriminación *en materia de fiscalidad indirecta*, que no afecta pues a la imposición sobre la renta o patrimonio de las personas físicas o jurídicas. En consecuencia, la expresión «directa o indirectamente» del artículo 95 no debe interpretarse en un sentido fiscal ni referirse a la imposición, que siempre es indirecta, sino a su aplicación, o si se prefiere, a los efectos económicos y prácticos de dicha imposición (69): no se prohíben únicamente las discriminaciones manifiestas sino también las encubiertas.

(65) Sentencia TJCE de 9 mayo 1985, asunto 112/84, *Humblot...cit.*, Rep. 1985, p. 1.344.

(66) Sentencia TJCE de 17 febrero 1976, asunto 45/75, *Rewe Zentrale/ Hauptzollamt Landau-Pfalz*, Rep. 1976, p. 181.

(67) Sentencia TJCE de 22 marzo 1977, asunto 74/76 *Ianelli y Volpi/ Empresa Paolo Méroni*, Rep. TJCE 1977, p. 825.

(68) *Cfr.*, sobre la posibilidad de sancionar los actos de derecho derivado que contengan disposiciones discriminatorias contrarias al Tratado, las citadas sentencias, *infra*, nota 5.

(69) En este sentido, sentencias TJCE de 1 diciembre 1965, asunto 45/64, Rep. 1965, y de 3 abril 1968, asunto 28/67, *Molkerei Zentrale...cit.*, Rep. 1968, p. 211. En la primera se considera que con esta expresión se alude tanto a la imposición de los productos ya terminados como en fases anteriores a su terminación, y con la segunda se extiende la expresión a cualquier fase de producción y comercialización del bien.

**Bienes versus servicios (...los productos...).** El Tribunal se ha esforzado siempre por distinguir el dominio de aplicación de las reglas sobre la libre prestación de servicios y las relativas a la libre circulación de mercancías (70). El artículo 95, complemento de las disposiciones aduaneras sobre libre circulación de mercancías, se refiere únicamente de modo explícito al tráfico de productos de otros Estados miembros, y no menciona de modo alguno las prestaciones de servicios, que en el actual estado de cosas deben entenderse pues excluidos de este precepto (71). En consecuencia, no afecta ni a los impuestos sobre la renta y patrimonio, como ya hemos visto, ni a la fiscalidad sobre el tráfico de servicios, sino únicamente al Impuesto sobre el Valor Añadido y a los impuestos indirectos sobre la producción o consumo de bienes específicos. Sin embargo, ello no quiere decir que la fiscalidad de los servicios sea ajena a la prohibición de discriminaciones, toda vez que también ella queda sujeta a dicha regla, a tenor del artículo 59 y siguientes del Tratado (72).

**Origen y procedencia (...de los demás Estados miembros...).** La alusión a los productos de los demás Estados miembros excluye toda posibilidad de aplicación de la norma tanto a los intercambios comerciales con productos del mismo Estado miembro (*cuestiones internas* (73)) como los realizados entre la Comunidad y terceros Estados (*procedencia o destino no comunitario* (74)). El caso de las llamadas *cuestiones internas* tiene su ejemplo típico en los *productos nacionales*, concepto básico de cuyo alcance depende el de los productos de los demás Estados miembros (75).

---

En la misma línea que estas dos sentencias están también las de 4 abril 1968, asunto 25/67 *cit.*, Rep. 1968, p. 305, y de 11 abril 1968, asunto 34/67, *Gebrüder Lück/ Hauptzollamt Köln Rheinau*, Rep. 1968, p. 359. En conclusión, se puede afirmar que dichas imposiciones son las que gravan efectiva y específicamente el producto nacional *en todos sus estadios de fabricación y comercialización, anteriores o simultáneos al momento de importación del producto.*

- (70) Sentencias TJCE de 18 marzo 1980, asunto 52/79, *Debauxe*, Rep. 1980, p. 833, y asunto 62/79, *Coditel*, Rep. 1980, p. 881.
- (71) En este sentido, STJCE de 21 septiembre 1988, asunto 267/86, *Pascal Van Eycke/ S. p. A. Aspa*, Rep. 1988, p. 4.767, donde se afirma, a propósito de determinadas desgravaciones fiscales sobre las cuentas de ahorro en Bancos belgas, que tales depósitos no son «productos» en el sentido del artículo 95. *Cfr.*, el comentario que hace a esta sentencia DOCAVO ALBERTI, L., en *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia...cit.*, Edit. La Ley, Madrid, 1991, pp. 204 a 208.
- (72) *Cfr.* STJCE de 28 enero 1986, asunto 270/83, *Comisión/ República francesa (avoir fiscal)*, Rep. 1986, y el comentario a la misma de D. BERLIN, en *Révue trimestrelle de droit européen*, n. 1/1987, especialmente pp. 114 y sigs.
- (73) Otro tanto ocurre en el ámbito de la libre prestación de servicios, como lo testimonia la constante jurisprudencia del Tribunal: sentencias de 18 marzo 1980, asunto 52/79, *Debauxe...cit.*, Rep. 1980, p. 833; de 6 julio 1988, asunto 127/86, *Ledoux*, Rep. 1988, p. 3.741; de 13 diciembre 1989, asunto 49/89, *Corsica Ferries*, Rep. 1989, p. 4.441; de 23 abril 1991, asunto 41/90, *Höfner*, Rep. 1991, p. I-1.979; y de 12 marzo 1992, asunto 60/91, *Morais*, Rep. 1992, p. I-2.085.
- (74) En efecto, el Tribunal ha establecido que el artículo 95 no se puede aplicar a las operaciones comerciales extracomunitarias, donde deben aplicarse los Tratados internacionales: *Cfr.* sentencias TJCE de 10 octubre 1978, asunto 148/77, *Hansen & Balle...cit.*, Rep. 1987, p. 1.787; y de 9 junio 1992, asuntos acumulados 228/90 a 234/90, 339/90 y 353/90.
- (75) Sentencia TJCE de 11 agosto 1995, asuntos acumulados 367/93 a 377/93 (Sala sexta), *F.G. Roders...cit.*, Rep. 1995, punto 17.

En general, un producto importado tiene un origen y una procedencia. El origen de una mercancía es la *relación geográfica que liga dicha mercancía con el Estado donde ha sido creada* (76); la procedencia en cambio se refiere al *Estado donde se inició el último transporte de la mercancía*.

El texto que comentamos emplea la expresión *productos de los demás Estados miembros*, sin hablar de origen ni procedencia. En consecuencia, el artículo no sólo se aplicará a los productos creados en otros Estados miembros (*origen comunitario*), sino también a las mercancías que, aun creadas fuera del territorio de las Comunidades, hayan sido ya importadas con anterioridad por un Estado comunitario (origen no comunitario, pero *procedencia comunitaria*) siempre que hayan reunido, conforme al artículo 10 del Tratado, todas las formalidades de importación para adquirir una categoría similar a la de los productos comunitarios (*productos en libre práctica*) (77), lo cual quiere decir, entre otras cosas, que se hayan recaudado los correspondientes derechos de aduana y tasas de efecto equivalente, y que no se hayan beneficiado de desgravaciones o devoluciones parciales o totales (78). En caso contrario, serán productos *en tránsito* o bien *en régimen de perfeccionamiento activo*, y no podrán quedar protegidos por el artículo 95 del Tratado, en la medida en que todavía no están habilitados para su consumo final (79).

**Concepto de imposición interna (...con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza...).** Bajo este concepto deben incluirse no sólo las imposiciones nacionales, sino también las exacciones percibidas en beneficio de las colectividades públicas descentralizadas y determinados establecimientos públicos o privados, es decir: no sólo se incluyen en esta noción los tributos en sentido estricto, estatales, autonómicos o locales (80), sino las llamadas exacciones parafiscales, ya que el criterio definidor no es el del beneficiario (81), sino el de su creación por instancias públicas y la obligatoriedad de su pago (82).

(76) Cfr. Reglamento 802/68 de 27 junio 1968 (DOCE L 148 de 28 junio 1968) y sus modificaciones, STJCE de 15 diciembre 1976, asunto 41/76, *Donckerwolcke*, Rep. 1976, p. 1.921, y D. BERLIN, *L'interdiction des discriminations fiscales...cit.*, p. 116: «[...] L'origine d'une marchandise peut être définie comme le lien géographique qui unit cette marchandise à un pays donné dont elle est réputée issue [...]».

(77) Cfr. las citadas sentencias de 15 diciembre 1976, asuntos 41/76, *Donckerwolcke*, y 7 mayo 1987, asunto 193/85, *Cooperativa Co-frutta srl/ Amministrazione delle Finanze dello Stato*, Rep. 1987, p. 2.085, así como el comentario a esta última sentencia de DOCAVO ALBERTI, L., en *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia...cit.*, Edit. La Ley, Madrid, 1991, pp. 86 a 89.

(78) Cfr. STJCE de 7 mayo 1987, asunto 193/85, *Cooperativa Co. Frutta...cit.*, Rep. 1987, p. 2.085: Son productos en libre práctica en un Estado miembro los productos procedentes de terceros países que hayan reunido en dicho Estado las formalidades de importación y hayan satisfecho los derechos aduaneros y tasas de efecto equivalente exigibles, siempre que no se hayan beneficiado de devoluciones o compensaciones parciales o totales.

(79) D. BERLIN, *L'interdiction des discriminations fiscales...cit.*, p. 118.

(80) STJCE de 9 mayo 1985, asunto 112/84, *Humblot...cit.*, Rep. 1985, p. 1.375.

(81) STJCE de 22 marzo 1977, asunto 74/76, *Ianelli y Volpi...cit.*, Rep. TJCE 1977, p. 825.

(82) Sentencias TJCE de 17 febrero 1976, asunto 45/75, *Rewe Centrale...cit.*, Rep. 1976, p. 181; y de 25 noviembre 1981, asunto *Hauptzollamt Flensburg/ H.C. Andresen*, Rep. 1981, p. 2.835.

**Imposiciones superiores y discriminaciones à rebours (...superiores a los que graven directa o indirectamente...).** Con esta expresión se prohíbe cualquier diferencia de tratamiento fiscal que pueda obstaculizar el libre desarrollo de los productos importados, situándolos en condiciones desfavorables (83) respecto de los productos comercializados en el Estado importador (84), siempre que dichas medidas consistan en la aplicación de reglas o procedimientos tributarios (85): quedan pues excluidas de este artículo las discriminaciones basadas en elementos no fiscales (86).

Conviene recordar, por otra parte, que el artículo 95 establece expresamente (ahora sí) que las imposiciones aplicadas a los productos procedentes de otros Estados no podrán ser *superiores* a las aplicadas a los productos nacionales. El Tribunal ha admitido aquí, conforme a la literalidad del texto, la posibilidad de eventuales imposiciones estatales de las mercancías extranjeras que sean *inferiores* a las que recaen sobre los productos nacionales, sin considerar vulnerado por ello el artículo 95 del Tratado (87).

Esta postura encuentra su soporte doctrinal en la consideración de la libre circulación de mercancías como el fundamento directo y principal de la finalidad del artículo 95, donde la regla de la paridad de tratamiento tiene una función accesorio. De este modo, en las discriminaciones *à rebours* no resulta perjudicada la libre circulación de mercancías a través de las fronteras internas, por lo que la eventual discriminación permanece fuera del alcance del artículo 95 del Tratado.

**Noción de similitud (...los productos nacionales similares).** Por último, el Tribunal de Justicia, en el desarrollo de su deber de interpretar la noción de similitud (no identidad ni paridad), ha empleado un criterio dominante, susceptible de ser desdoblado a su vez en otros dos subsidiarios. El crite-

(83) Dicha situación desfavorable debe apreciarse según la incidencia efectiva de las medidas fiscales: Cfr. sentencias TJCE de 5 mayo 1970, asunto 77/69, *Comisión/ Bélgica*, Rep. 1970, p. 237; 20 febrero 1973, asunto 54/72, *FOR/ VKS*, Rep. 1973, p. 193; 17 febrero 1976, asunto 45/75, *Rewe Zentrale...cit.*, Rep. 1976, p. 181; 22 junio 1976, asunto 127/75, *Bobie Getränkevertrieb...cit.*, Rep. 1976, p. 1.079; 16 febrero 1977, asunto 20/76, *Schöttle y Söhne...cit.*, Rep. 1977; y 22 marzo 1977, asunto 78/76, *Steinike und Weinlig...cit.*, Rep. 1977, p. 595.

(84) STJCE de 4 abril 1968, asunto 34/67, *Gebrüder Lück...cit.*, Rep. 1968, p. 359.

(85) *Supra*, II.2. *No discriminación fiscal*, especialmente las notas 25 a 32.

(86) Sentencias TJCE de 14 diciembre 1962, asuntos acumulados 2 y 3/62, *Comisión...cit.*, Rep. 1962, p. 813, 16 junio 1966, asunto 57/65, *Firma Alfons Lutticke...cit.*, Rep. 1966, p. 293; de 15 abril 1970, asunto 28/69, *Comisión/ República Italiana*, Rep. 1970, p. 187; de 17 febrero 1976, asunto 45/75, *Rewe Zentrale...cit.*, Rep. 1976, p. 181; de 22 marzo 1977, asunto 74/76, *Ianelli y Volpi...cit.*, Rep. 1977, p. 557; y de 28 enero 1981, asunto 32/80, *Ministero Pubblico/ Kortmann*, Rep. 1981, p. 281.

(87) Cfr. sentencia TJCE de 13 marzo 1979, asunto 86/78, *S.A. des grandes distilleries Peureux/ Directeur des Services fiscaux de la Haute Saône et du territoire de Belfort*, Rep. 1979, p. 897 y siguientes, en especial, apartado 32. Adde. la STJCE de 27 febrero 1980, asunto 68/79, *Soc. Hans Just I/S/ Ministerio danés de impuestos y accisas*, Rep. 1980, p. 501, donde se llega a la conclusión de que la eventual consideración, en el derecho nacional de un Estado miembro, del daño sufrido por la persona obligada al pago de tales tributos, a causa del efecto limitador de éstos sobre el volumen de las importaciones de otros Estados miembros resulta conforme a las reglas del derecho comunitario.

rio dominante es el de la *satisfacción de las necesidades del consumidor*: son productos similares los que en la misma fase de fabricación presenten, de cara a los consumidores, propiedades análogas o bien respondan a las mismas necesidades (88).

Este criterio compendia dos fórmulas: una en principio objetiva (las propiedades intrínsecamente análogas de los productos), y otra subjetiva (la satisfacción de las mismas necesidades de los consumidores). Tales fórmulas no son alternativas sino concurrentes, pese a que las propiedades análogas de los productos se expliquen en la práctica en función de su aplicación sustitutiva: dos productos serán similares cuando puedan emplearse de modo análogo, o cuando satisfagan las mismas necesidades de los consumidores.

