

ENTRE LA DISCRIMINACIÓN Y LA ARMONIZACIÓN: EL RÉGIMEN FISCAL DEL NO RESIDENTE EN ESPAÑA A LA LUZ DEL DERECHO COMUNITARIO

VIOLETA RUIZ ALMENDRAL

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la
Universidad Carlos III de Madrid*



Este trabajo ha obtenido el 2.º **Premio Estudios Financieros 2008** en la modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Carlos PALAO TABOADA, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, doña M.ª José LEZA ANGULO, don Alfonso MARTÍNEZ GARCÍA MONCO, don FRANCISCO PALACIO RUIZ DE AZAGRA y don José Ramón RUIZ GARCÍA. Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de la autora.

Extracto:

EL proceso de armonización fiscal impropia llevado a cabo por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE), y alimentado en parte por la Comisión europea, está propiciando una transformación radical de la imposición sobre la renta de no residentes en los Estados miembros. La premisa tradicional en la que se basa el Derecho tributario internacional; que los no residentes merecen un trato diferente de los residentes, pues se encuentran siempre en una situación no asimilable, comienza a ponerse en duda. El proceso de razonamiento del Tribunal es complejo e inacabado, pero comienza a observarse cómo el Derecho comunitario financiero y el Derecho tributario internacional se influyen mutuamente de manera creciente, dando lugar a una suerte de «Estatuto del no residente comunitario» que afecta a todos los aspectos de su régimen jurídico.

.../...

.../...

El Derecho tributario español ha ido adaptándose de manera escalonada y no siempre simétrica al proceso de armonización fiscal impropia acometido por el TJCE. Sin embargo, la verdadera reforma está por acometer, si se examina nuestro Derecho vigente desde la perspectiva de la doctrina comunitaria, por mucho que buena parte del régimen jurídico-tributario de los no residentes haya venido configurándose en parte a partir de y por la influencia de dicho marco jurídico-comunitario.

El propósito de este trabajo es doble. Por un lado, tratar de dar una imagen coherente de la doctrina actual del TJCE, exponiendo críticamente sus principales consecuencias. Por otro, analizar la desigual adaptación de nuestro ordenamiento, para dar cuenta de los principales problemas pendientes, en particular a la luz de la más reciente jurisprudencia del TJCE, que hace más acuciante la necesidad de una reforma.

Palabras clave: tributación internacional, impuesto sobre la renta de no residentes, principio de no discriminación y armonización fiscal.

Sumario

- I. Introducción.
- II. Las libertades comunitarias y la fiscalidad directa: una recapitulación.
- III. Las principales consecuencias de la jurisprudencia del TJCE sobre la fiscalidad de los no residentes.
- IV. El régimen jurídico del no residente en España.
- V. Conclusiones y propuestas para el futuro.

Bibliografía.

Anexo.

NOTA: La realización de este trabajo se ha beneficiado de una ayuda *José Castillejo*, concedida por el Ministerio de Educación y Ciencia para realizar una estancia de investigación en el Instituto Universitario Europeo (Florencia, Italia) durante los meses de enero a agosto, 2008. Asimismo, este trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación titulado «La armonización de la imposición sobre sociedades. Especial atención a los fenómenos de armonización jurisprudencial y contable (NIC/NIIF)», financiado por el Ministerio de Ciencia y Tecnología (número de referencia SEJ2006-01159/JURI). Investigador principal: Prof. Dr. D. Juan J. Zornoza Pérez. (Fecha de inicio: 01-10-2006. Fecha de finalización: 30-09-2009).

I. INTRODUCCIÓN

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE, en adelante) de los últimos años, pone en duda la base misma sobre la que se asienta el sistema de tributación de no residentes: que estos merecen un trato diferente de los residentes, pues se encuentran siempre en una situación no asimilable. Aunque aceptando la premisa, la doctrina del Tribunal viene estableciendo tantas excepciones y matices que comienza a configurarse un auténtico *estatuto del no residente comunitario* que, dado lo apresurado y heterogéneo del proceso, no resulta sencillo trasladar de inmediato a las legislaciones tributarias de los Estados miembros.

Con todo, esta doctrina ha dado ya lugar a que se acometan modificaciones sustanciales en los sistemas de fiscalidad directa de los Estados miembros. Con frecuencia estas modificaciones pretenden sobre todo salvar la tacha de discriminación, por lo que en ocasiones la coherencia del sistema tributario interno se compromete. Por ejemplo, porque se aplican a situaciones internas normas diseñadas para un contexto internacional, como sucede con parte de la normativa de operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades español (art. 16 LIS¹) o porque quedan sin aplicarse en absoluto normas anti-abuso que tendrían sentido en el ámbito comunitario, como sucede con la norma de subcapitalización (art. 20 LIS).

De manera paralela, en particular en los últimos cinco años, se viene desarrollando un proceso de coordinación de la fiscalidad directa que bien puede desembocar en uno de los procesos de armonización fiscal más ambiciosos de la Unión Europea (UE), parangonable al seguido en el ámbito de los tributos indirectos. Me refiero a la propuesta de *Consolidación de la Base imponible del Impuesto sobre Sociedades*², que si bien es un proceso aún por desarrollar, es posible que pueda servir para arrojar luz sobre algunas de las cuestiones que ha planteado el TJCE y que a menudo han colocado el sistema de gravamen a los no residentes en un callejón sin salida. No es del todo ajeno a este proceso el hecho de que, a consecuencia de las sucesivas ampliaciones de la UE en 2004 y 2007, que incluyen Estados con modelos tributarios sustancialmente diversos, se haya producido una alteración del patrón de distribución de la renta a través del sistema tributario. En un momento en que se propone una auténtica armonización de la base del impuesto sobre sociedades, encontra-

¹ Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

² Vid. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm

mos sustanciales diferencias en la presión fiscal media. De acuerdo con la información más reciente de *Eurostat*, (2007)³, la relación de la presión fiscal por relación al PIB oscila entre el 51,3 por 100 de Suecia al 28,0 por 100 de Rumanía. Con carácter general, los 15 Estados anteriores a 2004 presentan, con la excepción de Irlanda, sistemas tributarios con mayor presión fiscal, encontrándose las diferencias más sustanciales en la tributación directa, donde la diferencia de tipos marginales de gravamen llega a los 38 puntos⁴. Esta disparidad dificulta, aún más que los propios condicionantes jurídicos, el inicio de un procedimiento de armonización de la fiscalidad directa.

En este contexto, el Derecho tributario español ha ido adaptándose de manera escalonada y no siempre simétrica al proceso de armonización fiscal impropia acometido por el TJCE. Sin embargo, la verdadera reforma está por acometer, si se examina nuestro Derecho vigente desde la perspectiva de la doctrina comunitaria, aunque es cierto que buena parte del régimen jurídico-tributario de los no residentes ha venido configurándose en parte a partir de y por la influencia de dicho marco jurídico-comunitario⁵. Nuestro propósito en este trabajo es realizar un examen crítico de la desigual adaptación de nuestro ordenamiento, para dar cuenta de los principales problemas pendientes, en particular a la luz de la más reciente jurisprudencia del TJCE, que hace más acuciante la necesidad de una reforma. Con esta finalidad, nos centraremos en la imposición directa aplicable a los no residentes, en particular en los impuestos sobre la renta (IRPF, IS, IRNR), sin perder de vista los denominados impuestos patrimoniales (IP e ISD⁶). En las líneas que siguen, y tras describir brevemente la situación actual de la armonización de la fiscalidad directa en la UE (apartado II) se examinarán en primer lugar las principales conclusiones de armonización impropia que se derivan de la jurisprudencia reciente del TJCE y que inciden sobre el régimen tributario del no residente (III), al objeto de analizar de manera crítica nuestro ordenamiento interno en un momento posterior (IV). Finalmente, realizaremos una reflexión sobre la situación actual de armonización de la imposición sobre la renta personal, y las opciones posibles para España a la luz de la evolución reciente del Derecho comunitario financiero (V).

³ Eurostat: *Taxation trends in the EU*. 2007. (disponible en: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm, con acceso el 2 de enero de 2008).

⁴ La media de presión fiscal, ponderada por relación al PIB, se encuentra, para 2005, en el 39,6 por 100. En España asciende a un 35,6 por 100. En cuanto a la fiscalidad directa, los nuevos Estados miembros tienden a tener impuestos sobre la renta personal con tipo único (en torno al 16-19%). Las diferencias en el Impuesto sobre Sociedades son también sustanciales: del tipo del 10 por 100 búlgaro al máximo alemán del 38,7 por 100.

⁵ Las reformas, relativamente recientes, incorporadas por las Leyes 35/2006, de 28 de noviembre, *del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio*, y 36/2006, de 29 de noviembre, *de medidas para la prevención del fraude fiscal*, o la relevante Ley 16/2007, de 4 de julio, *de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea*, son un evidente reflejo de tal incidencia del Derecho comunitario, y en particular de su jurisprudencia. Piénsese, por poner solo un ejemplo, en la transformación del régimen tributario aplicable a los dividendos, lo que ha supuesto el abandono del denominado sistema de imputación, y su sustitución por un sistema de exención parcial; *vid* una atinada crítica en: RUIZ GARCÍA, J. R.: «La tributación de los dividendos en el proyecto de ley de reforma del impuesto sobre la renta». *Quincena Fiscal*, núm. 13/2006, págs. 12 y ss. Una visión general sobre las consecuencias de estas dos normas puede verse en: SANZ GADEA, E.: «Modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades por las Leyes 35/2006 y 36/2006». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 287/2007, págs. 10 y ss.

⁶ Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, *por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, Ley 19/1991, de 6 de junio, *del Impuesto sobre el Patrimonio*, Ley 29/1987, de 18 de diciembre, *del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*.

II. LAS LIBERTADES COMUNITARIAS Y LA FISCALIDAD DIRECTA: UNA RECAPITULACIÓN

La consecución del mercado interior es el objetivo primigenio de las libertades comunitarias ⁷. Para la consecución de dicho objetivo resulta imprescindible, la «supresión entre los Estados miembros de los obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales» [art. 3.1 c) Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea-TCE en adelante ⁸]. Ello explica que los procesos de integración progresiva de los sistemas fiscales de la UE hayan obedecido primordialmente a la supresión o disminución de cualesquiera distorsiones fiscales ⁹. Para evitar esta modalidad de barreras fiscales, el Tratado fijó las bases necesarias para la armonización de la fiscalidad indirecta, otorgando un papel menor a la fiscalidad directa. Ello era lógico por diversos motivos, aparte de la salvaguarda de la soberanía de los Estados, y es que no era pensable, en la Europa a seis miembros del Tratado de Roma, que los impuestos directos fueran a generar grandes distorsiones al mercado común.

Las iniciativas de armonización, o coordinación, en materia de fiscalidad directa han sido asimétricas, e infructuosas, salvo excepciones. El problema, aún hoy, como ha resaltado la propia Comisión, es que «las propuestas en materia fiscal se han debatido con demasiada frecuencia de manera aislada y no enmarcadas en el contexto de una política más amplia de la Unión Europea» ¹⁰. Con todo, las Directivas Matriz-Filial, la Directiva de Fusiones o la Directiva del ahorro, entre otras iniciativas armonizadoras ¹¹, marcan un punto de inflexión relevante, a la vez que apuntalan la incipiente jurisprudencia comunitaria en materia de fiscalidad directa.

Pero estas iniciativas siguen siendo limitadas, y así, en claro contraste con esta situación de no armonización o no objetivo prioritario de la armonización, nos encontramos con un avanzado proceso de lo que se ha venido denominando «armonización fiscal impropia» o armonización de «segundo grado» ¹², llevada a cabo por el TJCE, a partir del principio de no discriminación en materia comuni-

⁷ Por todos, *vid*: GARCÍA PRATS, F. A.: «Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (y III): Principios de justicia tributaria vs. Derecho Comunitario». *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 261/2001, pág. 754.

⁸ Tratado de Roma de 25 de marzo de 1957, Constitutivo de la Comunidad Europea. Versión consolidada tras la modificación del Tratado de Niza firmado el 26 de febrero de 2001.

⁹ Tempranamente entre nosotros: FUENTES QUINTANA, E.: *Política Fiscal e Integración Europea. España ante la integración europea*. Barcelona: Ariel, 1966, págs. 121 y siguientes. En relación con los diferentes tipos de distorsiones fiscales y sus posibles soluciones teóricas, véase: MATA SIERRA, M. T.: *La armonización fiscal en la Unión Europea*. Valladolid: Lex Nova, 1996, págs. 36 a 45.

¹⁰ Comisión Europea: Comunicación de la Unión Europea sobre «Política fiscal de la Unión Europea. Prioridades para los próximos años» (Documento COM (2001) 260 final). Diario Oficial núm. C 284 de 10/10/2001, págs. 6 a 19.

¹¹ Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes, Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

¹² *Vid*. tempranamente: FALCÓN Y TELLA, R.: «El papel de la Jurisprudencia en la armonización fiscal europea», en AA.VV.: *Sistema fiscal español y armonización europea*. Madrid: Marcial Pons, 1995, págs. 41 y siguientes.

taria y de las libertades fundamentales. Esto ha provocado una suerte de *revolución silenciosa* de los sistemas tributarios ¹³, que afecta con particular intensidad a los no residentes intracomunitarios.

1. La integración del mercado interior como elemento interpretativo del TJCE.

La «armonización negativa» que se lleva a cabo mediante un desarrollo jurisprudencial adolece necesariamente de incoherencias y asimetrías. Hasta cierto punto esto es inevitable, pues el Tribunal decide sobre la base de los casos que son admitidos. En el caso de la cuestión prejudicial, estos son a su vez seleccionados previamente por los Tribunales domésticos de los distintos Estados, que no siempre aceptan plantear la cuestión prejudicial. Los Tribunales españoles, en particular, son a menudo reacios a emprender este procedimiento. En efecto, pese a que la Comisión europea viene desempeñando un papel relativamente activo, en particular en los últimos tres años, a la hora de denunciar infracciones de los Estados miembros en materia de fiscalidad directa y libertades fundamentales, nadie debe llamarse a engaño: si España no ha resultado condenada en más ocasiones ante el TJCE es porque la vía más frecuente de denuncia de los sistemas tributarios, la cuestión prejudicial ¹⁴, es utilizada de manera estricta y limitada por nuestros Tribunales ¹⁵.

Tras el examen de la jurisprudencia del TJCE en materia tributaria, hay un dato que debe ser destacado, y es que el *iter* interpretativo del Tribunal viene a demostrar que, en buena medida, la tributación sigue siendo sobre todo un elemento instrumental a la construcción de una integración económica europea, al mismo tiempo que no constituye uno de los objetivos inmediatos de la Comunidad europea. El sistema tributario está subordinado a la consecución de las libertades fundamentales, y tiene tres objetivos; en primer lugar, crear una zona aduanera común (arts. 23 y 25 TCE), en segundo lugar, negativamente, no constituir un obstáculo a las libertades comunitarias [arts. 3.1 c), 12 y 39 y ss. del TCE] y finalmente, y solo «en la medida necesaria para el funcionamiento del mercado común», la tributación indirecta puede ser objeto de medidas de aproximación [arts. 3.1 h) y 93 TCE] ¹⁶.

¹³ Como afirmara F. VANISTENDAEL, si se llevaran a cabo las reformas tributarias necesarias para cesar las discriminaciones, estaríamos ante la mayor revolución fiscal en la historia de la Unión Europea; en: «Tax Revolution in Europe: The Impact of Non-Discrimination», en *European Taxation*, vol. 40, núms. 1-2, Jan-Feb, 2.000, pág. 4.

¹⁴ *Vid.* al respecto: WEILER J. H. R.: «A Quiet Revolution: the European Court of Justice and its Interlocutors». *Political Studies*, vol. 26/1994, pág. 510.

¹⁵ Esto ha recibido un espaldarazo indirecto por parte del Tribunal Constitucional, que afirma en la Sentencia 180/1993, que no se viola el derecho a la tutela judicial efectiva si el Tribunal de instancia considera que la cuestión es clara y no procede plantearla al TJCE, frente al criterio establecido por este último, en *CILFIT* (STJCE de 6 de octubre de 1982, Asunto 283/81); *vid.* BAQUERO CRUZ, J.: *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea*. Madrid: Civitas, 2002, pág. 108.

¹⁶ Sobre la jurisprudencia económica del TJCE y su influencia en el sentido apuntado, es imprescindible el trabajo de uno de los actuales A.G. del Tribunal, POIARES MADURO, M.: *We The Court. The European Court of Justice and the European Economic Constitution*. Oxford: Hart Publishing, 1998, págs. 61 y ss. *Vid.* también la incidencia en materia tributaria en: SACCHETTO, C.: «ECJ Direct Tax Cases and Domestic Constitutional Principles: an Overview», en AVI-YONAH, R. S.; HINES, Jr., J. R.; LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2007, pág. 2.

Naturalmente, esto impregna también la *forma* de razonar del Tribunal, que en todo caso difiere notablemente de los Tribunales constitucionales, entre otras razones porque el primero ejerce menor *self-restraint*, lleva a cabo una auténtica corrección técnica de las normas y, con carácter general, tiene mayor poder, pues el ámbito de su examen es mayor, yendo mucho más allá del mero *control de constitucionalidad* ¹⁷. Un Tribunal constitucional examina la justicia tributaria de una manera limitada. Se examina el tributo vigente –asumiendo que el legislador es libre para sujetar a gravamen unas u otras capacidades económicas. Por el contrario, el TJCE proyecta un análisis sobre un mayor ámbito de cuestiones. Paradójicamente, un Tratado que dedica poca atención a los impuestos directos, concede mayor poder a su principal intérprete para someter a un estricto examen la imposición directa. Más estricto, en ocasiones, que el que se permite un Tribunal constitucional nacional, pese a que este (dependiendo del Estado) pueda encontrar un apoyo mayor en un artículo de la Constitución dedicado a la materia tributaria. La proyección de la jurisprudencia del TJCE sobre el modelo de imposición sobre la renta de los no residentes constituye un interesante caso de estudio para comprender los efectos de la acción jurisprudencial –inconexa, incoherente, asimétrica– en contraste con la alternativa de la armonización directa que, paradójicamente, también permitiría a los Estados retomar las riendas del modelo de tributación sobre los no residentes.

La utilización del criterio del mercado interior por parte del TJCE, como principal elemento interpretativo, es rica en consecuencias. La más evidente es la preponderancia que adquiere el denominado *principio de neutralidad*, aplicado a las normas tributarias, y cuyo contenido dista de estar claro, más allá del sentido habitual como no injerencia en el mercado. Lo cierto es que predicar dicha neutralidad del sistema tributario es en el mejor de los casos un equívoco ¹⁸. Al mismo tiempo, en el razonamiento del Tribunal no se tiene en cuenta el sistema tributario y sus fines, y por ello tampoco se observa la vertiente del gasto. Ello es problemático porque también el gasto público forma parte del entorno económico de un país, y de las condiciones que hacen más fácil el ejercicio de los derechos, también de las libertades fundamentales. A menudo el Tribunal pierde de vista la función central de un sistema tributario precisamente como elemento que posibilita la existencia de un sistema jurídico. En suma, lo que se ha venido denominando *interés fiscal de los Estados* no es, como se pretende ¹⁹, un principio general común a todos los Estados miembros, sino más bien un elemento definitorio de todo sistema tributario en un Estado de nuestro entorno, cuya finalidad y elemento de legitimidad es la financiación de los gastos públicos (cfr. art. 31.1 Constitución Española). Por eso, no parece lógico que se contraponga, en el razonamiento del Tribunal, pero también de la doctrina, a las libertades comunitarias ²⁰.

En todo caso, el modo de argumentación del Tribunal no es la enfermedad, sino el síntoma de un modelo de armonización asistemático, cuyos objetivos no han sido revisados mucho más

¹⁷ Al respecto, debe verse: GARCÍA PRATS, F. A.: «Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (y III): Principios de justicia tributaria vs. Derecho Comunitario...» cit. págs. 768 y ss.

¹⁸ De «mito de la neutralidad» habla A. GARCÍA PRATS, en: «Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (y III): Principios de justicia tributaria vs. Derecho Comunitario...» cit. págs. 739 y 740, afirmando que una posición extrema sobre la neutralidad acabaría por negar vigencia al propio poder tributario. Sobre la imposibilidad de que las normas tributarias puedan ser neutrales, *vid.* NEUMARK, F.: *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*. Tübingen: J. C. B. Mohr-Paul Siebeck, 1970, pág. 261.

¹⁹ SACCHETTO, C.: «ECJ Direct Tax Cases and Domestic Constitutional Principles: an Overview...» cit. pág. 7.

²⁰ Sobre esta cuestión, debe verse el sugerente trabajo de W. SCHÖN: «Playing different games? Regulatory competition in Tax and Company Law compared». *Common Market Law Review*, núm. 42/2005, págs. 339 y ss.

allá de la consecución del mercado interior. Si bien se mira, cuando el TJCE afirma que, si bien la materia de los impuestos directos no está incluida en la esfera competencial de la Comunidad europea, los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho comunitario, lo que está haciendo, sencillamente, es recoger lo que constituye un principio básico de reparto de competencias: la necesidad de que estas se ejerzan atendiendo a la esfera competencial del resto de entes con competencias y a los principios del supra-sistema jurídico que las informa. No es más que lo que la jurisprudencia y doctrina alemanas han denominado lealtad federal («*Bundestreue*»), cuya formulación básica coincide con el principio de buena fe, aplicado al ámbito de las relaciones entre entes territoriales, y supone la obligación a todos ellos de ejercer sus competencias atendiendo a los demás²¹, y con objeto de que no se produzca un vaciamiento («*Aushölung*») de competencias de unos entes hacia otros. La *Bundestreue* exige la búsqueda permanente del acuerdo para propiciar la coordinación entre los distintos entes. Pues bien, es posible afirmar que hay una noción de lealtad federal tácitamente reconocida en el TCE, cuyo artículo 220 dispone que: «El Tribunal de Justicia y el Tribunal de Primera Instancia garantizarán, en el marco de sus respectivas competencias, el respeto del Derecho en la interpretación y aplicación del presente Tratado». El Tratado de Lisboa, aún pendiente de ratificar, modifica el TUE haciendo referencia expresa a dicha lealtad (art. 3.bis.3): «Conforme al principio de cooperación leal, la Unión y los Estados miembros se respetarán y asistirán mutuamente en el cumplimiento de las misiones derivadas de los Tratados»²².

El TJCE tiene la modesta misión de interpretar el Derecho comunitario *vigente*, y por lo tanto su argumentación deberá utilizar las herramientas que tiene a su disposición, entre las que por el momento, a falta de un auténtico procedimiento de armonización fiscal en los impuestos directos, no se encuentran los principios tradicionales tributarios, como por ejemplo el principio de capacidad económica.

2. La evolución del principio de no discriminación en relación con las libertades fundamentales (y su alejamiento del homónimo principio del Derecho tributario internacional).

El Tribunal de Justicia, en coherencia con los objetivos del TCE, afirma que las libertades fundamentales constituyen auténticos derechos de acceso al mercado interior y que las medidas tributarias (entre otras) pueden suponer un obstáculo a la libertad de movimiento y establecimiento en el mercado interior. El acceso al mercado protege todos los movimientos intracomunitarios, de manera que las discriminaciones/restricciones que puedan sufrir los sujetos se toman en cuenta tanto en el

²¹ De ahí que se haga igualmente referencia a este principio como de «comportamiento adecuado a los intereses de la Federación» (*bundesfreundlichen Verhaltens*); véase al respecto: HESSE, K.: *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. HEIDELBERG: C. F. MÜLLER VERLAG, 1995, págs. 116 y siguientes; ALBERTÍ ROVIRA, E.: *Federalismo y cooperación en la República Federal Alemana*. Madrid: CEC, 1986, págs. 249 y siguientes.

²² El Tratado de Lisboa (DO C306 17.12.2007), por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, fue firmado en Lisboa el 13 de diciembre de 2007 por los representantes de los 27 Estados miembros. Según lo establecido en su artículo 6, el Tratado deberá ser ratificado por los Estados miembros de conformidad con sus respectivas normas constitucionales, entrando en ese caso en vigor el 1 de enero de 2009. Puede verse una versión consolidada en: http://consilium.europa.eu/cms3_fo/showPage.asp?id=1296&lang=es

acceso al mercado interno de un Estado miembro (Estado de la fuente), como era el caso en *Comisión/Francia* [caso conocido como «Avoir fiscal», STJCE de 28 de enero de 1986, (270/83), referido a las personas jurídicas] o *Schumacker* [STJCE de 14 de febrero de 1995 (C-279/93, NFJ005254), referido a una persona física], como en el acceso de un residente a otros Estados, donde la restricción la impone el Estado de la residencia [es el caso en *ICI*, (STJCE de 16 de julio de 1998 (C-264/96, NFJ006465)], *Manninen* [STJCE de 7 de septiembre de 2004 (C-319/02, NFJ018806)] o *Marks & Spencer* [STJCE de 13 de diciembre de 2005 (C-446/03, NFJ021162)].

Pese a su clara distinta dicción en el TCE, las diferencias entre las distintas libertades en relación con su incidencia en la fiscalidad directa no siempre son nítidas²³. Seguramente, la libertad que con mayor fuerza ha incidido sobre los sistemas tributarios de los Estados miembros desde la perspectiva de la fiscalidad directa es la libertad de establecimiento, con la libre prestación de servicios como libertad en muchos casos de examen subsidiario²⁴. Por otro lado, un papel central en el desarrollo de los sistemas de fiscalidad directa ha jugado también la libre circulación de trabajadores²⁵. Finalmente, la libertad más reciente, la libre circulación de capitales y pagos, viene representando un creciente papel en materia de fiscalidad directa, en particular en los denominados *impuestos patrimoniales* (ISD, IP)²⁶.

El examen que lleva a cabo el TJCE sobre la aplicación de las libertades pivota en torno a la noción central de no discriminación y la noción de restricción en el acceso al mercado. Esta manera

²³ Al respecto *vid.* entre otros trabajos: GARCÍA PRATS, A.: *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*. Madrid: Tecnos, 1998, págs. 41 y ss.

²⁴ La jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre libre prestación de servicios e imposición directa es por el momento escasa, si bien ha afirmado de forma contundente la necesidad de remover los obstáculos o restricciones causados por normas nacionales reguladoras de impuestos sobre la renta sobre la libre prestación de servicios [*Safir* (C-118/96, NFJ024302), *Vestergaard* (C-55/98), *Danner* (C-136/00, NFJ013037), *Lindman* (C-42/02)],

²⁵ *Vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Imposición directa y no discriminación comunitaria*. Madrid: EDERSA, 2000, págs. 40 y siguientes. Nótese que la Comisión ya había expresado de forma temprana su preocupación por que el sistema fiscal garantizase la libre circulación de trabajadores en el marco de la UE. Da fe de ello la *Propuesta de Directiva* de 21 de diciembre de 1979, sobre la tributación de las rentas de los trabajadores, publicada en: JOCE C 21 de 26 de enero de 1980, pág. 6. Esta propuesta fue retirada en 1992.

²⁶ La libre circulación de capitales (y pagos) no recibiría carta de naturaleza hasta el Tratado de Maastricht, cuando se modifica con efectos a 1 de enero de 1994. Con esta reforma se consagra la primera referencia expresa a la tributación directa en materia de libertades fundamentales, al disponer el artículo 58 el derecho de los Estados a «aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital», así como a «adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública». No obstante, la interpretación del TJCE ha contribuido a edulcorar esta cautela, que obedece a un miedo de los Estados a que sus sistemas de imputación pudieran ser declarados incompatibles con la libertad de movimientos de capitales o que dicha libertad dificultara una lucha eficaz contra el abuso, de manera que esta libertad no está limitada en mayor medida que las demás por la finalidad de prevenir el abuso. En efecto, puede afirmarse que, en la práctica, el ámbito de aplicación de esta libertad no es muy diferente al resto, ni tampoco es mayor la soberanía fiscal de los Estados en materia de capitales, como ha confirmado el Tribunal en *Verkooijen* y en *Manninem*. Por otro lado, aunque a menudo se confundan en el razonamiento del TJCE, la distinción entre la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales sigue siendo relevante en la medida en que la segunda es la única libertad comunitaria que se extiende también a terceros Estados (art. 56.2 TCE); *Vid.*: WATTEL, P. J.; TERRA, B. J. M.: *European Tax Law*. La Haya: Kluwer Law International, 2005, pág. 23, y págs. 50 y ss.

de argumentar ha experimentado una interesante evolución en los últimos años de la que aquí solo daremos cuenta de manera resumida²⁷. Inicialmente el objetivo central era impedir cualquier *discriminación*, salvo razones imperativas de orden público, por razón de la nacionalidad (y residencia, por asimilación, en buena parte de los casos). En el caso *ICI* el Tribunal introdujo en materia tributaria la interdicción de que las medidas tributarias pudieran suponer una *restricción* al ejercicio de las libertades, lo que se ha denominado en la doctrina «home State restriction», por hacer referencia a las restricciones del Estado de la residencia²⁸. Asimismo, en un primer momento, en la jurisprudencia del Tribunal, la libertad de establecimiento se identificaba en lo básico con la norma de trato nacional, de acuerdo con la cual cada Estado miembro debe aplicar el mismo trato a los nacionales en otros Estados miembros que otorga a los suyos propios. La interpretación pivotaba en torno a la noción de no discriminación. Sin embargo, como expone el Abogado General (A.G.) Miguel Poiares Maduro, en sus Conclusiones a *Marks & Spencer* (presentadas el 7 de abril de 2005), desde la Sentencia *Kraus* (C-19/92, 31 de marzo de 1993), el Tribunal endurece su postura con la aplicación de la noción de no restricción, afirmando que: «los artículos 48 y 52 se oponen a cualquier medida nacional [...] que, aun cuando sea aplicable sin discriminación por razón de la nacionalidad, pueda obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio, por parte de los nacionales comunitarios, incluidos los del Estado miembro autor de la medida, de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado» (párr. 32), jurisprudencia que se trasladaría más tarde al ámbito tributario²⁹. A partir de ahí, se ha reconocido que puede haber una restricción sin que sea necesaria la apreciación de discriminación por razón de la nacionalidad³⁰. La cuestión no es baladí, pues se ha afirmado que el enfoque desde el principio de la no discriminación es similar al vigente en Derecho tributario internacional³¹.

Uno de los problemas que presenta esta distinción es que no siempre son claras las motivaciones del Tribunal, ni tampoco los criterios que pueden justificar una discriminación o una restricción. A la confusión ha contribuido la propia idea de aplicar la noción de restricción a la imposición directa. El examen resulta mucho más sencillo y claro cuando se aplica a la imposición indirecta, entre otras razones, debido a la propia estructura del Tratado³². En los primeros casos donde el Tribunal aplica la noción de restricción a la materia tributaria, se insistía mucho en que las normas tributarias segmentan el mercado interior creando auténticos obstáculos al ejercicio de libertades comunitarias. Entonces el umbral de restricción era relativamente alto y el Tribunal ponía el énfasis en el hecho de que determinadas normas tributarias de los Estados miembros estaban generando una restricción doble (por un lado,

²⁷ Vid. GARCÍA PRATS, A.: *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario...* cit. págs. 46 y ss.

²⁸ SACCHETTO, C.: «ECJ Direct Tax Cases and Domestic Constitutional Principles: an Overview...» cit. pág. 3.

²⁹ Vid. párr. 17 de las conclusiones del Abogado General Léger en el asunto Wielockx (Sentencia de 11 de agosto de 1995, C-80/94).

³⁰ En este sentido, en *ICI* se afirma que «si bien las disposiciones relativas a la libertad de establecimiento, según su tenor literal, se proponen en especial asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, se oponen, asimismo, a que el Estado de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación» (párr. 21).

³¹ Vid. WATTEL, P. J. «The EC Court's Attempts to Reconcile the Treaty Freedoms with International Tax Law». *Common Market Law Review*, 1996, pág. 223.

³² VANISTENDAEL, F.: «The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems of the Member States». *EC Tax Review*, núm. 3/2003, pág. 138; el autor muestra una serie de contradicciones lógicas al aplicar ambos criterios, o una mezcla de los dos, a los impuestos directos. Véase igualmente: CALDERÓN CARRERO, J. M.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el derecho comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea». *Crónica Tributaria*, núm. 111/2004, págs. 77 y ss.

al receptor de un servicio o inversor de un capital; y por otro, al prestador de un servicio o receptor de inversión). Nótese que esta noción de restricción estricta se creó y desarrolló fundamentalmente en casos de libre prestación de servicios [*inter alia*, *Bachmann*, STJCE de 28 de enero de 1992 (C-204/90)], *Danner* [STJCE de 3 de octubre de 2002 (C-136/00, NFJ013037)]. Posteriormente, esta doctrina se trasladaría a casos de libre circulación de capitales donde se pretendía inversión directa en entidades de otros Estados miembros por parte de personas físicas [*Lenz*, STJCE de 15 de julio de 2004 (C-315/02, NFJ029120), *Manninen*], así como a la libertad de establecimiento [*Bosal Holding*, STJCE de 18 de septiembre de 2003 (C-168/01, NFJ015171)], *Marks & Spencer* (C-446/03, NFJ021162)]³³.

En el fondo, el Tribunal no ha establecido una distinción totalmente clara entre la restricción y la no discriminación³⁴. Teóricamente, el razonamiento debería ser totalmente distinto según se aplique uno u otro criterio: mientras que el principio de no discriminación requiere la comparación entre distintas situaciones, la perspectiva de la no restricción únicamente precisa el análisis de si, de una manera directa o indirecta, la medida constituye un obstáculo, y si dicho obstáculo puede ser aceptado porque hay una excepción contemplada en el Tratado³⁵. Ha habido numerosos intentos de aclarar esta cuestión, sin que haya sin embargo conclusiones definitivas al respecto³⁶.

Pero posiblemente la consecuencia más relevante, es que el enfoque de la no discriminación permite un mayor margen de actuación para que los Estados miembros puedan desarrollar y aplicar medidas de protección de sus sistemas tributarios³⁷. Por otro lado, el concepto de restricción admite su aplicación, sin excesivas dificultades, a los movimientos entre Estados, pero no siempre puede ser bien comprendido en relación con un sistema tributario o con tributos complejos que implican la existencia de diversos hechos imponible relacionados entre sí. Por ello, cuando se aplica a la imposición sobre la renta, no solo el criterio de restricción puede resultar muy difícil de comprender, sino que plantea toda una serie de cuestiones que giran en torno a la más básica acerca del significado real de los impuestos. Llevando el razonamiento al límite, desde la perspectiva de la no restricción, puede llegarse a la conclusión de que cualquier impuesto constituya un obstáculo que impida o

³³ *Vid.* en relación con esta cuestión: TERRA, B. J. M.; WATTEL, P. J.: *European Tax Law...* cit. págs. 105 y ss., con mayores referencias. En detalle sobre los numerosos problemas que plantea el último caso citado, véase, *inter alia*: SANZ GADEA, E.: «La compensación de pérdidas de las filiales extranjeras: *Marks & Spencer*». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 276/2006, págs. 95 y ss.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Consolidación Fiscal e Importación de Pérdidas: el caso *Marks & Spencer*». *Noticias de la UE*, núm. 257/2006, págs. 112 y ss.

³⁴ En realidad, aún se discute si esta distinción tiene sentido; sobre la jurisprudencia del TJCE que, progresivamente, está haciendo más difusas las diferencias entre discriminación y restricción, véase: WATTEL, P. J.; TERRA, B. J. M.: *European Tax Law...* cit. págs. 53 y ss. Sí se apunta esta distinción, recalándose en todo caso sus diferencias con el principio (tradicional) de igualdad tributaria en: HEY, J.: «Erosion nationaler Besteuerungsprinzipien im Binnenmarkt? – zugleich zu den Rechtfertigungsgründen der "Europatauglichkeit" und "Wettbewerbsfähigkeit" des Steuersystems». *StuW*, 4/2005, pág. 318. De «convergencia» entre todos los principios de igualdad (no discriminación, no restricción) hablan: SCHAUMBURG, H.; SCHAUMBURG, H.: «Steuerliche Leistungsfähigkeit und europäische Grundfreiheiten im Internationalen Steuerrecht». *StuW*, 4/2005, págs. 307 y 308.

³⁵ VANISTENDAEL, F.: «The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems of the Member States». *EC Tax Review*, núm. 3/2003, pág. 137; WEBER, D.: *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms. A Study of the Limitations under European Law to the Prevention of Tax Avoidance*. The Hague: Kluwer Law, 2005, págs. 108 y ss.

³⁶ Así, A. CORDEWENER, traza una distinción entre restricciones discriminatorias y restricciones en sentido estricto; CORDEWENER, A.: *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht*. Köln: Schmidt (Otto), 2002, pág. 261.

³⁷ VANISTENDAEL, F.: «The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems of the Member States...» cit. pág. 139.

limite sustancialmente la libertad de movimientos entre los distintos Estados miembros ³⁸. El Abogado General (AG) Sr. Geelhoed se refiere a este problema, en las Conclusiones *supra* citadas [al caso *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, STJCE de 13 de marzo de 2007 (C-524/04, NFJ024996)] en un loable intento de aclarar este problema ³⁹, que si bien ha sido aplaudido por la doctrina ⁴⁰, no parece haber tenido excesivas repercusiones en la jurisprudencia del TJCE.

El examen de las medidas tributarias a la luz de las libertades fundamentales, bajo el mandato general (y los específicos) de no discriminación, se complica y enriquece a partir de la entrada en vigor del Tratado de la Unión Europea (TUE), el 1 de enero de 1993, fundamentalmente porque se produce una desvinculación entre dichas libertades y el desarrollo de actividades económicas ⁴¹. Si el caso *Werner* (STJCE de 26 de enero de 1993, C-112/91) era el paradigma de la imposibilidad de obtener protección del Tratado en un cambio de residencia que no venía motivado por la realización de actividades económicas ⁴², tras el TUE la noción de ciudadanía comunitaria y su consiguiente protección (arts. 17-22 TCE) tendrán una influencia decisiva en la jurisprudencia del TJCE, que comienza a invocar el artículo 18 («Todo ciudadano de la Unión tendrá derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros...»), lo que le permite examinar la existencia de discriminación/restricción en supuestos en los cuales no se estaba ejerciendo, en términos estrictos, ninguna libertad fundamental. Este modo de razonar es relativamente reciente, por lo que aún es pronto para conocer su alcance. El hecho de que el Tribunal haya comenzado a invocar el principio de no discriminación en conexión con la ciudadanía europea ⁴³, necesariamente tendrá consecuencias en materia tributaria en aquellos casos en los que el traslado no obedezca a la realización de una actividad económica [*Schwarz*, STJCE de 11 de septiembre de 2007 (C-76/05, NFJ029117)].

³⁸ VANISTENDAEL, F.: «The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems of the Member States...» cit. págs. 140 y ss.

³⁹ Para el A. G.: «...lo que es esencial es distinguir entre los dos sentidos del término "restricción" al abordar las normas de fiscalidad directa... El primero se refiere a las restricciones que se derivan inevitablemente de la coexistencia de regímenes fiscales nacionales... Sin embargo, utilizar el término "restricción" –pese a que se emplea en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia– es, en este contexto, engañoso. En realidad, de lo que se trata en el presente asunto es de distorsiones de la actividad económica que se derivan del hecho de que diferentes regímenes jurídicos deben coexistir. En ciertos casos, dichas distorsiones causan desventajas a los operadores económicos; en otros, ventajas... tales cuasirestricciones no están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 43 CE... el segundo sentido de restricción se refiere a lo que puede denominarse restricciones "verdaderas": es decir, restricciones que van más allá de las que se derivan inevitablemente de la coexistencia de los regímenes fiscales nacionales, que están comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 43 CE... el hecho de que... los criterios que determinan la competencia tributaria directa se basen en la residencia o el lugar de procedencia implica que en esencia todas las medidas fiscales directas nacionales "verdaderamente" restrictivas se considerarán, en la práctica también medidas directa o indirectamente discriminatorias» (párrs. 36-40).

⁴⁰ Entre otros autores que sostienen que este es el acercamiento correcto, *vid* PISTONE, P.: «Expected and Unexpected Developments of European Integration in the Field of Direct Taxes». *Intertax*, vol. 35/2007, pág. 72.

⁴¹ GARCÍA PRATS, F. A.: «*Asscher*, o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria». *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 94/1997, págs. 222 y 223.

⁴² *Vid* WATTEL, P. J.; TERRA, B. J. M.: *European Tax Law...* cit. págs. 30 y ss. Como se afirma en la Sentencia *Werner*, (párr. 16): «el Sr. Werner es de nacionalidad alemana, que obtuvo en Alemania sus títulos y su capacitación profesional, que siempre ha ejercido su actividad profesional en dicho país y que la normativa fiscal que se le aplica es la normativa alemana. El único elemento que sale del marco meramente nacional es el hecho de que el Sr. Werner resida en un Estado miembro distinto de aquel donde ejerce su actividad profesional».

⁴³ Sobre la noción de ciudadanía europea y sus implicaciones, es obligado el trabajo de: CLOSA MONTERO, C.: «Citizenship of the Union and Nationality of Member States». *Common Market Law Review*, núm. 2/1995, págs. 495 y ss.

Es particularmente relevante que el Tribunal adopte este modo de razonar, pues supone reconocer la limitación del enfoque centrado en la existencia de discriminación ⁴⁴. Un ejemplo de las consecuencias de este nuevo enfoque es el caso *Asscher* [STJCE de 27 de junio de 1996 (C-107/94, NFJ004369)] donde se otorga acceso al Tratado en una situación muy similar a la que condujo a la conclusión contraria en *Werner* ⁴⁵.

Teniendo en cuenta las anteriores perspectivas, el razonamiento seguido normalmente por el Tribunal ante un caso de discriminación en materia tributaria admite una formulación básica relativamente sencilla, al menos en apariencia. Con carácter previo, se examina si se trata de un caso en el que haya alguna libertad comunitaria en liza, esto es, si hay algún elemento transnacional presente. En segundo lugar, se examina si hay alguna diferencia de trato con respecto de una situación hipotéticamente interna. Finalmente, y para decidir si es admisible la diferencia de trato –discriminación o restricción–, se examina si hay alguna circunstancia que la justifique. Esta forma de razonar seguramente tiene alguna incidencia en la conclusión alcanzada, pues el hecho de que se examine automáticamente la medida de aplicación transnacional con una medida estrictamente interna implica partir de la premisa de que las situaciones son comparables, lo cual en muchos supuestos no se producirá, como por otro lado admite el propio Tribunal (*vid. Schumacker*), ya que es particularmente complejo hallar el punto de comparabilidad en una situación entre residentes y no residentes, en particular en las discriminaciones encubiertas (esto es, que no utilizan abiertamente el criterio de la nacionalidad). Una vez que el criterio de comparabilidad se ha determinado, el Tribunal examina si hay una justificación que legitime la diferencia de trato o la restricción a la libertad fundamental en liza ⁴⁶. De manera simplificada ⁴⁷, el modelo argumentativo es el siguiente:

- (1) ¿Hay protección del Tratado (hay una operación transnacional)? SÍ/NO
 NO (fin del examen)/SÍ: (2) ¿Hay un efecto discriminatorio o restrictivo? SÍ/NO
 NO (fin del examen)/SÍ: (3) ¿La materia ha sido objeto de alguna medida de armonización?
 SÍ: examen más estricto por parte del TJCE, continuación del examen desde esa perspectiva.
 NO: (4) ¿Puede estimarse un interés general/hay alguna excepción que pueda servir de justificación para la disparidad/restricción? SÍ/NO
 NO: Fin del examen (la medida es contraria al ordenamiento comunitario).
 SÍ: (5) Aceptada la justificación, ¿es la norma *idónea* para conseguir la finalidad que se persigue? SÍ/NO
 NO: Fin del examen. SÍ: (6) Aceptada la justificación, ¿es la norma *proporcionada* a la consecución de esta finalidad? SÍ/NO

⁴⁴ En palabras del A. G. Miguel POIARES: «Sería útil que el Tribunal de Justicia pusiera fin a estas incertidumbres ...Con independencia de las consideraciones prácticas, estimo que el principio de no discriminación por razón de la nacionalidad no es suficiente para proteger todos los objetivos que impone el establecimiento de un mercado interior. Este último pretende garantizar a los ciudadanos de la Unión todas las ventajas inherentes al ejercicio efectivo de las libertades de circulación. Constituye por tanto una de las dimensiones de la ciudadanía europea, su dimensión transnacional» (párrs. 33 y 34 Conclusiones en *Marks & Spencer*).

⁴⁵ *Vid.* sobre esta cuestión: GARCÍA PRATS, F. A.: «*Asscher*; o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria...» cit. págs. 221 y ss.

⁴⁶ *Vid.* GARCÍA PRATS, F. A.: «*Asscher*; o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria...» cit. pág. 225.

⁴⁷ GARCÍA PRATS, A.: *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario...* cit. págs. 94 y ss., y 224 y ss.

3. La incidencia del sistema de Derecho tributario internacional en el razonamiento del TJCE.

En el examen de las medidas tributarias a la luz de la no discriminación (y de la restricción), el Tribunal se refiere a menudo al Convenio Modelo de la OCDE⁴⁸ (CM-OCDE). A través de las referencias al CM se refleja una aceptación implícita del régimen convencional existente en el ámbito internacional y que parte del citado tratamiento diverso. Se afirma así que «la residencia constituye el factor de conexión con el impuesto en el que se basa, por regla general, el Derecho fiscal internacional actual y, concretamente, el modelo de convenio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) ..., a efectos del reparto de la competencia fiscal entre los Estados, frente a situaciones que contienen elementos de extranjería» [*Gerritse*, STJCE de 12 de junio de 2003 (C-234/01, NFI014749), párr. 45]. Nótese, por otro lado, que la recepción de este cuerpo cuasi-normativo, de *soft law*, ha supuesto que este adquiriera, de manera paulatina, una eficacia vinculante, la que le otorga la jurisprudencia, que no le correspondería por naturaleza⁴⁹.

Sin afirmarlo expresamente, puede que el Tribunal considere que el CM es una medida adecuada para distribuir competencias tributarias entre los Estados miembros. Sin embargo, lo cierto es que en la doctrina se ha denunciado reiteradamente el desconocimiento más básico del modelo de funcionamiento del CM-OCDE por parte del Tribunal⁵⁰, llegando a partir de premisas que no son ciertas, y que plantea relevantes problemas, no solamente porque la OCDE no es una institución democrática (ni sus normas *jurídicas*), sino también porque el sistema de reparto de poder tributario establecido en su modelo es muy imperfecto, y a menudo utilizado por conveniencia más que por un convencimiento sincero de que es el mejor sistema⁵¹.

En todo caso, resulta cada vez más evidente que la protección frente a discriminaciones que ofrece el Derecho tributario internacional (encapsulado en el art. 24 del CM-OCDE) es insuficiente cuando se contempla desde la óptica del Derecho comunitario y de las libertades fundamentales que constituirían el desarrollo coherente del principio de no discriminación⁵². Ello obedece, de forma resumida, a que se producen al menos tres diferencias entre el citado principio de no discriminación

⁴⁸ Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (<http://www.oecd.org>).

⁴⁹ De manera que se produce la incorporación del *soft law* internacional en el Derecho comunitario, como se expone en: CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿Hacia un ordenamiento financiero "bifronte" o "dual"?». *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 132/2006, págs. 708 y ss. Nótese, por otro lado, que la relación entre el CM-OCDE y la UE es en dirección doble, de manera que los desarrollos jurisprudenciales del TJCE estarían ejerciendo una decidida influencia en la modificación y los comentarios al CM. J. M. CALDERÓN y A. MARTÍN JIMÉNEZ ponen como ejemplo la propuesta de modificación de la tributación de los servicios que vendría a recoger las conclusiones de *Gerritse*, *Conijn*, o *Scorpio*. *vid.* Propuesta de borrador: *The Tax Treaty Treatment of Services: proposed commentary changes* (de 8 de diciembre de 2006), publicado en la página de la OCDE. Al respecto véase: MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La inaplazable necesidad de reformar la tributación del no residente sin establecimiento permanente: la STJCE Scorpio». *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 21/2006.

⁵⁰ *vid.* LANG, M.: «Double taxation and EC Law», en AVI-YONAH, R. S.; HINES, JR., J. R.; LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2007, pág. 33.

⁵¹ Esta crítica en: LANG, M.: «Double taxation and EC Law...» cit. pág. 34.

⁵² VAN RAAD, K.: «Nondiscrimination from the Perspective of the OECD Model and the EC Treaty- Structural and Conceptual Issues», en: AVI-YONAH, R. S.; HINES, JR., J. R.; LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2007, págs. 55 y ss.

y el homónimo principio en materia comunitaria⁵³: *en primer lugar*, en el Derecho comunitario las situaciones entre un no residente y un residente, si bien no son totalmente comparables, sí pueden serlo cuando concurra una discriminación que no esté justificada y que incida en el desarrollo o disfrute de una libertad fundamental. En el ámbito del principio de no discriminación contemplado en el artículo 24 citado tal comparación no es posible: residentes y no residentes se encuentran en situaciones diversas *ab initio*. *En segundo lugar*, mientras que en el Derecho tributario internacional están prohibidas únicamente las discriminaciones, en el Derecho comunitario también lo están las restricciones al mercado interior. Medidas que no establezcan diferencia de trato entre residentes en un Estado miembro y residentes en otros Estados pueden sin embargo ser consideradas restrictivas. El caso *Safir* [STJCE de 28 de abril de 1998 (C-118/96, NFIJ024302)] es un buen ejemplo⁵⁴. *En tercer lugar*, el ámbito de aplicación del principio de no discriminación en materia comunitaria es más amplio que el existente en el Derecho tributario internacional porque abarca también las diferencias de trato en función del lugar donde se produzca la inversión.

Las diferencias derivan, en suma, de las distintas finalidades que cumple el principio de no discriminación en uno y otro contexto⁵⁵. Si el artículo 24 del MC-OCDE está orientado a facilitar las transacciones económicas, el enfoque del Tribunal de Justicia se ha ido matizando para incluir la noción de ciudadanía (art. 18) al otorgar protección de las libertades en casos en los cuales no se ejerce en puridad ninguna actividad económica. A esto hay que añadir que el propio artículo 24 del MC-OCDE no solo tiene un alcance limitado y estrecho, sino que es incoherente, lo cual se explica por razones históricas. Así por ejemplo, la introducción de un principio de no discriminación por razón de la nacionalidad⁵⁶ tiene sus raíces en los tratados de libre comercio, pero pierde sentido en un sistema (*sic*) tributario internacional basado en la noción de residencia⁵⁷. De esta manera, la diferencia de fondo entre las disposiciones del CM-OCDE y el Derecho comunitario es que el principio de no discriminación no es un objetivo directo de los CDI que, como es sabido, reflejan diferentes opciones políticas de reparto de poder tributario que a su vez están basadas en el flujo mutuo de inversiones entre los dos Estados miembros. Si se ha establecido un principio de no discriminación

⁵³ CALDERÓN CARRERO, J. M.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Artículo 24 MC OCDE. Principio de no discriminación», en: AA.VV. (Coord.: J. R. RUIZ GARCÍA, J. M. CALDERÓN CARRERO): *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*. A Coruña: Fundación Pedro Barrié de la Maza-Instituto de Estudios Económicos de Galicia, 2004, pág. 1.109.

⁵⁴ Una medida establecida por Suecia precisamente para minimizar la discriminación entre residentes y no residentes a la hora de contratar pólizas de seguro, termina siendo considerada contraria al ordenamiento comunitario por ser una medida restrictiva; *vid.* WATTEL, P. J.; TERRA, B. J. M.: *European Tax Law...*cit. pág. 53.

⁵⁵ GARCÍA PRATS, A.: *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario...*cit. págs. 29 a 32.

⁵⁶ Artículo 24.1 CM-OCDE «Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. No obstante las disposiciones del artículo 1, la presente disposición es también aplicable a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes».

⁵⁷ VAN RAAD, K.: «Nondiscrimination from the Perspective of the OECD Model and the EC Treaty- Structural and Conceptual Issues», en: AVI-YONAH, R. S.; HINES, JR., J. R.; LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2007, pág. 56. Sobre la incipiente formación de un sistema de Derecho tributario internacional, *vid.* AVI-YONAH, R. S.: *International Tax as International Law. An Analysis of the International Tax Regime*. New York: Cambridge University Press, 2007, págs. 8 y ss.

en el MC es con la finalidad de garantizar y facilitar los intercambios comerciales entre ambos Estados (movilidad de personas, empresas, capital...) ⁵⁸. Es lógico por tanto que solo se protejan las discriminaciones contra los no residentes que actúen mediante un establecimiento permanente (EP). En las páginas que siguen se podrán comprobar las consecuencias del distinto enfoque acerca de la interdicción de la discriminación, en la UE y en el entorno OCDE.

III. LAS PRINCIPALES CONSECUENCIAS DE LA JURISPRUDENCIA DEL TJCE SOBRE LA FISCALIDAD DE LOS NO RESIDENTES

1. La regla general derivada del Derecho tributario internacional: residentes y no residentes se encuentran en situaciones diversas.

Con carácter general, el no residente que obtiene rentas en otro Estado (Estado de la fuente o Estado anfitrión) se verá sujeto a un impuesto que someterá a gravamen únicamente las rentas allí obtenidas, a la vez que restringirá, entre otras: la posibilidad de deducir gastos, limitándola a aquellos estrictamente vinculados a los ingresos obtenidos en el Estado de la fuente, la posibilidad de compensar pérdidas (aplicando similar limitación) o el acceso a la red de CDI del Estado de la fuente. Asimismo, el Estado de la fuente aplicará normas anti-abuso específicas al realizar determinadas operaciones transnacionales, además de prever impuestos de salida sobre las ganancias latentes en los casos de cambio de residencia. Finalmente, el no residente podrá estar sujeto a particulares obligaciones de pagos a cuenta, arbitrándose en algunos casos supuestos específicos de responsabilidad, entre otras medidas para garantizar el pago de sus obligaciones tributarias.

Este modelo de tributación «limitada» se asienta en el citado principio del Derecho tributario internacional que distingue a residentes y no residentes y que asume que es únicamente el Estado de la residencia quien, en coherencia con su derecho a gravar la renta mundial del sujeto, podrá tomar en cuenta su situación económica real y por lo tanto permitir, entre otras partidas, la deducción de gastos o la compensación de pérdidas con menores limitaciones. La jurisprudencia del TJCE de los últimos años refleja de forma meridiana el conflicto entre el tradicional principio del Derecho tributario internacional de otorgar un tratamiento diferente a residentes y no residentes, por un lado, y la necesidad de evitar discriminaciones en la UE, por otro. El Tribunal viene aceptando, como principio, que el traslado entre Estados miembros no tiene por qué ser neutral [*Schempp*, STJCE de 12 de julio de 2005 (C-403/03, NFJ020866)], si bien, en materia de imposición directa, se viene utilizando un criterio crecientemente estricto a la hora de examinar la compatibilidad con el ordenamiento comunitario de las normas que utilizan el criterio de la residencia, fundamentalmente porque el Tribunal discute, en un número cada vez mayor de casos, las *consecuencias* de un sistema tributario articulado en función de la residencia.

⁵⁸ VAN RAAD, K.: «Nondiscrimination from the Perspective of the OECD Model and the EC Treaty- Structural and Conceptual Issues...» cit. pág. 61.