### III. LA RECIENTE CONEXIÓN JURISPRUDENCIAL DE LA LIBRE CIRCULACIÓN DE PERSONAS CON LA NO DISCRIMINACIÓN FISCAL. SU INCIDENCIA EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Frente a la notable incidencia del principio comunitario de paridad de tratamiento en el sector de la tributación de los productos, está surgiendo ahora, como adelantábamos en la introducción de estas páginas, un nuevo desarrollo de este mismo principio en el ámbito de la imposición sobre los *factores de producción*, -y muy especialmente, el IRPF- tarea apenas comenzada, e indudablemente más difícil, dada la asombrosa complejidad de las respectivas normativas nacionales en este sector, complejidad esta que se debe al carácter de tributo directo del impuesto sobre la renta, de su naturaleza personalizada y subjetiva, y sobre todo, de la enorme presión fiscal de este recurso, figura central de todo moderno sistema tributario (89). Sin embargo -o si se quiere, por este motivo-, la fiscalidad directa se encuentra todavía en un estadio muy inicial de desarrollo, que nada tiene que ver con el grado de armonización obtenido en la fiscalidad indirecta. Así, el Tratado no prevé ninguna disposición de carácter general que sea a la fiscalidad directa lo que el artículo 95 o el 99 son

(88) STJCE de 17 febrero 1976, asunto 45/75, *Rewe Zentrale...cit.*, Rep. 1976, p. 181.

(89) A tal respecto destaca J. MARTÍN QUERALT [«El impuesto sobre la renta de las personas físicas», p. 50, en AAVV: *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, Marcial Pons, Madrid, 1996] cómo «los impuestos que gravan la renta de las personas físicas constituyen en todo sistema tributario la clave de bóveda del ordenamiento que regula las relaciones entre la Hacienda Pública y los ciudadanos». Precisamente, y dado el incuestionable liderazgo que tal impuesto tiene en los sistemas tributarios contemporáneos -añade el mismo autor-, el IRPF «debe responder fielmente a los principios que informan la ordenación de los tributos, porque dada la personalización del tributo, éste constituye el mejor banco de prueba para hacer realidad los dictados constitucionales». Por otra parte, no debemos olvidar (*Ibid.*, p. 54) cómo la naturaleza subjetiva y personal de este tributo cede en algunos supuestos donde se prescinde de los caracteres de personalidad y subjetividad; tal es el caso, por ejemplo, de las personas físicas sujetas al IRPF por *obligación real*, modalidad ésta de sujeción donde despliega todo su alcance la naturaleza analítica -no sintética- de dicho tributo: «Los sujetos por obligación real pagan, en rigor, un impuesto distinto, aunque formalmente se denomine también IRPF. No se personaliza su deuda tributaria, prescindiéndose a la hora de cuantificar la deuda de las circunstancias personales y familiares del contribuyente y no sujetándose tampoco a la tarifa general del impuesto -integrada por tipos progresivos-, sino a un tipo proporcional, distinto según la fuente de renta». J. MARTÍN QUERALT, *El impuesto sobre la renta...op. cit.*, pp. 69-70.

a la fiscalidad indirecta (90), y ni siquiera se menciona de un modo explícito la supresión de las barreras creadas por el impuesto sobre la renta o los impuestos directos en general. Ello ha dado lugar a que la falta de armonización de las legislaciones nacionales en materia de imposición directa haya determinado la supervivencia de regímenes tributarios notablemente diferenciados, y caracterizados por lo desarticulado de su normativa, lo cual lleva en la práctica, como veremos, a diversas modalidades de discriminaciones fiscales.

Al no resultar cedida expresamente a las Comunidades la soberanía nacional en el ámbito de la imposición directa, *la armonización en este sector debe hoy realizarse tan sólo en la medida en que resulte necesaria para la obtención de los objetivos previstos en el Tratado* y como un efecto indirecto del legítimo proceso de autolimitación constitucional llevado a cabo por los Estados miembros (91). En este sentido se ha destacado que el Tratado, al fijar los objetivos fundamentales de la Comunidad, como es la libre circulación, considera limitable la soberanía fiscal de los Estados miembros en materia de impuestos directos, en la medida en que sea indispensable para la obtención de los objetivos establecidos: *si bien es cierto que la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no lo es menos que éstos deben ejercitarla respetando el Derecho comunitario*, absteiniéndose por tanto de cualquier discriminación manifiesta o indirecta basada en la nacionalidad (92).

(90) MALHERBE, J.: «L'egalité en matière fiscale dans la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés Européennes», en *Rivista Italiana di diritto Pubblico Comunitario*, 1994, II, p. 887. No obstante, debemos advertir que, pese a la inexistencia de preceptos del Tratado que afecten con carácter general a la fiscalidad directa, no es ésta una materia en modo alguno ajena al articulado del mismo. Baste recordar el artículo 220 del Tratado, relativo al sector de la imposición directa, que alude a la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad.

(91) El proceso es consecuencia lógica de lo que ya afirmó el Tribunal de Justicia en la conocida sentencia de 5 febrero 1963, asunto 26/62, *N.V. Algemene Transport of Expeditie Onderneming van Gend & Loos/ Administración tributaria holandesa*, Rep. 1963, pp. 1 y sigs.: La Comunidad europea constituye un ordenamiento jurídico de nueva creación en el campo del derecho internacional, a favor del cual los Estados miembros han renunciado a sus poderes soberanos en determinados sectores, y al cual quedan sometidos todos los ciudadanos.

La idea ha sido por otra parte ampliamente desarrollada en la doctrina italiana: valgan como muestra las obras de F. AMATUCCI: «Divieto di discriminazione fiscale dei lavoratori subordinati nell'ambito dell'Unione Europea», en *Diritto e Pratica Tributaria*, Vol. LXVII, n. 2/1996, pp. 241 y 243, y P. ADONNINO: «Il principio di non discriminazione nei rapporti tributari fra paesi membri secondo le norme della Corte di Giustizia delle Comunità», en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, pp. 65 y sigs. Por último, destacan algunos autores [LONGBARDI: «Aspetti tributari del completamento del Mercato interno», en *Il Mercato Interno Europeo*, a cargo de MARIANO-RANCI, Bologna, 1988, p. 119, y MAISTO: «Il regime tributario dei dividendi di società figlie alla luce della Direttiva CEE», en *Rivista di Diritto Tributario*, I-1992, p. 519], el notable paso adelante que ha supuesto en materia de armonización fiscal indirecta la publicación de la Directiva sobre el régimen fiscal común a aplicar a las llamadas sociedades madre e hija de los Estados miembros, Directiva 90/435, *madre-hija*, a la que debemos añadir la Directiva *fusiones* 90/434, y la denominada *convención arbitral* 90/436.

(92) *Cfr.*, en este sentido, las sentencias del TJCE -sobre las que tendremos ocasión de volver a lo largo de estas páginas- de 14 febrero 1995, asunto 279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt/Roland Schumacker*, Rep. 1995, pp. I-225 y sigs.; de 11 agosto 1995, asunto 80/94, *G.H.E.J. Wielockx/ Inspecteur der directe belastingen*, Rep. 1995, pp. I-2.493 y sigs.; y de 27 junio 1996, asunto 107/94, *P.H. Assquer y Staatssecretaris van Financiën*, Rep. 1996, y en ATJPI n. 5/1996, pp. 27 y sigs. (conclusiones); así como las obras de CASERTANO [«Riflessioni in merito alla gerarchia delle norme tributarie alla luce della recente evoluzione del Diritto interno, comunitario e convenzionale», en *Rassegna Tributaria*, 1995, p. 455] y F. AMATUCCI [*Divieto di discriminazione fiscale...op. cit.*, pp. 242 y 243]. A tal respecto destaca este último autor cómo *la potestad tributaria de los Estados miembros en materia de impuestos directos*, aun siendo expresión de la propia soberanía, al margen de las competencias exclusivas de las Comunidades, *debe ser ejercitada en el respeto de las libertades fundamentales previstas en el Tratado que garantizan el establecimiento y el funcionamiento*

Esta consideración arranca del reconocimiento de los instrumentos fiscales como uno de los medios fundamentales para la obtención de los objetivos previstos en el Tratado a que se refiere el segundo inciso del artículo 3 B del mismo, al establecer que en los sectores que no sean de su exclusiva competencia la Comunidad interviene, según el principio de subsidiariedad, únicamente en la medida en que los objetivos de la acción prevista no puedan ser suficientemente realizados por los Estados miembros y puedan, atendidas las dimensiones y los efectos de la acción en cuestión, ser realizados mejor en el ámbito comunitario.

Sin embargo, lo que legitima la acción de la Comunidad en materia de imposición directa, no es el artículo 3 B de modo aislado, dado que la aplicación del mismo parte de la exigencia de una *competencia de atribución* que, en el caso de la fiscalidad directa se basa por una parte en el artículo 100 del Tratado, que establece la aproximación de las disposiciones normativas con incidencia directa en el establecimiento o funcionamiento del mercado común, y por otra sobre los artículos relativos al mercado común que puedan resultar afectados por las disposiciones nacionales en materia de imposición sobre la renta y el patrimonio (93). De este modo, y a falta de una norma *ad hoc*, la jurisprudencia comunitaria ha permitido en determinados casos *la aplicación de preceptos no fiscales del Tratado para fundamentar la vigencia del principio de no discriminación fiscal en el sector de los impuestos directos*. Tal es el caso, como veremos, de los artículos 48 y 52 del Tratado, relativos a la libre circulación de trabajadores el primero y a la libertad de establecimiento el segundo (94).

Así, y pese a la práctica inexistencia de normas de armonización de la imposición directa en el ámbito de la Unión Europea, podemos hoy afirmar que *los Estados miembros no son ya competentes para otorgar un tratamiento fiscal más favorable a sus residentes*: baste recordar el artículo 6 del Tratado (95), que prohíbe cualquier discriminación por razón de la nacionalidad, y que se aplica cuando el Tratado no prevé una disposición específica (96), como son los ya mencionados artículos 48, en materia de libre circulación de trabajadores, y 52, que sanciona la libertad de establecimiento.

---

*to del Mercado interno*. Surge por tanto un especial ligamen entre toda disposición fiscal nacional y cualquier norma directamente aplicable del Tratado, nexo que implica inevitablemente una limitación genérica a la soberanía de los Estados miembros.

(93) Cfr. F. AMATUCCI: *Divieto di discriminazione fiscale...op. cit.*, pp. 239 y 240.

(94) A tal respecto destaca I. MERINO JARA [*La visión de la jurisprudencia comunitaria sobre el impacto de la fiscalidad en la libre circulación de trabajadores*, comunicación presentada en las XVII jornadas de estudio sobre la Constitución española y el ordenamiento comunitario europeo, celebradas en Madrid por la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, publicada en *CISS-UE*, n. 132, enero 1996, p. 42], siguiendo la respuesta de R. VANNI D'ARCHIRAFFI en nombre de la Comisión (DOCE núm. C 352, de 12 diciembre 1994), que el nuevo artículo 8A del Tratado no afecta a la aplicación de los artículos 48 y 52 a 59 del Tratado, relativos a la libre circulación de personas, ni a los instrumentos de derecho derivado existentes en este ámbito, sino que integra el derecho de residencia contenido en tales disposiciones.

(95) Antes del Tratado de la Unión Europea, artículo 7.

(96) En este sentido, SSTJCE de 21 junio 1974, asunto 2/74, *Reyners*, Rep. 1974, p. 631; de 30 mayo 1989, asunto 305/87, *Comisión/ Grecia*, Rep. 1989, p. 1.461; de 7 marzo 1991, asunto 10/90, *Masgio*, Rep. 1991, p. I-1.119; de 12 abril 1994, asunto 1/93, *Halliburton services BV/ Staatssecretaris van Financiën*, Rep. 1994, p. I-1.137; y de 3 mayo 1994, asunto 47/93, *Comisión/ Reino de Bélgica*, Rep. 1994, p. I-1.593.

En efecto, y al margen de alguna iniciativa al respecto sin éxito relevante por parte del Consejo de las Comunidades (97), *los desarrollos más notables del principio de no discriminación fiscal en materia de imposición directa han venido de la mano de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia*: a partir de la mitad de la década de los ochenta, el Tribunal comenzó, lenta pero ininterrumpidamente, a mitigar esta carencia otorgando una relevancia fiscal a las disposiciones más diversas del Tratado sobre la base de los artículos 100 y 101, hasta tal punto que hoy no cabe ya albergar dudas sobre la efectiva presencia del principio de no discriminación también en el campo de la imposición directa sobre la renta y el patrimonio (98). Tanto es así que se puede hoy afirmar que esta nueva dimensión, nacida en la historia reciente de las Comunidades, está todavía en su primer gran desarrollo, y que la jurisprudencia del Tribunal está creando los precedentes de una futura eficacia del principio de no discriminación en el ámbito de una armonización sobre la fiscalidad directa tan notable como la que existe ya hoy en la del consumo.

Lógicamente, y como podemos observar, dada la falta de normas tendentes directamente a garantizar el desarrollo de una armonización fiscal directa, la labor interpretativa del Tribunal de Luxemburgo en relación con la fiscalidad directa ha tenido -y está todavía teniendo- una función de *integración negativa*, en el sentido de que no trata de desarrollar un mandato comunitario que obligue a evolucionar en un determinado sentido -como sería, *v.gr.*, el de promover las condiciones para garantizar una igualdad a través de una armonización fiscal directa en las Comunidades-, sino que trata de reducir progresivamente el crecimiento de las políticas estatales autónomas que puedan influir en cualquier política común y afectar al mismo tiempo a la prohibición de discriminación fiscal. Por último, conviene recordar que la no discriminación fiscal en el ámbito de la imposición directa ha sido empleada como criterio de resolución de conflictos no sólo en relación con las personas físicas, sino también en materia de imposición sobre sociedades (99).

### 1. No discriminación fiscal, libre circulación de trabajadores y libre prestación de servicios.

Entre las disposiciones no fiscales ciertamente relacionadas con el respeto al principio de no discriminación fiscal en el ámbito de la fiscalidad directa, destaca de un modo particular la relación entre discriminación fiscal y la libre circulación de trabajadores entre los Estados miembros. En efec-

(97) Por ejemplo, la de 1969. *Cfr.* VAN THIEL, S.: Aportación sobre la *Supresión de la discriminación en materia de imposición sobre la renta como barrera a la libre circulación de personas en la Unión Europea*, Universidad de Anglia, Quelmsford (Reino Unido), 24 febrero 1994, en *GF*, n. 12/1996, pp. 41 a 53, especialmente, p. 42.