Según hemos comprobado *supra*, el Tribunal acepta de entrada el sistema de Derecho tributario internacional, y así, ha ido incorporando paulatinamente las nociones propias de esta rama, en un ya amplio cuerpo doctrinal en el que destaca *Schumacker*. En este caso se afirma claramente que residentes y no residentes no se encuentran en la misma situación, por lo que el trato no ha de ser el mismo. El Tribunal también acepta, al menos en principio, la noción de que los CDI constituyen mini-sistemas de reparto de poder tributario entre los Estados contratantes. Sin embargo, ya desde uno de los primeros casos en materia de fiscalidad directa, *Comisión/Francia («Avoir fiscal»)*, el Tribunal sienta que los Convenios no se encuentran extramuros de las libertades fundamentales, por lo que también deberán superar el *test* de Derecho comunitario⁵⁹. Con todo, en el relativamente reciente caso *D*, se frena en parte el curso interpretativo que venía construyendo el Tribunal, y que quizá habría conducido, como pretendía el Abogado General, a la aceptación de una suerte de cláusula de nación más favorecida en el contexto comunitario, en suma, a la *multilateralización* de los CDI entre todos los Estados miembros, lo que habría dado lugar a la apertura de un proceso de renegociación de todos ellos de consecuencias impredecibles⁶⁰, en particular si se tiene en cuenta que la mayor parte de los CDI acordados por los Estados miembros son muy anteriores al proceso de armonización impropia del Tribunal⁶¹. Estas consideraciones seguramente pesaron en la decisión del Tribunal en *D*, que no es del todo coherente con su jurisprudencia anterior⁶². Se afirma así, que «*el hecho de que estos derechos y obligaciones recíprocos solo se apliquen a las personas residentes en uno de los dos Estados miembros contratantes es una consecuencia inherente a los convenios bilaterales para evitar la doble imposición. De ello se desprende que un sujeto pasivo residente en Bélgica no se encuentra en la misma situación que un sujeto pasivo residente fuera de Bélgica por lo que respecta al impuesto sobre el patrimonio determinado en función de los bienes inmuebles situados en los Países Bajos. Una norma como la contenida en el artículo 25, apartado 3, del Convenio belgoneerlandés no puede considerarse una ventaja separable del resto del Convenio, sino que forma parte integrante de este y contribuye a su equilibrio general*» (*D*, párrs. 61 y 62).

Pero estas premisas –que el no residente y el residente están en situaciones distintas y que los CDI ordenan las consecuencias tributarias a ellos aplicables– vienen recibiendo numerosos matices, que se pueden resumir en uno: las premisas no se podrán aceptar si hay circunstancias que determinen una posición comparable. Esta difícil cuadratura del círculo se refleja en este extracto: «la situación de los residentes y la de los no residentes en un Estado determinado no son comparables, por lo general, ya que presentan diferencias objetivas tanto desde el punto de vista de la fuente de los rendimientos como de la capacidad contributiva personal o de la consideración de la situación

⁵⁹ Recientemente sobre esta cuestión, *vid.*: LANG, M.; DOMMES, S.: «Tax treaty Law and EC Law-Reciprocity and the balance of a Tax Treaty», en: LANG, M.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (Eds.): *Tax Treaty Law and EC Law*. Amsterdam: Kluwer, 2007, pág. 64.

⁶⁰ VAN THIEL, S.: «The future of the Principle of Non-Discrimination in the EU: Towards a Right to Most Favoured Nation Treatment and a Prohibition of Double Burdens», en AVI-YONAH, R. S.; HINES, JR., J. R.; LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2007, págs. 361 a 371.

⁶¹ SCHÖN, W.: «Playing different games? Regulatory competition in Tax and Company Law compared...» cit. pág. 360.

⁶² Como atinadamente se señala en: LANG, M.; DOMMES, S.: «Tax treaty Law and EC Law-Reciprocity and the balance of a Tax Treaty...» cit. págs. 74 y ss.

personal y familiar. Sin embargo... ante una ventaja fiscal no aplicable al no residente, la diferencia de trato entre estos dos grupos de contribuyentes podrá calificarse de discriminación en el sentido del Tratado si no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato a este respecto entre ambas categorías de contribuyentes» [Talotta, STJCE de 22 de marzo de 2007 (C-383/05, NFJ025251) párr. 19, Schumacker, párrs 31 a 34; Wielockx [STJCE de 11 de agosto de 1995 (C-80/94)], párr. 18, y Asscher, párr. 41]. Sin pretender agotar aquí todas las matizaciones que el Tribunal ha venido introduciendo en estas cuestiones, trataremos de sistematizar en lo que sigue las principales conclusiones que se pueden extraer de esta jurisprudencia, por su particular relevancia en el estatuto del no residente.

2. Primera excepción: el derecho del no residente comunitario a que sus circunstancias personales sean tenidas en cuenta en algún Estado.

El residente y el no residente se encuentran en situaciones no comparables y ello tiene una consecuencia evidente sobre el modelo de tributación directa aplicable en los Estados del entorno OCDE: el no residente será gravado exclusivamente en función de las rentas obtenidas en el Estado de la fuente, sin tener acceso por tanto a ninguna deducción de carácter personal, o directamente vinculada a la capacidad económica, ya que estas habrán de ser tenidas en cuenta por el Estado de la residencia.

En un primer momento, el Tribunal acepta esta premisa expresamente, aunque comienza a poner en duda sus consecuencias en *Biehl* (STJCE de 8 de mayo de 1990, Asunto 175/88)⁶³, al enjuiciar la norma del impuesto sobre la renta luxemburgués que limitaba las devoluciones por los pagos a cuenta en los casos en que el contribuyente trasladara su domicilio fuera del país. Al declarar la norma contraria al principio de no discriminación, se pone por primera vez expresamente en duda el sistema tradicional de otorgar trato distinto a residentes y no residentes, en particular, para los supuestos en los cuales el no residente obtenga la mayor parte de sus rentas en el Estado de la fuente⁶⁴. Esta matización, se formula como es conocido en el caso *Schumacker*, que toma como punto de partida la interdicción de las discriminaciones a los trabajadores por razón de la nacionalidad (art. 39.2 TCE), y la adapta a los sistemas tributarios⁶⁵. El Tribunal concluye que *no es discriminatoria la diferenciación entre residentes y no residentes que establecen los tributos directos, puesto que no son comparables las situaciones del residente y del no residente, pero matiza que la situación es diferente cuando el no residente obtiene la mayor parte de las rentas en el Estado de la fuente (que le grava con el correspondiente impuesto sobre no residentes) ya que el resultado es que ninguno de los dos Estados contempla la situación tributaria del sujeto a efectos de gravarle por su capacidad económica. En*

⁶³ En *Biehl* se asume en materia tributaria la doctrina de la discriminación encubierta, expuesta en el caso *Sotgiu*, STJCE de 12 de febrero de 1974 (Asunto 152/73).

⁶⁴ La *Recomendación* de la Comisión a los Estados miembros (94/79/CE) les había sugerido ya aplicar a los no residentes el régimen de tributación personal de los residentes cuando aquellos obtuvieran en el Estado donde no residen el 75 por 100 de sus rentas.

⁶⁵ Véase al respecto: 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». *Quincena Fiscal*, núm. 12/1996, págs. 44 y 45.

estos supuestos será necesario atribuir al no residente el mismo trato que a los residentes, es decir, concederle las mismas ventajas fiscales, siempre que el no residente obtenga *la mayor parte de sus rentas* en dicho Estado ⁶⁶.

La brecha abierta por *Schumacker* continuaría, como es conocido, con otras resoluciones donde el TJCE ha ido desgranando los supuestos de discriminación. Sin pretender agotar las referencias jurisprudenciales, en *Gschwind*, [STJCE de 14 de septiembre de 1999 (391/97, NfJ008297)] el TJCE concluía que la no aplicabilidad del sistema de «*splitting*» ⁶⁷ por la legislación tributaria alemana a un contribuyente casado pero cuya cónyuge no percibía rentas en Alemania no es discriminatorio. En *Zurstrassen*, [STJCE de 16 de mayo de 2000 (C-87/99, NfJ008927)] el Tribunal consideró contrario a la libre circulación de trabajadores denegar a un contribuyente residente la posibilidad de que se aplicara el régimen de tributación conjunta cuando su esposa reside en Bélgica y no obtiene renta alguna. Finalmente, en *Wielockx* el TJCE trasladó su jurisprudencia a los empresarios y profesionales individuales, de manera que las rentas derivadas de actividades económicas también podrán beneficiarse de este criterio. En *Asscher*, hay un quiebro en el razonamiento del Tribunal, que comenzaba a aceptar buena parte de las diferencias, para volver a poner seriamente en duda, al menos *obiter dicta*, la propia configuración del sistema tributario a los no residentes ⁶⁸, al exigir que la diferencia de trato otorgada a estos se justifique en cada caso.

Tiene particular interés en esta evolución el caso *De Groot* [STJCE de 12 de diciembre de 2002 (C-385/00, NfJ013962)], porque plantea dudas renovadas sobre qué tipo de sistema de tributación de los no residentes podría ser compatible con el Derecho comunitario. En el caso se enjuicia el sistema vigente en el impuesto sobre la renta holandés, que otorga deducciones personales en proporción a la renta obtenida en cada Estado. El impuesto sobre la renta holandés declara exentas las rentas obtenidas por una persona física en el extranjero, pero las tiene en cuenta a efectos de fijar el tipo medio de gravamen de acuerdo con su sistema progresivo. Este tipo se aplica únicamente sobre las rentas sometidas a imposición en Holanda, si bien es un tipo que ha tenido en cuenta el resto de rentas. Una vez aplicado, se tienen en cuenta proporcionalmente las deducciones personales aplicables, aquellas que tienen incidencia directa en la capacidad económica del contribuyente. Las deducciones personales se aplican en proporción a los ingresos percibidos por el contribuyente residente en Holanda. El Sr. De Groot, residente en Holanda, obtuvo rentas en diversos Estados miembros (Alemania, Francia, Reino Unido). Al aplicar el método holandés de «fracción de proporcionalidad» (*formulary apportionment*), perdía parte de las deducciones personales que le corresponderían en derecho holandés, pues estas solo eran aplicables, lógicamente, sobre la proporción de su renta obtenida en Holanda.

⁶⁶ En concreto, Alemania ha establecido dicho límite en el 90 por 100; ver al respecto: NEWBY, R.: «*Gschwind* Decision. German Tax Law Not Discriminatory for Non-Resident Married Couples», en *European Taxation*, Vol. 40, no. 3, march 2000. Entre nosotros, vid MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «¿Hacia una nueva configuración de las relaciones entre el Derecho comunitario y la normativa nacional en materia de impuestos directos? El caso *Gilly*». *REDF*, núm. 102/1999. Vid. asimismo: RUIZ ALMENDRAL, V.: «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el proceso de armonización fiscal en la Unión Europea». *Revista Española de Derecho Europeo* (Civitas), núm. 3/2002, págs. 427 y ss.

⁶⁷ El «*splitting*» es un sistema por el que el impuesto personal de la renta tiene en cuenta la situación familiar del contribuyente, de manera que, de optar este por la tributación conjunta, se dividen las rentas del trabajo de ambos cónyuges por la mitad, y se aplica posteriormente la tarifa, reduciendo así su progresividad.

⁶⁸ GARCÍA PRATS, F. A.: «*Asscher*; o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria...» cit. págs. 227 y ss.

Es cierto, según se alegó en el proceso, que la *desventaja* consistente en la pérdida de esas deducciones, se compensaba con el beneficio de que las rentas obtenidas en el resto de Estados miembros habían sido sujetas a un tipo de gravamen fijo que resultaba más bajo que si se le hubiera aplicado una tarifa progresiva a toda su renta acumulada. En efecto, este contribuyente se beneficia, en la práctica, de un auténtico *splitting* de sus rentas, derivadas de su no acumulación, ya que se sujetan a gravamen en diversos Estados miembros. Para el Tribunal lo relevante es la consecuencia: «debe señalarse que la aplicación de la fracción de proporcionalidad hizo, no obstante, que el Sr. Groot solo pudiera aplicar las deducciones por su situación familiar y personal a prorrata de los ingresos que había percibido en los Países Bajos. El Sr. de Groot, por haber ejercido su derecho a libre circulación, ha perdido una parte de las deducciones fiscales previstas en la legislación neerlandesa que podría haber aplicado por su condición de residente en los Países Bajos» (párr. 91). De ahí que se concluya que la medida es un obstáculo a la libre circulación de trabajadores (art. 48 TCE), que no está justificada, en opinión del Tribunal, (i) ni por el hecho de que el contribuyente obtenga una ventaja por el *splitting* de su renta, de manera que escapa a la progresividad, toda vez que «un trato fiscal desfavorable contrario a una libertad fundamental no puede encontrar justificación en la existencia de otras ventajas fiscales, aun suponiendo que tales ventajas existan» (párr. 97), (ii) ni porque en Holanda exista el citado sistema de cómputo proporcional de rentas ⁶⁹, (iii) ni por el criterio de la coherencia, que es también rechazado por el Tribunal ya que no hay una relación directa entre las medidas tributarias en liza; a saber, el método de exención con reserva de progresividad, por un lado, que es el que permite al Estado de la residencia no gravar los ingresos obtenidos en otros Estados miembros pero sí tenerlos en cuenta para determinar el tipo (progresivo) aplicable, y por otro lado, el método de la imputación de las deducciones personales en proporción a los ingresos obtenidos en el Estado de residencia. Lo relevante, como señala el A. G. en el párr. 58 de sus Conclusiones es que «la efectividad de la progresividad del impuesto sobre la renta en el Estado de residencia, que persigue el método de exención con reserva de progresividad, no está supeditada a la limitación, en dicho Estado, de la consideración de la situación personal y familiar del contribuyente». Nótese que *De Groot* implica una desviación de *Gilly* y *Schumacker* y arroja un resultado no coherente: que el contribuyente que obtiene el 40 por 100 de su renta en el Estado de su residencia tenga allí derecho a obtener el 100 por 100 de las deducciones por circunstancias personales ⁷⁰.

Posteriormente, en *Florian W. Wallentin* [STJCE de 1 de julio de 2004 (C-169/03, NFIJ017021)] el Tribunal da una vuelta de tuerca más a favor de los no residentes para afirmar que las deduccio-

⁶⁹ Es de interés reproducir aquí el razonamiento del Tribunal: «no puede acogerse la alegación del Gobierno neerlandés según la cual está justificado que el Estado de residencia solo tome en cuenta la situación personal y familiar del contribuyente residente en proporción a los ingresos obtenidos en su territorio puesto que incumbe al Estado de empleo proceder de igual modo respecto de la parte de los ingresos imposables en su territorio. A este respecto, debe recordarse que los ingresos obtenidos en el territorio de un Estado por un trabajador no residente solo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia. Por otra parte, el lugar donde más fácilmente puede apreciarse la capacidad contributiva individual de este tipo de contribuyentes, resultante de computar el conjunto de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, es el lugar en que se sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales. Este lugar coincide, en general, con la residencia habitual de la persona de que se trate. Así, el Derecho tributario internacional, y concretamente el modelo de convenio de la OCDE en materia de doble imposición, admite que, en principio, corresponde al Estado de residencia gravar al contribuyente de manera global, teniendo en cuenta los elementos inherentes a su situación personal y familiar» (véase la sentencia SCHUMACKER, antes citada, apartado 32) (párr. 98).

⁷⁰ Una crítica en: WATTEL, P. J.; TERRA, B. J. M.: *European Tax Law...* cit. pág. 99.

nes personales, en particular aquellas que eximan un *mínimo vital*, o exención en bloque, deben ser hechas extensivas a los no residentes que obtengan la mayor parte de sus rentas en el Estado de la fuente, aunque no llegue a ese porcentaje, si la consecuencia es que, de otro modo, el contribuyente pierde el derecho a las mismas ⁷¹. Esto significa que la norma de no residentes deberá tener en cuenta el total de la renta obtenida por el sujeto. O lo que es lo mismo, deberá estimar su renta mundial, *sic*, comunitaria. Naturalmente, esto no es coherente con el sistema de tributación de no residentes, que parte de la asunción de que el Estado de la fuente no tiene suficiente información ni puede tenerla. Por otro lado, si puede acceder a esta información, ¿por qué no otorgarle el mismo tratamiento que a la renta de residentes? El Tribunal no resuelve esta cuestión.

La conclusión general que se puede extraer de la jurisprudencia es que los no residentes no pueden estar sujetos a una tributación más onerosa que los residentes, ni siquiera si es para compensar el hecho de que no pagan seguridad social (*Asscher, Biehl, Gerritse*, entre otros). Esto implica, por ejemplo, la posibilidad de deducción de pensiones pagadas en el extranjero (*Bachmann, Wielock, Danner, Safir*), el derecho a la aplicación de métodos para evitar la doble imposición que no sean más onerosos para la inversión en el extranjero [*Verkooijen*, STJCE de 6 de junio de 2000 (C-35/98, NFJ009096), *Lenz, Manninen*], o la aplicación de los incentivos a la inversión domésticos también a las inversiones transfronterizas [*Weidert-Paulus* STJCE de 15 de julio de 2004 (C-242/03, NFJ018397)], así como tener en cuenta las propiedades inmobiliarias sitas en otros Estados, en la medida en que puedan determinar la capacidad contributiva global [*Ritter-Coulais*, STJCE de 21 de febrero de 2006 (C-152/03, NFJ029118)] confirmada recientemente en el caso *Lakebrink* [STJCE de 18 de julio de 2007 (C-182/06, NFJ028750)] ⁷².

La cuestión determinante para el Tribunal es que si el Estado de residencia no puede acoger las deducciones (por ejemplo, porque no se percibe renta suficiente para absorberlas), el Estado de la fuente debe hacerlo, porque lo que es incompatible con el Tratado es que ninguno de los dos lo tenga en cuenta. Podemos entender que el Tribunal ha evolucionado endureciendo su postura (de *Schumacker* a *Groot*), o bien interpretar que esta ha permanecido igual desde el principio: lo relevante es que las circunstancias personales sean tenidas en cuenta *en algún lugar*, por lo que si el Estado de la residencia no lo hace (porque no se obtienen rentas suficientes), el Estado de la fuente está obligado a hacerlo.

Uno de los problemas que deja en el aire esta jurisprudencia, es que en ella no se traza realmente una distinción entre deducción ligada al ingreso y deducción personal. La cuestión no tiene fácil solución, pues aun mirado únicamente desde el derecho interno, no siempre resulta

⁷¹ Afirma el Tribunal: «cuando se trata de un no residente que obtiene en un Estado miembro distinto del de su residencia la mayor parte de sus ingresos, la discriminación consiste en que la situación personal y familiar de este no residente no se tiene en cuenta ni en el Estado de residencia ni en el Estado de empleo (sentencia SCHUMACKER, antes citada, apartado 38), con independencia de los diferentes tipos aplicables al impuesto especial sobre la renta y al impuesto general sobre la renta... es precisamente lo que sucede en el litigio principal, caracterizado por el hecho de que el Sr. Wallentin no percibía, en el momento en que se produjeron los hechos de que se trata, ninguna renta imponible en el Estado de residencia, en la medida en que la asignación mensual que recibía de sus padres y la beca de manutención que percibía del Estado alemán no constituían, conforme a la legislación fiscal de dicho Estado, un ingreso imponible» (párrs. 17 y 18).

⁷² MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La jurisprudencia del TJCE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa». AA.VV. *Manual de Fiscalidad Internacional*, 2008, págs. 660 y ss.

sencillo determinar si nos encontramos ante una deducción inherente a la persona, y por tanto no directamente conectada con sus ingresos, o ante un gasto deducible que sí tiene esa conexión. El problema entronca con un problema clásico en materia tributaria, y es la determinación de los fines y objetivos de las normas tributarias. Superadas, al menos de momento, las tesis que negaban toda finalidad propia a las normas tributarias, la distinción entre una norma tributaria con fines recaudatorios o fiscales, de una norma que persigue otras finalidades (extrafiscales) es ardua, pese a la abundante literatura que ha tratado de desentrañarla⁷³. El problema es que, puesto que muchas deducciones personales son en puridad subvenciones, gastos fiscales, muchas deducciones o reducciones de diverso tipo reflejan también determinados objetivos que no siempre van a tener sentido para no residentes. En primer lugar, porque al aplicarse solo parcialmente la política no se cumple (*i.e.* una ayuda por nacimiento de hijo que se calcula en el 40% para el no residente no cumple una función equivalente a una ayuda al 100%), o porque, por su naturaleza, está ligada a la residencia con cierta permanencia (*i.e.* ayudas a la adquisición de vivienda habitual), o incluso al acceso a la residencia en un particular contexto económico (*i.e.* ayudas a jóvenes que alquilan vivienda, a la vista de la difícil emancipación de estos en España, por razones entre otras, culturales). Nótese además que, si estas ayudas se otorgaran mediante subvenciones, no caerían bajo el escrutinio del TJCE.

3. Segunda excepción: las rentas derivadas de actividades económicas no pueden recibir un trato asimétrico en función del lugar de obtención y realización salvo que ello pueda justificarse (o: los residentes y no residentes se encuentran en la misma situación cuando realizan actividades económicas).

Uno de los grupos de casos más interesantes, y más cambiantes en los últimos tiempos, desde la perspectiva de la no discriminación y las libertades comunitarias y su impacto en la fiscalidad directa, es el de la fragmentación de bases imposables a consecuencia de la obtención de renta derivadas de actividades económicas obtenidas en diversos Estados miembros. El resultado final puede ser desventajoso o ventajoso para el contribuyente debido no solo a la disparidad de ordenamientos tributarios existentes, sino a la mera aplicación de *sistemas* tributarios distintos, que establecen reglas de valoración o de devengo diversas, lo que a menudo dará lugar a doble imposición (o doble no imposición).

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia en relación con la realización transfronteriza de actividades económicas es particularmente garantista de las libertades fundamentales en liza. Aunque siempre con las debidas cautelas, derivadas del hecho de que se trata de una jurisprudencia asimétrica, y no siempre coherente, puede afirmarse que las diferencias de trato en la realización de una actividad económica deben pasar por un tamiz cada vez más fino. No en vano las libertades están orientadas a la formalización del mercado interior, pese a la modificación del Tratado de Maastricht

⁷³ BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*. Köln: Dr. Peter Deubner Verlag GmbH, 1983, págs. 236 y ss; FERREIRO LAPATZA, J. J.: «El objeto del tributo». *REDF*, núm. 10/1976, pág. 236.; RUIZ ALMENDRAL, V.; ZORNOZA PÉREZ, J.: «Constitución económica y Hacienda Pública», en AA.VV.: (PECES-BARBA MARTÍNEZ-RAMIRO AVILÉS, Coords.): *La Constitución a examen: un estudio académico 25 años después*. Madrid: Marcial Pons, 2004, págs. 655 y ss.

supra apuntada y la estimación de la ciudadanía comunitaria en el análisis del Tribunal. La consecuencia principal es que, en contraste con los matices examinados en relación con la posibilidad de aplicar deducciones de carácter personal, el Tribunal es mucho más reacio a aceptar diferencias de trato entre residentes y no residentes en el caso de actividades económicas. Podría sostenerse que, en el fondo, el Tribunal acepta el «*Nettoprinzip*»⁷⁴, como expresión del principio de capacidad económica aplicado a las rentas derivadas de actividades económicas, como parte del sistema comunitario, aunque no lo diga expresamente.

La regla se ha transformado en que el Estado de la fuente tiene que otorgar estas deducciones, al menos cuando no haya diferencias objetivas entre el tipo de actividad (económica) que da derecho a la aplicación de la deducción. En todo caso, el régimen jurídico será diverso en función de que el no residente obtenga rentas derivadas de actividades económicas de manera esporádica y discontinua o bien contando para ello con una mínima infraestructura, lo que normalmente tendrá lugar a través de un EP. En este último caso el EP actuará como centro de imputación de todas las rentas, y el régimen jurídico será diverso, más cercano en algunos aspectos al de un residente.

3.1. La obtención de rentas sin EP y su régimen jurídico en el Derecho comunitario.

En ausencia de EP, el régimen tributario del no residente implica la sujeción a gravamen de cada operación individualmente considerada. Es habitual que los sistemas tributarios graven los rendimientos *íntegros*, y limiten la deducción de gastos (cuando la admiten) a determinados supuestos tasados. En muchas ocasiones la tributación se articulará mediante una retención *a forfait*, proporcional, que coincidirá con la cuota tributaria final (*withholding tax*), lo que exime al no residente de presentar una declaración.

Esta modalidad de gravamen limitada está siendo crecientemente puesta en duda por el Tribunal de justicia, de manera que no es exagerado afirmar que está en vías de desaparición, pues los gastos directamente vinculados con la actividad económica, se haya o no incurrido en ellos en el Estado donde esta se realiza, deben poder ser deducibles en las mismas condiciones que en el caso de los residentes, so pena de que la norma nacional incurra en una restricción a la libertad de prestación de servicios (libertad normalmente en liza cuando hay una actividad económica sin EP).

Es conocida la jurisprudencia del TJCE en relación con la fiscalidad directa y la libre circulación de trabajadores, a raíz de la cual se ha construido la doctrina que dispone la aplicación de las deducciones personales a los no residentes en determinadas circunstancias *supra* examinadas. Aunque buena parte de esta doctrina ha sido hecha extensiva a los contribuyentes que obtienen rentas de las actividades económicas, la jurisprudencia, y en particular la de los últimos tres años, ha ido mucho más lejos, asimilando la situación del no residente que realiza actividades económicas a la del residente.

⁷⁴ El principio de rendimiento neto es considerado generalmente en Alemania una derivación o subprincipio de la capacidad económica; *vid.* al respecto la Sentencia del Tribunal Constitucional Alemán (BverfGE) 99, 280 (págs. 290 y ss.); o la: 101, 297 (pág. 310).

En relación con la determinación de la base imponible, en *Talotta* queda establecido que no se puede justificar sin más la aplicación de un trato diferente al no residente en la determinación de dicha magnitud, en particular si se grava el ejercicio de actividades económicas. Así se afirma, en relación con el sistema belga, donde se rechaza un sistema de estimación de bases imponibles a no residentes, que este Estado justificaba en la dificultad de acceder a la información sobre la actividad económica. Para el Tribunal «no cabe admitir que el Estado miembro de establecimiento pueda aplicar unas bases imponibles mínimas únicamente a los contribuyentes no residentes por el mero hecho de residir en otro Estado miembro, so pena de dejar sin contenido el artículo 52 del Tratado» (párr. 22).

En cuanto a qué gastos puedan ser deducibles, la conclusión bien pudiera ser que lo deberán ser todos aquellos conectados con la obtención del rendimiento. Así se afirma en el caso *Gerritse*, donde se dirime la situación de un batería de música (Sr. Gerritse), que reside en Holanda y obtiene rentas por sus actuaciones en Alemania y en Bélgica, incurriendo en diversos gastos profesionales. Por las rentas obtenidas en Alemania, se le aplicó el correspondiente impuesto sobre la renta personal. El Sr. Gerritse lo discute con el argumento de que una persona que hubiera obtenido la misma renta en Alemania habría estado exenta, ya que la renta obtenida por el batería era inferior al mínimo exento aplicable en la tributación de residentes. En relación con los gastos deducibles que se admiten para determinar la base imponible, el Tribunal afirma con contundencia que los artículos 59 y 60 del TCE son contrarios a una norma que establezca, como regla general, la sujeción de los no residentes por sus rendimientos brutos, sin derecho a deducción de sus gastos profesionales, mientras que los residentes sí tienen derecho a dicha deducción. En cuanto al tipo de gravamen, el hecho de que a los no residentes se aplique un tipo fijo del 25 por 100 mientras que a los residentes se aplica una escala de gravamen, no es contrario a las citadas libertades con una condición: que dicho tipo del 25 no resulte superior al que habría sido de aplicación al contribuyente, de acuerdo con la escala de gravamen progresiva, aplicándose sobre la cantidad resultante de sumar los rendimientos netos y el mínimo exento. Es decir, de acuerdo con el Tribunal, el sistema de gravamen de los no residentes no puede suponer una tributación efectiva superior al aplicable a los residentes⁷⁵.

Es evidente que estas dos reglas implican un acercamiento decidido al régimen tributario de los residentes, idea que se apuntala en el caso *Scorpio* [STJCE de 3 de octubre de 2006 (C-290/04, NFJ024304)], que representa un papel central en esta dirección, pues se pone en duda la articulación técnica del método de retención aplicable a los no residentes. En liza estaba una normativa contenida en el impuesto sobre no residentes alemán que establecía que, en el caso de los sujetos pasivos por obligación real, la recaudación del impuesto aplicado a este tipo de rentas se efectuaría mediante retención en la fuente, que ascendería al 15 por 100 del importe total de los ingresos, sin permitir las deducciones por gastos profesionales. Esta última limitación se considera contraria a las libertades citadas (arts. 58 y 60 TCE), lo que se formula por el *Bundesfinanzhof* como cuestión prejudicial al TJCE. La cuestión que nos interesa, la tercera, se subdivide a su vez en tres preguntas, que resumidamente son: (i) ¿Deben poder ser deducibles los gastos correspondientes a una actividad económica si también lo son para los residentes? La respuesta del Tribunal es positiva, pues un residente solo

⁷⁵ Tras *Gerritse*, la norma alemana ha sido modificada. Sin embargo, la Comisión europea ha iniciado procedimiento infractor (ref. 1999/4852) el 31 de enero de 2008 por entender que sigue siendo discriminatoria, pues se ha establecido un tipo de retención sustancialmente más elevado (del 25 ha pasado a ser el 40%), siguiendo la espita abierta por el TJCE en relación con los pagos a cuenta.

estaría sujeto por los rendimientos netos, y no hay motivos que justifiquen la diferencia de trato. (ii) ¿Es suficiente con tener en cuenta los gastos económicamente relacionados con la actividad desempeñada en Alemania? La respuesta es también afirmativa, añadiéndose, como elemento de flexibilización, que esto puede ser reconocido en un momento posterior, por ejemplo, a través de un procedimiento de devolución, y finalmente: (iii) ¿Es compatible con el Tratado que la exención de determinados rendimientos, de acuerdo con el CDI aplicable, no se tenga en cuenta en el momento de calcular la retención? La respuesta es positiva, siempre que se devuelva posteriormente. Esto es, el Tribunal no se opone a que exista un sistema de retención distinto para los no residentes, pero sí a que *sustancialmente*, la deuda tributaria se determine de forma diversa, y más gravosa para estos.

El caso *Centro Ecuestre da Leziria Grande Lda* [STJCE de 15 de febrero de 2007 (C-345/04, NFJ024897)] confirma la doctrina contenida en *Gerritse* y en *Scorpio*⁷⁶, afirmando claramente que el no residente tiene derecho a la deducción de los gastos vinculados directamente con la actividad desempeñada, y con independencia del lugar o momento en que se haya incurrido en ellos. Lo determinante es que «en la medida en que un Estado miembro concede a los residentes la posibilidad de deducir tales gastos, no puede, en principio, impedir el cómputo de los mismos en el caso de los no residentes» (párr. 23). El único requisito para la deducibilidad de estos es que exista un vínculo económico directo con la prestación objeto de imposición en el Estado de la fuente. El Tribunal menciona expresamente los gastos de viaje y alojamiento y afirma que es totalmente irrelevante «el lugar y el momento en que se incurrió en tales gastos» (párr. 25). *Vid.* asimismo el caso *Conijn*, STJCE de 6 de julio de 2006 (C-346/04, NFJ024864).

Aunque la equiparación de la tributación entre residentes y no residentes es máxima en el caso de actividades económicas, comienza también a extenderse a otras clases de renta.

En este sentido, el reciente caso *Hollmann* [STJCE de 11 de octubre de 2007 (C-443/06, NFJ029121)], que como veremos resulta de particular interés para España, declara contraria al Derecho comunitario una norma portuguesa que permitía una serie de ventajas fiscales a los residentes, en relación con las plusvalías inmobiliarias, que no eran accesibles a los no residentes. En este caso, el Tribunal rechaza la diferencia de tipos de gravamen entre residentes y no residentes, aunque ello pueda suponer que en algunos casos los no residentes se benefician de un tipo efectivo de gravamen inferior, pues evitan la progresividad. Ese es el argumento esgrimido por el gobierno portugués, para quien la diferente situación en que se encuentran estas dos categorías de sujetos pasivos justifica perfectamente la diferencia de trato, pues la norma portuguesa (que limita la base imponible sobre las ganancias de los residentes al 50%) se justifica en el hecho de que los residentes están sujetos a una escala de tipos progresivos, que se aplican sobre su renta mundial. Por el contrario, los no residentes tributan únicamente por las rentas percibidas en territorio portugués, y además están sujetos a un tipo proporcional, de manera que la diferencia de trato lo que pretende es no penalizar a los residentes, mediante la progresividad. El Tribunal rechaza la justificación de esta diferencia de trato con su ya tradicional doctrina sobre la coherencia, al afirmar que no queda acreditada «la existencia de una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trata y la compensación de dicha ventaja mediante un gravamen fiscal determinado» (párr. 59).

⁷⁶ *Vid.* asimismo el caso: *Bouanich*, STJCE de 19 de enero de 2006 (C-265/04, NFJ021865).

Otro caso de particular relevancia es el reciente *Theodor Jäger* [STJCE de 17 de enero de 2008 (C-256/06, NFJ026993)] donde el Tribunal resuelve la cuestión prejudicial sobre la compatibilidad con el Derecho comunitario de la norma alemana que establecía normas de valoración distintas, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones, para los bienes situados en el extranjero. El Tribunal estima la incompatibilidad con el Derecho comunitario y afirma que, con carácter general «sujeta la concesión de ventajas fiscales en materia de impuesto sobre sucesiones al requisito de que el bien adquirido por transmisión *mortis causa* se halle situado en el territorio nacional constituye una restricción a la libre circulación de capitales» (párr. 35). En esta línea, tiene particular interés el caso *Geurts y Vogten* [STJCE de 25 de octubre de 2007 (C-464/05, NFJ029062)], donde se examina la adecuación al ordenamiento comunitario de una norma belga (de la región flamenca) en el ISD que supeditaba el disfrute de una exención para participaciones en empresas familiares a que estas tuvieran a cinco trabajadores flamencos (como mínimo) durante los tres años anteriores al fallecimiento, manteniéndose los siguientes cinco. El Tribunal concluye que la norma no es adecuada al ordenamiento comunitario porque discrimina indirectamente a las empresas no establecidas en Bélgica, al establecer un requisito (emplear a cinco trabajadores flamencos) que es más fácil cumplir por una empresa establecida en el territorio (párr. 21). Aunque el Tribunal no pone en duda la adecuación al ordenamiento comunitario de las exenciones en el caso de empresa familiar, sí deja claro que no tiene inconveniente en declarar contraria a Derecho comunitario una exención de ese tipo si es más fácil de cumplir por un residente. Esta jurisprudencia confirma la contenida en el caso *Barbier* [STJCE de 11 de diciembre de 2003, (C-364/01, NFJ015784)], donde se declara contrario a Derecho comunitario, y en concreto a la libre circulación de capitales, la norma holandesa del impuesto sobre sucesiones que supeditaba la aplicación de una reducción a que el causante residiera en el mismo Estado miembro, pero la denegaba si residía en un Estado distinto.

Distinto, y seguramente aislado en relación con el resto de casos, es el supuesto resuelto en el caso *Van Hilten* [STJCE de 23 de febrero de 2006 (C-513/03, NFJ024031)] cuyo razonamiento es contradictorio con otros pronunciamientos sobre impuestos de salida similares⁷⁷. En efecto, en este caso el Tribunal declara compatible con la libre circulación de capitales la norma holandesa del Impuesto sobre Sucesiones que establece una ficción jurídica de manera que la sucesión de un nacional de ese Estado miembro, fallecido dentro de los diez años posteriores al traslado de su domicilio de dicho Estado miembro al extranjero, está sujeta a tributación como si el causante hubiera continuado residiendo en ese mismo Estado, si bien se permite, lógicamente, la posibilidad de deducir las cuotas del Impuesto sobre Sucesiones recaudadas por otros Estados. Tomando la jurisprudencia en su conjunto, este caso seguramente es la excepción.

Finalmente, por lo que hace a los impuestos patrimoniales, debe tenerse en cuenta que en el caso *D* [STJCE de 5 de julio de 2005 (C-376/03, NFJ022996)] el TJCE traslada al impuesto sobre el patrimonio la jurisprudencia *Schumacker*, lo que habrá de tener consecuencias en la configuración de estos tributos.

La jurisprudencia examinada hasta ahora, sin ser exhaustiva, pone en tela de juicio la mera diferencia de trato a un no residente, exigiendo criterios de justificación por parte de los Estados que

⁷⁷ Como se ha señalado en: MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La jurisprudencia del TJCE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa...» cit. págs. 780 y ss.

ya no se pueden circunscribir a las normas contenidas en el régimen tributario internacional, que consagra dicha diferencia de trato, sino que debe implicar una motivación detallada que la justifique.

3.2. Consecuencias sobre el régimen jurídico del EP.

El de EP es un concepto netamente tributario que no resulta por tanto fácilmente identificable con los conceptos de empresa al uso en el ámbito jurídico-privado. Ello obedece a su surgimiento en el contexto del Derecho tributario internacional⁷⁸, que propicia un concepto fácilmente intercambiable en los diversos ordenamientos jurídicos que forman parte de la OCDE. En Derecho internacional se admite ampliamente que el EP se sujeta a un régimen más limitado, si bien los Estados siguen métodos diversos para estimar las rentas que deben ser atribuidas al mismo⁷⁹.

Por otro lado, el Tribunal ha establecido que la libertad de establecimiento implica la garantía a los nacionales comunitarios de poder acceder al ejercicio de actividades económicas por cuenta propia y de crear empresas con las que acceder al mercado interior, *en las mismas condiciones* que los establecidos para los nacionales por los respectivos Estados miembros (*Saint-Gobain ZN*, párr. 35). Ello conlleva la obligación a los Estados de intentar que su normativa fiscal sea neutral a la forma jurídica a través de la cual se desarrolla la actividad [*Comisión/Francia* («Avoir fiscal»), *Royal Bank of Scotland* (STJCE de 29 de abril de 1999 –C-311/97, NFJ007558–), *Saint-Gobain ZN*]. Teniendo en cuenta que «debe considerarse un obstáculo toda medida que prohíba, dificulte o haga menos atractivo el ejercicio de dicha libertad», esta falta de neutralidad puede producirse cuando la norma fiscal pueda tener como efecto el disuadir a una empresa de crear entidades subordinadas, como un EP en otro Estado miembro [*Marks & Spencer* (párrs. 32 y 33)], *Keller Holding*, [STJCE de 23 de febrero de 2006 (C-471/04, NFJ028808), párr. 35].

A) La progresiva asimilación del EP a una filial.

De manera paulatina, y naturalmente asimétrica, muchos aspectos del régimen jurídico-tributario aplicable al EP se han visto modificados sustancialmente a raíz de la jurisprudencia del TJCE. El Tribunal parece asumir el punto de partida clásico –residentes y no residentes *no* se encuentran en la misma situación–, así como el CM-OCDE y sus comentarios, con frecuencia invocados expresamente, para posteriormente examinar la situación en particular con la finalidad de

⁷⁸ Aunque en su origen se trata de un concepto configurado desde el derecho interno (que se remonta al Derecho prusiano), como se explica en: GARCÍA PRATS, A.: *El Establecimiento Permanente*. Madrid: Tecnos, 1996, págs. 39 y ss.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Artículo 5 MC OCDE 2000. Establecimiento Permanente». AA.VV. (Coord.: J. R. RUIZ GARCÍA, J. M. CALDERÓN CARRERO): *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*. A Coruña: Fundación Pedro Barrié de la Maza-Instituto de Estudios Económicos de Galicia, 2004, págs. 273 y ss.

⁷⁹ Hay dos grandes opciones: «*functionally separate entity*» (principio de empresa separada) y «*relevant business activity*» (desempeño de actividad económica relevante). La primera es la opción autorizada en la actualidad por la OCDE. Sobre las técnicas de atribución de rentas al EP, *vid* OCDE: «Issues in International Taxation No. 5: Model Tax Convention: Attribution of Income to Permanent Establishments», 1994, que dio lugar a una modificación sustancial del artículo 7 del CM-OCDE. *Vid.* asimismo: OCDE: *Report on the attribution of profits to PE*. Diciembre 2006, págs. 11 y ss, (ambos disponibles en la página de la organización, www.oecd.org).

determinar si es posible aplicar dicho punto de partida [*Avoir fiscal, Commerzbank* (STJCE de 13 de julio de 1993 –C-330/91, NFIJ003032–), entre las primeras decisiones con esta orientación]. Con carácter general, el Tribunal es más reacio a admitir que una diferencia de trato pueda estar justificada en el caso de los rendimientos derivados de una actividad económica, que en aquellos casos en los cuales está en liza la posibilidad de aplicar las deducciones por circunstancias personales (*supra* examinados). Paulatinamente, esto comienza a plantear problemas debido al diverso enfoque entre la normativa tributaria internacional y el Derecho comunitario ⁸⁰.

Uno de los casos que mejor ponen de manifiesto esta asimilación es *Royal Bank of Scotland*, donde se cuestiona la diferencia de trato a un no residente con EP en Grecia por no encontrarse adecuadamente justificada. En liza estaba la norma griega que sujetaba a un tipo de gravamen superior a los EP situados en su territorio. La medida se considera discriminatoria porque esta «no se funda en ninguna diferencia objetiva entre la situación de las sociedades que tienen su domicilio en los demás Estados miembros y la de aquellas sociedades cuyo domicilio se encuentre en Grecia» (párr. 31). Puesto que la discriminación no está fundada en ninguna excepción, el Tribunal la considera injustificada, declarando la norma contraria al Derecho comunitario. A la misma conclusión llega en el caso *CLT-UFA* [STJCE de 23 de febrero de 2006 (C-253/03, NFIJ029119)] muy similar, y donde se avanza decididamente en la dirección de asimilar un EP a una filial ⁸¹, afirmándose que: «la negativa a aplicar el tipo impositivo reducido a las sucursales hace menos atractivo, para las sociedades domiciliadas en otros Estados miembros, el ejercicio de la libertad de establecimiento a través de una sucursal. De ello se desprende que una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal limita la libertad de escoger la forma jurídica apropiada para el ejercicio de actividades en otro Estado miembro» (párr. 17), razón por la cual la norma alemana en liza es declarada contraria a la libertad de establecimiento.

Esta paulatina asimilación del EP a una filial, se aparta notablemente del esquema del CM-OCDE ⁸², y es naturalmente rica en consecuencias, que sin embargo aún no pueden apreciarse en su totalidad, pues el TJCE no ha podido analizar todas las disparidades de trato, por lo que no puede hablarse de un régimen jurídico del EP *completo* según esta jurisprudencia. Por otro lado, como señalara A. GARCÍA PRATS, llama la atención esta asimilación teniendo en cuenta que no parece ser esta la intención del Derecho comunitario derivado. De manera que, por ejemplo, la Directiva matriz-filial omite toda referencia a dichos establecimientos ⁸³.

⁸⁰ Como había anticipado la doctrina, *inter alia*: HINTSANEN, L.: «The Attribution of Income to Permanent Establishment under EC Law». *European Taxation*, núm. 4/2003, pág. 114. Muy crítico: TENORE, M.: «The transfer of assets from a Permanent Establishment to its General Enterprise in the Light of the European Law». *Intertax*, issue 8/9, 2006, pág. 390.

⁸¹ *Vid.* TENORE, M.: «The transfer of assets from a Permanent Establishment to its General Enterprise in the Light of the European Law...» cit. págs. 390 y ss.

⁸² Nótese la dicción del artículo 24.3 CM-OCDE: «Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares (subrayado nuestro)».

⁸³ GARCÍA PRATS, F. A.: «Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (y III): Principios de justicia tributaria vs. Derecho Comunitario...» cit. pág. 739. Por el mismo autor, *vid.* «Application of the Parent-Subsidiary Directive to Permanent Establishments?». *European Taxation*, núm. 5/1995, págs. 179 y ss.

B) La compensación de pérdidas.

La obtención de renta es un hecho imponible continuado o duradero que debe ser fraccionado en períodos impositivos para hacer posible el gravamen, que se liquida de forma periódica. De hecho, la propia noción de renta no puede concebirse sin período: se grava el resultado de una actividad, la obtención de ingresos y la realización de gastos, que exige de manera ineludible la referencia a un período. Eso exige naturalmente elementos de flexibilización, para poder adecuar el gravamen a la capacidad económica, incluso para evitar la asfixia económica de la entidad. Uno de los más relevantes es la posibilidad de compensar bases imponibles negativas, por lo que puede afirmarse que esta es inherente a un impuesto *periódico* sobre la renta⁸⁴. Se comprende así la relevancia de permitir esta posibilidad en el gravamen sobre los no residentes. Al mismo tiempo, dependiendo de cómo se articulen las normas de compensación de pérdidas, se podrán propiciar fenómenos de doble imposición o de doble no-imposición, de ahí también la controversia de estas reglas aplicadas a los no residentes.

Hasta el momento, fundamentalmente han sido los casos *Futura* [STJCE de 15 de mayo de 1997 (C-250/95)], *AMID* [STJCE de 14 de diciembre de 2000 (C-141/99, NFJ009745)] y el reciente *Deutsche Shell* [STJCE de 28 de febrero de 2008 (C-293/06, NFJ027752)] los que han contribuido a asentar una doctrina que reconoce dicha compensación para el EP en términos más amplios que los establecidos en el ámbito internacional. En *Futura*, donde se examina el problema desde la perspectiva del Estado de acogida, el Tribunal admite la compensación de pérdidas supeditada al principio de territorialidad «el artículo 52 del Tratado no se opone a que un Estado miembro supedite la compensación de pérdidas anteriores, solicitada por un sujeto pasivo que tiene una sucursal en su territorio sin haber establecido en él su residencia, al requisito de que las pérdidas guarden relación económica con rendimientos obtenidos por el sujeto pasivo en dicho Estado, siempre y cuando los sujetos pasivos residentes no reciban un trato más favorable» (párr. 43)⁸⁵. En *AMID*, (donde el problema de la compensación transfronteriza es examinado desde la perspectiva del Estado de origen), una vez afirmada la equiparación entre EP y filial⁸⁶, el Tribunal declara contraria al Derecho comunitario la norma belga que limitaba la compensación de pérdidas sufridas por una sociedad belga, estableciendo como condición que las mismas se hubieran podido compensar, primeramente, con los beneficios de uno de sus EPs situados en otro Estado miembro. La consecuencia de esta norma es inaceptable para el Tribunal, ya que de acuerdo con ella «las pérdidas compensadas de ese modo no pueden deducirse de los ingresos imponibles en ninguno de los Estados miembros afectados, mientras que, si los establecimientos de dicha sociedad se encontrasen exclusivamente en el Estado miembro donde tiene su domicilio social, serían deducibles».

⁸⁴ CORDERO GONZÁLEZ, E. M.: «Apuntes sobre el tratamiento de las bases imponibles negativas en los impuestos sobre la renta». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 285/2006, págs. 15 y ss.

⁸⁵ Un examen detenido sobre las consecuencias de este caso puede verse en: CALDERÓN CARRERO, J. M.; CAAMAÑO ANIDO, M. A.: «La contabilidad, el establecimiento permanente y el Derecho comunitario: el caso *Futura Participations*». *Quincena fiscal*, núm. 18/1998, págs. 15 y ss.

⁸⁶ Así lo afirma el TJCE, señalando, sin mucha más motivación, que «una sociedad belga que, sin tener establecimientos fuera de Bélgica, incurre en pérdidas en un ejercicio determinado está, a los efectos de su imposición, en una situación comparable a la de una sociedad belga que, teniendo un establecimiento en Luxemburgo, sufre pérdidas en Bélgica y efectúa beneficios en Luxemburgo en ese mismo ejercicio», (párr. 29).

El problema de compensación de pérdidas que más repercusión ha tenido es el caso *Marks & Spencer*, aunque seguramente sea el caso menos representativo, pues en la conclusión del Tribunal pesó mucho la cuantía económica del caso ⁸⁷. Con todo, tiene interés señalar que el Tribunal admite los motivos alegados, en particular la necesidad de articular un mecanismo de reparto de la carga tributaria entre los Estados miembros (párr. 46, *en efecto, dar a las sociedades la facultad de optar entre el Estado miembro de establecimiento y otro Estado miembro para que se tengan en cuenta sus pérdidas pondría en grave peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, ya que la base imponible aumentaría en el primer Estado y disminuiría en el segundo por el valor de las pérdidas transferidas*) y la existencia de un riesgo de evasión fiscal (párr. 49, *«Por último, en cuanto al tercer motivo de justificación, basado en el riesgo de evasión fiscal, ha de reconocerse que la posibilidad de transferir las pérdidas de una filial no residente a una sociedad residente conlleva el riesgo de que las transferencias de pérdidas se organicen dentro del grupo de sociedades y se imputen a sociedades establecidas en los Estados miembros que apliquen los tipos impositivos más elevados y donde el valor fiscal de las pérdidas sea mayor»*). Si bien la medida se considera desproporcionada a su finalidad cuando el contribuyente no tiene otra posibilidad de compensar las pérdidas sufridas (párr. 55).

El reciente caso *Deutsche Shell* avanza decididamente en la dirección apuntada de equiparar el EP a una filial. La sociedad *Deutsche Shell*, residente en Alemania, disuelve su EP en Italia y obtienen el reembolso del capital de dotación. Al convertir las liras a marcos alemanes se produce una depreciación, que *Deutsche Shell* considera una pérdida de cambio producida en el ejercicio de 1992. La administración tributaria deniega su deducibilidad. El Tribunal establece que la decisión de las autoridades alemanas de no tener en cuenta la pérdida económica para la determinación de la base imponible de la entidad en Alemania, teniendo en cuenta que dicha pérdida no podía haber sido tenida en cuenta en ningún caso en Italia, en el marco de la tributación del EP, constituye un obstáculo a la libertad de establecimiento, por lo que se trata de una medida restrictiva.

El problema de fondo de este caso es el de la posible doble ventaja que podría obtener un contribuyente en este supuesto, según se desprende de las alegaciones del Gobierno alemán: si se computan las pérdidas en el cambio como gastos de explotación en Alemania, *Deutsche Shell* se beneficiaría doblemente, pues las rentas positivas de su EP están exentas en Alemania. La respuesta del Tribunal ante este argumento es que el Estado no puede invocar de nuevo la coherencia cuando esta se ha «perdido» porque viene supeditada a lo establecido en un CDI: «Un Estado miembro que ha renunciado a ejercer sus competencias en materia tributaria, al celebrar un convenio fiscal bilateral, como el aplicable en el procedimiento principal, no puede invocar la falta de competencia tributaria respecto a los resultados de un establecimiento permanente que pertenece a una empresa establecida en el territorio de ese mismo Estado para justificar que no se deduzcan las cargas en que haya incurrido dicha empresa, las cuales, por su naturaleza, no pueden computarse en el Estado miembro en que se halla ese establecimiento» (párr. 50).

Finalmente, lo relevante para el TJCE es que el EP se quede sin poder computar esa pérdida en ningún Estado contratante, más allá de la lógica del CDI. Nótese que lo que el TJCE pone en

⁸⁷ CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Consolidación Fiscal e Importación de Pérdidas: el caso *Marks & Spencer*...» cit. págs. 130 y ss.

entredicho, en suma, es el modelo de reparto de poder tributario que resulta de los convenios y que pivota en torno a la noción de EP. Se puede apreciar así la consolidación de una tendencia del Tribunal, de desplazarse del principio de no discriminación hacia la consideración objetiva de la libertad en liza. El momento actual es de gran interés, pues quedan pendientes cuestiones cuya resolución habrá de arrojar luz sobre las preguntas que se plantean. En esta línea, será necesario comprobar la doctrina del TJCE en el caso *Lidl Belgium GmbH & Co KG (C-414/06)*, aún pendiente de resolución, pero sobre el que ya hay Conclusiones disponibles (A. G. SHARPSTON, presentadas el 14 de febrero de 2008), donde se afirma que es incompatible con la libertad de establecimiento la norma alemana que impide a sus sociedades, la compensación en la base imponible de las pérdidas incurridas en otros Estados miembros por parte de su EP con el argumento de que, de acuerdo con lo dispuesto en el CDI de aplicación, la renta del EP no está sujeta a tributación en el Estado donde está la casa central.

Que se trata de un problema por resolver se pone de manifiesto además porque la cuestión de las pérdidas transfronterizas es una de las cuestiones consideradas de urgente resolución por parte de la Comisión. Como es sabido, el 19 de diciembre de 2006 esta institución publica dos Comunicaciones sobre la fiscalidad directa de los Estados miembros, con el objetivo de sentar las bases para una futura reforma fiscal en los distintos Estados. Se trata de las siguientes: *Consideración fiscal de las pérdidas en un contexto transfronterizo*⁸⁸ (en adelante, «Comunicación sobre pérdidas») e *Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros*⁸⁹, (en adelante, «Comunicación sobre impuestos de salida»).

En la Comunicación sobre pérdidas, la Comisión afirma categóricamente que la limitación de los Estados consistente en limitar la deducción de pérdidas a los EPs a aquellas correspondientes a los beneficios generados en el Estado de la fuente *falsea las decisiones de las empresas en el mercado interior* (p. 2), además de tener decisiva influencia en la elección entre una filial y un EP (algo que el TJCE no permite; cfr. *Royal Bank of Scotland*). Tras analizar los diferentes métodos utilizados por los Estados (imputación y exención, y dentro de este último; no deducción de pérdidas en ningún caso o deducción temporal), concluye que los Estados que aún no admiten la compensación, por considerar exentos los beneficios, infringen el Derecho comunitario⁹⁰, lo que a buen seguro tendrá consecuencias en la forma de denuncias ante el TJCE.

C) La corrección de la doble imposición.

La progresiva asimilación del EP a una filial es evidente en el examen, desde el Derecho comunitario, de las normas para evitar la doble imposición contenidas en los CDI. Puesto que los tratados internacionales ratificados por un Estado pasan a formar parte de su derecho interno, es lógico que el TJCE examine también su contenido a la hora de concluir si hay una discriminación.

⁸⁸ COM (2006) 824 final.

⁸⁹ COM (2006) 825 final.

⁹⁰ En el documento técnico se especifican los Estados que optan por uno u otro método. El adoptado por España (deducción temporal), es considerado conforme con el Derecho comunitario.

Esta competencia para examinar los CDI, que se insinuaba en *Avoir fiscal*, se afirma claramente en *Saint Gobain* [STJCE de 21 de septiembre de 1999 (C-307/97, NFI008298)]⁹¹.

El Tribunal no ha afirmado nunca que la evitación de la doble imposición sea un objetivo del Tratado, asumiendo además que es competencia de los Estados, como parte de su poder tributario, el celebrar CDI entre ellos⁹². En la doctrina no hay acuerdo, si bien parece haber una inclinación por entender que no hay una obligación *comunitaria* de evitar la doble imposición⁹³.

No obstante, la doble imposición puede ser contraria al Tratado cuando restrinja el ejercicio de una libertad fundamental o cuando los métodos para su evitación se apliquen de manera discriminatoria. El caso *Schumacker* puede verse también como un caso que evita la doble imposición; lo relevante del supuesto –suficientemente conocido– es que las circunstancias personales y familiares del Sr. Schumacker no son reconocidas en ninguno de los dos Estados miembros, por lo que en ninguno tiene derecho a deducción alguna por ellas. El Tribunal estima que se produce una sobreimposición si estas deducciones no son tenidas en cuenta. Lo cual es similar a un supuesto de doble imposición, en términos económicos (doble no deducción es igual a doble imposición)⁹⁴. Al mismo tiempo, es claro que si el Estado concede algún método para minorar la doble imposición en situaciones internas, debe tener también un método para las situaciones comunitarias, y este no puede ser menos beneficioso⁹⁵. Por otro lado, es evidente que en muchos casos, desde la perspectiva de la política tributaria, la única manera de asegurarse que se produce la tributación de una situación puede ser el someter a gravamen a residentes y no residentes de forma diversa. Esto es lo que sucede en el caso *Schempp*, donde el Tribunal permite al Estado alemán la disparidad de trato con la finalidad de garantizar que las rentas son sometidas a tributación en al menos un Estado, evitando así

⁹¹ Vid. GARCÍA PRATS, F. A.: «Convenios de doble imposición, establecimientos permanentes y derecho comunitario (Consideraciones en torno a los casos Royal Bank of Scotland y Saint Gobain)». *Noticias de la UE*, núm. 191/2000, págs. 14 y ss; MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Los establecimientos permanentes, los casos triangulares y el Derecho Comunitario (un comentario a la sentencia del TJCE Saint-Gobain)». *Noticias de la UE*, núm. 214/2002, págs. 99 y ss. Vid. asimismo: SERRANO ANTÓN, F.; ALMUDI CID, J. M.: «Doble imposición económica internacional y Derecho comunitario: repercusión de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el ordenamiento español» (I y II), *Quincena Fiscal*, núms. 18 y 19, 2002, y referencias allí contenidas.