(98) *Cfr.* SSTJCE de 28 enero 1986, asunto 270/83, *Comisión/ República francesa (avoir fiscal)*, Rep. 1986, p. 273; 8 mayo 1990, asunto 175/88, *Klaus Biehl/ Administración financiera de Luxemburgo*, Rep. 1990, p. I-1.779; de 4 octubre 1991, asunto 246/89, *Comisión/ Reino Unido*, Rep. 1991, p. I-4.585, de 28 enero 1992, asuntos 204/90, *Bachman y Comisión/ Reino de Bélgica*, Rep. 1992, p. I-249, y 300/90, *Comisión/ Reino de Bélgica*, Rep. 1992, p. I-305; de 14 febrero 1995, asunto 279/93, *Schumacker...cit.*, Rep. 1995, p. I-225; de 11 agosto 1995, asunto 80/94, *Wielockx...cit.*, Rep. 1995, p. I-2.493; y de 27 junio 1996, asunto 107/94, *Assquer...cit.*, Rep. 1996.

(99) STJCE de 7 mayo 1985, asunto 18/84, *Comisión/ República francesa*, Rep. 1985, p. 1.339. En este caso, el principio se dedujo del artículo 30 del Tratado -relativo a las restricciones cuantitativas a la importación y medidas de efecto equivalente- para determinadas ventajas de ciertas sociedades francesas en el impuesto sobre sociedades -*Impôt des Sociétés*- con exclusión de las extranjeras. Otro ejemplo, en el ámbito del derecho de establecimiento, es la STJCE de 28 enero 1986, asunto 270/83, *Comisión...cit.*, sobre la que tendremos ocasión de volver.

to, en el artículo 48 del Tratado, relativo a los trabajadores comunitarios no empleados en la Administración pública, se establece que dicha libertad implica la *abolición de cualquier discriminación, fundada en la nacionalidad, entre los trabajadores de los Estados miembros, en lo que se refiere al empleo, retribución y demás condiciones de trabajo*, lo cual garantiza, entre otras cosas, los derechos de desplazarse libremente a tal fin por el territorio de los restantes Estados miembros, de permanecer en el territorio de cualquier Estado donde se haya obtenido trabajo, y de residir en el mismo, todo ello en las mismas condiciones que los trabajadores nacionales, y salvadas las limitaciones justificadas por motivos de orden público, seguridad o sanidad pública (100).

Desarrollando este precepto, y como reconoce el Tribunal en la Sentencia de 14 febrero 1995, causa 279/93, *Schumacker*, el Consejo ha dispuesto que los trabajadores ciudadanos de un Estado miembro deben disfrutar en el territorio de otro Estado miembro de las mismas ventajas sociales y desgravaciones fiscales que los trabajadores nacionales (art. 7.2 Reglamento del Consejo n. 1612/68/CEE, de 15 octubre 1968, relativo a la libre circulación de trabajadores en el interior de las Comunidades, DOCE L 257, de 19 octubre 1968, p. 2).

En consecuencia, y en la medida en que se puedan incluir también en esta amplia dicción las eventuales discriminaciones, efectuadas por medio de una distinta presión impositiva de los rendimientos derivados del trabajo dependiente, la regla de la no discriminación entre los trabajadores acogida en este precepto debe extenderse al ámbito de la imposición fiscal directa. En este sentido se ha expresado el propio Tribunal al declarar que *el principio de paridad de tratamiento en materia de retribución laboral quedaría sin efecto si pudiera quedar burlado por normas nacionales discriminatorias en materia de imposición sobre la renta* (101).

Por otra parte, la tutela de los trabajadores no residentes frente a eventuales discriminaciones fiscales, viene prevista al menos (102) en dos procedimientos comunitarios que limitan en este ámbito las potestades de los Estados miembros. El primero de ellos es el citado Reglamento 1612/68 del Consejo, sobre libre circulación de trabajadores en las Comunidades, que establece la igualdad de trato y prohíbe cualquier discriminación fundada en la nacionalidad, garantizando al trabajador procedente de otro Estado miembro el disfrute de las mismas ventajas fiscales que los trabajadores nacionales. El segundo, sobre el que tendremos ocasión de volver, se articula en la Recomendación 94/79/CE

---

(100) Sobre este artículo ha destacado el Tribunal de Justicia [SS de 28 marzo 1979, asunto 175/78, *Saunders*, Rep. 1979, p. 1.129; y de 28 junio 1984, asunto 180/83, *Moser*, Rep. 1984, p. 2.539] que dicho precepto se orienta a la supresión en las legislaciones en cada uno de los Estados de las disposiciones que con relación al empleo, la retribución y las restantes condiciones laborales puedan situar al trabajador de otro Estado miembro en una situación de hecho o de Derecho menos favorable de la que disfrutaría un nacional en las mismas circunstancias. En este mismo sentido, STJCE de 14 febrero 1995, asunto 279/93, *Schumacker...cit.*, Rep. 1995, p. I-225.

(101) STJCE de 8 mayo 1990, asunto 175/88, *Klaus Biehl...cit.*, Rep. 1990, p. 1.779.

(102) Así lo destaca F. AMATUCCI [*Divieto di discriminazione fiscale...op. cit.*, p. 244].

de la Comisión, DOCE L n. 39, de 10 febrero 1994, por la que se propone a los Estados miembros la supresión de los procedimientos discriminatorios en materia de tasación de rentas de no residentes y trabajadores extranjeros (103).

Es precisamente este último aspecto fiscal de la no discriminación el que requiere nuestra atención, por lo que en principio no entraremos, por lógicas razones metodológicas, en los múltiples aspectos no fiscales de la libre circulación de trabajadores, sin perjuicio lógicamente de las precisiones que con carácter preliminar resulten oportunas para establecer el alcance fiscal del artículo objeto de estudio.

Tal es el caso del concepto de *trabajador comunitario*, sobre el que el artículo de referencia indica simplemente que los trabajadores beneficiados de la libre circulación -y por tanto de la no discriminación fiscal de sus rentas derivadas del trabajo dependiente- deben ser *nacionales de los Estados miembros y que no pueden ser empleados de la Administración pública*.

La labor integrativa de tan lacónica definición no puede dejarse a cargo de los respectivos Estados miembros (104), toda vez que el concepto tiene una notable relevancia comunitaria, por cuanto establece el alcance de una de las libertades fundamentales garantizadas por el derecho comunitario, y no se puede correr el riesgo de que su desarrollo interprete de modo restrictivo el espíritu del Tratado.

Ha sido pues el propio Tribunal quien, a lo largo de su jurisprudencia, ha ido estableciendo las características del concepto jurídico de trabajador comunitario. Reuniendo todos aquellos rasgos considerados definidores a juicio del Tribunal, podemos decir que *es trabajador comunitario todo nacional de un Estado miembro que desarrolle, durante un tiempo determinado, una prestación retribuida en beneficio de un tercero, y bajo la dirección de este último* (105). Sin embargo el Tribunal,

---

(103) La creación de una Directiva en lugar de la Recomendación, conforme al artículo 100 del Tratado, habría constituido un medio más directo e incisivo para favorecer la armonización de los distintos sistemas nacionales. Sin embargo la Comisión, consciente de las dificultades para los Estados miembros derivadas de una prohibición absoluta de discriminación fiscal de los no residentes, ha preferido ofrecer un simple *principio-guía* que, aun sin carácter vinculante, está llamado a constituir la base de toda norma fiscal internacional.

(104) SSTJCE de 19 marzo 1964, asunto 75/63, *Unger*, Rep. 1964, p. 349; 27 octubre 1971, asunto 23/71, *Janssen*, Rep. 1971, p. 859; 23 marzo 1982, asunto 53/81, *Levin*, Rep. 1981, p. 1.035; 3 julio 1986, asunto 66/85, *Lawrie-Blum*, Rep. 1986, p. 2.121; 31 mayo 1989, asunto 344/87, *Bettray*, Rep. 1989, p. 1.621; y de 26 enero 1992, asunto *Raulin*, Rep. 1992, p. I-1.027.

(105) SSTJCE de 3 julio 1986, asunto 66/85, *Lawrie...cit.*, Rep. 1981, p. 2.121, punto 17; de 21 junio 1988, asunto 197/87, *Brown*, Rep. 1988, p. 3.205; de 31 mayo 1989, asunto 344/87, *Bettray...cit.*, Rep. 1989, p. 1.621; de 26 enero 1992, *Raulin...cit.*, Rep. 1992, p. I-1.027; y de 27 junio 1996, asunto 107/94, *Assquer...cit.*, Rep. 1996, punto 25. Sobre este mismo aspecto, Cfr. por todos, G.F. MANCINI: *La libre circulación de trabajadores por cuenta ajena en la jurisprudencia comunitaria*, en «El Derecho comunitario europeo y su aplicación judicial», Civitas, Madrid, 1993.

en su «obsesión» por interpretar extensivamente las disposiciones relativas a la libre circulación de trabajadores, no ha considerado siempre decisiva para la aplicación del precepto la naturaleza jurídica de la relación existente entre el dador y el tomador del trabajo (106).

En cambio, el concepto de *nacional de un Estado miembro* es un concepto de Derecho interno (107), lo cual no autoriza sin embargo a la legislación de un Estado miembro a limitar los efectos de la atribución de la nacionalidad de otro Estado miembro, exigiendo requisitos adicionales para reconocer esta nacionalidad en relación con el ejercicio de las libertades fundamentales previstas en el Tratado (108).

Centrados ya en el concepto de las discriminaciones abolidas por este precepto, debemos destacar en primer lugar que la expresión «cualquier discriminación» se refiere tan sólo, según una larga y constante jurisprudencia (109), a los casos de *ciudadanos comunitarios que sean trabajadores -y por tanto contribuyentes- en un Estado miembro de la Comunidad donde no sean nacionales*. Es decir, el artículo de referencia *no se aplica a las situaciones internas* de un Estado miembro, donde no hay conexiones relevantes con ningún «elemento extranjero»; más exactamente, quedan fuera de su alcance todas aquellas situaciones donde los trabajadores comparados no son ni extranjeros ni trabajadores en el extranjero.

En esta línea la doctrina ha visto alguna vez (110) en la STJCE conocida como el caso *Werner* (111), la consideración de que el artículo 48 no limita la facultad de los Estados miembros de gravar fiscalmente *a sus respectivos trabajadores nacionales* que obtengan en su territorio la totalidad de sus rentas o tengan allí la mayoría de su patrimonio, con una carga impositiva *mayor* por el simple hecho de ser residentes en el extranjero. La doctrina resultó defraudada (112) con esta senten-

(106) En este sentido, SSTJCE de 12 febrero 1974, asunto 152/73, *Sotgiu...cit.*, Rep. 1974, p. 153; de 3 julio 1986, asunto 66/85, *Lawrie...cit.*, Rep. 1986, p. 2.121; de 31 mayo 1989, asunto 344/87, *Bettray...cit.*, Rep. 1989, p. 1.621, y de 26 enero 1992, *Raulin...cit.*, Rep. 1992, p. I-1.027, entre otras.

(107) I. MERINO JARA: *La visión de la jurisprudencia comunitaria...cit.*, p. 42, que sigue la constante jurisprudencia del Tribunal: *Cfr.* SSTJCE del 12 octubre 1978, asunto 10/78, *Belbouap*, Rep. 1978, p. 1.915; 7 febrero 1979, asunto 136/78, *Auer...cit.*, Rep. 1979, p. 437; 5 julio 1984, asunto 238/83, *Meade*, Rep. 1984, p. 2.631; y 19 enero 1988, asunto 292/86, *Güllung*, Rep. 1988, p. 111.

(108) STJCE de 7 julio 1992, asunto, 369/90, *Miqueletti*, Rep. 1992, p. I-4.239.

(109) SSTJCE de 28 marzo 1979, asunto 155/78, *Saunders*, Rep. 1979, p. 1.129; de 27 octubre 1982, asuntos acumulados 35/82 y 36/82, *Morson*, Rep. 1982, p. 3.723; de 28 junio 1984, asunto 180/83, *Moser...cit.*, Rep. 1984, p. 2.539; de 15 enero 1986, asunto 44/84, *Hurd...cit.*, Rep. 1986, p. 29; de 23 enero 1986, asunto 298/84, *Iorio*, Rep. 1986, p. 247; de 17 diciembre 1987, asunto 147/87, *Zaoui*, Rep. 1987, p. 5.511; de 18 octubre 1990, asuntos acumulados 297/88 y 197/89, *Dzodzi*, Rep. 1990, p. I-3.763; de 28 enero 1992, asunto 332/90, *Steen*, Rep. 1992, p. I-341; de 19 marzo 1992, asunto 60/91, *Morais...cit.*, Rep. 1992, p. I-2.085; de 22 septiembre 1992, asunto 153/91, *Petit*, Rep. 1992, p. I-5.184; y de 16 junio 1994, asunto 132/93, Rep. 1994.

(110) I. MERINO JARA, *La visión de la jurisprudencia comunitaria... cit.*, p. 44.

(111) STJCE de 26 enero 1993, asunto 112/91, *H. Werner/ Finanzamt Aaquen-Innenstadt*, Rep. 1993, p. I-429.

(112) FALCÓN Y TELLA, R., «La obligación real de contribuir y el ordenamiento comunitario, STJCEE de 26 de enero de 1993», en *Impuestos, La Ley*, n. 17/1993, pp. 119 y sigs., y de modo especial, p. 121, e I. MERINO JARA: *La visión de la jurisprudencia comunitaria...cit.*, p. 42.

cia del Tribunal, porque esperaba un pronunciamiento expreso y definitivo *sobre la idoneidad de los instrumentos fiscales, y más concretamente de la imposición directa, para causar o no discriminaciones notables en relación con las disposiciones no fiscales del Tratado*, y vio en cambio que el Tribunal consideró el caso como una cuestión interna, evitando así el pronunciamiento sobre el fondo.

Sin perjuicio de la necesidad de volver más adelante sobre el contenido de esta sentencia, debemos por el momento destacar que, en el caso Werner, el Estado impositor era el del lugar de trabajo del contribuyente, y era también el Estado de la nacionalidad del trabajador; el problema pues no tenía nada que ver con la libre circulación de trabajadores -prevista en el art- 48 del Tratado-, con respecto a la cual se trataba efectivamente de una cuestión interna. El caso debía haberse relacionado en cambio con la libertad de establecimiento -art. 52- donde sí había, pese a la consideración del Tribunal, un elemento extranjero que debía haberse valorado antes de calificar automáticamente el caso como una cuestión interna: el señor Werner *residía en el extranjero, y era precisamente ésta la circunstancia por la que tenía un tratamiento fiscalmente más oneroso*. No se trata pues, a nuestro modo de ver, de que el Tribunal eludiera la respuesta por no pronunciarse sobre la libre circulación de trabajadores, sino por no haber dado una respuesta sobre el fondo, que afectaba, como veremos, a la «libertad de establecimiento».