⁹² El razonamiento del TJCE en relación con los CDI tiene un fallo lógico, que han detectado CALDERÓN y MARTÍN JIMÉNEZ, y es que «afirmar que el reparto del poder tributario a través de CDIs es competencia exclusiva de los Estados miembros para luego mantener que la pieza clave de tal reparto (los métodos para eliminar la doble imposición) debe configurarse con arreglo al Derecho comunitario constituye una aseveración que no deja de plantearnos dudas sobre su coherencia con las premisas sobre las que se erige el razonamiento desplegado por el TJCE: si el TJCE afirma que los Estados miembros son libres para llevar a cabo el reparto de la «competencia fiscal» o el «poder tributario» a través de CDIs, ¿por qué luego excluye del ámbito de tal regla el precepto que tales convenios dedican a los métodos para eliminar la doble imposición internacional, cuando lo cierto es que este constituye una pieza clave en tal reparto?»; cfr.: MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La jurisprudencia del TJCE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa». AA.VV. *Manual de Fiscalidad Internacional*, 2008, pág. 712.

⁹³ CORDEWENER, A.: *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht...* cit. pág. 877.

⁹⁴ Esta idea en: LANG, M.: «Double taxation and EC Law», en AVI-YONAH, R. S.; HINES, JR., J. R.; LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2007, pág. 17.

⁹⁵ Cabe preguntarse si en un futuro no lejano el artículo 96 TCE podría ser utilizado como base para introducir medidas de armonización que evitaran la doble imposición, como se ha propuesto por ejemplo en: HOFSTÄTTER, M.: «Who is competent to issue measures for the elimination of double taxation within the Community?», en LANG, M.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (Eds.): *Tax Treaty Law and EC Law*. Amsterdam: Kluwer, 2007, pág. 36 y referencias allí citadas (nota núm. 55).

una doble no imposición⁹⁶. Sin embargo, lo cierto es que generalmente para el Tribunal la doble no imposición no es nunca un problema de primer orden, aunque pueda ser aceptado como un elemento de justificación *a posteriori*, para examinar una situación que como punto de partida se ha considerado discriminatoria. Finalmente, y como se adelantó *supra*, nótese que una vez que los Estados miembros han decidido celebrar un CDI, su existencia incide, de manera creciente, sobre la manera de tener en cuenta el argumento de la coherencia, pues el Tribunal entiende que el Estado, al celebrar el convenio, ha renunciado a la coherencia del sistema tributario⁹⁷.

Con carácter general, el EP no podrá acceder a la red de convenios de doble imposición del Estado donde se encuentran ubicados, al menos cuando dichos convenios sigan el modelo de la OCDE. En consecuencia, aquellas rentas imputables al EP que procedan de terceros Estados, podrán verse afectadas por una doble imposición difícil de mitigar⁹⁸. Esta situación ha venido modificándose a consecuencia de la jurisprudencia del TJCE, de manera que puede afirmarse que, en particular desde el caso *Saint Gobain*, el EP tiene derecho a acceder a la red de convenios del Estado de la fuente, puesto que «cuando se trata de un convenio para evitar la doble imposición celebrado entre un Estado miembro y un país tercero, el principio del trato nacional obliga al Estado miembro parte en dicho convenio a conceder a los establecimientos permanentes de sociedades no residentes, en las mismas condiciones aplicables a las sociedades residentes, las ventajas previstas en el convenio» (párr. 59). Al exigir la extensión del CDI al EP en lo que a la eliminación de la doble imposición se refiere, el TJCE se aparta de una de las nociones clásicas del Derecho tributario internacional⁹⁹, que es limitar los efectos del CDI a las partes directamente contratantes (no, por tanto, a un EP de un Estado tercero)¹⁰⁰. Las consecuencias de esta jurisprudencia, si se consolidara a otros aspectos del régimen jurídico de un EP (más allá de la eliminación de la doble imposición), serían la concesión de un estatuto mucho más cercano al de residente que en la actualidad.

El régimen jurídico del EP en el ámbito comunitario se encuentra por tanto en pleno proceso de transformación. Su progresiva asimilación a una filial ponen en duda la mayor parte de reglas de determinación de la base imponible de estos peculiares sujetos tributarios. Esto se produce, además,

⁹⁶ Vid. LANG, M.: «Double taxation and EC Law», en AVI-YONAH, R. S.; HINES, JR., J. R.; LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2007, págs. 19-20.

⁹⁷ LANG, M.: «Double taxation and EC Law...» cit. pág. 30.

⁹⁸ GARCÍA PRATS, A.: *El Establecimiento Permanente...* cit. págs. 422 y ss.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la UE*. Pamplona: Aranzadi, 1997, págs. 295 y ss., y por el mismo autor: «Artículo 5 MC OCDE 2000. Establecimiento Permanente...» cit. págs. 275 y ss.

⁹⁹ MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La jurisprudencia del TJCE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa...» cit. pág. 730.

¹⁰⁰ Como han señalado J. M. CALDERÓN y A. MARTÍN JIMÉNEZ; «con la jurisprudencia *Saint-Gobain* el Estado miembro de ubicación de un EP (parte de una entidad residente de un Estado miembro) debe extenderle las medidas para eliminar la doble imposición incluidas en su legislación interna y en los CDIs que haya concluido con otros Estados miembros y con terceros países. Asimismo, el Estado de residencia debe extender a los EPs todas las ventajas previstas en el convenio, en las mismas condiciones aplicables a las sociedades residentes»; en: «La jurisprudencia del TJCE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa...» cit. pág. 740. Sobre los efectos de *Saint Gobain* en diferentes escenarios, vid. PISTONE, P.: «Tax Treaties and the Internal Market in the New European Scenario». *Intertax*, vol. 35/2007, págs. 77 y ss.

en un contexto internacional en el que el propio modelo de tributación del EP comienza a ser puesto en cuestión, de manera que puede afirmarse que en la hora actual no hay acuerdo en absoluto sobre cuál deba ser el método de atribución de rentas al EP. En la OCDE hay un procedimiento abierto con esta finalidad ¹⁰¹ que aún no ha dado frutos definitivos.

4. Una referencia al problema de las normas y regímenes específicos anti-abuso y su aplicación a los no residentes. La cuestión de los impuestos de salida.

El abuso de derecho es contrario al Derecho comunitario, lo que incluye las diferentes modalidades de elusión fiscal como el fraude a la ley tributaria o la simulación. En este sentido, puede afirmarse que hay un concepto comunitario de fraude a la ley tributaria, que ha sido establecido por el TJCE, naturalmente de manera indirecta ¹⁰². La principal consecuencia es que toda práctica abusiva de una libertad comunitaria, implicará la desprotección del Derecho comunitario (entre otras, *vid Cadbury Schweppes* [STJCE de 12 de septiembre de 2006 (C-196/04, NFIJ023535)], *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* [STJCE de 13 de marzo de 2007 (C-524/04, NFIJ024996)]).

El razonamiento del Tribunal en relación con las normas anti-abuso depende de diversos factores, que pueden resumirse en dos: primero, la propia construcción de la norma, si se aplica solo a situaciones transnacionales y si permite o no prueba en contrario, y segundo, si se trata de una norma anti-abuso que desarrolla una cláusula contenida en una Directiva. En este segundo caso el Tribunal lleva a cabo un examen que se ciñe a los fines y objetivos contenidos en la norma comunitaria, de manera que se rechazan sistemáticamente aquellas normas que van más allá de lo permitido en las Directivas, cuyas normas anti-fraude se interpretan de manera estricta en la jurisprudencia ¹⁰³.

En cuanto al primer conjunto de factores, la construcción de la norma y su aplicación, exclusiva o no, a una situación transnacional, el Tribunal exige que cada elemento de la normativa anti-abuso

¹⁰¹ *Vid.* OECD: *Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. Part I (General Considerations)* de 2 de agosto de 2004, el informe publicado el 21 de diciembre de 2006 y el borrador de discusión para la revisión del artículo 7 del CM-OCDE (publicado para su comentario el 10 de abril de 2007). Una visión general del contenido de esta discusión puede verse en BENNET, M.; RUSSO, R.: «OECD Project on Attribution of Profits to Permanent Establishments: An Update». *International Transfer Pricing Journal* 2007, págs. 279 y ss.

¹⁰² Entre otros trabajos, *vid.*: SCHÖN, W.: «Gestaltungsmißbrauch im europäischen Steuerrecht». *Internationales Steuerrecht, Beihefter zu Heft 2*, 1996, págs. 11 y 12; PEACOCK, J.: «The Law ends where abuse begins». *The EC Tax Journal*, núm. 3, vol. 4/2001, pág. 147 y ss.; HARRIS, P.: «*Abus de Droit*: further thoughts on the cleansing of the stables, and the community notion of own resources», *The EC Tax Journal*, núm. 2, vol. 6/2002, pág. 117 y ss. Entre nosotros, *vid.*: GARCÍA PRATS, F.: «Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho Comunitario»; en: SERRANO ANTÓN; SOLER ROCH: *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2002, págs. 169 y ss.; RUIZ ALMENDRAL, V.: *El Fraude a la ley tributaria a examen (Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario)*. Pamplona: Thomson-Aranzadi, 2006, págs. 115 y ss.; por la misma autora: «Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European GAARs?». *Revista Intertax*, vol. 33, núm. 12, 2005, págs. 570 y ss.

¹⁰³ *Vid.*: CALDERÓN CARRERO, J. M.; RUIZ ALMENDRAL, V.: «¿Es compatible la norma española anti "Directive-Shopping" con el Derecho Comunitario? (A propósito de la Resolución del TEAC de 15 de octubre de 2004)». *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 11/2005, págs. 38 y ss, y referencias allí citadas.

tributaria esté definido de manera coherente o alineada con las libertades fundamentales, que la mayor parte de las veces conllevan el que una operación o transacción llevada a cabo en ejercicio de tales libertades no podrá ser considerada en fraude¹⁰⁴. Esto significa que, en ocasiones, las libertades puedan llegar a constituir una especie de cláusula de salvamento (*safe harbour* o *saving clause*) en relación con el fraude [*Eurowings* (STJCE de 26 de octubre de 1999 –C-294/97–), *Danner, Verkooijen*].

Por otro lado, el Tribunal ha establecido que los Estados pueden establecer normas anti-abuso y aplicarlas en un contexto comunitario. Pero las normas que establecen presunciones *iuris et de iure* de fraude basado en que hay un componente internacional son incompatibles con el Derecho comunitario. Lo relevante es que «las autoridades de un Estado miembro no pueden presumir la existencia de un fraude o de un abuso del simple ejercicio por un agente económico de una libertad conferida por el Tratado» (X e Y, párr. 51).

Asimismo, las medidas de control fiscal son admisibles de manera particularmente restrictiva, pues su proporcionalidad se examina a la luz de lo establecido en la Directiva de Asistencia Mutua¹⁰⁵, de ahí la relevancia de conocer la naturaleza de la norma nacional: si es una norma de control o se trata de una medida anti-abuso. El TJCE considera que no se cumple tal proporcionalidad cuando el objetivo de control fiscal que se pretende alcanzar a través de la norma nacional cuestionada puede ser obtenido igualmente por medios menos restrictivos, como por ejemplo combinando el intercambio de información con la exigencia del deber de colaboración del contribuyente para que aporte pruebas, documentos o justificantes que acrediten la concurrencia de los presupuestos para disfrutar de la ventaja fiscal que pretende aplicar.

No es posible dar cuenta en detalle de todos los regímenes específicos anti-abuso que han sido declarados contrarios al Derecho comunitario a raíz de las consideraciones apuntadas. Entre otras, el Tribunal ha determinado la modificación de normas como la subcapitalización [art. 20 LIS, caso *Lankhorst*, o caso *Test Claimants in the Thin Cap Group*, confirmada recientemente en el asunto *N.V.Lammers & Van Cleeff*- STJCE de 17 de enero de 2008 (C-105/07, NFJ026981)] o la transparencia fiscal internacional¹⁰⁶. La principal conclusión en relación con esta clase de normas a la luz del Derecho comunitario, es que la jurisprudencia es particularmente restrictiva a la hora de enjuiciar regímenes contruidos para evitar determinados modelos de fraude que tienen lugar en un contexto transnacional.

Por poner solo un ejemplo, véase el reciente caso *ELISA*, [STJCE de 11 de octubre de 2007 (C-451/05, NFJ026458)] que enjuicia el impuesto sobre el valor de mercado de los inmuebles poseí-

¹⁰⁴ WEBER, D.: *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms. A Study of the Limitations under European Law to the Prevention of Tax Avoidance...* cit. págs. 11 y ss.

¹⁰⁵ Directiva 77/799/CEE, del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, *relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y los impuestos sobre las primas de seguros*; vid. CAAMAÑO ANIDO, M. A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La erosión de las medidas de control fiscal del Estado de residencia: una reflexión al hilo de la jurisprudencia comunitaria en el caso *ICI...*» cit. pág. 30.

¹⁰⁶ Vid. VEGA BORRERO, F.: *Las medidas contra el Treaty Shopping*. Madrid: IEF, 2003, págs. 402 y ss. Vid. asimismo el trabajo monográfico de: ALMUDÍ CID, J. M.: *El régimen jurídico de la transparencia fiscal internacional*. Madrid: Ministerio de Hacienda, 2005.

dos en Francia por personas jurídicas («*taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales*»). La norma francesa establece este gravamen con la finalidad de evitar las maniobras de elusión del impuesto sobre el patrimonio. Tras recordar el Tribunal que la adquisición y tenencia de inmuebles está protegida por la libre circulación de capitales, y que el derecho de adquirir, explotar y enajenar bienes inmuebles en el territorio de otro Estado miembro constituye además el complemento necesario de la libertad de establecimiento, examina la disposición y la considera contraria al Derecho comunitario. En concreto, la norma se considera una restricción de la libre circulación de capitales ya que mientras que declara exentas del impuesto a las sociedades establecidas en Francia, en el caso de las establecidas en otro Estado miembro, se supedita la exención a la existencia de un convenio de asistencia administrativa entre la República Francesa y dicho Estado para la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, o bien a la circunstancia de que un tratado que contenga una cláusula de no discriminación por razón de la nacionalidad, impida someter a dichas sociedades a una tributación más gravosa que la que se aplica a las sociedades establecidas en Francia. Por otro lado, la norma no permite que las sociedades establecidas en otro Estado miembro aporten pruebas que puedan acreditar la identidad de sus accionistas personas físicas. Es decir, el régimen no admite prueba en contrario de ningún tipo por parte de sus destinatarios.

La principal conclusión que se deriva de la amplia y compleja jurisprudencia del TJCE es que la vía más segura de atajar los supuestos de fraude a la ley tributaria es la utilización de normas generales anti-abuso, o al menos de normas que permitan un análisis sustantivo de la operación en liza, así como permitan al contribuyente contestarla. Es decir, de normas similares a la *norma de conflicto* contenida en el artículo 15 de la LGT.

En otro orden de cuestiones, y aunque también pretenden evitar el abuso o la evasión fiscal, los denominados *impuestos de salida* no son técnicamente normas anti-abuso. Es tradicional en el esquema de imposición de los no residentes sujetar a gravamen las ganancias latentes que se han generado en el Estado de la fuente, ante un cambio de residencia, por ejemplo, lo que no es más que una modalidad de reparto de poder tributario. Pues bien, la jurisprudencia del TJCE prohíbe (en muchos casos) los impuestos de salida, posibilidad que en todo caso, y pese a ser en principio rechazada por el TJCE en *Lasteyrie du Saillant* [STJCE de 11 de marzo de 2004 (C-9/02, NFJ017164)], ha recibido una interpretación matizada en el caso *N* [STJCE de 7 de septiembre de 2006 (C-470/04, NFJ024030)]¹⁰⁷. En este caso el Tribunal entra a analizar la estructura del impuesto para determinar su compatibilidad con el ordenamiento jurídico-comunitario. La principal conclusión es que el tributo es compatible con el ordenamiento jurídico-comunitario, por reflejar una práctica habitual en el contexto internacional (plasmada en el art. 13.5 del CM-OCDE) que persigue como objetivo salvaguardar el interés fiscal o el derecho a gravar determinadas rentas (ganancias latentes) por el Estado de la fuente¹⁰⁸.

Con todo, la jurisprudencia del TJCE es cambiante en relación con los impuestos de salida, y en general restrictiva (salvo *N* como excepción que confirma la regla). Lo cierto es que la única

¹⁰⁷ En relación con esta Sentencia debe examinarse el trabajo de: CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La compatibilidad comunitaria de los impuestos de salida y de las reglas para el reembolso de garantías exigidas con infracción del Derecho Comunitario: el caso *N*». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 286/2007, págs. 105 y ss.

¹⁰⁸ CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La compatibilidad comunitaria de los impuestos de salida y de las reglas para el reembolso de garantías exigidas con infracción del Derecho Comunitario: el caso *N*» cit. pág. 122.

conclusión clara de la jurisprudencia examinada es que no hay una solución cerrada al gravamen de las ganancias latentes que deriven de la transferencia de activos de un Estado a otro. Lo que sí parece evidente, como ha señalado W. SCHÖN, es que una vez que el TJCE haya desmantelado totalmente los sistemas de impuestos de salida de los Estados miembros, será necesario llevar a cabo una revisión a fondo de los principios de devengo ¹⁰⁹.

5. Conclusión: hacia un *Estatuto del no residente comunitario*.

Hasta ahora, la afirmación tradicional en relación con el régimen jurídico-tributario del no residente es esta: *los residentes y los no residentes se encuentran en situaciones diversas y su tratamiento tributario también puede serlo, salvo que esta diferencia de trato sea discriminatoria o dé lugar a una restricción en el acceso al mercado interior*. A la vista de la jurisprudencia examinada este aserto ha dejado de ser cierto, pues la premisa sobre la que se asienta –la distinta situación de partida del residente y no residente– no es aceptable para el TJCE en numerosas ocasiones, en particular, cuando se trata de la realización de actividades económicas. A la luz de esta doctrina, podría reformularse la frase anterior en este sentido: *los residentes y no residentes comunitarios (residentes en un Estado miembro) se encuentran en situaciones similares en cuanto a la aplicación de las normas tributarias, salvo que concurran circunstancias especiales que justifiquen un tratamiento diverso*.

Llegado este punto, es posible hablar del nacimiento de un auténtico *Estatuto del no residente comunitario*, que sin embargo no ha sido recogido aún en la normativa comunitaria secundaria de manera sistemática, pues en lo básico, es producto de la jurisprudencia del Tribunal de justicia, ni tampoco está reflejado aún en la normativa de los Estados miembros, o solo de manera asimétrica. Simplificando mucho, dos son las actitudes mostradas por los Estados miembros ante una nueva Sentencia que declara contraria al Derecho comunitario alguna norma que diferencia entre residentes y no residentes (como algunas exenciones o beneficios fiscales, normas anti-abuso como las de subcapitalización o la transparencia fiscal internacional, etc.). Por un lado, los Estados pueden optar por eliminar el beneficio para todos los contribuyentes, nacionales o no (*vid* la reforma de los dividendos en nuestro IRPF, y la sustitución de la deducción por doble imposición por una exención *ad hoc* de 1.500 euros, es respuesta a la jurisprudencia de los casos *Lenz* y *Manninem*, entre otros). Por otro, eliminar la aplicación de la norma conflictiva, por restrictiva, para los residentes comunitarios, convirtiéndola virtualmente en una norma inútil (un buen ejemplo es la actual norma de subcapitalización contenida en el art. 20 TRLIS, como respuesta a *Lankhorst-Hohorst* fundamentalmente ¹¹⁰).

¹⁰⁹ *Vid.*: SCHÖN, W.: «Playing different games? Regulatory competition in Tax and Company Law compared...» cit. pág. 360.

¹¹⁰ La cuestión cobra relevancia renovada a raíz de la Sentencia de 13 de marzo de 2007, asunto C-524/04 (NFJ024996), *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* y *Commissioners of Inland Revenue*, que ha venido a confirmar, (como en realidad también se había apuntado en la única otra sentencia del TJCE sobre la subcapitalización, *Lankhorst-Hohorst*), que es posible mantener una norma de subcapitalización y que esta sea compatible con el Derecho comunitario. Solo es necesario que se cumplan algunas condiciones, por lo que el citado precepto podría ser reformado en ese sentido. Acerca de la norma de subcapitalización española en el ámbito comunitario, *vid.*: VEGA BORREGO, F. A.: «La norma tributaria en materia de subcapitalización: incidencia de los Convenios de Doble Imposición y del Derecho Comunitario». *Crónica Tributaria*, núm. 104/2002, págs. 97 y ss; RUIZ ALMENDRAL, V.: «Subcapitalización y libertad de establecimiento: el caso "Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation" como una oportunidad para rehabilitar el artículo 20 del TRLIS». *Noticias de la Unión Europea*, núm. 238/2008, págs. 121-134.

Estas reacciones de los Estados miembros, han contribuido a arrojar un alto grado de inseguridad jurídica sobre algunas de las instituciones tributarias tradicionalmente conocidas. Encontramos normas –como veremos, nuestro TRLIRNR es un buen ejemplo– trufadas de excepciones aplicables solo a las operaciones en el marco de la UE, a la vez que resultan necesarias normas nuevas para evitar el abuso consistente en que Estados terceros se aprovechen del *status* de residente comunitario a través de entidades interpuestas.

La jurisprudencia sobre fiscalidad de no residentes muestra que es crecientemente difícil configurar un sistema tributario nacional que resulte a su vez coherente con los distintos sistemas jurídicos que inciden sobre el mismo, y cuyos fines y objetivos son distintos. Las normas tributarias nacionales tienen como objetivo prioritario la obtención de ingresos, para financiar los gastos públicos, aunque para conseguir esa finalidad hayan de cumplirse determinados principios de justicia tributaria. Las disposiciones comunitarias en materia tributaria están orientadas, aún en buena medida, a la consecución del mercado interior, aunque también pretenden proteger los ingresos fiscales estableciendo umbrales mínimos de gravamen. Y, finalmente, las normas de Derecho tributario internacional no tienen como objetivo prioritario garantizar el justo reparto de la capacidad económica, ni tampoco obtener ingresos, sino facilitar las transacciones económicas sin excesivas distorsiones, arbitrando medidas de reparto de poder tributario entre los Estados. Y por mucho que la clásica división estricta entre Derecho nacional e internacional sea mucho menos estricta en el caso del Derecho tributario nacional y los CDIs, ambos ámbitos jurídicos funcionan en buena medida como dos círculos independientes, cada uno debe regirse por sus propias normas ¹¹¹. De esta manera, se ha conformado un ordenamiento jurídico-tributario bifronte ¹¹², o seguramente *trifronte*, y es claro que las reglas de integración entre sus partes aún no constituyen una maquinaria suficientemente bien engrasada. Queda abierta la cuestión, a la que dedicaremos el último apartado, de qué opciones son posibles para solucionar los problemas apuntados. Con carácter previo, procede examinar el régimen jurídico-tributario vigente en España para los no residentes, al objeto de comprobar el grado de incumplimiento de la doctrina estudiada, que no es bajo.

IV. EL RÉGIMEN JURÍDICO DEL NO RESIDENTE EN ESPAÑA

Son muchas las cuestiones que plantea la doctrina sentada por el TJCE, en particular en los últimos años, en relación con el régimen jurídico-tributario aplicable a los no residentes. Nuestro objetivo en este epígrafe es dar cuenta únicamente de las muestras más sobresalientes de la falta de adaptación de nuestro sistema de impuestos directos a esta doctrina, señalando aquellas disposiciones que, en nuestra opinión, han de plantear los mayores problemas en un futuro no muy lejano. En las líneas que siguen esbozaremos un catálogo de incompatibilidades, con la finalidad de invitar a la reflexión sobre el modelo de sujeción a los no residentes comunitarios en nuestro país.

¹¹¹ CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. Madrid: McGraw-Hill, 1997, págs. 35 y ss. FISCHER, P.: «Innentheoretische Bemerkungen zur Bekämpfung der Steuerumgehung im Internationalen Steuerrecht». SWI, 1999, pág. 105.

¹¹² GARCÍA PRATS, F. A.: «Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (y III): Principios de justicia tributaria vs. Derecho Comunitario...» cit. pág. 772.

1. El modelo español de tributación para los no residentes. El impuesto sobre la renta de no residentes en el sistema de imposición directa.

Nuestro país llega tarde al proceso de internacionalización de la economía, lo cual ha tenido un lógico reflejo en el régimen tributario aplicable a los no residentes. Hasta 1982, las disposiciones aplicables se limitaban a unos pocos artículos en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Por otro lado, si en 1979 España apenas había firmado algunos CDIs, en la actualidad son más de ochenta, en coherencia con la actual proyección internacional de nuestro país. Las sucesivas normas reguladoras del IRPF e IS de 1991 y 1995 dedican escasa atención a este tipo de cuestiones, pero habría que esperar a 1998 para la existencia de un texto regulador de la imposición sobre la renta de no residentes (Ley 41/1998, de 9 de diciembre, *del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias*). En la actualidad, el régimen jurídico de los no residentes se contiene en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el *Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes* (TRLIRNR), que viene a situarse entre el IRPF y el IS para contemplar, de manera conjunta, la tributación de los no residentes en las dos grandes modalidades tradicionalmente conocidas: con o sin EP¹¹³. El esquema de gravamen del no residente en España sigue en lo básico la práctica convencional (CM-OCDE), si bien con diversas especialidades que en todo caso solo operarán en ausencia de CDI, como por ejemplo la extensiva noción de EP contenida en el artículo 13 TRLIRNR.

El régimen jurídico-tributario aplicable al no residente que obtiene rentas en España depende de diversos factores; *inter alia*, si realiza alguna actividad económica, del tipo de actividad económica que desarrolle y si esta se lleva a cabo a través de un EP, de si es residente habitual en un Estado miembro de la UE y/o en un Estado con el que España tenga firmado un CDI, y/o, en un Estado con el que España tenga firmado un CDI *con cláusula de intercambio de información*, o bien, en un denominado *paraíso fiscal* o territorio de baja o nula tributación¹¹⁴.

2. Principales incompatibilidades con el Derecho comunitario del gravamen de las rentas obtenidas *sin* establecimiento permanente en España.

A la luz de la jurisprudencia más reciente del TJCE (*Scorpio, inter alia*), es posible afirmar que el tratamiento tributario que se otorga en España a las rentas obtenidas sin EP es abiertamente incompatible con el actual estado del Derecho comunitario. El régimen de obtención de rentas sin EP en España, (contenido, en lo básico, en los arts. 24 a 33 del TRLIRNR), sigue la práctica convencionalmente establecida de sujetar a gravamen las distintas operaciones realizadas, limitando sustancialmente los gastos deducibles, a la vez que se prevén tipos de gravamen proporcionales

¹¹³ Dejamos fuera de nuestro análisis las normas emitidas por las Comunidades autónomas *forales* (País Vasco y Navarra), que tienen potestades normativas para determinar el régimen jurídico de los EPs situados en su territorio (art. 21 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, *por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco*, y art. 28 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, *por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra*).

¹¹⁴ Como es sabido, la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, *de medidas para la prevención del fraude fiscal*, introduce la citada distinción entre paraísos fiscales, territorios de nula tributación y países cuyo CDI con España no tenga cláusula de intercambio de información.

y mecanismos especiales de retención a cuenta, entre otras medidas. En las líneas que siguen nos centraremos en los aspectos que nos parecen más problemáticos en relación con el marco jurídico-comunitario, aunque seguramente nuestra exposición no podrá agotar los numerosos problemas que el modelo español plantea.

2.1. La determinación de la base imponible, la limitación de los gastos deducibles y los tipos de gravamen en el IRNR.

Cuando el no residente opere sin EP, deberá determinar su base imponible tomando como base las operaciones individualmente consideradas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 24 del TRLIRNR, que remite a la LIRPF ¹¹⁵. Las reglas son diversas en función del tipo de rendimiento que se obtenga.