La respuesta, en relación con el artículo 48, sobre la idoneidad de la imposición fiscal directa para provocar o no discriminaciones relevantes relacionadas con las disposiciones no fiscales del Tratado, vino dos años más tarde con el caso *Schumacker* (113), donde el contribuyente discriminado, que no trabajaba en el extranjero, era nacional de otro Estado miembro. Teóricamente, una discriminación contra la libre circulación de trabajadores podría suceder tanto si se da un tratamiento más oneroso a los extranjeros que trabajan en el Estado de acogida, como si los discriminados son los nacionales por el hecho de trabajar en el extranjero, ya que el Tratado no restringe en este sentido el alcance de la prohibición. Pero con el precedente del caso Werner en el ámbito de la libertad de establecimiento, parece que, para calificar una cuestión como interna o no en relación con el artículo 48, el Tribunal tiene únicamente en cuenta la nacionalidad de los trabajadores contribuyentes (114), sin prestar la menor atención al lugar de trabajo del contribuyente: no en vano el elemento extranjero en el caso *Schumacker* fue la nacionalidad, y no el lugar de trabajo (115).

---

(113) STJCE (pleno) de 14 febrero 1995, asunto 279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt/R. Schumacker...cit.*, Rep. 1995, p. I-225. Cfr. la interposición de la solicitud de pronunciamiento en vía prejudicial, realizada el 14 abril 1993 (DOCE n.º C 177; de 29 julio 1993), y el comentario de VALLEJO LOBETE, E., *Crónica del TJCE*, en *Gaceta Jurídica de la CE y de la Competencia*, boletín 102, abril 1995, pp. 27 y sigs.

(114) El Tribunal había ya establecido (STJCE de 14 enero 1988, asunto 63/86, *Comisión/ República Italiana*, Rep. 1988, p. 29) en relación con el artículo 52, que esta norma pretende principalmente -no exclusivamente- aplicar el principio de no discriminación por motivos de nacionalidad establecido en el artículo 7, en el ámbito de las actividades profesionales, argumento que confirmó poco después en STJCE 12 abril 1994, asunto 1/93, *Halliburton Services...cit.*, Rep. 1994, p. I-1.137. El paso de la atención principal a la exclusiva en relación con la nacionalidad quedaba ya demasiado estrecho.

(115) La idea viene confirmada por la STJCE de 27 junio 1996, asunto 107/94, *Assquer...cit.*, Rep. 1996, donde se establece que, pese a admitirse la aplicación de la norma estatal con independencia de la nacionalidad del sujeto pasivo de que se trate, una distinción fundada básicamente en el criterio de la residencia se aplica con frecuencia a los nacionales de los otros Estados miembros, dado que la mayoría de los no residentes son extranjeros.

Por otra parte, y pasando al alcance del artículo objeto de estudio, la no discriminación fiscal de los trabajadores comunitarios no se extiende únicamente a las discriminaciones expresas y frontales, sino, como ya es constante en la jurisprudencia de Luxemburgo, a *cualquier tipo de discriminación oculta* (116) que pueda conducir a idénticos resultados que una discriminación manifiesta (piénsese, por ejemplo, en el establecimiento de determinados requisitos para el desarrollo de una actividad que resulten de más difícil cumplimiento por parte de los trabajadores no nacionales).

Una vez analizados los presupuestos donde puede encontrar aplicación la prohibición de discriminación entre los trabajadores comunitarios en el ámbito fiscal, debemos ver cuáles son la eficacia y el contenido de este precepto en lo que se refiere al principio que comentamos, o si se prefiere, cuáles son las posibilidades de actuación y cuáles son las conductas prohibidas en materia fiscal por este artículo a los poderes públicos de cada uno de los Estados.

El Tribunal ha mostrado cautela, también en el caso de este artículo, en la enunciación de los criterios generales para identificar las eventuales violaciones a la no discriminación a través de medios no fiscales, por lo que resulta de gran importancia la casuística jurisprudencial en la concreción de la verdadera y efectiva importancia del principio de referencia. Así por ejemplo, podemos hoy afirmar que el segundo párrafo del artículo 48 del Tratado prohíbe el establecimiento de las retenciones en la fuente, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre los rendimientos del trabajo dependiente de los comunitarios que sean residentes sólo durante un tiempo del período impositivo en el Estado de la imposición, salvo que tales retenciones puedan ser objeto de un derecho de devolución (117).

(116) SSTJCE de 12 febrero 1974, asunto 152/73, *Sotgiu...cit.*, Rep. 1974, p. 153; de 15 enero 1986, asunto 41/84, *Pinna*, Rep. 1986, p. I-1; de 21 noviembre 1991, asunto 27/91, *U.R.S.A.F.*, Rep. 1991, p. I-5.531; de 10 marzo 1993, asunto 111/91, *Comisión/ Luxemburgo*, Rep. 1993, p. I-817; de 23 febrero 1994, asunto 412/92, *Scholz*, Rep. 1994, p. I-505, y más recientemente, la de 14 febrero 1995, asunto 279/93, *Schumacker, cit.*, Rep. 1995, p. I-225. En esta última se recuerda la primera de las sentencias sobre la materia (STJCE de 12 febrero 1974, asunto 152/73, *Sotgiu...cit.*, Rep. 1974, p. 153), en el ámbito de la discriminación fiscal de los trabajadores comunitarios, para concluir estableciendo que «según constante jurisprudencia del Tribunal, las normas relativas a la paridad de tratamiento prohíben no sólo las discriminaciones patentes con base en la ciudadanía, sino también *cualquier discriminación disimulada* que, basándose en otros criterios de distinción, llegue a idéntico resultado».

(117) STJCE de 8 mayo 1990, asunto 175/88, *Klaus Biehl...cit.*, Rep. 1990, p. I-1.779. En este caso se trataba de un ciudadano alemán que había vivido como trabajador dependiente en Luxemburgo y que, con ocasión de su retorno a Alemania, había solicitado infructuosamente la devolución del exceso de la retención en la fuente efectuada sobre su salario. La administración luxemburguesa alegó que no existía discriminación alguna, ya que el interesado podía en todo caso solicitar la devolución por medio de un «procedimiento graciable», confiado únicamente a la buena disponibilidad de la administración. El Tribunal estableció, sin embargo, que semejante tutela procedimental no invalida la acusación realizada a Luxemburgo, por no bastar para impedir, en todo caso, la violación del Tratado en los casos de retenciones excesivas en la fuente y sin derecho de reembolso para el caso de ciudadanos de otros Estados miembros. A pesar de todo, Luxemburgo continuó manteniendo la vigencia de las disposiciones afectadas, alegando siempre la posibilidad del citado «procedimiento graciable».

La Comisión, siguiendo la sentencia *Biehl*, ha considerado que un simple procedimiento confiado a una autoridad dependiente de la administración, no garantiza válida ni suficientemente la supresión de la conducta discriminatoria de los contribuyentes no residentes. Tales consideraciones llevaron a la Comisión a dirigirse al Tribunal contra Luxemburgo (asunto C. 151/94, DOCE del 23 julio 1994). *Cfr.* el comentario al caso *Biehl* realizado por DOCAVO ALBERTI, L., en *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia...op. cit.*, Edit. La Ley, Madrid, 1991, pp. 296 a 298.

Un caso similar es el señalado por I. MERINO JARA [*La visión de la jurisprudencia comunitaria...cit.*, p. 43], donde resultaban discriminados unos franceses, trabajadores y no residentes en Luxemburgo, por no poder disfrutar de ventajas tales como el mínimo exento, las elevaciones de dicho mínimo por cargas familiares, o el llamado coeficiente

Del mismo modo, y siempre según el Tribunal de Justicia, los artículos 48 y 59 del Tratado -este último relativo a la libre prestación de servicios- prohíben que la legislación de un Estado miembro subordine el carácter deducible de las primas de seguros por enfermedad y vejez, o por vejez y muerte, al requisito del pago de dichas primas al Estado. Tal requisito, a mayor abundamiento, no puede justificarse por la necesidad de garantizar la coherencia del régimen tributario aplicable (118).

Por el contrario, se ha rechazado la posibilidad de justificar la diferencia de tratamiento con base en las dificultades más o menos relevantes que supone para el Estado miembro el ejercicio de las potestades de control, toda vez que la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 diciembre 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (119), ofrece la posibilidad de obtener las informaciones oportunas de modo similar a como ocurre entre las distintas instancias tributarias en el ámbito interno (120).

---

familiar. Destaca también este autor cómo la pregunta escrita n. 2882/91 de J.L. BORLOO a la Comisión incide en esta misma cuestión, y cómo naturalmente la Comisión consideró contrarias al Tratado las disposiciones mencionadas [Cfr. la respuesta de la Sra. SCRIVENER en nombre de la Comisión (13 mayo 1992), DOCE de 5 diciembre 1992 (9/C 40/46)]. Si bien la discriminación había resultado ya eliminada por la Ley de 28 diciembre 1992, la cuestión surgió en este segundo caso porque, como destaca el mismo autor, la nueva Ley limitaba su alcance al caso de los asalariados y pensionistas. Cfr. las respuestas de la misma Sra. SCRIVENER en nombre de la Comisión (DOCE n. C 352/48, de 12 diciembre 1994, y n. C 367/36, de 22 diciembre 1994).

- (118) Cfr. SSTJCE de 28 enero 1992, asunto 204/90, *Bachmann*, Rep. 1992, p. I-249, y de la misma fecha, asunto 300/90, *Comisión/ Reino de Bélgica*, Rep. 1992, p. I-305, ambas relativas a la deducción de rentas por primas de seguros. Sobre la imposibilidad de alegar la coherencia del régimen tributario como justificación de una discriminación fiscal, Cfr. STJCE de 27 junio 1996, asunto 107/94, *Asscher*, Rep. 1996.

En los dos primeros casos se daba una relación directa entre la deducción por las cuotas satisfechas y la imposición de las cantidades debidas, dejándose al contribuyente la posibilidad de optar entre, por una parte, la deducción de las primas de seguros y la imposición de los capitales o rentas percibidos al término del contrato, y por otra, la no deducibilidad de las primas y la exención de los capitales y rentas percibidos al fin de dicho contrato. Por el contrario, en el tercero de los casos no existía tal relación, dado que la aplicación de un tipo incrementado no daba lugar a protección social alguna (el contribuyente residía en otro Estado miembro, donde cotizaba a la Seguridad Social), y no quedaba garantizada relación alguna entre la imposición de las rentas percibidas en un Estado y una posible reducción de la carga fiscal en otro.

A tal propósito se ha destacado (J. MALHERBE, *L'egalité en matière fiscale...op. cit.*, p. 889) que la excepción del interés general, como límite a las prohibiciones de discriminación, resulta de una conocida y antigua construcción jurisprudencial (se refiere a la STJCE *Rewe-Zentral AG/ Bundesmonopolverwaltung für Branntwein*, más conocida bajo el nombre de «Cassis de Dijon», de 20 febrero 1979, asunto 120/87, Rep. 1979, pp. 649 y sigs.), aunque de fundamento discutible. Falta una base expresa en el Tratado, y la doctrina más convincente la relaciona con la idea misma de discriminación: a menos que se base directamente en la nacionalidad, una distinción no resulta discriminatoria si puede explicarse por las exigencias del interés general.

- (119) Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 diciembre 1977, (DOCE n. L 336; de 26 diciembre 1977, p. 15), modificada después por Directivas 79/1070/CEE del Consejo, de 6 diciembre 1979 (DOCE L 331, p. 8), y 92/12/CEE del Consejo, de 25 febrero 1992 (DOCE L 76, p. 1).

Sin embargo, la experiencia no fue muy positiva: Cfr. el informe, de julio 1994, de la Unidad Especial para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Prevención y Corrección del Fraude. Sobre esta materia, véase también P. ADONNINO, «Cooperazione amministrativa e modalità di scambio di informazioni tra amministrazioni fiscali nazionali», en *Tributi*, n. 8/1995, pp. 819 a 831, y P. PANTALONE y T. ALVARO, «L'informatizzazione del transito comunitario come sistema di prevenzione delle frodi», en *Tributi*, n. 12/1994, publicado también en *Rassegna di diritto e tecnica doganale e delle imposte di fabbricazione*, n. 9, septiembre 1995, pp. 703 a 711.

- (120) El argumento se ha empleado expresamente en STJCE 14 febrero 1995, asunto 279/93, *Schumacker...cit.*, Rep. 1995, p. I-225.

## 2. No discriminación fiscal, libertad y derecho de establecimiento.

El Tratado establece en su artículo 52 la prohibición de discriminaciones fiscales, en la medida en que puedan obstaculizar la libertad de establecimiento. Este artículo, directamente aplicable según ha destacado el propio Tribunal (121), no se refiere únicamente a las personas físicas, sino también a las jurídicas. En este sentido se pronunció el Tribunal, en la ya citada STJCE de 28 enero 1986 (122), al establecer que, a falta de armonización normativa en materia de tributación de sociedades, la situación fiscal de estas últimas depende del Derecho nacional; pero que sin embargo, el artículo 52 prohíbe a los Estados miembros la introducción, en sus propias disposiciones legislativas, de condiciones especiales para quienes se valgan de la libertad de establecimiento, que resulten distintas de las prescritas para sus propios ciudadanos residentes (123).

Continuando con la no discriminación fiscal por motivos de residencia en relación con las personas jurídicas, es preciso destacar también que, así como el Tribunal ha admitido la existencia de discriminaciones fiscales en materia de devoluciones tributarias y en relación con las personas físicas (124), la STJCE de 13 julio 1993, causa 330/91, *Commerzbank* hizo otro tanto en el ámbito de las personas jurídicas, en un caso donde el criterio de la discriminación fue precisamente el del establecimiento de la sociedad (125).

Se trataba en este caso de un instituto de crédito alemán que, a través de establecimientos permanentes en el Reino Unido, había otorgado capitales en préstamo a sociedades americanas, y en consecuencia había domiciliado en Inglaterra los intereses satisfechos por las sociedades mutuarías. Satisfecho el respectivo impuesto sobre la renta, la *Commerzbank A.G.* solicitó y obtuvo la devolución del exceso, pero solicitó también el pago de los intereses moratorios, petición que no fue acogida por el *Inland Revenue*. El caso llegó a la *High Court of Justice*, la cual requirió del TJCE un pronunciamiento conforme al artículo 177 del Tratado. Sintéticamente, el Tribunal estableció que resulta contraria al artículo 52 del Tratado la decisión del *Inland Revenue* de no pagar los intereses

(121) *Cfr.*, *inter alia*, SSTJCE de 28 abril 1977, asunto 71/76, *Thieffry*, Rep. 1977, p. 765; y de 12 abril 1994, asunto 1/93, *Halliburton Services...cit.*, Rep. 1994, p. I-1.137.

(122) Asunto 270/83, *Comisión/ República francesa (avoir fiscal)*, Rep. 1986, p. 273.

(123) Esta regla deriva de la más general de que la autonomía legislativa tributaria del legislador nacional, aunque amplia, resulta limitada en la medida en que el Tratado garantiza unos valores fundamentales que no pueden ser alterados por los Estados miembros ni siquiera en sede de producción de normas de imposición directa. A tal efecto, el abogado general destacó en esta sentencia que los retrasos del legislador comunitario no pueden suspender la obligación impuesta a los Estados de aplicar sus respectivos regímenes fiscales de un modo no discriminatorio: *Cfr.* el comentario de D. BERLIN a esta sentencia, en *Révue trimestrelle de droit européen*, n. 1/1987, especialmente pp. 114 y sigs.

(124) STJCE de 8 mayo 1990, asunto 175/88, *K. Biehl...cit.*, Rep. 1990, p. I-1.779.

(125) STJCE de 13 julio 1993, asunto 330/91, *Regina C. enland Revenue Commissioners ex parte Commerzbank A.G.*, Rep. 1993, p. I-4.017. *Cfr.* el texto de la sentencia (versión inglesa) y el comentario a la misma realizado por G. MARINO, «Non discriminazione tra cittadinanza e residenza nel Trattato di Roma: il caso Commerzbank A.G.», en *Diritto e Pratica Tributaria*, núm. 3/1994, segunda parte, pp. 439 a 462.

moratorios de las cantidades objeto de devolución a los ciudadanos de la Unión no residentes en el Reino Unido, dado que ello constituiría un límite a su libertad de establecimiento y una discriminación indirecta basada en la nacionalidad.

Por otra parte, el hecho que dio origen a la primera de las dos referidas sentencias (STJCE de 28 enero 1986) fue el que sigue: la ley francesa establecía el derecho de utilizar un beneficio fiscal (el llamado *bénéfice de l'avoir fiscal*) por parte de las compañías aseguradoras que concurieran a la formación de la renta imponible de las propias sociedades; no obstante, tal derecho se reservaba tan sólo a las compañías residentes en Francia, incluidas las sociedades francesas filiales de sociedades extranjeras, excluyéndose en los casos de las organizaciones permanentes, carentes de personalidad jurídica propia, que formaran parte de sociedades de otros Estados miembros. Semejante medida equivalía en la práctica a la concesión de un beneficio fiscal por parte de la República Francesa a las sociedades galas, beneficio que se negaba a los establecimientos permanentes de las sociedades extranjeras. El caso era particularmente evidente, por cuanto se trataba de una compañía de seguros, para las cuales la ley francesa establece la obligación de invertir en Francia las reservas, que producían así menores frutos que las invertidas por las sociedades francesas.

El Tribunal destacó en primer lugar que, en el caso de las sociedades, la sede social, constituida conforme a las normas de un Estado miembro, viene a ser equivalente a la nacionalidad de las personas físicas (126), y que los distintos establecimientos son parangonables con las residencias de las personas físicas. Sentada esta primera consideración, estableció el Tribunal de Justicia que Francia no podía conceder este beneficio fiscal a las sociedades francesas y negarlo a la vez a los establecimientos permanentes de las sociedades extranjeras -del mismo modo que no se puede otorgar un tratamiento fiscal privilegiado a los nacionales y negarlo a los residentes no nacionales-, dado que esta diferencia de tratamiento viola el principio de paridad de tratamiento fiscal, así como la libertad de establecimiento prevista en el artículo 52 del Tratado. Sin embargo, el Tribunal se detuvo aquí en esta sentencia, y no extrajo ninguna consecuencia de esta regla, como habría sido deseable (127).

Por último, y como no podía ser menos, también en relación con este artículo se ha rechazado la posibilidad de justificar las eventuales diferencias de tratamiento alegando las dificultades que supone para el Estado miembro el ejercicio de las potestades de control (128).

---

(126) Este argumento (punto 18 de la sentencia), ha sido empleado posteriormente en el punto 15 de la STJCE de 26 enero 1993, asunto C-112/91, *H. Werner...cit.*, Rep. 1991, p. I-421.

(127) Sobre el alcance de esta regla, *Vid. ADONNINO, P.: Il principio di non discriminazione fiscale...op. cit.*, p. 85 y 86.

(128) STJCE de 12 abril 1994, asunto 1/93, *Halliburton Services...cit.*, Rep. 1994, p. I- 1.137.

**La no aplicabilidad del artículo 52, según el Tribunal, a los nacionales no residentes: el caso Werner.** También en el ámbito de la libertad y el derecho de establecimiento debemos restringir el alcance de la no discriminación fiscal a las situaciones donde resulte implicado más de un Estado miembro (129).

En esta línea, y malinterpretando, como veremos, este postulado, el Tribunal destacó en la ya citada sentencia *Werner* (130) que el artículo 52 no se opone a la facultad de los Estados miembros de gravar fiscalmente con una carga impositiva más pesada a sus nacionales que obtengan allí la totalidad de sus rentas, o tengan allí la práctica totalidad de su patrimonio, por el hecho de ser residentes en el extranjero.

El caso que dio motivo a la sentencia fue el siguiente: un alemán, el Sr. Werner, residente con su esposa en los Países Bajos desde 1961, había trabajado hasta octubre de 1981 como dentista en Aix-la-Chapelle (Alemania), donde obtenía la totalidad de sus ingresos. Según la legislación alemana estas rentas quedaban sujetas al impuesto alemán sobre la renta de las personas físicas, por haberse obtenido en dicho Estado, pero según esta misma normativa, el Sr. Werner no podía disfrutar del sistema preferencial *splitting tarif* (131) ni de determinadas deducciones de las que disfrutaban sus compatriotas casados y residentes en Alemania. El caso llegó al *Finanzgericht* de Colonia, que sometió al Tribunal tres cuestiones prejudiciales conforme al artículo 177 del Tratado, relativas a la interpretación de la libertad de establecimiento y la prohibición de discriminación basada en la nacionalidad, por considerar una posible incompatibilidad del Derecho comunitario con la *Einkommensteuergesetz* y la *Vermögensteuergesetz* (leyes alemanas del impuesto sobre la renta de las personas físicas y el impuesto sobre el patrimonio, respectivamente).

El Tribunal no entró a analizar si era éste un posible caso de discriminación por razón de la residencia, argumentando que no se pueden aplicar ni el principio general de no discriminación del entonces artículo 7 del Tratado, ni la regla de no discriminación derivada del artículo 52 del Tratado, a los casos donde un Estado grava a sus nacionales con una carga fiscal mayor cuando no residen en el propio Estado. En otras palabras, y dado que la residencia del contribuyente no basta para estimar la existencia de un posible elemento extranjero, el asunto era una cuestión interna, y en conse-

---

(129) La exclusión de las llamadas *cuestiones internas* del alcance de la no discriminación fiscal en lo que se refiere a la libertad y el derecho de establecimiento, ha sido destacada en SSTJCE de 8 diciembre 1987, asunto 20/87, *Gauchard*, Rep. 1987, p. 4.879; 27 septiembre 1988, asunto 81/87, *Daily Mail*, Rep. 1987, p. 5.483; 27 octubre 1990, asuntos acumulados 54/88, 91/88 y 14/89, *Nino e.a.*, Rep. 1990, p. I-3.537; y 28 enero 1992, asunto 330/90 y 331/90, *López Brea*, Rep. 1992, p. I-323.

(130) STJCE de 26 enero 1993, asunto 112/91, *H. Werner/ Finanzamt Aaqen-Innenstadt*, Rep. 1993, p. I-429.

(131) Como es sabido, la aplicación del sistema *splitting* a los impuestos sobre la renta de las personas físicas se lleva a cabo sumando la renta global de ambos cónyuges, para imputarla después ficticiamente a cada uno de ellos al 50 por 100 y tasarla en consecuencia, por lo que, en los casos de heterogeneidad del nivel de rentas obtenidas por los cónyuges, el sistema permite nivelar la base imponible de cada uno de ellos, atenuando en consecuencia los efectos de la progresividad de la escala impositiva del impuesto. Conforme al artículo 26 *ter* de la ley alemana del impuesto sobre la renta (*Einkommensteuergesetz*), el sistema *splitting* resulta aplicable en Alemania a los trabajadores casados que no estén separados judicialmente.

cuencia el Tribunal entendió que carecía de competencia para pronunciarse sobre el fondo del asunto (132). Parece haber tenido únicamente en cuenta el Tribunal la nacionalidad del contribuyente para considerar el asunto una cuestión interna, quizá por influencia de la más destacable concreción comunitaria del principio de no discriminación, como es la no discriminación por motivo de la nacionalidad (art. 6 del Tratado), y consideró, en consecuencia, que la discriminación basada en la residencia es sólo comunitariamente relevante en la medida en que pueda resultar una discriminación oculta por razón de la nacionalidad. No siendo extranjero en este caso el contribuyente, no existía razón alguna para otorgar trascendencia comunitaria a esta diversidad de tratamiento (133).

La postura del Tribunal en esta sentencia fue criticada por cuanto se consideraba contradictoria con la citada Sentencia de 28 enero 1986, causa 270/83, Comisión/ República francesa. Según este punto de vista, en la STJCE de 1986 se consideró que bastaba con tener una organización permanente en el Estado impositor para disfrutar de los beneficios fiscales (en aquel caso se trataba del llamado *avoir fiscal*), y ahora en cambio, las personas deben ser residentes para tener beneficios fiscales (en este caso, los derivados de la aplicación del *splitting tarif*).

Olvida esta crítica que lo verdaderamente incompatible con la libertad de establecimiento, según la propia STJCE de 1986, es la subordinación del disfrute del llamado beneficio del *avoir fiscal* a la exigencia de constituir una filial con personalidad jurídica y con sede en Francia (lo que en las personas físicas sería la nacionalidad, según ha establecido el propio Tribunal (134)), ya que no es éste el requisito indispensable para obtener el citado beneficio fiscal, sino el de contar con una organización permanente (establecimiento) en el Estado impositor.

Según este razonamiento, en el caso Werner se mantiene la misma postura que en la STJCE de 28 enero 1986: no es necesario, para invocar el artículo 52, ser nacional (aun residiendo en el extranjero). La diferencia relevante no es, según el Tribunal, que en el primer caso exista una persona jurídica y en el segundo una persona física, sino que en el primero se trataba de un residente extranjero y en el segundo de un nacional en el extranjero.

(132) El precedente de esta afirmación del Tribunal se encuentra en la STJCE de 6 noviembre 1984, asunto 182/83, *Fearon*, Rep. 1984, p. 3.677, donde se había establecido ya que las medidas basadas en la residencia son compatibles con el artículo 52 del Tratado siempre que no causen discriminaciones entre nacionales y extranjeros.

(133) *Cfr.* SSTJCE de 20 mayo 1992, asunto 106/91, *Ramrath*, Rep. 1992, p. I-3.351; y de 27 junio 1996, asunto 107/94, *Assquer...cit.*, Rep. 1996: la comparación entre los artículos 48 y 52 del Tratado evidencia que protegen los mismos intereses fundamentales, tanto en los que se refiere a la entrada y residencia en el territorio de cada uno de los Estados de personas a las que se aplica el Derecho Comunitario, como en lo que atañe a la prohibición de cualquier discriminación por razón de la nacionalidad. Otro tanto cabe afirmar del ejercicio en el territorio de los Estados miembros de actividades económicas por los ciudadanos comunitarios: STJCE de 27 junio 1996, asunto 107/94, *Assquer...cit.*, Rep. 1996.

(134) Punto 18 de la STJCE de 7 mayo 1985, asunto 18/84, *Comisión/ República Francesa*, Rep. 1985, sentencia de 28 enero 1986, asunto 270/83, punto 14 de la de 13 julio 1993, asunto 330/91, *Commerzbank... cit.*, Rep. 1993, p. 4.017, punto 15 de la de 26 enero 1993, asunto C-112/91, *H. Werner...cit.*, Rep. 1993, p. I-421, y punto 15 de la de 12 abril 1994, *Halliburton Services...cit.*, Rep. 1994, p. I-1.137. *Cfr.* también STJCE de 20 febrero 1997, asunto C-260/95, *Commissioners of Customs & Excise/ DFDS A/S*, ATJPI n. 6 de 1997, p. 13.

La sentencia resulta criticable en cambio desde otro punto de vista: es verdad que no se podía hablar de violación del artículo 7 del Tratado -hoy art. 6-: el señor Werner no era objeto de un tratamiento distinto por razón de la nacionalidad, sino por su residencia en el extranjero; es también cierto, si la cuestión resultaba interna, que el Tribunal no era competente para pronunciarse sobre el fondo. Pero lo que resulta discutible es precisamente la inexistencia de elemento extranjero alguno en el caso: el señor Werner *tenía una mayor presión fiscal en Alemania por el hecho de residir en otro Estado miembro*.

Desde el momento en que el artículo 52 garantiza la libertad de establecimiento en el interior de las Comunidades, hay que pensar que el Tribunal no ha juzgado el fondo de esta discriminación fiscal por considerar que lo que los Estados miembros no pueden hacer es proteger su territorio, obstaculizando el establecimiento de sus propios nacionales en otros Estados comunitarios.

Pues bien, habría sido más lógico pensar que lo que se pretende prohibir en el Tratado no son únicamente las conductas proteccionistas, sino todo comportamiento que pueda hacer de las fronteras estatales un obstáculo a la libertad de establecimiento. En este sentido, la expresión del artículo 52 -«libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro», sin restringir el derecho a los casos donde el ciudadano no sea nacional- resultaría violada siempre que un ciudadano comunitario resulte discriminado *por cualquier Estado miembro* (el de la residencia o el de la nacionalidad) por el hecho de residir en un Estado distinto del de su nacionalidad o su ocupación laboral (*Ubi lex non distinguit...*).

Así como en los casos de los productos fabricados y comercializados en un Estado miembro se puede hablar sin duda de «cuestión interna» por no existir ningún elemento extranjero, no se puede decir lo mismo en los casos que estamos viendo ahora sobre la libertad de establecimiento: tanto si se trata de un residente de otro Estado miembro, como de un nacional con residencia en el extranjero, existe siempre un elemento extranjero. El primer caso sería una discriminación por razón de la nacionalidad que pondría en peligro la libertad de establecimiento y, en ocasiones, también la libre circulación de trabajadores; el segundo en cambio sería una clara y típica discriminación de un nacional por razón de la residencia. Por tanto, y en relación con el artículo de referencia, únicamente se podría hablar de «cuestión interna» en los casos donde las personas implicadas no fueran ni extranjeras ni residentes en el extranjero, requisito este último que no se daba en el caso Werner (135).