- a) Para los rendimientos derivados de la realización de actividades económicas, la norma (art. 24.2) admite la deducción de gastos con carácter limitado, estableciendo que «la base imponible será igual a la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y de suministros», si bien el detalle de qué gastos sean deducibles se encuentra en el Reglamento, cuyo artículo 5 establece limitaciones en función de que tales gastos estén directamente conectados con el territorio español. Así, por ejemplo, solo son deducibles los gastos de personal siempre que este haya sido *desplazado a España o contratado en territorio español*, o el aprovisionamiento de materiales siempre que sea *para su incorporación definitiva a las obras o trabajos realizados en territorio español, o suministros consumidos en territorio español para el desarrollo de las actividades o explotaciones económicas*. El tipo de gravamen aplicable es proporcional (24%). Un ejemplo aclara el régimen jurídico:

EJEMPLO 1:

Un empresario individual sueco, que se dedica a organizar desfiles de moda, organiza un evento en Marbella, para una empresa textil española, por lo que percibe 60.000 euros, incurriendo en diversos gastos de preparación (en Suecia –6.000 euros), y de organización (en España –9.000 euros).

De acuerdo con el artículo 14 del CDI España-Suecia estas rentas podrían ser gravadas en España, por lo que es aplicable el artículo 24 del TRLIRNR. Así, solo serían deducibles los gastos incurridos directamente en España (contratación de modelos aquí, maquilladores, suministro de luz ...), pero no lo serían los gastos en que se hubieran incurrido para la organización del evento (billetes de avión, preparación del evento desde Suecia).

.../...

¹¹⁵ La remisión debe entenderse referida a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, *del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio*, y no al Real Decreto Legislativo 4/2004 como sigue afirmándose en el precepto.

.../...

El tipo de gravamen aplicable a la base de 51.000 euros sería del 24 por 100 (cuota: 12.240).

Si el evento hubiera sido organizado por un residente en España, todos los gastos habrían podido ser deducidos, además del 5 por 100 de gastos de difícil justificación (art. 30 de la LIRPF). Asimismo, el tipo medio efectivo de gravamen sería previsiblemente inferior, por la aplicación del mínimo personal y familiar, así como de la escala progresiva.

Esta limitación de los gastos deducibles a las tres partidas citadas, es discriminatoria, y en el caso del ejemplo, restrictiva de la libre prestación de servicios. También lo es, previsiblemente, el tipo de gravamen aplicable (*Scorpio, Centro Equestre da Lezíria Grande, Gerritse*).

- b) En el caso de los rendimientos derivados del trabajo, y los rendimientos derivados del capital (mobiliario e inmobiliario), también se computarán los rendimientos íntegros, sin que proceda la aplicación de gastos deducibles ni reducciones. Con carácter general, el tipo de gravamen es del 24 por 100.

EJEMPLO 2:

Una ciudadana italiana es propietaria de un piso de 50 metros en el centro de Madrid. Durante el ejercicio lo alquila a una pareja de estudiantes universitarios por 800 euros mensuales. Los gastos de comunidad y reparaciones diversas, asumidos por la propietaria, ascienden durante el año a 450 euros.

La renta puede ser sujeta a gravamen en España (art. 6 CDI España-Italia). De acuerdo con el TRLIRNR, el rendimiento del capital inmobiliario se computará con carácter íntegro, sin que sea posible la deducción de gasto alguno. Si el rendimiento fuera obtenido por un residente, serían deducibles todos los gastos, además de poder beneficiarse el contribuyente de una reducción de hasta el 100 por 100 por alquilar una vivienda a jóvenes menores de 35 años (art. 23.2 de la LIRPF).

La norma española es seguramente discriminatoria, además de restrictiva de la libre circulación de capitales (*Hollmann, inter alia*). Nótese además cómo la no aplicación de la reducción por alquiler de vivienda redonda negativamente en la efectividad de una medida que pretende agilizar el parque inmobiliario español, con independencia de quien sea el propietario.

- c) La base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales se remite a la regulación de la LIRPF, con excepciones. En primer lugar, no se aplicará el artículo 33.2 de la LIRPF,

que establece que no se considerará alteración del patrimonio, y por lo tanto no se producirá una actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos, en los supuestos de división de la cosa común, en la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación o en la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros. En segundo lugar, tampoco se aplicará el diferimiento de la ganancia o pérdida patrimonial por la reinversión de los títulos adquiridos en Instituciones de Inversión Colectiva, contemplada en el artículo 94.1 a) 2.º párrafo ¹¹⁶. En tercer lugar, se dispone que en el caso de entidades no residentes, cuando la ganancia patrimonial provenga de una adquisición a título lucrativo, su importe será el valor normal de mercado del elemento adquirido. Finalmente, en cuarto lugar, se establece similar norma de valoración para las ganancias puestas de manifiesto por la transmisión de participaciones en entidades residentes en paraísos fiscales o Estados cuyo CDI no tenga cláusula de intercambio de información ¹¹⁷. Para todas las ganancias, se aplica un tipo de gravamen fijo del 18 por 100.

EJEMPLO 3:

Un matrimonio británico es propietario de una finca de alcornoques y cría de cerdo ibérico situada en Extremadura. En 2008, a consecuencia de su divorcio, dividen la propiedad al 50 por 100 de su valor, quedándose el marido con la explotación de la finca y la esposa con la casa.

De acuerdo con los artículos 6 y 13 del CDI España-Reino Unido, las ganancias patrimoniales derivadas de bienes inmuebles se sujetan a gravamen en España. De acuerdo con el artículo 24 del TRLIRNR, en su remisión a la LIRPF, los valores de la finca deberán actualizarse, por lo que se habrá producido una alteración patrimonial sujeta a gravamen. Si se tratara de un matrimonio residente en España dicha ganancia no estaría sujeta a tributación.

¹¹⁶ Cuando el importe obtenido como consecuencia del reembolso o transmisión de participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva se destine, de acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se establezca, a la adquisición o suscripción de otras acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, no procederá computar la ganancia o pérdida patrimonial, y las nuevas acciones o participaciones suscritas conservarán el valor y la fecha de adquisición de las acciones o participaciones transmitidas o reembolsadas, en los siguientes casos: 1. En los reembolsos de participaciones en instituciones de inversión colectiva que tengan la consideración de fondos de inversión. 2. En las transmisiones de acciones de instituciones de inversión colectiva con forma societaria, siempre que se cumplan las dos condiciones siguientes: a) Que el número de socios de la institución de inversión colectiva cuyas acciones se transmitan sea superior a 500. b) Que el contribuyente no haya participado, en algún momento dentro de los 12 meses anteriores a la fecha de la transmisión, en más del 5 por 100 del capital de la institución de inversión colectiva.

¹¹⁷ «Tratándose de ganancias patrimoniales a que se refiere el artículo 13.1.i).3.º de esta Ley procedentes de la transmisión de derechos o participaciones en entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la disposición adicional primera de la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, el valor de transmisión se determinará atendiendo proporcionalmente al valor de mercado, en el momento de la transmisión, de los bienes inmuebles situados en territorio español, o de los derechos de disfrute sobre dichos bienes».

Con la única excepción del tipo de gravamen, que es igual para los residentes, el resto de restricciones apuntadas, con respecto del régimen aplicable a los residentes, nos parecen problemáticas desde la perspectiva de las libertades fundamentales, en la medida en que se establecen criterios de valoración distintos (y más gravosos) cuando hay un elemento transnacional. De acuerdo con la jurisprudencia del TJCE *supra* examinada, las citadas limitaciones pueden constituir una restricción a la libre circulación de capitales. Asimismo, y como han señalado entre nosotros J. M. CALDERÓN y A. MARTÍN JIMÉNEZ, siguiendo la jurisprudencia dictada en *Hollmann* el gravamen de las ganancias patrimoniales aplicable en España hasta el 31 de diciembre de 2006, que las sujetaba a un tipo fijo del 35 por 100, teniendo en cuenta que buena parte de las ganancias de los residentes estaban sujetas a un tipo fijo del 15 por 100, era contrario al Derecho comunitario ¹¹⁸.

Más dudoso nos parece que sea contraria a Derecho comunitario la retención a cuenta del 3 por 100 aplicable a las transmisiones de inmuebles (art. 25.2 del TRLIRNR ¹¹⁹). De acuerdo con la doctrina sentada en *Scorpio*, un pago a cuenta puede ser una medida proporcionada de control fiscal, por lo que pasaría seguramente el examen a la luz de una posible restricción de la libre circulación de capitales.

2.2. El régimen jurídico de los no residentes que obtengan la mayor parte de su renta en España.

Como consecuencia del caso *Schumacker*, la mayoría de los Estados miembros acometió reformas en sus impuestos personales sobre la renta. En España, se estableció el actual artículo 46 del TRLIRNR, que dispone una opción para aquellos contribuyentes que, siendo residentes en otros Estados miembros de la UE, obtengan en España «por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75 por 100 de la totalidad de su renta». Estos contribuyentes podrán optar por tributar en el IRPF español, sin perder su condición de contribuyentes del IRNR. Lo que este artículo dispone en realidad son unas reglas alternativas de cálculo de la base imponible y deuda tributaria para esta clase de contribuyentes, siendo la nota común una mayor personalización de la carga tributaria, toda vez que se tendrán en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente.

La solución adoptada por el legislador español no parece incoherente con la jurisprudencia del TJCE. Sin embargo, ha sido criticada por lo limitado de su aplicabilidad, que no resolvería la situa-

¹¹⁸ MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La jurisprudencia del TJCE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa...» cit. págs. 763 y ss. RUIZ ALMENDRAL, V.: «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el proceso de armonización fiscal en la Unión Europea...» cit. págs. 432 y ss.

¹¹⁹ «Tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español por contribuyentes que actúen sin establecimiento permanente, el adquirente estará obligado a retener e ingresar el 3 por 100, o a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente, de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente a aquellos. No procederá el ingreso a cuenta a que se refiere este apartado en los casos de aportación de bienes inmuebles, en la constitución o aumento de capitales de sociedades residentes en territorio español. Sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponder por la infracción en que se hubiera incurrido, si la retención o el ingreso a cuenta no se hubiesen ingresado, los bienes transmitidos quedarán afectos al pago del importe que resulte menor entre dicha retención o ingreso a cuenta y el impuesto correspondiente».

ción de discriminación ¹²⁰. La norma plantea además numerosos interrogantes, que nos limitaremos a apuntar aquí. Por un lado, el precepto dispone que las rentas *se computarán por sus importes netos*, lo que podría dar a entender que no son aplicables las diferentes reducciones (como, por ejemplo, por alquiler de vivienda), interpretación que corrobora el artículo 21.3 del RIRNR, *a contrario*. Por otro lado, no parecen aplicables buena parte de las reducciones en la base imponible, para determinar la base liquidable, establecidas en la LIRPF. No queda del todo claro, finalmente, qué sucede con las deducciones contenidas en los artículos 81 y 81bis («cheque-bebé»), que no están ligadas a la obtención de renta sino a la cotización a la Seguridad Social de la madre trabajadora. En particular, quizá el segundo precepto pudiera considerarse discriminatorio porque exige la cotización a la Seguridad Social (o mutalidad equivalente), además de requerir que *la persona beneficiaria hubiera residido de forma legal, efectiva y continuada en territorio español durante al menos los dos años inmediatamente anteriores al hecho del nacimiento o la adopción*.

En todo caso, incluso si se pudiera interpretar que este régimen se adapta a la jurisprudencia inicial del TJCE, el establecimiento de un porcentaje fijo de rentas que han de ser obtenidas en España dejaría fuera de la aplicación del gravamen personal aquellos supuestos en los cuales el no residente obtuviera rentas significativas en España, siendo además las rentas obtenidas en el Estado de su residencia insuficientes para atribuirle derecho a la aplicación de deducciones personales. En esos supuestos, la norma española es insuficiente (véanse, *inter alia*, los casos *Florian Wallentin o Ritter-Coulais*) ¹²¹.

2.3. El régimen jurídico de las entidades no residentes en régimen de atribución de rentas.

El régimen de atribución de rentas está configurado en los impuestos sobre la renta como un modo de control de aquellos patrimonios compuestos de rentas pasivas. Las consecuencias jurídicas varían sustancialmente en función de que haya o no actividad económica, según una tradición bien establecida en el ámbito del Derecho tributario internacional ¹²². En el IRNR se distingue además en función de que las entidades hayan sido constituidas en España (arts. 35-36 ley) o en el extranjero (arts. 37-39), y dentro de estas últimas, entre que tengan o no *presencia* en España. La consecuencia jurídica fundamental, común a todas las modalidades de este régimen, es que se transparentan las rentas, siendo atribuidas a sus partícipes.

¹²⁰ Véase, entre otras, las críticas de S. RAVENTÓS, en el informe sobre España, *European Taxation*, número especial, Vol. 40, No. 1/2, jan/febr, 2000, pág. 73 y de B. GARCÍA CARRETERO, en «La opción de los no residentes por la obligación personal en el caso de tributación conjunta: comentario a la STJCE 14 septiembre 1999». *Quincena Fiscal*, núm. 14/2000, pág. 42.

¹²¹ La cuestión no es exclusivamente española. Nótese que incluso antes de la más reciente jurisprudencia del TJCE, y en relación con similar normativa en otros Estados miembros, la doctrina había afirmado la persistencia de discriminaciones en cualquier supuesto en que un trabajador de la UE perciba rentas en un Estado distinto al de su residencia; *vid.*: WATTEL, P. J.: «Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why *Schumacker*, *Asscher*, *Gilly* and *Gschwind* Do Not Suffice», en *European Taxation*, Vol. 40, No. 6, june 2000, págs. 209 y siguientes. *Vid* asimismo el informe colectivo publicado en *European Taxation*, vol. 40, no. 1-2, *Special issue* titulado: «*European Union: Fundamental freedoms for citizens, fundamental restrictions on national tax Law?*», Jan-Feb, 2000, págs. 32 a 85.

¹²² AVI-YONAH, R. S.: *International Tax as International Law. An Analysis of the International Tax Regime...* cit. págs. 64 y ss.

Examinado el régimen jurídico de ambas clases de entidades, hemos encontrado los siguientes aspectos problemáticos desde la perspectiva del Derecho comunitario, a la luz de la doctrina *supra* examinada; en primer lugar, los miembros no residentes de las entidades que desarrollen una actividad económica, serán contribuyentes con EP. En sí esta medida no es problemática, pero sí lo es, como se verá *infra*, la limitación de los gastos deducibles y demás régimen jurídico del EP. Si se desarrolla una misma actividad económica, no está justificada, para el Tribunal, una diferencia de trato en las obligaciones tributarias. En segundo lugar, en el caso de las entidades que no realicen actividades económicas, los miembros no residentes serán contribuyentes *sin* EP. Deben hacerse las mismas consideraciones anteriores: en la medida en que el gravamen de los no residentes sin EP es contrario al Derecho comunitario, también lo es esta disposición. En tercer lugar, con similares argumentos, también puede plantear problemas de compatibilidad con el Derecho comunitario el régimen jurídico aplicable a las entidades en atribución de rentas constituidas fuera de España. En el caso de aquellas entidades que tengan *presencia en territorio español*, el artículo 38 de la LIRNR arbitra un método de determinación de la base imponible diferenciado tanto del establecido en general en el TRLIRNR, como en la LIRPF. Así, la entidad estará sujeta por su *renta mundial* (a diferencia de lo que sucede con el EP), si bien la base imponible se determinará con arreglo a lo establecido en el artículo 90 de la LIRPF para las entidades residentes. La cuota será gravada con un tipo único del 35 por 100 (superior al tipo medio de gravamen aplicable, por ejemplo, a un EP). Finalmente, solo serán deducibles algunos gastos, especificados en el artículo 19.4 de la LIRNR. En cuarto lugar, en el caso de entidades sin presencia en territorio español, el régimen aplicable es el del no residente sin EP, con matices en relación con las retenciones. Similares consideraciones a las apuntadas *supra* nos hacen concluir su incompatibilidad con el Derecho comunitario.

A la luz de la jurisprudencia examinada, no es posible establecer diferencias de trato, en particular en actividades económicas, pero esta limitación se ha extendido también a las inversiones, siendo difícilmente justificable una diferencia de trato entre residentes y no residentes como la que arbitra el régimen de atribución de rentas contenido en el TRLIRNR. La finalidad de esta norma es evitar el abuso, pero como es sabido el Tribunal es particularmente restrictivo a la hora de justificar regímenes anti-abuso, en particular si de sus consecuencias jurídicas cabe inferir una suerte de presunción generalizada de abuso en determinadas transacciones por la mera presencia de un componente transnacional. En función de que se trate del régimen aplicable a entidades que realizan actividades económicas o no, la libertad fundamental que se podrá considerar restringida será, respectivamente, la libertad de establecimiento o la libre circulación de capitales.

2.4. El gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes.

La norma española de no residentes contiene un régimen jurídico específico para las entidades de tenencia de inmuebles, el denominado *Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes*, contenido en los artículos 40 a 45 del TRLIRNR. Se trata en este caso de otro régimen anti-abuso que pivota sobre la inexistencia de actividad económica, y cuyo objetivo es evitar la elusión del IP mediante la creación de sociedades de mera tenencia de bienes. El gravamen es exigible a toda entidad no residente que sea propietaria, o tenga la posesión mediante cualquier

título, de bienes inmuebles en España. La base imponible está formada por el valor catastral, al que se aplicará un tipo proporcional del 3 por 100 que será deducible en el impuesto definitivo a pagar, por lo que se trata de un pago a cuenta.

La mera existencia de un gravamen específico para los no residentes podría resultar problemática desde la perspectiva del Derecho comunitario, aunque podría justificarse al ser un ingreso a cuenta (*Scorpio*). Menos sencillo es el examen de la exención contenida en la letra *b*, que está supeditada, además de a la existencia del CDI, a que «las personas físicas que en última instancia posean, de forma directa o indirecta, el capital o patrimonio de la entidad, sean residentes en territorio español» si no tienen CDI. También plantea problemas el artículo 45, que para este supuesto establece que la falta de autoliquidación e ingreso por los contribuyentes en plazo «dará lugar a su exigibilidad por el procedimiento de apremio sobre los bienes inmuebles, siendo título suficiente para su iniciación la certificación expedida por la Administración tributaria del vencimiento del plazo voluntario de ingreso sin haberse ingresado el impuesto y de su cuantía», lo que supone una excepción al régimen general de pago de las obligaciones tributarias para los residentes, contenido en la Ley General Tributaria (LGT), y que anuda consecuencias más gravosas para los no residentes.

Desde la jurisprudencia examinada, el citado régimen seguramente constituye una restricción a la libre circulación de capitales, además de tratarse de una medida discriminatoria. Con carácter específico, debe señalarse la similitud de la norma española a la francesa, declarada contraria a Derecho comunitario en el caso *ELISA*¹²³, por lo que cabe imaginar similar suerte¹²⁴.

3. Principales incompatibilidades con el Derecho comunitario del gravamen de las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente en España.

El régimen jurídico-tributario aplicable a los EP se encuentra en pleno proceso de reforma por parte de la OCDE, con la finalidad de adaptar este modelo de tributación real al nuevo contexto jurídico mundial, donde no solo resulta más difícil localizar las actividades económicas y vincularlas a un Estado o territorio, sino estimar correctamente qué rentas deben ser a este atribuibles y cómo deben computarse. Sin que proceda entrar aquí en la amplísima panoplia de problemas que se plantean en la tributación del EP¹²⁵, nos limitaremos a dar cuenta de los aspectos más problemáticos desde la perspectiva de la jurisprudencia expuesta más arriba.

¹²³ MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La jurisprudencia del TJCE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa...» cit. págs. 679 y ss.

¹²⁴ Por otro lado, si finalmente se elimina de nuestro sistema tributario el IP, como parece anunciado, el mantenimiento de este régimen perderá toda razón de ser.

¹²⁵ Sin ánimo de exhaustividad, *vid* el ya clásico trabajo de GARCÍA PRATS, A.: *El Establecimiento Permanente...cit.*; recientemente, entre otros trabajos, *vid*: CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Artículo 5 MC OCDE 2000. Establecimiento Permanente...» cit. págs. 275 y ss. y referencias allí contenidas.

Cuando el no residente ejerza su actividad económica a través de un EP situado en España deberá determinar su base imponible con arreglo a lo establecido en el artículo 18 del TRLIRNR ¹²⁶, que con carácter general efectúa una remisión a la normativa del IS, si bien como es habitual en la imposición sobre no residentes, limita considerablemente los gastos que pueden ser objeto de deducción.

En primer lugar, la determinación de la base imponible, establecida en el artículo 16 de la ley, descarta un sistema «de atracción», que someta a gravamen la renta mundial, circunscribiendo las rentas atribuibles al EP a una lista tasada, que incluye los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas por el EP, los rendimientos derivados de elementos patrimoniales afectos al mismo y las ganancias o pérdidas patrimoniales de estos derivadas. La relación del EP con su casa central se considera vinculada, por lo que todas las transacciones deberán valorarse de acuerdo con las normas de precios de transferencia, contenidas en el artículo 16 de la LIS ¹²⁷.

En la hora actual, uno de los aspectos más problemáticos del régimen jurídico del EP en España es la limitación de los gastos deducibles, no mereciendo tal calificación «los pagos que el establecimiento permanente efectúe a la casa central o a alguno de sus establecimientos permanentes en concepto de cánones, intereses, comisiones, abonados en contraprestación de servicios de asistencia técnica o por el uso o la cesión de bienes o derechos». El objetivo último de esta norma es evitar la erosión de la base imponible del EP mediante la transferencia de rentas al extranjero. De ahí la coordinación de esta norma con el impuesto de salida previsto en el artículo 19.2, exigible «sobre las cuantías transferidas con cargo a las rentas del establecimiento permanente, incluidos los pagos a que hace referencia el artículo 18.1 a), que no hayan sido gastos deducibles a efectos de fijación de la base imponible del establecimiento permanente». Algunos autores han sostenido la necesidad de que esta limitación en los gastos deducibles sea interpretada de manera restrictiva, sobre todo a la luz de la doctrina contenida en *Bosal Holding* ¹²⁸. Cabe preguntarse si esta limitación es admisible, tras la jurisprudencia del TJCE (*Royal Bank of Scotland, inter alia*).

Igualmente problemática parece la normativa que regula la corrección de la doble imposición del EP. De acuerdo con la práctica convencional, un EP situado en España tiene un acceso limitado a la deducción por doble imposición. La normativa interna también restringe esta posibilidad. Así, se dispone que los establecimientos permanentes podrán aplicar la deducción por doble imposición internacional regulada en los artículos 31 (doble imposición jurídica) y 32 (doble imposición económica) de la LIS, quedando excluida la aplicación de las normas de exención (arts. 21 y 22 de la LIS).

¹²⁶ Este artículo ha sido objeto de una profunda modificación por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, *de medidas para la prevención del fraude fiscal*.

¹²⁷ Esto trae al régimen del EP los numerosos problemas que plantea el régimen de operaciones vinculadas, que en todo caso es aplicable también a los residentes, por lo que en principio no resulta contrario al Derecho comunitario. *Vid.* al respecto: MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Problemas de la normativa española en materia de operaciones vinculadas. Precios de transferencia y líneas para su reforma». *Crónica Tributaria*, núm. 116/2005, págs. 37 y ss. CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades (un análisis de la normativa española desde una perspectiva Internacional, Comunitaria y Constitucional)*. Valencia: Tirant lo blanch, 2005.

¹²⁸ GARCÍA PRATS, F. A.: *El establecimiento permanente...* cit. pág. 536.

No plantea problemas, por el contrario, la norma de compensación de pérdidas dispuesta en el artículo 22.2 para las incurridas por EP de una entidad española ¹²⁹, al menos si tenemos en cuenta las recientes Conclusiones de la A.G. E. Sharpston, en el citado caso *Lidl Belgium*, que hace referencia a una norma alemana similar, estimándola conforme a Derecho comunitario ¹³⁰.

Con carácter general, la progresiva asimilación del EP a una filial que parece venir defendiendo el TJCE en relación con buena parte de su régimen jurídico, aunque no lo haya afirmado expresamente en todos los elementos (*Avoir fiscal, Commerzbank, Saint Gobain*), hace que pueda resultar cuestionable la exclusión del EP de los diversos incentivos previstos en la legislación del IS, y en particular, de una parte sustancial del régimen aplicable a las pequeñas y medianas empresas (arts. 108 a 114 de la LIS), además del régimen especial de *leasing* (art. 115 de la LIS), entre otros, dada la limitada remisión del IRNR a los artículos 30 a 44 de la LIS. En la medida que ello implica una tributación efectiva superior, con respecto de un residente, ello es dudosamente compatible con la jurisprudencia citada (entre otras, *CLT-UFA*).

4. Las medidas anti-abuso, las normas de control, los impuestos de salida y asimilados.

Hemos examinado más arriba los problemas comunitarios que plantean los diversos regímenes específicos anti-abuso contenidos en el TRLIRNR. Fuera de esta norma, el legislador español ha eliminado prácticamente la aplicación de dichos regímenes especiales a los residentes comunitarios. Así ha sucedido con la norma de subcapitalización (art. 20 de la LIS) o el régimen de transparencia fiscal internacional (art. 107 de la LIS), que sin embargo seguramente podrían haber sido adaptados al ámbito comunitario, en lugar de dejar fuera a buena parte de los destinatarios potenciales de la norma ¹³¹.

Con esta manera de proceder, el legislador español ha sido sumamente cauteloso con la configuración de las normas anti-abuso en el contexto comunitario. No obstante, quedan problemas

¹²⁹ «Cuando en anteriores períodos impositivos el establecimiento permanente hubiera obtenido rentas negativas netas que se hubieran integrado en la base imponible de la entidad, la exención prevista en este artículo o la deducción a que se refiere el artículo 31 de esta Ley solo se aplicarán a las rentas positivas obtenidas con posterioridad a partir del momento en que superen la cuantía de dichas rentas negativas».

¹³⁰ Afirmando, en sus Conclusiones que: «23. Es sabido que, antes de 1999, la normativa alemana permitía expresamente a las sociedades deducir las pérdidas sufridas por sus establecimientos permanentes situados en otro Estado miembro en la medida en que fueran superiores a los beneficios obtenidos por el establecimiento permanente y sin perjuicio de una rectificación posterior en el caso de que, en alguno de los ejercicios tributarios consecutivos posteriores, el establecimiento permanente obtuviera beneficios... 24. Tal norma, que permitía la deducción de las pérdidas al mismo tiempo que estimulaba la recuperación de la deducción de las pérdidas en años consecutivos en los que se hubieran obtenido beneficios, sería manifiestamente una medida menos restrictiva para evitar el riesgo de doble imputación de las pérdidas que una medida que excluye completamente la deducción de tales pérdidas. Aunque la norma de deducción y recuperación implica una pérdida de simetría y, por tanto, no alcanza completamente el objetivo de salvaguardar el equilibrio en el reparto de la facultad tributaria entre los Estados miembros, esta asimetría es meramente temporal cuando el establecimiento permanente obtiene, posteriormente, beneficios. Además, se puede establecer la recuperación automática de las cantidades previamente deducidas si la recuperación no se ha producido después de, por ejemplo, cinco años, o si el establecimiento permanente desaparece como tal».

¹³¹ Al mismo tiempo, se ha extendido al ámbito interno todo el régimen jurídico de las operaciones vinculadas, contenido en el artículo 16 de la LIS, para evitar cualquier tacha de discriminación, con lo que supone de mayor carga administrativa para el contribuyente español en muchos supuestos pensados originalmente para un contexto transfronterizo; *vid.* al respecto: CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades (un análisis de la normativa española desde una perspectiva Internacional, Comunitaria y Constitucional)*. Valencia: Tirant lo blanch, 2005, págs. 75 y ss.

pendientes. Nótese, como botón de muestra, la importancia de que la aplicación por los Tribunales españoles de algunas normas anti-abuso específicas, derivadas de las Directivas comunitarias, sea coherente con los fines y objetivos de estas, lo que puede plantear problemas de no ser así ¹³².

Pero sin duda, en estos momentos, el régimen anti-abuso español que resulta más problemático es el aplicable a los paraísos fiscales, los territorios o Estados de nula o baja tributación, o los Estados con CDI sin cláusula de intercambio de información. Esto plantea sustanciales problemas de Derecho comunitario, toda vez que hay paraísos fiscales comunitarios, como ha señalado la doctrina en numerosas ocasiones ¹³³. De hecho, el 28 de febrero de este año (2008), la Comisión ha iniciado un procedimiento contra España a consecuencia del régimen jurídico aplicable a las inversiones en paraísos fiscales situados en la UE ¹³⁴, que de prosperar, habrá de suponer una revisión en profundidad de las numerosas normas de este tipo que se encuentran en nuestras leyes tributarias.