Cuestión distinta es que, en la mayoría de los casos, la discriminación que pueda obstaculizar la libertad de establecimiento sea efectuada por el Estado de acogida. Pero ésta no es una necesidad conceptual, sino una consecuencia del *statu quo*. En efecto, resulta mucho más fácil en la práctica que un ciudadano comunitario vea restringida su libertad de establecimiento por el Estado donde

---

(135) *Cfr.*, en este sentido, las alegaciones de la Comisión. Por otra parte, el propio Tribunal se acerca bastante a este planteamiento en SSTJCE de 6 julio 1988, asunto 127/86, *Ledoux*, Rep. 1988, p. 3.741; 27 septiembre 1988, asunto 81/87, *Daily Mail...cit.*, Rep. 1988, p. 5.483; 13 diciembre 1989, asunto 49/89, *Corsica Ferries*, Rep. 1989, p. 4.441; y 27 octubre 1990, asuntos acumulados 54/88, 91/88 y 14/89, *Nino...cit.*, Rep. 1990, p. I-3.537.

reside que por cualquier otro Estado miembro. Es cierto por otra parte, como ha destacado el propio Tribunal en la sentencia *Schumacker* (136), que los no residentes son las más de las veces ciudadanos no nacionales, y por tanto el problema de los nacionales no residentes es, en la práctica, de escasa entidad.

Pero tales datos estadísticos no deben hacernos olvidar la existencia de posibilidades como la del caso *Werner*: no es necesario ser residente en un Estado miembro para ser contribuyente del mismo, y *una vez que se está fiscalmente sujeto, existe siempre el peligro de ser objeto de una discriminación fiscal por razón de cualquier circunstancia*, como puede ser la de la residencia en un tercer Estado miembro.

También sería una cuestión distinta la de entrar a considerar si cualquier diversidad en el tratamiento fiscal, derivada de la residencia, viola la libertad de establecimiento o no. Pero ésta sería una valoración a realizar por el Tribunal una vez que se haya entrado a analizar el fondo del asunto, análisis que como hemos visto, no se llegó a efectuar.

Ni siquiera se puede hablar de discriminación fiscal *à rebours* en los casos de trabajadores nacionales discriminados por residir en el extranjero -por oposición al hecho más normal de discriminación de trabajadores extranjeros que residen en el propio territorio-: el fundamento de la legitimidad de la discriminación *à rebours* es el de la inexistencia de un tercer Estado miembro que pueda ver dañados sus intereses. En consecuencia, únicamente debemos considerar discriminaciones *à rebours*, en relación con el artículo 52 del Tratado, los eventuales casos de tratamiento fiscal más oneroso de los residentes nacionales, que el que tienen los residentes no nacionales, en los casos de tratamiento fiscalmente más gravoso para los residentes en el propio territorio del de los residentes en el extranjero.

**La Propuesta de Directiva de 21 diciembre 1979.** Ya hemos visto que, pese a la sentencia *Werner*, lo que el artículo 52 parece prohibir es todo comportamiento, de cualquier Estado miembro, que pueda hacer de las fronteras estatales un obstáculo a la libertad de establecimiento, y en consecuencia el artículo de referencia prohíbe tanto las discriminaciones de los residentes de otros Estados miembros, como las discriminaciones de los nacionales que residan en el extranjero: el primero sería una discriminación entre residentes por razón de la nacionalidad, y el segundo una discriminación entre nacionales por razón de la residencia.

Tal razonamiento, por otra parte, parece estar en línea con lo que la Comisión expuso ya en su Propuesta de Directiva de 21 diciembre 1979 y ha manifestado nuevamente pocos meses después de la publicación de la sentencia *Werner* quizá para contrapesarla- en una Recomendación para armo-

---

(136) STJCE (pleno) de 14 febrero 1995, asunto 279/93, *Finanzamt Köln-Alstadt/ R. Schumacker...cit.*, Rep. 1995, p. I-225.

nizar la tributación de los ciudadanos comunitarios no residentes en el Estado de imposición, Recomendación relativa al régimen tributario de determinadas rentas de las personas físicas no residentes, obtenidas en un Estado miembro distinto del de su residencia.

En la Propuesta de Directiva de 21 diciembre 1976 (DOCE 1980 C. 21, pág. 6), sobre armonización de las disposiciones relativas a la tributación de los ingresos en conexión con la libre circulación de trabajadores en el interior de las Comunidades, la Comisión propuso al Consejo diversas medidas para combatir las discriminaciones de los residentes comunitarios con trabajo en un Estado miembro distinto de aquel donde se han establecido (*Cfr.*, especialmente, su art. 9).

Ante la falta de acuerdo necesario en el seno del Consejo para la aprobación de la Directiva, y dada la oposición de algunos Estados miembros, la Comisión retiró en 1992 la propuesta y, considerando más conveniente la opción por vías alternativas en la lucha contra este tipo de discriminaciones fiscales, comenzó una serie de trabajos que finalizaron con la Recomendación 94/79/CE de la Comisión, de 21 diciembre 1993.

**La Recomendación 94/79/CE, de 21 diciembre 1993, de la Comisión Europea** (137). Conviene ante todo tener presente que las Recomendaciones de la Comisión y del Consejo, junto a los Dictámenes de las Instituciones y Organismos de las Comunidades, no son *per se* vinculantes para las instancias nacionales (138), sino solamente una orientación o invitación a actuar de una determinada manera. Pero el hecho de que la recomendación no sea vinculante, no significa que carezca de efectos jurídicos: si bien no crea vínculos *ex novo*, puede eliminar situaciones de incertidumbre, constituyendo así un criterio útil de valoración de la legalidad de los comportamientos de los destinatarios del Derecho comunitario, y un instrumento para delimitar obligaciones que en otro caso podrían resultar demasiado genéricas (139).

En la Recomendación 94/79/CE se propone -sin hablar en ningún momento de nacionalidad- acabar con la mayor presión fiscal de los ciudadanos comunitarios discriminados por el simple hecho de no ser residentes en el Estado impositor, y todo ello se hace tras recordar que el principio fundamental de la no discriminación se encuentra entre los fundamentos mismos del Tratado, y con la finalidad -afirma la propia Recomendación- de «garantizar que los no residentes puedan disfrutar de un

(137) Recomendación 94/79/CE de la Comisión de 21 diciembre 1993, Doc. C (93) 3702, sobre el régimen tributario de determinadas rentas de las personas físicas no residentes, obtenidas en un Estado miembro distinto de aquel donde residen, publicada en DOCE L n. 39; de 10 febrero 1994, pp. 22 y sigs.

Entre los comentarios a esta Directiva, conviene destacar los de I. MERINO JARA: «Nuevas iniciativas sobre la tributación de determinadas rentas obtenidas por no residentes: La recomendación de la Comisión de las Comunidades Europeas de 21 diciembre 1993», en *Jur. Trib.*, núm. 34/1994, pp. 15 y siguientes, J.M. CALDERÓN CARRERO, en *QF*, núm. 11/1994, pp. 39 y sigs., y L. DOCAVO ALBERTI: «La armonización de la tributación de los no residentes en la Unión Europea. Comentarios a la Recomendación 94/79/CE de la Comisión de 21 de diciembre de 1993», en *Impuestos*, enero 1995, núm. 2, p. 57 a 80.

(138) SSTJCE de 10 diciembre 1957, asuntos acumulados 1 y 14/57, *Société La Sarre*, Rep. 1957, p. 201; y 13 diciembre 1989, asunto 322/88, *S. Grimaldi*, Rep. 1989, p. 4.407.

(139) MENGOZZI, P.: *Il diritto della comunità europea*, en *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, a cargo de F. GALGANO, Cedam, Padua, 1990, Vol. XV, p. 164.

tratamiento fiscal tan favorable como el que tienen los residentes», habida cuenta que «el principio de igualdad de tratamiento que se deriva del artículo 48, así como del artículo 52 del Tratado, exige que no se prive a las personas que obtengan estas rentas de las ventajas y deducciones fiscales de que disfrutaban los residentes».

Por otra parte, en la exposición de motivos de la Recomendación, se destaca que los no residentes deberían tener las mismas ventajas fiscales que los residentes en una situación comparable, y entre tales ventajas se hace expresa referencia a las deducciones familiares y el disfrute de sistemas preferenciales como es el *splitting tarif*. En otro caso -recuerda la Comisión-, la libre circulación resultaría obstaculizada por las disposiciones fiscales que sitúan a los no residentes en situaciones menos favorables que los residentes, toda vez que a menudo estos trabajadores no obtienen prácticamente rentas en el Estado de residencia, y no tendrían así ninguna posibilidad de disfrutar de tales ventajas fiscales, ni en el Estado de residencia ni en el que desempeñan su trabajo.

Habría resultado en efecto mucho más difícil considerar que el caso Werner era una cuestión interna en relación con el artículo 52 si se hubiera seguido el espíritu de esta Recomendación. En efecto, la Comisión destaca que lo decisivo en estos casos no es la nacionalidad del contribuyente, sino el hecho de que los trabajadores de un Estado miembro en situaciones comparables deban tener los mismos intereses y desgravaciones fiscales en el Estado donde tributan por tales rentas, *independientemente del Estado donde habían establecido su residencia*: si este trabajo genera (como ocurría en el caso Werner) la práctica totalidad de los ingresos del contribuyente, se debe permitir el disfrute de estas desgravaciones en el Estado de la ocupación laboral, habida cuenta de que no tienen la posibilidad de disfrutar de estas ventajas fiscales en el Estado donde se han establecido.

Un espectador suspicaz podría pensar que, como la sentencia Werner se había creado por el Tribunal con anterioridad, fue la Comisión quien debió limitar el alcance de la Recomendación para adaptarse a la sentencia Werner. En efecto, la Comisión hace notar en la Recomendación que, en relación con la jurisprudencia, el Tribunal ha dictado una sentencia sobre la materia (la discriminación de los ciudadanos comunitarios por razón de la residencia) en la sentencia Werner, donde se estableció que el artículo 52 del Tratado no prohíbe que un Estado miembro grave más a sus ciudadanos cuando ejerciten su trabajo profesional en su territorio y tengan su residencia en otro Estado miembro.

Sin embargo -añade la Recomendación- no se ha pronunciado el Tribunal en esta sentencia sobre la posibilidad de que un Estado miembro asuma la misma postura en relación con los ciudadanos de los otros Estados miembros. Mientras tanto, continúa la Comisión, se ha presentado ante el Tribunal un nuevo asunto con carácter prejudicial (asunto 297/93 - Finanzamt Köln-Altstadt/Roland Schumacker) (140), donde se pregunta si resulta compatible con el Derecho comunitario la aplicación del régimen fiscal de los no residentes a un ciudadano de otro Estado miembro.

---

(140) Solicitud de pronunciamiento en vía prejudicial efectuada el 14 abril 1993 (DOCE n.º C 177; de 29 julio 1993). La respuesta a esta demanda fue la ya citada sentencia de 14 febrero 1995, asunto 279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt/Roland Schumacker*, Rep. 1995, p. I-225, donde se declaró que el artículo 48 ampara a los no nacionales contra eventuales discriminaciones hacia los no residentes.

Por otra parte, hay que destacar que las rentas beneficiadas por dicha Recomendación no son únicamente las procedentes del trabajo dependiente, sino también las pensiones y rentas similares que procedan de un trabajo desempeñado con anterioridad (*ad. es.*, las pensiones de la Seguridad Social), las rentas procedentes del ejercicio de profesiones liberales o de otras actividades de carácter autónomo, incluidos artistas y deportistas, las rentas de actividades agrícolas y forestales, y las rentas de actividades industriales y comerciales.

Por último, no podemos olvidar que la Recomendación es una cláusula *de minimis*, en el sentido de que establece en su artículo 4 que los Estados miembros tendrán la facultad de mantener o introducir disposiciones más favorables para los contribuyentes que las previstas en su articulado, y que la Recomendación no exige que todas sus rentas sean obtenidas en el Estado impositor para ser acogidas por la protección de la misma (basta con obtener en dicho Estado el 75% de la renta imponible).

**El caso de los no nacionales: la sentencia Schumacker** (141). Hasta ahora hemos visto diversos puntos de vista relacionados con la paridad de tratamiento fiscal en relación con el artículo 48, pero limitados todos ellos a los poco frecuentes casos de ciudadanos no residentes en el Estado de imposición pero nacionales de dicho Estado (caso Werner). La otra posibilidad, en relación con los no residentes, es precisamente la de los ciudadanos no nacionales del Estado impositor, posibilidad mucho más frecuente, y sobre la que se ha pronunciado el Tribunal por vez primera en el caso Schumacker, iniciando así una línea de pensamiento jurisprudencial que, como veremos, ha sido consolidada con posterioridad por la propia práctica del Tribunal.

En este caso se trataba de un ciudadano residente en Bélgica y sujeto a tributación en Alemania, por desarrollar una actividad laboral subordinada en este último Estado, que constituía la práctica totalidad de la renta familiar. El señor Schumacker, como el señor Werner, pretendía disfrutar del sistema *splitting tarif* que, como ya hemos visto, concedía Alemania como posibilidad a sus residentes (142), pero en esta ocasión el ciudadano no era nacional del Estado impositor, por cuanto no era alemán sino belga, e inició un procedimiento dirigido a tal fin.

(141) STJCE (pleno) de 14 febrero 1995, asunto 279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt/ Roland Schumacker*, Rep. 1995, p. I-225, publicada también, junto a un breve comentario, en *QF*, n. 4/1995, pp. 45 a 52. Cfr. el breve de *La ley UE*, núm. 3974, de 14 febrero 1996, Ref. 740: *Principio de no discriminación de trabajadores comunitarios: Tributación por rendimientos de trabajo. TJCE Pleno S 14 Febr. 1995.- Asunto: C-279/93: Schumacker*, así como el estudio a la misma de A.M. CUBERO TRUYO, *Discriminación tributaria por causa de nacionalidad o de residencia. Comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 14 de marzo (sic.) de 1995. Asunto C-279/93. Finanzamt Köln-Altstadt/ Roland Schumacker*, en *CISS-UE*, núm. 137, junio de 1996, pp. 63 y sigs. Por último, merecen especial mención en la doctrina extranjera, los trabajos de ACCILLI: *L'art. 48 del Trattato di Roma e la fiscalità diretta: il caso Schumacker*, *Retro*, 1995, pp. 945 y sigs., y sobre todo, el interesante y extenso comentario de F. AMATUCCI: «Divieto di discriminazione fiscale dei lavoratori subordinati nell'ambito dell'Unione Europea», en *Rivista di Diritto e pratica tributaria*, Vol. LXVII- (1996), n. 2, pp. 238 a 258.

(142) El 24 junio 1994 se creó la *Gesetz zur einkommensteuerliquen Entlastung von Grenzpendlern und anderen beschränkt steuerpflichtigen natürliquen Personen und zur Änderung anderer gesetzliquer Vorschriften* («Grenzpendler gesetz»), ley destinada a la disminución de la carga fiscal de los trabajadores fronterizos y otras personas sujetas parcialmente al IRPF. Sin embargo, la ley no pudo aplicarse al caso Schumacker, toda vez que todavía no había entrado en vigor cuando acaecieron los hechos del procedimiento principal.

El caso llegó al *Bundesfinanzhof tedesco*, que suspendió el procedimiento para plantear al Tribunal de Justicia una serie de cuestiones prejudiciales resumibles todas ellas en la posible incidencia del artículo 48 del Tratado sobre la solución del caso (143).

La primera cuestión sobre la que debió pronunciarse el Tribunal, fue si el artículo 48 podía limitar el derecho de Alemania de percibir el impuesto sobre la renta a cargo de un ciudadano de otro Estado miembro. La postura del Tribunal a tal respecto fue que los Estados miembros pueden percibir impuestos directos a cargo de los ciudadanos de los otros Estados miembros (144), toda vez que no existe ninguna exclusión *ab initio* ni *ex radice*.

Fijado esto, el Tribunal debía responder si el artículo 48 permitía a Alemania recaudar, a cargo de un ciudadano belga residente en Bélgica, un impuesto sobre la renta superior al debido por otra persona que se hallara en una situación análoga pero que hubiera fijado su residencia en Alemania.

Al respecto, el TJCE destacó que, en principio, los no residentes y a la vez no nacionales no tienen derecho a las desgravaciones en los Estados donde hayan obtenido una renta por la que tributan: la situación no es análoga, dado que tienen la posibilidad de disfrutar de las desgravaciones derivadas de la consideración de su situación personal y familiar en el Estado donde residen, que es al que corresponde en principio tasar al contribuyente de modo global, por cuanto dispone de todas las informaciones necesarias para valorar la capacidad impositiva global del contribuyente.

Finalmente, permanecía la duda de si la solución debía ser distinta cuando el ciudadano belga obtuviera sus propios ingresos casi exclusivamente (en torno al 90%) de la actividad desarrollada en Alemania y dicha renta fuese imponible sólo en Alemania. Respondió el Tribunal, que los trabajadores no residentes y nacionales de los otros Estados miembros que prácticamente no perciban rentas significativas en el Estado donde residen, (y por tanto carezcan de la posibilidad de deducciones salvo en el Estado donde trabajan) no pueden ser tratados menos favorablemente que los ciudadanos nacionales y residentes que se encuentren en la misma situación, dado que en otro caso habría una discriminación derivada del hecho de que la situación personal y familiar del contribuyente no habría sido tomada en cuenta ni en el Estado de residencia ni en el de la ocupación laboral (145).

---

(143) Demandas efectuadas el 14 abril 1993 en vía prejudicial, a tenor de lo establecido en el artículo 177 del Tratado.

(144) A tal respecto había ya establecido el Tribunal en la citada STJCE de 4 octubre 1991, asunto 246/89, *Comisión...cit.*, Rep. 1991, p. 4.585, que si bien es cierto que en el estado actual del Derecho Comunitario la materia de los impuestos directos no entra, en cuanto tal, en la competencia de la Comunidad, ello no impide sin embargo que los Estados miembros deban ejercer las competencias a ellos atribuidas en el respeto al Derecho Comunitario.

(145) Obsérvese que en este caso el Tribunal, una vez admitida en principio la tributación sin deducciones de los no residentes, ha hecho una excepción para todos los no nacionales sin rentas notables en el extranjero, ya que en otro caso se favorecería una discriminación derivada del hecho de que la situación personal y familiar del contribuyente no se habría tenido en cuenta ni en el Estado de la residencia ni en el de la ocupación laboral. Pues bien: si se hubiera aplicado también este argumento al caso *Werner*, la solución no habría sido la misma a la que se llegó en aquella ocasión.

Hemos visto que esta regla es válida siempre que el ciudadano obtenga su renta «total o casi exclusivamente», circunstancia que convierte la situación en comparable o similar a la de los trabajadores residentes. El alcance de esta expresión se extiende únicamente, por el momento, según la sentencia que comentamos, hasta los casos donde el trabajador gane en dicho Estado el 90% de las rentas, pese a la existencia de la ya mencionada Recomendación de la Comisión 94/79/CE, de 21 diciembre 1993, que proponía a los Estados miembros la reducción de este límite en beneficio de los ciudadanos comunitarios trabajadores en el extranjero, al 75% de sus ingresos.

**La doctrina más reciente del Tribunal de Justicia: los casos Wielockx, Assquer y Singer.** La línea de pensamiento iniciada por el Tribunal con el caso *Schumacker* fue confirmada y desarrollada pocos meses después en el caso *Wielockx* (146), y en las más recientes sentencias de los casos *Assquer* (147) y *Singer* (148).

El primero de estos tres supuestos se acerca bastante al del caso *Schumacker*: se trata también de un belga residente en Bélgica y trabajador en un tercer Estado miembro donde, obtiene la práctica totalidad de sus rentas, donde pretende tener las mismas ventajas fiscales que sus compañeros residentes y nacionales de este Estado. Todo ello es similar, salvo la notable circunstancia de que el señor *Wielockx* no desarrolla una actividad laboral dependiente, sino que *ejerce una actividad profesional*. En consecuencia, el fundamento de la sentencia no puede ser esta vez el artículo 48, relativo a la libre circulación de trabajadores, sino el 52, que sanciona la libertad de establecimiento. El señor *Wielockx* era un fisioterapeuta belga, residente en Bélgica, que ejercía como tal en Venlo (Holanda), donde obtenía la totalidad de sus rentas, debiendo por tanto tributar como profesional en este último Estado. En un determinado momento, pretendió disfrutar de determinadas ventajas fiscales -en concreto se trataba de la deducibilidad de los gastos por un seguro de vejez- que tenían los holandeses residentes en Holanda en estas circunstancias.

La administración financiera holandesa no admitió esta deducción, por lo que el señor *Wielockx* inició un procedimiento ante el *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch*, el cual, con base en el artículo 177 del Tratado, se dirigió al Tribunal de Luxemburgo para preguntar si el artículo 52 prohíbe que un Estado miembro pueda establecer una deducción fiscal para sus contribuyentes, salvo los nacionales y los no residentes, y si es relevante a estos efectos que la práctica totalidad de las rentas del contribuyente sean obtenidas en dicho Estado (149).

(146) Sentencia del Tribunal (pleno) de 11 agosto 1995, asunto 80/94, *G.H.E.J. Wielockx/ Inspecteur der directe belastingen*, Rep. 1995, p. I-2.493.

(147) STJCE (Sala 5), de 27 junio 1996, asunto 107/94, *P.H. Assquer y Staatsecretaris van Financiën*, Rep. 1996, ATJPI n. 5/1996, pp. 27 y sigs. (conclusiones), y *La Ley*, 29 noviembre 1996, p. 5 y sigs., n. 9.890.

(148) STJCE (pleno) de 15 mayo 1997, asunto 250/95, *Futura Participations y Singer*, publicada en *QF* n. 13, julio 1997, pág. 37 y sigs.

(149) También se ha sometido a la consideración del Tribunal el hecho de que, según la legislación holandesa, las rentas de los no nacionales residentes en el extranjero y destinadas a los seguros resultaran gravadas fiscalmente, y en cambio no pudieran tributar por las rentas que se retiraban a la reserva del seguro, cuando lo más razonable habría sido establecer el descuento de las rentas derivadas a la reserva, y mantener el carácter imponible de las rentas retiradas de la reserva de vejez, salvo que se piense que la medida venga justificada por el hecho de que las rentas percibidas con posterioridad y como consecuencia de la reserva no están gravadas en el Estado del trabajo sino en el de la residencia.

El Tribunal empezó por establecer que, como ya había destacado en la sentencia Schumacker, en materia de impuestos directos la situación de los residentes y la de los no residentes no son comparables, por cuanto existen diferencias objetivas, por lo que la diferencia de tratamiento de estas dos categorías no puede considerarse, en sí misma, una discriminación en el sentido del Tratado.

Sin embargo -añade el Tribunal-, se debe destacar que el contribuyente que percibe la totalidad o la práctica totalidad de sus rentas en un Estado donde no reside, se encuentra objetivamente en la misma situación que los residentes, por cuanto ambos resultan gravados fiscalmente sólo en dicho Estado miembro, y la base del impuesto es la misma. En consecuencia, siempre que no se pueda disfrutar de las mismas ventajas fiscales, habrá una imposición global superior, que determinaría una discriminación fiscal, prohibida por el artículo 52 del Tratado.

También el caso Assquer fue resuelto sobre la base del artículo 52 del Tratado, dado que el señor Assquer no desarrollaba una actividad laboral subordinada, sino que actuaba por cuenta propia. En efecto, se trataba de un nacional holandés residente en los Países Bajos que ejercía una actividad económica en Bélgica, como director de una sociedad de la que él era socio único, hasta que trasladó su residencia a Bélgica y comenzó también su actividad profesional en Holanda, sin dejar la que ya tenía en Bélgica, y que ahora proporcionaba al señor Assquer una cantidad residual de sus rentas.

Conforme a la normativa vigente, el señor Assquer estaba asegurado en el sistema belga de Seguridad Social, y por tanto no pagaba por este concepto en el correspondiente sistema holandés, motivo que fue empleado por la administración de este último Estado para pretender la aplicación de una «tarifa extranjera» en el impuesto holandés sobre la renta de las personas físicas, cuyo primer tramo de alícuota tenía un tipo casi duplicado respecto del que se aplicaba a sus nacionales residentes y sin actividad profesional en el extranjero con un nivel equivalente de rentas.

El caso llegó al *Hoge Raad der Nederlanden*, que se basó en el artículo 177 del Tratado para preguntar, con carácter prejudicial, si el artículo 52 permite una mayor imposición de un Estado miembro a uno de sus nacionales que obtenga allí menos del 90% de sus ingresos, por el hecho de ejercer una actividad profesional en otro Estado miembro y residir en este último.

---

La administración holandesa argumentó que el Convenio fiscal entre Holanda y Bélgica impide a Holanda gravar fiscalmente las rentas eventualmente obtenidas por los seguros de los no residentes, y por tanto el principio de coherencia fiscal debía permitir a la administración holandesa la no aplicación a los no residentes de las deducciones por un seguro que después no podría gravar.

El Tribunal respondió que la coherencia fiscal queda en todo caso a salvo, por cuanto Holanda no puede ciertamente gravar las rentas de los seguros de los no residentes, pero puede en cambio gravar las rentas de todos los seguros de sus residentes, incluso los constituidos y mantenidos en el extranjero, conforme al principio de reciprocidad de tratamiento entre los Estados. La coherencia queda respetada en todo caso por el propio Convenio, que establece un criterio uniforme de sujeción tributaria, y que en ningún caso puede justificar discriminación alguna entre residentes y no residentes.

El Tribunal ha recordado que, pese a la jurisprudencia que considera inaplicable la libre circulación de personas a las situaciones meramente internas, el artículo 52 del Tratado no puede excluir de su alcance a los propios nacionales de un Estado miembro cuando éstos se encuentren, en una situación comparable de la de cualquier otro sujeto beneficiado por los derechos y libertades garantizados en el Tratado (150). En el caso de referencia la situación era comparable, dado que el sujeto no tenía la posibilidad de disfrutar de las ventajas fiscales en el Estado donde reside, habida cuenta que allí obtenía menos del 10% de sus ingresos. En consecuencia, y dado que no existía ninguna justificación objetiva de la diversidad del tratamiento (151), la norma holandesa resultaba discriminatoria y contraria al artículo 52 del Tratado.

Una vez visto que el artículo 52 entra en juego en los casos donde no se puede aplicar el artículo 48, por no tratarse de rendimientos derivados del trabajo, sino de actividades profesionales (caso Wielockx, en conexión con el caso Schumacker), el caso Assquer adquiere así una notable importancia, por cuanto se acerca al caso Werner, que el Tribunal había considerado un asunto interno: en el caso Assquer se trata también de un ciudadano comunitario que obtiene sus rentas y por tanto tributa en el Estado de donde es nacional, pero que se ha establecido en otro Estado miembro. La única diferencia es que en el caso Assquer se desarrollaba también una actividad económica en el Estado de residencia.

Pues bien, pese a que también se trataba, como en el caso Werner, de un nacional del Estado impositor, el Tribunal no ha considerado el caso Assquer una cuestión interna, como había hecho en el caso Werner. Es más: el elemento del caso Assquer que permitió al Tribunal la aplicación del artículo 52, fue precisamente el de la residencia del nacional en el extranjero, circunstancia esta que también se daba en el caso Werner, y que sin embargo no se había tenido en cuenta.

Es cierto que las diferencias entre los presupuestos de estos dos casos -diferencia entre actividad laboral y profesional, por una parte, y concurrencia o no con una actividad económica en el extranjero, por otra- hacen menos concluyente este argumento, pero dado que no hay ninguna razón para considerar estas circunstancias determinantes de la solución del caso, podemos hoy afirmar, con base como hemos visto en la jurisprudencia más reciente del Tribunal, que los jueces de Luxemburgo han establecido ya una serie de bases que se podrían emplear en una futura reconsideración de los casos similares al de la criticada sentencia Werner, y para conceder un alcance más concorde con las finalidades del mercado interno a la prohibición de discriminación fiscal de los contribuyentes trabajadores o residentes en un tercer Estado miembro de las Comunidades.

---

(150) *Cfr. inter alia*, SSTJCE de 7 febrero 1979, asunto 115/78, *Knoors/ Staatssecretaris van Economische Zaken*, Rep. 1979, p. 399; de 3 octubre 1990, asunto 61/89, *Bouchoucha*, Rep. 1990, p. I-3.551; de 31 marzo 1993, asunto 19/92, *Kraus*, Rep. 1993, p. I-1.663; y de 23 febrero 1994, asunto 419/92, *Scholz*, Rep. 1994, p. I-505.

(151) El Tribunal rechazó las dos posibles causas de justificación que había alegado la administración financiera neerlandesa.