En cuanto a los impuestos de salida, puede decirse que no los hay en la legislación española, al menos no en sentido estricto ¹³⁵. Sin embargo, sí hay normas cuyos efectos en la práctica arrojan consecuencias similares. En primer lugar, el artículo 14.3 de la LIRPF, al disponer que el contribuyente que pierda su condición de residente deberá integrar en su base imponible correspondiente al último período impositivo en el que deba declarar por este impuesto «todas las rentas pendientes de imputación». Aunque se ha afirmado que esta norma produce efectos restrictivos contrarios al Derecho comunitario, por lo que debería ser inaplicable en todos los casos en los cuales el cambio de residencia tenga lugar hacia un Estado miembro ¹³⁶, creemos que es posible defender que el artículo 14.3 de la LIRPF es compatible con el ordenamiento comunitario, al menos a la luz de la jurisprudencia contenida en el caso *N*, donde se convalida una determinada modalidad de impues-

¹³² Piénsese en la norma contenida en el artículo 14.1 h) del TRLIRNR, que desarrolla la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, previendo una exención que podrá ser inaplicable «cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea, excepto cuando aquella realice efectivamente una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad empresarial desarrollada por la sociedad filial o tenga por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales o pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en esta letra h». Sobre la incorrecta interpretación de esta norma por el TEAC *vid* CALDERÓN CARRERO, J. M.; RUIZ ALMENDRAL, V.: «¿Es compatible la norma española anti "Directive-Shopping" con el Derecho Comunitario?...» cit. págs. 36 y ss.

¹³³ MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Los impuestos de salida y el Derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española...» cit. págs. 60 y ss. En relación con la particular problemática de la normativa española anti-paraíso, *vid*, por los mismos autores: «Las normas antiparaíso fiscal españolas y su compatibilidad con el derecho comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea». *Crónica Tributaria*, núm. 111/2004, págs. 77 y ss. La «lista negra» española está regulada en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, *por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991*.

¹³⁴ Nota de prensa: *Corporate taxation: Commission requests Spain to amend discriminatory anti-abuse rules* (Reference: IP/08/342, 28/02/2008, (procedimiento infractor número 2005/4290).

¹³⁵ MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Los impuestos de salida y el Derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española». *Crónica Tributaria*, núm. 125/2007, págs. 51 y ss.

¹³⁶ MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Los impuestos de salida y el Derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española...» cit. págs. 54 y ss. *Vid* asimismo: CALDERÓN CARRERO, J. M. «La compatibilidad comunitaria de los impuestos de salida y de las reglas para el reembolso de garantías exigidas con infracción del Derecho comunitario: el caso "N"». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 286/2007, págs. 108 y ss.

tos de salida, declarando el tributo holandés en liza contrario al ordenamiento comunitario por la exigencia de prestar garantía, no por su articulación jurídica sustantiva, que se estima conforme con el reparto de poder tributario en el contexto internacional ¹³⁷.

No resulta tan sencillo defender dicha compatibilidad en el caso dispuesto en el artículo 88.3 de la LIS, que dispone que los socios, en el marco de una operación de fusión, absorción y escisión total o parcial, que pierdan su residencia en España, deberán integrar en su base imponible en el IRPF (o en el IS, según el caso) «la diferencia entre el valor normal de mercado de las acciones o participaciones y el valor a que se refiere el apartado anterior, corregido, en su caso, en el importe de las pérdidas por deterioro del valor que hayan sido fiscalmente deducibles». Si bien esta disposición es compatible con el ordenamiento comunitario, a la luz del caso *N* en especial, no lo es el segundo párrafo, que dispone la exigencia de aportar garantía en el caso de que la deuda tributaria correspondiente quisiera aplazarse ¹³⁸.

Finalmente, el artículo 17.3 de la LIS, dispone también la integración en la base imponible de la plusvalía supuesta al trasladar la residencia de una entidad, o a cualquier traslado de activos de un EP a otro Estado ¹³⁹. Sin que proceda en estos momentos entrar en el detalle de todos los problemas interpretativos que suscita este precepto ¹⁴⁰, sí parece que este adelanto del gravamen podría resultar incompatible con el ordenamiento comunitario, por producir un efecto restrictivo de la libertad de establecimiento ¹⁴¹.

¹³⁷ Para el Tribunal «no deja de ser razonable que los Estados miembros se inspiren en la práctica internacional y, en particular, en el modelo de convenio elaborado por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos», (párr. 45), de manera que «la medida controvertida en el procedimiento principal persigue un objetivo de interés general y, por otra, que es adecuada para garantizar la obtención de tal objetivo» (párr. 47, caso *N*).

¹³⁸ Así lo entienden también MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.; CALDERÓN CARRERO, J. M., en: «Los impuestos de salida y el Derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española...» cit. págs. 62 y ss.

¹³⁹ De acuerdo con este precepto deberán integrarse en la base imponible «la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los siguientes elementos patrimoniales: a) Los que sean propiedad de una entidad residente en territorio español que traslada su residencia fuera de este, excepto que dichos elementos patrimoniales queden afectados a un establecimiento permanente situado en territorio español de la mencionada entidad; b) Los que estén afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español que cesa su actividad y c) Los que estando previamente afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español son transferidos al extranjero»

¹⁴⁰ Para ello, nuevamente, remitimos a: MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Los impuestos de salida y el Derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española...» cit. págs. 64 y ss.

¹⁴¹ La norma española sobre transferencia de activos al extranjero es similar, en lo básico, a la actual norma alemana sobre transferencia de activos desde una casa central a un EP situado fuera de su territorio (*Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften*, de 7 de diciembre de 2006), que se ha revelado problemática desde la perspectiva del Derecho comunitario. La norma alemana se aplica en distintos grupos de casos donde se han revelado ganancias; transferencia de activos de la casa central a un EP situado fuera de Alemania, transferencia de activos desde el EP situado en Alemania a la casa central o transferencias de activos de una entidad doméstica a otra empresa no residente, salvo que el contribuyente sea accionista de una Sociedad Europea (SE), pues ello sería contrario a la Directiva del Consejo 2005/19/EC, ya que esta impide sujetar a gravamen las ganancias latentes derivadas de la transferencia de activos de una SE a otra. En contrapartida, el Estado de la residencia se reserva el derecho de sujetar a gravamen las ganancias de patrimonio derivadas de la transmisión de esas acciones. La norma ha sido muy discutida, por entender que podría resultar contraria al ordenamiento comunitario, de ahí que se haya introducido una suerte de exención, que permite a los contribuyentes el diferimiento del tributo. Asimismo, al objeto de superar el *test* del Derecho comunitario, el sistema tributario alemán también sujeta a gravamen las transferencias de activos entre una filial y su matriz, de manera que la norma no es más desventajosa para los no residentes que para los residentes; *vid.* al respecto: SEITZ, G.: «National income from the cross-border internal transfer of assets - why the amendments to the German Income Tax Act violate the freedom of establishment». *Intertax*, Vol. 36, Issue 2, 2008, págs. 48 y ss.

Sin desdeñar los problemas apuntados, aún habrá que esperar a una solución definitiva, pues es evidente que la doctrina comunitaria sobre los impuestos de salida dista de estar clara. En el fondo de la cuestión late un problema que la jurisprudencia no está en condiciones de solucionar, y es la escasez de alternativas reales a una suerte de *impuesto de salida*. Nótese que si el Estado de la residencia renuncia a someter a gravamen las ganancias latentes a la salida del territorio (o en el momento de transferir activos) permitiendo al contribuyente transferir el activo por su valor contable, se puede producir una doble no imposición si además el Estado hacia el que se transmite el activo valora este por su valor de mercado, lo que implicará que en el momento de su transmisión, esto es, a la hora de determinar si hay una ganancia *real*, esta será necesariamente menor, pues el bien tiene un valor de partida que es de mercado, y estará por lo tanto más cerca del valor de transmisión. El caso contrario: el Estado de la residencia sujeta a tributación la ganancia latente y además el Estado hacia el que se transfiere el activo lo valora por su valor contable, determina necesariamente una doble imposición. Los impuestos de salida son, en suma, el reflejo necesario de sistemas tributarios cuyas normas son diversas, y cuyas reglas de valoración son también sustancialmente distintas ¹⁴². La reforma contable, a la que nos referimos *infra*, puede aliviar este problema.

5. Una referencia al régimen jurídico del no residente desde la perspectiva del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Aunque en los momentos de escribir estas líneas parece evidente que estos dos impuestos están en vías de desaparición (total, en el caso del IP), conviene hacer una referencia somera a los problemas que la sujeción en la modalidad de *obligación real de contribuir* puede plantear desde el ordenamiento jurídico comunitario.

El examen del IP es relativamente sencillo: el no residente está sujeto a gravamen por este impuesto en función de su patrimonio situado en España, sin que le sea de aplicación ni el mínimo exento ni los demás beneficios fiscales. Teniendo en cuenta que el caso *D* ha extendido al IP la doctrina *Schumacker*, debería ser extensible la opción del artículo 46 del TRLIRNR a este impuesto. Nótese además que, en cierto modo a la inversa, el artículo 5.1.a), 2.º párr. de la LIP, aborda a los residentes en España que pasen a tener su residencia en otro Estado la posibilidad de «optar por seguir tributando por obligación personal en España». Por otro lado, a la vista de la doctrina contenida en *Florian Wallentin*, cabe preguntarse si esta extensión del régimen jurídico contenido en el artículo 46, no debería abarcar otro grupo de casos más amplio, según defendimos *supra*.

Finalmente, la limitación establecida en el artículo 9.4 de la LIP, de acuerdo con la cual el no residente únicamente podrá deducir «las cargas y gravámenes que afecten a los bienes y derechos que radiquen en territorio español o puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse en el mismo, así como las deudas por capitales invertidos en los indicados bienes» implica una restricción de la libertad de capitales difícilmente justificable, en particular a la luz del caso *Hollmann*.

¹⁴² Vid. al respecto: TENORE, M.: «The transfer of assets from a Permanent Establishment to its General Enterprise in the Light of the European Law...» cit. págs. 387 y 388.

En todo caso, no resulta menos problemático el ISD, en particular por lo que se refiere al régimen jurídico de las denominadas «empresas familiares», que se compone de una serie de beneficios fiscales articulados mediante reducciones en la base imponible del impuesto, por la adquisición de una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades [art. 20.2 c) de la LISD]. Estas reducciones fueron introducidas por el Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, cuya Exposición de Motivos afirma la finalidad de estos beneficios era facilitar la transmisión de las comúnmente denominadas empresas *familiares*, haciéndola menos gravosa para los adquirentes. Para algunos, estas medidas tendrían una cierta vinculación con la Recomendación de la Comisión, de 7 de diciembre de 1994 (94/106/CE), sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas, que incluía previsiones directamente relacionadas con este impuesto¹⁴³. Sin embargo, si bien se mira, y precisamente porque el parentesco representa un papel central en la configuración de estas reducciones, limitándolas, se trata de una finalidad que pueda ser contradictoria con el mantenimiento de esta clase de empresas¹⁴⁴, suponiendo además una diferencia de trato que no resulta sencillo de justificar¹⁴⁵.

De acuerdo con la norma estatal, la reducción será del 95 por 100 del *valor* del bien adquirido, siempre que le sea aplicable la exención prevista en el artículo 4.8 de la LIP¹⁴⁶. De acuerdo con la remisión que efectúa la LISD a la LIP, para que sea aplicable la reducción, la actividad económica que se transmite debe haberse ejercido por el causante de forma «habitual, personal y directa», así como haber constituido su «principal fuente de renta». La LISD impone también un requisito temporal a la aplicación de la reducción, consistente en que la adquisición deberá mantenerse durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo fallecimiento del adquirente dentro de este plazo. Se dispone además que este no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, supongan una minoración sustancial del valor de la adquisición. Esta regulación ha planteado numerosos problemas. El problema de fondo estriba en que no resulta fácil casar las dos finalidades a que apunta la norma que introdujo esta reducción; por un lado, salvaguardar la economía de la familia, lo que exige circunscribir la reducción a determinados parientes y, seguramente también, permitir la reconversión de la actividad, y por otro, permitir la pervivencia de una determinada clase de empresas en atención a la importancia que puedan tener en la economía de nuestro país, lo que probablemente exija el mantenimiento de la misma actividad.

¹⁴³ CARO ROBLES, V.: «La transmisión de la empresa y de la vivienda habitual en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 223/2001, págs. 86 y ss.

¹⁴⁴ En este sentido HERRERA MOLINA, P.: *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998, pág. 384. En opinión de M. NAVARRO EGEA esta norma puede incluso convertirse en un obstáculo para la continuidad de la empresa, ya que es posible que no sean los parientes más cercanos, sino otras personas, las más capacitadas para continuar con la actividad y garantizar su supervivencia, que parece ser la finalidad de la reducción; en: *Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa. Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Madrid: Marcial Pons, 1999, pág. 69.

¹⁴⁵ LETE ACHIRICA, C.: «La noción de empresa familiar y sus implicaciones fiscales». *QC*, núm. 9/1999, pág. 15.

¹⁴⁶ Hasta la reforma efectuada mediante la Ley 66/1997, de 31 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden social, la remisión a la LIP se circunscribía a las participaciones en entidades, que debían cumplir los requisitos previstos en el apartado dos del citado precepto. A partir de esta norma se exige la concurrencia de la exención en la LIP para todos los citados bienes, lo que supone una considerable disminución del ámbito de la reducción; véase al respecto: NAVARRO EGEA, M.: *Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa...*cit, págs. 71 y siguientes; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L.: *La fiscalidad del patrimonio y de las relaciones económicas familiares*. Navarra: Aranzadi, 2002, pág. 77.

La adquisición *mortis causa* de participaciones en entidades se beneficiará de esta reducción siempre que estas cumplan los requisitos expresados en el apartado dos del artículo 4.8 de la LIP. Entre los requisitos, se encuentra la exigencia de que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea, como mínimo, del 15 por 100 o, si fuera una participación conjunta con cónyuges, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, del 20 por 100. También en el caso de transmisión de participaciones se exige su permanencia en el patrimonio del adquirente durante diez años y el mantenimiento de su valor.

Cabe preguntarse si el mero hecho de exigir, como hace la normativa del IP y del ISD, una determinada participación de miembros de la familia para disfrutar de la exención no puede resultar contraria al Derecho comunitario con argumentos análogos a los empleados en *Geurts y Vogten*. Aunque *familia* no implica *residente*, es más probable que la familia de un residente en España sea también española (y residente), por lo que podría tratarse de una discriminación encubierta ¹⁴⁷.

Con todo, sin duda la norma más problemática desde la perspectiva comunitaria es el artículo 20.4 de la LISD, que declara aplicables a los no residentes únicamente las reducciones contenidas en el apartado 2 (adquisiciones *mortis causa*) ¹⁴⁸, por lo que quedan fuera todas las reducciones aplicables a las donaciones de *empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante* (20.6), además de la corrección de doble imposición contenida en el apartado 3 ¹⁴⁹, y finalmente, las reducciones por donación de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas (art. 20.7). Es claro, a la luz de la jurisprudencia *supra* examinada, que esta exclusión del no residente puede suponer una restricción a la libertad de establecimiento (en el caso de donaciones de empresa o participaciones) o de la libre circulación de capitales.

A estas consideraciones habría que añadir la existencia de diversos regímenes fiscales en este impuesto, a consecuencia de su cesión a las Comunidades Autónomas. Por poner solo un ejemplo, algunas normas autonómicas en el ISD supeditan el mantenimiento de la exención a que la entidad mantenga el domicilio en la Comunidad durante un número de años (Asturias, Castilla y León exigen diez años, Galicia y La Rioja, cinco). Muy posiblemente, esto implique que el traslado de domicilio a otro Estado de la UE daría lugar a la exacción de un auténtico *impuesto de salida*, lo que difícilmente sería compatible con el Derecho comunitario.

¹⁴⁷ «...las normas de igualdad de trato no solo prohíben las discriminaciones manifiestas por razón de la nacionalidad, o el domicilio social por lo que se refiere a las sociedades, sino también todas las formas encubiertas de discriminación que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzcan de hecho al mismo resultado. En consecuencia, también son contrarias a la libertad de establecimiento las diferencias de trato que, aunque no se basen directamente en el lugar de establecimiento de la sociedad participada por el sujeto pasivo, afecten de hecho principalmente, en función de otros criterios, a las participaciones en sociedades con domicilio social en otro Estado miembro» (entre otras, *Commerzbank*, párr. 14).

¹⁴⁸ «En el caso de obligación real de contribuir, las reducciones aplicables serán las establecidas en el apartado 2. Las mismas reducciones serán aplicables en el caso de obligación personal de contribuir cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español»

¹⁴⁹ «Si unos mismos bienes en un periodo máximo de diez años fueran objeto de dos o más transmisiones *mortis causa* en favor de descendientes, en la segunda y ulteriores se deducirá de la base imponible, además, el importe de lo satisfecho por el impuesto en las transmisiones precedentes. Se admitirá la subrogación de los bienes cuando se acredite fehacientemente».

La escasa jurisprudencia del TJCE, por un lado, y el desinterés del legislador estatal por el ISD, que está siendo eliminado *de facto* por las Comunidades Autónomas, y por el IP, que será eliminado por el propio Estado, según se ha anunciado, hace que estos problemas pierdan relevancia práctica, o al menos no susciten gran interés en la doctrina. Sin embargo, constituyen una muestra clara de la creciente incidencia del ordenamiento comunitario en la imposición directa, también en los tributos patrimoniales. Asimismo, es clara la afectación a la propia configuración del sistema tributario autonómico. A este respecto, debe tenerse presente la jurisprudencia del caso *Azores* [STJCE, de 6 de septiembre de 2006 (C-88/03, NFJ023663)] que augura una incidencia central sobre el régimen de impuestos cedidos y el reparto de potestades normativas sobre el mismo tributo que este implica¹⁵⁰. Las consecuencias de esta jurisprudencia para el caso español dependen de muchos factores que pueden ser resumidos en uno: la indefinición de nuestro modelo de Estado y la consiguiente dificultad de garantizarlo, o «blindarlo», a nivel comunitario, como ha hecho, por ejemplo, Alemania (art. 87.2 TCE)¹⁵¹. Finalmente, es claro que el caso *Azores* es también una muestra (más) de la creciente incidencia que la integración en la UE tiene para todos los Estados miembros, y que se proyecta necesariamente también sobre el modelo interno de distribución de competencias, sobre el que puede incluso llegar a tener un efecto centralizador de competencias, como ha señalado la doctrina¹⁵².

V. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS PARA EL FUTURO

El ordenamiento comunitario, y su interpretación por el TJCE, vienen provocando sustanciales cambios en el modelo de tributación de los no residentes, que deberían empezar a encontrar un mayor reflejo en el IRNR. En este momento de la evolución jurisprudencial, es evidente que hay un régimen jurídico propio del no residente comunitario, que trae su principal causa en la particular protección de los cambios de residencia, tengan o no como finalidad la realización de actividades económicas. De esta manera, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha ido mucho más allá de admitir la diferencia de trato entre residentes y no residentes que se encuentra en la base del Derecho tributario internacional, ya que su forma de razonar consiste en desglosar meticulosamente las diferencias entre residentes y no residentes en particular, y sus consecuencias jurídicas, para admitir solo algunas. Hasta el punto que puede afirmarse que, en particular cuando se trata del ejercicio de una actividad económica, las diferencias de trato o las particulares normas que afecten a transacciones transfronterizas pasan por un tamiz cada vez más fino.

¹⁵⁰ *Vid.*: RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*. Valencia: Tirant lo blanch, 2004, págs. 34 y ss, y referencias allí citadas.

¹⁵¹ Sin perjuicio de los efectos interpretativos que en este ámbito podría desplegar el Protocolo n.º 12 al Tratado de Adhesión a las CEE de España y Portugal; Protocolo n.º 12. Sobre el desarrollo regional de España: «Las Altas Partes Contratantes, (...) Reconocen, en particular, que, en caso de aplicación de los artículos 92 y 93 del Tratado CEE, deberán tenerse en cuenta los objetivos de expansión económica y elevación del nivel de vida de la población y zonas menos desarrolladas de España». *Vid.*: RUIZ ALMENDRAL, V.; MARTÍNEZ CABALLERO, R.: «Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas». *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 20/2006, págs. 599 y ss.

¹⁵² Especialmente ilustrativo en este sentido es el trabajo de: PÉREZ TREMP, P.; VIOLINI, L.: «La Constitución Europea y la organización territorial de los Estados miembros», en: CARTABIA, M.; DE WITTE, B.; PÉREZ TREMP, P., (Dir.); GÓMEZ FERNÁNDEZ, I., (Coord.): *Constitución Europea y Constituciones nacionales*. Valencia: Tirant lo blanch, 2005, págs. 501 y ss, y referencias allí citadas, en particular en notas a pie 15 y 20 a 25.

Llegado este punto, cabe preguntarse si tiene sentido seguir manteniendo un impuesto sobre la renta sobre no residentes que aglutina supuestos que son ya totalmente heterogéneos. Si bien se mira, un no residente comunitario se encuentra más próximo a la esfera de los residentes en España. A la luz de la jurisprudencia del Tribunal, las reglas que determinan la propia base imponible del impuesto sobre la renta del no residente comunitario son sustancialmente divergentes de las aplicables al no residente no comunitario. Y esta brecha debería hacerse mayor, para dar cumplimiento a la jurisprudencia de los últimos tres años. Así, si tradicionalmente se ha aceptado que en la estructura del IRNR conviven dos impuestos distintos, en función de que haya o no EP, pues este dato da lugar a que la propia configuración del hecho imponible sea radicalmente distinta, cabe ahora preguntarse cuántos impuestos distintos conviven en el IRNR. Una breve hojeada a su estructura pone de manifiesto la existencia de una amplísima panoplia de excepciones y matices para el caso de *residentes en un Estado miembro* que, además de complicar la estructura del tributo notablemente, no acaban de solucionar los problemas de discriminación de los que solo hemos dado cuenta aquí de manera muy breve. Por ello, una futura reforma de la imposición sobre la renta en España debería contemplar la posibilidad de incluir en la esfera de los residentes a los no residentes comunitarios, *comunitarizando* así la propia estructura de la obligación personal de contribuir. Los problemas comienzan, naturalmente, a la hora de determinar en toda su extensión las consecuencias jurídicas para los no residentes.

La jurisprudencia del TJCE, y los tímidos esfuerzos armonizadores acometidos hasta la fecha por las instituciones europeas, han suscitado mucha reflexión en la doctrina, que ha propuesto diversos mecanismos para adaptar la imposición directa a las libertades fundamentales. En este sentido, P. WATTEL y B. TERRA proponen una modificación radical del sistema de imposición sobre la renta de no residentes que, una vez otorgado a los no residentes comunitarios el tratamiento de residentes, prevea la corrección, *a posteriori*, y por parte de los Estados, de las posibles dobles imposiciones (o dobles no-imposiciones) ¹⁵³. Esto significa que, dentro de la UE, los contribuyentes tributarían siempre en la modalidad personal del impuesto sobre la renta, con independencia de la renta que obtuviesen en uno y otro Estado. El argumento principal de estos autores es que las deducciones personales no son instrumentales a la obtención de renta, sino que sirven para tomar en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes, por lo que son algo unido a la persona, no a la renta que se obtiene, de manera que se debe tener derecho a ellas siempre.

Es cierto que, como mínimo, esta propuesta supondría una notable simplificación del sistema de no residentes. Asimismo, facilitaría la comprensión de la jurisprudencia del TJCE, que a base de aceptar, de manera preliminar, el sistema de tributación establecido en el marco del CM-OCDE y a continuación establecer matizaciones al mismo, ha generado mucha inseguridad jurídica.

Sin embargo, plantea diversos problemas. El más difícil de resolver es que no es sencillo determinar qué deducciones están ligadas estrictamente a la determinación de la capacidad económica, y por lo tanto son coherentes plenamente con el objeto-fin del impuesto, y cuáles constituyen un *gasto fiscal* incorporado a su estructura. Por otro lado, la plena implantación de una propuesta como la citada exige una perfecta colaboración en la asistencia tributaria y el intercambio de información, lo que si bien ha

¹⁵³ Se propone en: WATTEL, P. J.; TERRA, B. J. M.: *European Tax Law...* cit. págs. 79 y ss.

avanzado considerablemente en los últimos años (particularmente mediante la aprobación de las Directivas de asistencia administrativa mutua en materia de intercambio de información y de recaudación tributaria), es un proceso inacabado. Finalmente, la propuesta no cerraría buena parte de los problemas que hemos apuntado, como la necesidad de articular impuestos de salida y la manera técnicamente correcta de diseñarlos, o cuál deban ser las correcciones óptimas para evitar que el no residente no quede en una situación de menor imposición, por ejemplo porque obtiene automáticamente el *splitting* de sus rentas. Adicionalmente, en España se plantearía el problema de que habrían de ser considerados residentes en una Comunidad Autónoma, lo que no siempre va a ser sencillo de determinar.

Otra alternativa, hasta cierto punto similar, es la propuesta por K. VAN RAAD, es el denominado modelo de «tributación fraccional», que implica que tanto el Estado de la residencia como el de la fuente tienen en cuenta la renta mundial del sujeto y le aplican la normativa correspondiente sobre la base de la proporción generada en su Estado¹⁵⁴. Salvando las diferencias, este es el sistema que se aplica entre los Estados de Estados Unidos, precisamente para evitar la citada diferencia de trato¹⁵⁵. Que este sistema sea fácilmente extrapolable a la Comunidad europea no está sin embargo nada claro, pese a que abundan, en particular en los dos últimos años, los estudios que proponen que el TJCE siga la línea interpretativa del Tribunal Supremo estadounidense¹⁵⁶. Pero sobre todo, no termina de plantear una solución cerrada a los problemas señalados, en parte porque esta propuesta, pese a que ha recibido mucha atención doctrinal, está formulada en términos muy escuetos (apenas tres páginas) donde se dejan muchas preguntas sin resolver; además del problema ya apuntado del beneficio de la progresividad (que se vería reducida para el no residente), la estructura de las deducciones varía sustancialmente entre los Estados, siendo aplicadas en la base o en la cuota, lo que implica efectos sustancialmente diversos, y complica el uso de la fórmula de fraccionamiento.

Es claro que ninguna opción cierra todos los problemas suscitados. Sin embargo, pese a la ausencia de una solución obvia, es hasta cierto punto sorprendente que los Estados miembros no hayan manifestado su intención de llevar a cabo alguna fórmula de coordinación, en particular teniendo en cuenta que no solo el activismo del TJCE parece haberse incrementado desde 2000, sino también los procedimientos de infracción de la Comisión, que hasta esa fecha eran poco frecuentes¹⁵⁷.

¹⁵⁴ VAN RAAD, K.: «Fractional taxation of multi-state income of EU resident taxpayer», en ANDERSSON, K.; MELZ, P.; SILFVERBERG, C.: *Liber Amicorum Sven-Olof Lodin*, Kluwer Law International, 2001, trabajo posteriormente publicado en: *Brooklyn Journal of International Law*, 26, 2000-2001, con el título «Non-discriminatory income taxation of non-resident taxpayers by member States of the European Union: a proposal», por donde aquí se cita. La propuesta se contiene en las páginas 1.490 a 1.492.

¹⁵⁵ Véase un resumen de este sistema, con referencias a la jurisprudencia del Tribunal Supremo estadounidense en: KAYE, T.: «Tax discrimination: a comparative analysis of US and EU approaches». *Florida Tax Review*, vol. 7, núm. 2/2005, págs. 49 y ss.; HELLERSTEIN, W.: «The US Supreme Court's State Tax Jurisprudence: A Template for Comparison», en: AVI-YONAH, R. S.; HINES, Jr., J. R.; LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2007, págs. 104 y ss.

¹⁵⁶ Además del trabajo citado de W. HELLERSTEIN, puede verse esta hipótesis en: KAYE, T.: «Tax discrimination: a comparative analysis of US and EU approaches...» cit. págs. 51 y ss; MCLURE, Jr. C. E.: «The Long Shadow of History: Sovereignty, Tax Assignment, Legislation, and Judicial Decisions on Corporate Income Taxes in the US and the EU», en: AVI-YONAH, R. S.; HINES, Jr., J. R.; LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2007, págs. 119 y ss

¹⁵⁷ AUJEAN, M.: «Entre armonización, coordinación y cooperación reforzada: la política fiscal en la Unión ampliada». *REDF*, núm. 129/2006, pág. 17.