#### IV. CONCLUSIONES

- I. Desde su origen, *la fiscalidad comunitaria europea se ha venido desarrollando hasta el presente bajo la imperiosa necesidad de financiación de las Comunidades Europeas*. Tal circunstancia ha obligado a un mínimo grado de armonización en los recursos que inciden de un modo *menos directo* en el gravamen de la renta (obtención de riqueza) y del patrimonio (posesión de la misma), a saber: los impuestos indirectos o *sobre el consumo*.
- II. Ello es así precisamente porque, al no incidir de un modo inmediato sobre la riqueza, sino sobre una de sus manifestaciones como es la disposición de la misma, no exigen un excesivo grado de personalización, por lo que su armonización resulta en principio menos compleja. A esto se ha venido añadiendo la necesidad de suprimir los gravámenes a las adquisiciones intracomunitarias *-supresión de barreras internas-*, y la exigencia de armonizar las relaciones comerciales de importación y exportación con terceros Estados *-creación de un arancel aduanero común-*.
- III. Lo anterior, junto a la menor incidencia social de la tributación indirecta *-que permite mayores posibilidades de maniobra con vistas a una armonización mínimamente satisfactoria en un plazo razonable-*, *ha determinado que la fiscalidad comunitaria haya experimentado un mayor desarrollo en el sector indirecto de la presión fiscal*: Impuesto sobre el Valor Añadido, *accisas* o impuestos sobre consumos específicos, e ingresos propios de las Comunidades Europeas *-recursos IVA y PNB-*.
- IV. Cubierta esta primera necesidad en sus aspectos esenciales, surge ahora una nueva, que implica el *comienzo en la armonización del sector directo de la imposición fiscal, y de modo especial la que grava la renta de las personas físicas*, tarea apenas iniciada y sin duda más ardua, dada la extraordinaria complejidad de las respectivas normativas nacionales, complejidad derivada de su carácter de tributo directo, de su naturaleza personalizada y subjetiva, y sobre todo, de la enorme presión fiscal de este recurso, figura nuclear de todo moderno sistema tributario.
- V. *Los pasos que empiezan a darse ahora en la jurisprudencia comunitaria llevarán necesariamente a replantearse desde el principio cuestiones que hasta ahora venían siendo reglas inamovibles del campo tributario, tales como la reserva de ley estatal en materia tributaria*, que si hasta ahora venía delimitada por las directivas de armonización fiscal indirecta, sobre todo en materia de IVA, ahora encuentra una limitación notable en las consecuencias de la reciente evolución del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

- VI. En el ejercicio de su competencia de enumerar y configurar los llamados principios comunitarios, dicho Tribunal ha dado recientemente nuevas dimensiones al principio de no discriminación fiscal: si tradicionalmente venía desarrollándose tan sólo en la imposición fiscal indirecta, por su conexión con la libre circulación de mercancías, y *sobre la base de unas competencias expresamente cedidas por los Estados miembros a las Comunidades* (arts. 95 y sigs. del Tratado), ahora está comenzando a extenderse la eficacia de la no discriminación al ámbito de la imposición fiscal sobre la renta y el patrimonio de las personas físicas y jurídicas, merced a la conexión que está mostrando el Tribunal de Luxemburgo entre la no discriminación fiscal, de una parte, y la libre circulación de personas y trabajadores, la libertad y el derecho de establecimiento, y la libre circulación de capitales, de otra.
- VII. El fundamento de esta nueva dimensión de la no discriminación fiscal, *con incidencia inmediata en el llamado poder tributario de los Estados miembros*, radica en la construcción jurisprudencial de la no discriminación fiscal surgida en Luxemburgo.
- VIII. Se trata de una jurisprudencia que intenta lograr un *mercado interno* -libre circulación de productos y factores de producción- limitando las competencias estatales en materia de fiscalidad directa, competencias que, a diferencia del sector indirecto de la imposición, *no han sido objeto de negociación ni cesión expresa alguna por parte de los Estados miembros*.

## BIBLIOGRAFÍA

Además de la bibliografía referenciada expresamente a través de las notas a pie de página, el autor ha consultado:

- ABELLÁN HONRUBIA, V. «La contribución del TJCE a la realización del derecho de establecimiento y la libre prestación de servicios», en AAVV: *El derecho comunitario y su aplicación judicial*, Civitas, Madrid, 1993.
- ADINOLFI, A. «I principi generali nella giurisprudenza comunitaria e la loro influenza sugli ordinamenti degli Stati membri», en *Rivista italiana di diritto pubblico Comunitario*, 1994, n. 3-4.
- ALONSO GARCÍA, R. *Derecho comunitario, Derechos nacionales y Derecho común europeo*, Edit. Civitas, Madrid, 1989.
- ALONSO GARCÍA, R. *Derecho comunitario. Sistema Constitucional y administrativo de la Comunidad Europea*, Edit. CERA, Madrid, 1994.

- APOLLIS, G. «Le principe de l'égalité de traitement en droit économique communautaire», en *Révue du Marché Commun*, n. 234/1980.
- AKEHURST, M. *The application of General Principles of Law by the Court of Justice of the European Communities*, British Yearbook of International Law, 1981.
- BELTRAME, P. y MONTAIGNER, G. *L'Europe des impôts*, A.J.D.A., n. 4-1990.
- BERLIN, D. Comentario de jurisprudencia del TJCE, en *Révue trimestrelle de droit européen*, n. 3/1980.
- BERLIN, D. Comentario de jurisprudencia del TJCE, en *Révue trimestrelle de droit européen*, n. 4/1980.
- BERLIN, D. «L'interdiction des discriminations fiscales», en *Droit fiscal communautaire*, P.U.F., París, 1988.
- BERLIN, D. «Jurisprudence fiscale européenne», en *Révue trimestrelle de droit européen*, 1993.
- BERLIN, D., BOULOIS, J. y CHEVALIER, R.M. *Grandes arrêts de la Cour de Justice des Communautés Européennes*, Vol. I, Edit. Dalloz, París, 1991.
- BRIVOSIA, H. «Subsidiarité et répartition des compétences entre la Communauté et ses États membres», en *Révue du marché commun*, n. 4, 1992.
- BURGIO, M.B. *Derecho fiscal europeo*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1988.
- BURGIO, M.B. «Rassegna di diritto fiscale europeo», en *Diritto e pratica tributaria*, 1992, I, 3.
- CAAMAÑO ANIDO, M.A y CALDERÓN CARRERO, J.M. *Jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Edit. La Ley, Madrid, 1997.
- CARLI, C.C. «Il contribuente ha facoltà di non adempire ad un obbligo fiscale nazionale, che sia contrario alla normativa comunitaria?», en *Fisco*, 1993, enero/febrero 1993.
- CARLI, C.C. «Politica fiscale nella CE: la Corte di giustizia della Comunità europea e il diritto tributario comunitario», en *Legislazione e giurisprudenza tributaria*, 1981, n. 6.
- CARMINI, S. e MAINARDI, A. *Elementi di diritto tributario comunitario*, Cedam, Padua.
- CARTOU, L. *Droit fiscal international et européen*, Dalloz, París, 1986.
- CASADO OLLERO, G. «El Fundamento jurídico y los límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE», en *Estudios sobre Armonización Fiscal y Derecho Presupuestario Europeo*, Civitas, *Rev. Esp. Der. Fin.*, n. 38/1983.
- CASADO OLLERO, G. «La supresión de las fronteras fiscales en la CEE», en *Estudios sobre Armonización Fiscal y Derecho Presupuestario Europeo*, Civitas, *Rev. Esp. Der. Fin.*, n. 50, 1986.
- CASERTANO, G. «La restituzione delle tasse riscoste in violazione del diritto comunitario», en *Fisco*, enero 1993.

- CAUBET-HILLOUTOU, GIRARD, LETOURNEL, REDONDO. «Analisi comparata dei sistemi europei di tassazione delle imprese: una simulazione su dati individuali», en *Problemi amministrazione pubblica*, 1993.
- CAZIEUX, A. «Une nouvelle fiscalité communautaire: favoriser les relations intracomunautaires plutôt qu'harmoniser», en *Fiscalité Européenne*, Niza, n. 3/1992.
- COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL. *Informe sobre la fiscalidad directa e indirecta*, Bruselas, 20-21 diciembre 1995.
- CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P. «Repercusiones fiscales de la libertad de circulación en Derecho comunitario», *Civitas, Rev. Esp. Der. Fin.*, n. 42, 1996.
- DAILLIER, P. «La jurisprudencia Aduanera del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (1958-1975)», en *Hac. Púb. Esp.*, n. 49.
- DANIELE, L. «Il divieto di discriminazione fiscale nella giurisprudenza comunitaria (1980-1987)», en *Foro italiano*, 1989, IV, pág. 205.
- DAVID, FOUQUER, LATOURNERIE, PLAGNET. «La place du droit communautaire en matière fiscale», en *Les grandes arrêts de la jurisprudence fiscale*, Collection Droit Public, Sirey, París, 1991.
- DÍEZ MORENO. *Manual de Derecho de la Unión Europea*, Civitas, 1996.
- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. «Domicilio fiscal de los trabajadores comunitarios y residencia efectiva», en *Noticias UE*, n. 143, 1996.
- FILIPPI, M. «La giurisprudenza amministrativa a contenuto tributario», en *Rivista italiana di diritto pubblico Comunitario*, 1993, II.
- GOUZÉE, N. ed ENGLERT, M. *Confrontation entre souveraineté européenne et souverainetés nationales face à la redéfinition des politiques fiscales*, Miméo, Bureau de Plan, Bruselas, 1990.
- GUILLENCHMIDT, M. y BONICOT, J. C. «Jurisprudence de la Cour de justice et du Tribunal de première instance des Communautés européennes», en *P.A.*, París, n. 15, 3 febrero 1993.
- HERNÁNDEZ Y FERNÁNDEZ DEL VALLE, I. «El principio de no discriminación y las restricciones cuantitativas a la importación (Comentario a la STJCE de 13 de noviembre de 1986, asuntos 80 y 195/85)» en *Noticias C.E.E.*, n. 34/1987.
- HERVOUET, F. «Politique jurisprudentielle de la Cour de Justice et des juridictions nationales. Réception du Droit communautaire par le Droit interne des États», en *Révue de droit public*, 1992, pág. 1.257 y sigs.
- JARNEVIC, J.P. «Le droit communautaire, source du droit fiscal»; en *D.F.*, n. 50-1988.
- LEOTTA, F.F. «Elementi di normalità nell'accertamento del reddito e crisi dell'imposizione diretta», en *Diritto e pratica tributaria*, 1992, I.
- MANCINI, G.F. «Los principios deducibles del ordenamiento comunitario», en *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, n. 4/1997, pág. 13 y sigs.

- MANGAS MARTÍN, A. *Derecho comunitario europeo y Derecho español*, Tecnos, Madrid, 1987.
- MANGAS MARTÍN, A. «Las relaciones entre el Derecho Comunitario y el Derecho interno de los Estados miembros a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia», en *El Derecho comunitario europeo y su aplicación judicial*, Civitas, Madrid, 1993.
- MERINO JARA, I. «La influencia de la fiscalidad sobre la libre prestación de servicios», en *Noticias UE*, n. 143, 1996.
- MERTENS DE WILMARS, J. «La jurisprudence fiscale de la Cour de Justice des CE», en *Révue Fiscale*, 1973, pág. 171.
- MERTENS DE WILMARS, J. *Le rôle de la Cour de Justice dans la evolution du Droit Européen*, Journal des Tribunaux, 1982.
- MERTENS DE WILMARS, J. «Réflexions sur les méthodes d'interprétation de la Cour de Justice des Communautés Européennes», en *Cahiers de droit européen*, 1986, I.
- MONTAGNIER, G. «Harmonisation fiscale communautaire (janvier 1991-décembre 1993)», en *Révue trimestrelle de droit européen*, 1993.
- PANEBIANCO, M. *L'unione doganale*, en *Manuale di diritto comunitario*, a cargo de E. PENNACCHINI, R. MONACO, L. FERRARI-BRAVO y S. PUBLISI, UTET, Turín, 1993-1994, vol. I.
- PESCATORE, P. «Les objectifs de la Communauté européenne come principes d'interprétation dans la jurisprudence de la Cour de Justice», en *VVAA: Mélanges Ganshof Van del Meersch*, 1972, pág. 550.
- PESCATORE, P. «La giurisprudenza fiscale della Corte di Giustizia delle Comunità europee», en *Diritto e pratica tributaria*, 1982, n. 3.
- PHILIP, L. «Le procedure ed i metodi dell'accertamento tributario alla luce dei principi costituzionali», en *Rivista di Diritto finanziario e Scienza delle finanze*, 1994, I.
- PLAGNET, B. «L'interpretazione amministrativa e la sua efficacia nei confronti dell'Amministrazione fiscale e dei contribuenti», en *Rivista di Diritto finanziario e Scienza delle finanze*, 1994, I.
- POLLARI, N. *Diritto tributario. Tra principi giuridici ed economia della finanza pubblica*, Ed. Laurus Robuffo, Roma.
- RAMÍREZ GÓMEZ, S. *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia de IVA*, Aranzadi, Pamplona, 1997.
- SCHOCKWEILER, F. «La portée du principe de non discrimination de l'article 7 du Traité CEE», en *Rivista di diritto europeo*, n. 1/1991.
- SCHWARZE, J. *European Administrative Law*, Sweet & Maxwell, Londres, 1992 y Londres-Luxemburgo, 1992 (Publicado también en francés por Editions juridiques Bruylant, Bruselas, 1993 y Bruselas-Luxemburgo, Bruylant-Oficina de Publicaciones de las Comunidades Europeas, 1994; y en alemán por Nomos-Verlag, Baden-Baden, 1988, I).

- STAMMATI, G. *Sistemi fiscali e mercato comune*, Roma, Editrice Studium, 1959.
- STERDYNIK, BLONDE, CORNILLEAU, LE CACEUX, LE DEM. *Les objectifs de l'harmonisation, in Vers une fiscalité européenne*, Economica, París, 1991.
- STERDYNIK, BLONDE, CORNILLEAU, LE CACEUX, LE DEM. *La fiscalité communautaire, en Vers une fiscalité européenne*, Economica, París, 1991.
- TIZZANO, A. «Sul divieto di discriminazione fiscale nella CEE», en *Foro it.*, IV/1976.
- TIOZZO, F. «L'interpretazione della Corte di Giustizia di una norma antielusiva in materia di trasferimento di capitali», en *Diritto e pratica tributaria*, 1993, II.
- VANDENCASTEELE, A. «L'article 95 du Traité CEE. Un examen de la jurisprudence récente de la Cour de Justice», en *Cahiers de droit européen*, núms. 5 y 6/1984.
- VECCHIO, S. «L'armonizzazione della fiscalità nell'Unione economica europea in vista del 1993», en *Tributi*, mayo/agosto 1991.
- WAGENBAUR, R. «Les fondements juridiques d'une politique fiscale des Communautés Européennes», en *Révue de Science Financière*, n. 1/1975.