Paradójicamente, es cada vez más evidente que un proceso de mayor armonización permitiría a los Estados miembros retomar un control que en parte han perdido, a consecuencia del citado proceso de armonización fiscal impropia conducido por el TJCE ¹⁵⁸. No debe perderse de vista que, necesariamente, y ante la ausencia de principios tributarios, y sobre todo la ausencia de normas armonizadoras en materia de IRPF, el Tribunal decide a partir de los principios del Tratado como el de no-discriminación o el de neutralidad, pensados por y para la construcción del mercado interior y que en muchas ocasiones son incluso contradictorios o casan mal al menos con los principios tradicionales en materia tributaria. Un proceso de mayor armonización permitiría introducir de nuevo dichos principios de justicia tributaria, y quizá alterar el *iter* argumental del Tribunal.

En este sentido, hasta el momento ha habido diversos intentos de llevar a cabo un proceso de armonización legislativa de la imposición directa en la UE, que sin embargo han arrojado resultados abiertamente escasos ¹⁵⁹. Entre ellos, el que podríamos denominar proceso de armonización de la base imponible de la imposición empresarial (*Common Consolidated Corporation Tax Base* –CCCTB) ¹⁶⁰, cobra una importancia creciente de la que no podemos dar cuenta aquí en toda su extensión ¹⁶¹. No es exagerado afirmar que el proyecto CCCTB ¹⁶² puede suponer, si se cumplen los pronósticos al menos, el mayor proceso de armonización relativo a la imposición directa en la UE ¹⁶³. Desde esta perspectiva, tiene también relevancia, aunque se encuentra en una fase si cabe más embrionaria, la propuesta (*pilot scheme*) de «Home state taxation», dirigida a pequeñas y medianas empresas y que pretende solucionar buena parte de los problemas apuntados en las rentas empresariales ¹⁶⁴.

¹⁵⁸ VANISTENDAEL, F. *The European Tax Paradox: How Less Begets More*», en «Bulletin» for International Fiscal Documentation, nov/dec 1996, págs. 531 y 532. Recientemente, *vid.* también esta idea en: PISTONE, P.: «Tax Treaties and the Internal Market in the New European Scenario». *Intertax*, vol. 35/2007, pág. 76.

¹⁵⁹ Sobre las causas de este fracaso debe verse: MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community: An institutional and Procedural Analysis*. La Haya: Kluwer, 1990, págs. 78 y ss.

¹⁶⁰ Como es sabido el proyecto toma como base y punto de partida, si bien con las evidentes correcciones, las denominadas *Normas Internacionales de Información Financiera* (NIIF) o Normas Internacionales de Contabilidad –NIC– (en inglés *International Accounting Standards* –IAS–).

¹⁶¹ Al respecto véase BARENFIELD, J.: «A Common Consolidated Corporate Tax Base in the European Union; A Beauty or a Beast in the Quest for Tax Simplicity?». *Bulletin for International Taxation*, 2007, págs. 258 y ss.; SPENGLER, C.: «Common corporate consolidated tax base; don't forget the tax rates!». *EC Tax Review* 2006, págs. 118 y ss.; HREHOROVSKA, L.: «Tax Harmonization in the European Union». *Intertax* 2006, págs. 158 y ss.

¹⁶² Los progresos de las comisiones de estudio pueden verse en: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm

¹⁶³ Así se afirmaba en la Comunicación de la Comisión al Consejo al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, *Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales*, (COM, 2001)SCHÖN, W.: «International Accounting Standards –A "Starting Point" for a Common European Tax Base?». *European Taxation*, october 2004, págs. 426 y ss.; SANZ GADEA, E.: «Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la comisión de la Unión Europea». *Documentos IEF*, núm. 27/2003, págs. 15 y ss. Véase el «Summary Report on the results of the DG Taxation and Customs Union open consultation on *The application of International Accounting Standards (IAS) in 2005 and the implications for the introduction of a consolidated tax base for companies*» EU-wide activities».

¹⁶⁴ La propuesta se basa en la contenida en: LODIN, S. O.; GAMMIE, M.: *Home State Taxation*. Amsterdam, IBFD Publications, 2001; toda la información disponible se encuentra en: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/home_state_taxation/index_en.htm

Aunque limitados a rentas empresariales obtenidas por personas jurídicas, este proyecto armonizador tiene particular interés a los efectos de este trabajo, pues posiblemente podría contribuir a solucionar buena parte de los problemas que suscita la obtención de rentas empresariales en distintos Estados miembros. Por poner solo un ejemplo, los problemas de los distintos criterios de valoración de activos que pueden dar lugar a doble imposición o doble no imposición (dependiendo de que haya o no un impuesto de salida y de cómo esté configurado este) se mitigarían sustancialmente, al adoptar criterios armonizados, aunque es cierto que ello se podría conseguir de inmediato si el Estado de la recepción reconociera el valor otorgado por el de salida ¹⁶⁵, pero ello sería más complejo. Otro ejemplo de problemas que podrían encontrar solución con este modelo de armonización es el cómputo y la admisibilidad de la compensación transnacional de pérdidas.

Finalmente, otra propuesta que podría contribuir a solucionar estos problemas es la adopción de un *Convenio Modelo* europeo (*EU Model Tax Convention*) que aunara los objetivos comunitarios y del Derecho internacional ¹⁶⁶. Este modelo serviría de base para mantener todos los CDI actualmente vigentes entre los Estados miembros si bien modificándolos parcialmente para coordinarlos entre sí. Es una alternativa basada en el artículo 293 del TCE que resultaría perfectamente compatible con el Derecho comunitario, quizá solucionando buena parte de los problemas de discriminación/restricción.

Muchas de estas propuestas tienen un interés indudable, y los cambios legislativos que previsiblemente acarrearán, en particular el proyecto de CCCTB, pueden llegar a transformar el mapa jurídico de la fiscalidad directa en términos parangonables al establecimiento del sistema de IVA en la UE y su impacto en la fiscalidad indirecta. Sin embargo, queda aún un largo camino por recorrer, lleno de incertidumbres para la fiscalidad de los no residentes, en particular. Esto sucede al mismo tiempo que el modelo de tributación de no residentes está siendo sometido a revisión tanto desde el ámbito comunitario, como del internacional (OCDE). Lo único que resulta evidente, en estos momentos, es que las medidas unilaterales de adaptación de las normas tributarias por cada Estado miembro son, en el mejor de los casos, parches provisionales. Solo es posible solucionar todos estos problemas mediante un proceso de armonización fiscal en toda regla. Ya no es posible contemplar la armonización como una pérdida neta de soberanía fiscal, sino seguramente como la única manera de salvaguardar esa misma soberanía, ejerciendo un mínimo control sobre el proceso de modificación de la fiscalidad directa que se viene produciendo a consecuencia de la jurisprudencia del TJCE y el activismo de la Comisión europea.

¹⁶⁵ Por otro lado, en la medida en que esta clase de problemas se produce particularmente con terceros países, deberían tenerse en cuenta en las futuras revisiones del CM-OCDE.

¹⁶⁶ *Vid.* PISTONE, P.: «Towards European international law». *EC Tax Review*, 1/2005, págs. 6 y ss.

Bibliografía

- ALBERTÍ ROVIRA, E. [1986]: *Federalismo y cooperación en la República Federal Alemana*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.
- ALMUDÍ CID, J. M. [2005]: *El régimen jurídico de la transparencia fiscal internacional*. Madrid: Ministerio de Hacienda.
- AUJEAN, M. [2006]: «Entre armonización, coordinación y cooperación reforzada: la política fiscal en la Unión ampliada». *REDF*, núm. 129.
- AVI-YONAH, R. S. [2007]: *International Tax as International Law. An Analysis of the International Tax Regime*. New York: Cambridge University Press.
- BAQUERO CRUZ, J. [2002]: *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea*. Madrid: Civitas.
- BARENFELD, J. [2007]: «A Common Consolidated Corporate Tax Base in the European Union; A Beauty or a Beast in the Quest for Tax Simplicity?». *Bulletin for International Taxation*.
- BENNET, M.; RUSSO, R. [2007]: «OECD Project on Attribution of Profits to Permanent Establishments: An Update». *International Transfer Pricing Journal*.
- BIRK, D. [1983]: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*. Köln: Dr. Peter Deubner Verlag GmbH.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. [1997]: *La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la UE*. Pamplona: Aranzadi.
- [1997]: *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. Madrid: McGraw-Hill.
 - [2004]: «Artículo 5 MC OCDE 2000. Establecimiento Permanente». AA.VV. (Coord.: J. R. RUIZ GARCÍA, J. M. CALDERÓN CARRERO): *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*. A Coruña: Fundación Pedro Barrié de la Maza-Instituto de Estudios Económicos de Galicia.
 - [2005]: *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades (un análisis de la normativa española desde una perspectiva Internacional, Comunitaria y Constitucional)*. Valencia: Tirant lo blanch.
 - [2006]: «Consolidación Fiscal e Importación de Pérdidas: el caso Marks & Spencer». *Noticias de la UE*, núm. 257.
 - [2006]: «Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿Hacia un ordenamiento financiero "bifronte" o "dual"?». *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 132.
 - [2007]: «La compatibilidad comunitaria de los impuestos de salida y de las reglas para el reembolso de garantías exigidas con infracción del Derecho comunitario: el caso "N"». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 286.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. y CAAMAÑO ANIDO, M. A. [1998]: «La contabilidad, el establecimiento permanente y el Derecho comunitario: el caso Futura Participations». *Quincena fiscal*, núm. 18.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. [2004]: «Artículo 24 MC OCDE. Principio de no discriminación», en: AA.VV. (Coord.: J. R. RUIZ GARCÍA, J. M. CALDERÓN CARRERO): *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*. A Coruña: Fundación Pedro Barrié de la Maza-Instituto de Estudios Económicos de Galicia.

- [2004]: «Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el derecho comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea». *Crónica Tributaria*, núm. 111.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. y RUIZ ALMENDRAL, V. [2005]: «¿Es compatible la norma española anti "Directive-Shopping" con el Derecho Comunitario? (A propósito de la Resolución del TEAC de 15 de octubre de 2004)». *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 11.
- CARO ROBLES, V. [2001]: «La transmisión de la empresa y de la vivienda habitual en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 223.
- CLOSA MONTERO, C. [1995]: «Citizenship of the Union and Nationality of Member States». *Common Market Law Review*, núm. 2.
- Comisión Europea: Comunicación de la Unión Europea sobre «Política fiscal de la Unión Europea. Prioridades para los próximos años» [Documento COM (2001) 260 final]. Diario Oficial n.º C 284 de 10/10/2001.
- Comisión: Comunicación de la Comisión al Consejo al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales (COM, 2001).
- CORDERO GONZÁLEZ, E. M. [2006]: «Apuntes sobre el tratamiento de las bases imposables negativas en los impuestos sobre la renta». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 285.
- CORDEWENER, A. [2002]: *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht*. Köln: Schmidt (Otto).
- Eurostat [2007]: *Taxation trends in the EU*.
- FALCÓN Y TELLA, R. [1995]: «El papel de la Jurisprudencia en la armonización fiscal europea», en AA.VV.: *Sistema fiscal español y armonización europea*. Madrid: Marcial Pons.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. [1976]: «El objeto del tributo». *REDF*, núm. 10.
- FISCHER, P. [1999]: «Innentheoretische Bemerkungen zur Bekämpfung der Steuerumgehung im Internationalen Steuerrecht». *Steuer und Wirtschaft International*.
- FUENTES QUINTANA, E. [1966]: *Política Fiscal e Integración Europea. España ante la integración europea*. Barcelona: Ariel.
- GARCÍA CARRETERO, B. [2000]: «La opción de los no residentes por la obligación personal en el caso de tributación conjunta: comentario a la STJCE 14 septiembre 1999». *Quincena Fiscal*, núm. 14.
- GARCÍA PRATS, A. [1995]: «Application of the Parent-Subsidiary Directive to Permanent Establishments?». *European Taxation*, núm. 5.
 - [1996]: *El Establecimiento Permanente*. Madrid: Tecnos.
 - [1997]: «Asscher, o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria». *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 94.
 - [1998]: *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*. Madrid: Tecnos.
 - [2000]: «Convenios de doble imposición, establecimientos permanentes y derecho comunitario (Consideraciones en torno a los casos Royal Bank of Scotland y Saint Gobain)». *Noticias de la UE*, núm. 191.
 - [2001]: «Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (y III): Principios de justicia tributaria vs. Derecho Comunitario». *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 261.
 - [2002]: «Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho Comunitario»; en: SERRANO ANTÓN; SOLER ROCH: *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. [2002]: *La fiscalidad del patrimonio y de las relaciones económicas familiares*. Navarra: Aranzadi.
- HARRIS, P. [2002]: «Abus de Droit: further thoughts on the cleansing of the stables, and the community notion of own resources», *The EC Tax Journal*, núm. 2, vol. 6.
- HELLERSTEIN, W. [2007]: «The US Supreme Court's State Tax Jurisprudence: A Template for Comparison», en: AVI-YONAH, R. S.; HINES, Jr., J. R.; LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*. The Netherlands: Kluwer Law International.
- HERRERA MOLINA, P. [1998]: *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons.
- HESSE, K. [1995]: *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Heidelberg: C. F. Müller Verlag.
- HEY, J. [2005]: «Erosion nationaler Besteuerungsprinzipien im Binnenmarkt? – zugleich zu den Rechtfertigungsgründen der "Europatauglichkeit" und "Wettbewerbsfähigkeit" des Steuersystems». *StuW*, 4.
- HINTSANEN, L. [2003]: «The Attribution of Income to Permanent Establishment under EC Law». *European Taxation*, núm. 4.
- HOFSTÄTTER, M. [2007]: «Who is competent to issue measures for the elimination of double taxation within the Community?», en LANG, M.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (Eds.): *Tax Treaty Law and EC Law*. Amsterdam: Kluwer.
- HREHOROVSKA, L. [2006]: «Tax Harmonization in the European Union». *Intertax*.
- KAYE, T. [2005]: «Tax discrimination: a comparative analysis of US and EU approaches». *Florida Tax Review*, vol. 7, núm. 2.
- LANG, M. [2007]: «Double taxation and EC Law», en AVI-YONAH, R. S.; HINES, Jr., J. R.; LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*. The Netherlands: Kluwer Law International.
- LANG, M.; DOMMES, S. [2007]: «Tax treaty Law and EC Law-Reciprocity and the balance of a Tax Treaty», en: LANG, M.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (Eds.): *Tax Treaty Law and EC Law*. Amsterdam: Kluwer.
- LETE ACHIRICA, C. [1999]: «La noción de empresa familiar y sus implicaciones fiscales». *Quincena Fiscal*, núm. 9.
- LODIN, S. O.; GAMMIE, M. [2001]: *Home State Taxation*. Amsterdam, IBFD Publications.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. [1990]: *Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community: An institutional and Procedural Analysis*. La Haya: Kluwer.
- [1999]: «¿Hacia una nueva configuración de las relaciones entre el Derecho comunitario y la normativa nacional en materia de impuestos directos? El caso Gilly». *REDF*, núm. 102.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. y CALDERÓN CARRERO, J. M. [2000]: *Imposición directa y no discriminación comunitaria*. Madrid: EDERSA.
- [2002]: «Los establecimientos permanentes, los casos triangulares y el Derecho Comunitario (un comentario a la sentencia del TJCE Saint-Gobain)». *Noticias de la UE*, núm. 214.
 - [2004]: «Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el derecho comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea». *Crónica Tributaria*, núm. 111.
 - [2005]: «Problemas de la normativa española en materia de operaciones vinculadas. Precios de transferencia y líneas para su reforma». *Crónica Tributaria*, núm. 116.
 - [2006]: «La inaplazable necesidad de reformar la tributación del no residente sin establecimiento permanente: la STJCE Scorpio». *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 21.

- [2007]: «Los impuestos de salida y el Derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española». *Crónica Tributaria*, núm. 125.
- [2008]: «La jurisprudencia del TJCE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa». AA.VV. *Manual de Fiscalidad Internacional*.

MATA SIERRA, M. T. [1996]: *La armonización fiscal en la Unión Europea*. Valladolid: Lex Nova.

MCLURE, JR. C. E. [2007]: «The Long Shadow of History: Sovereignty, Tax Assignment, Legislation, and Judicial Decisions on Corporate Income Taxes in the US and the EU», en: AVI-YONAH, R. S.; HINES, JR., J. R.; LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*. The Netherlands: Kluwer Law International.

NAVARRO EGEA, M. [1999]: «Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa». *Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Madrid: Marcial Pons.

NEUMARK, F. [1970]: *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*. Tübingen: J. C. B. Mohr-Paul Siebeck.

OCDE [1994]: «Issues in International Taxation No. 5: Model Tax Convention: Attribution of Income to Permanent Establishments».

- [2006]: *Report on the attribution of profits to PE*. Diciembre.

OECD [2004]: *Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*. Part I (General Considerations) de 2 de agosto de 2004.

PEACOCK, J. [2001]: «The Law ends where abuse begins». *The EC Tax Journal*, núm. 3, vol. 4.

PÉREZ TREMPES, P.; VIOLINI, L. [2005]: «La Constitución Europea y la organización territorial de los Estados miembros», en: CARTABIA, M.; DE WITTE, B.; PÉREZ TREMPES, P., (Dir.); GÓMEZ FERNÁNDEZ, I., (Coord.): *Constitución Europea y Constituciones nacionales*. Valencia: Tirant lo blanch.

PISTONE, P. [2005]: «Towards European international law». *EC Tax Review*, 1.

- [2007]: «Expected and Unexpected Developments of European Integration in the Field of Direct Taxes». *Intertax*, vol. 35.
- [2007]: «Tax Treaties and the Internal Market in the New European Scenario». *Intertax*, vol. 35.

POIARES MADURO, M. [1998]: *We The Court. The European Court of Justice and the European Economic Constitution*. Oxford: Hart Publishing.

RAVENTÓS, S. [2000]: «Informe sobre España», *European Taxation*, número especial, Vol. 40, No. 1/2, jan/febr.

RUIZ ALMENDRAL, V. [2002]: «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el proceso de armonización fiscal en la Unión Europea». *Revista Española de Derecho Europeo (Civitas)*, núm. 3.

- [2004]: *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*. Valencia: Tirant lo blanch.
- [2005]: «Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European GAARs?». *Revista Intertax*, vol. 33, núm. 12.
- [2006]: *El Fraude a la ley tributaria a examen (Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario)*. Pamplona: Thomson-Aranzadi.
- [2008]: «Subcapitalización y libertad de establecimiento: el caso "Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation" como una oportunidad para rehabilitar el artículo 20 del TRLIS». *Noticias de la Unión Europea*, núm. 238.

- RUIZ ALMENDRAL, V. y MARTÍNEZ CABALLERO, R. [2006]: «Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas». *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 20.
- RUIZ ALMENDRAL, V. y ZORNOZA PÉREZ, J. [2004]: «Constitución económica y Hacienda Pública», en AA. VV.: (PECES-BARBA MARTÍNEZ-RAMIRO AVILÉS, Coords): *La Constitución a examen: un estudio académico 25 años después*. Madrid: Marcial Pons.
- RUIZ GARCÍA, J. R. [2006]: «La tributación de los dividendos en el proyecto de ley de reforma del impuesto sobre la renta». *Quincena Fiscal*, núm. 13.
- SACCHETTO, C. [2007]: «ECJ Direct Tax Cases and Domestic Constitutional Principles: an Overview», en AVI-YONAH, R. S.; HINES, JR., J. R.; LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*. The Netherlands: Kluwer Law International.
- SANZ GADEA, E. [2003]: «Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la comisión de la Unión Europea». *Documentos IEF*, núm. 27.
- [2006]: «La compensación de pérdidas de las filiales extranjeras: Marks & Spencer». *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 276.
 - [2007]: «Modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades por las Leyes 35/2006 y 36/2006». *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 287.
- SCHAUMBURG, H. [2005]: «Steuerliche Leistungsfähigkeit und europäische Grundfreiheiten im Internationalen Steuerrecht». *StuW*, 4.
- SCHÖN, W. [1996]: «Gestaltungsmißbrauch im europäischen Steuerrecht». *Internationales Steuerrecht, Beihefter zu Heft 2*.
- [2004]: «International Accounting Standards –A "Starting Point" for a Common European Tax Base?». *European Taxation*, october.
 - [2005]: «Playing different games? Regulatory competition in Tax and Company Law compared». *Common Market Law Review*, núm. 42.
- SEITZ, G. [2008]: «National income from the cross-border internal transfer of assets - why the amendments to the German Income Tax Act violate the freedom of establishment». *Intertax*, Vol. 36, Issue 2.
- SERRANO ANTÓN, F. y ALMUDÍ CID, J. M. [2002]: «Doble imposición económica internacional y Derecho comunitario: repercusión de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el ordenamiento español» (I y II), *Quincena Fiscal*, núms. 18 y 19.
- SPENGLER, C. [2006]: «Common corporate consolidated tax base; don't forget the tax rates!». *EC Tax Review*.
- TENORE, M. [2006]: «The transfer of assets from a Permanent Establishment to its General Enterprise in the Light of the European Law». *Intertax*, issue 8/9.
- VAN RAAD, K. [2000-2001]: «Non-discriminatory income taxation of non-resident taxpayers by member States of the European Union: a proposal». *Brooklyn Journal of International Law*, núm. 26.
- [2007]: «Nondiscrimination from the Perspective of the OECD Model and the EC Treaty- Structural and Conceptual Issues», en: AVI-YONAH, R. S.; HINES, JR., J. R.; LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*. The Netherlands: Kluwer Law International.
- VAN THIEL, S. [1996]: «La supresión de la discriminación en materia de imposición sobre la renta como barrera a la libre circulación de personas en la Unión Europea». *Quincena Fiscal*, núm. 12.

- [2007]: «The future of the Principle of Non-Discrimination in the EU: Towards a Right to Most Favoured Nation Treatment and a Prohibition of Double Burdens», en AVI-YONAH, R. S.; HINES, Jr., J. R.; LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*. The Netherlands: Kluwer Law International
- VANISTENDAEL, F [1996] «The European Tax Paradox: How Less Begets More». *Bulletin for International Fiscal Documentation*, nov/dec.
- [2000]: «Tax Revolution in Europe: The Impact of Non-Discrimination», en *European Taxation*, vol. 40, núms. 1-2.
 - [2003]: «The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems of the Member States». *EC Tax Review*, núm. 3.
- VEGA BORREGO, F. A. [2002]: «La norma tributaria en materia de subcapitalización: incidencia de los Convenios de Doble Imposición y del Derecho Comunitario». *Crónica Tributaria*, núm. 104.
- [2003]: *Las medidas contra el Treaty Shopping*. Madrid: IEF.
- WATTEL, P. J. [1996]: «The EC Court's Attempts to Reconcile the Treaty Freedoms with International Tax Law». *Common Market Law Review*, pág. 223.
- [2000]: «Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why Schumacker, Asscher, Gilly and Gschwind Do Not Suffice», en *European Taxation*, Vol. 40, núm. 6.
- WATTEL, P. J. y TERRA, B. J. M. [2005]: *European Tax Law*. La Haya: Kluwer Law International.
- WEBER, D. [2005]: *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms. A Study of the Limitations under European Law to the Prevention of Tax Avoidance*. The Hague: Kluwer Law.
- WEILER J. H. R. [1994]: «A Quiet Revolution: the European Court of Justice and its Interlocutors». *Political Studies*, vol. 26.

ANEXO

CASOS DEL TJCE CITADOS (POR ORDEN ALFABÉTICO)

- Amid*, STJCE de 14 de diciembre de 2000 [C-141/99 (NFJ009745)].
- Asscher*, SJJCE de 27 de junio de 1996 [C-107/94 (NFJ004369)].
- Azores*, STJCE, de 6 de septiembre de 2006 [C-88/03 (NFJ023663)].
- Bachmann*, STJCE de 28 de enero de 1992 (C-204/90).
- Barbier*, STJCE de 11 de diciembre de 2003, [C-364/01 (NFJ015784)].
- Bosal Holding*, STJCE de 18 de septiembre de 2003 [C-168/01 (NFJ015171)].
- Bouanich*, STJCE de 19 de enero de 2006 [C-265/04 (NFJ021865)].
- Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, STJCE de 12 de septiembre de 2006 [C-196/04 (NFJ023535)].
- Centro Equestre da Lezíria Grande*, STJCE de 15 de febrero de 2007 [C-345/04 (NFJ024897)].
- CLT-UFA*, STJCE de 23 de febrero de 2006 [C-253/03 (NFJ029119)].
- Comisión/Francia* [caso conocido como «*Avoir fiscal*»] STJCE de 28 de enero de 1986 (270/83).
- Commerzbank*, STJCE de 13 de julio de 1993 [C-330/91(NFJ003032)].
- Conijn*, STJCE de 6 de julio de 2006 [C-346/04 (NFJ024864)].
- D*, STJCE de 5 de julio de 2005 [C-376/03 (NFJ022996)].
- Danner*, STJCE de 3 de octubre de 2002 [C-136/00 (NFJ013037)].
- De Groot*, STJCE de 12 de diciembre de 2002 [C-385/00 (NFJ013962)].
- Denkavit Internationaal y Denkavit France*, STJCE de 14 de diciembre de 2006 [C-170/05 (NFJ024423)].
- Deutsche Shell*, STJCE de 28 de febrero de 2008 [C-293/06 (NFJ027752)].
- ELISA*, STJCE de 11 de octubre de 2007 [C-451/05 (NFJ026458)].
- Eurowings*, STJCE de 26 de octubre de 1999 (C-294/97).
- Florian W. Wallentin*, STJCE de 1 de julio de 2004 [C-169/03 (NFJ017021)].
- Futura*, STJCE de 15 de mayo de 1997 [C-250/95].
- Gerritse*, STJCE de 12 de junio de 2003 [C-234/01 (NFJ014749)].
- Geurts y Vogten*, STJCE de 25 de octubre de 2007 [C-464/05 (NFJ029062)].
- Gschwind*, STJCE de 14 de septiembre de 1999 [391/97 (NFJ008297)].
- Hollmann*, STJCE de 11 de octubre de 2007 [C-443/06 (NFJ029121)].
- ICI*, STJCE de 16 de julio de 1998, [C-264/96 (NFJ006465)].
- Keller Holding*, STJCE de 23 de febrero de 2006 [C-471/04 (NFJ028808)].
- Lakebrink*, STJCE de 18 de julio de 2007 [C-182/06 (NFJ028750)].

Lasteyrie du Saillant, STJCE de 11 de marzo de 2004 [C-9/02 (NFJ017164)].

Lenz, STJCE de 15 de julio de 2004 [C-315/02 (NFJ029120)].

Lidl Belgium GmbH & Co KG [C-414/06] pendiente; Conclusiones A.G. Sharpston 14 de febrero de 2008.

Manninem, STJCE de 7 de septiembre de 2004 [C-319/02 (NFJ018806)].

Marks & Spencer, STJCE de 13 de diciembre de 2005 [C-446/03 (NFJ021162)].

N, STJCE de 7 de septiembre de 2006 [C-470/04 (NFJ024030)].

N. V. Lammers & Van Cleeff, STJCE de 17 de enero de 2008 [C-105/07 (NFJ026981)].

Rewe Zentralfinanz, STJCE de 29 de marzo de 2007 [C-347/04 (NFJ025222)].

Ritter-Coulais, STJCE de 21 de febrero de 2006 [C-152/03 (NFJ029118)].

Royal Bank of Scotland, STJCE de 29 de abril de 1999 [C-311/97 (NFJ007558)].

Safir, STJCE de 28 de abril de 1998 [C-118/96 (NFJ024302)].

Saint Gobain, STJCE de 21 de septiembre de 1999 [C-307/97 (NFJ008298)].

Schempp, STJCE de 12 de julio de 2005 [C-403/03 (NFJ020866)].

Schumacker, STJCE de 14 de febrero de 1995, [C-279/93 (NFJ005254)].

Schwarz, STJCE de 11 de septiembre de 2007 [C-76/05 (NFJ029117)].

Scorpio, STJCE de 3 de octubre de 2006 [C-290/04 (NFJ024304)].

Talotta, STJCE de 22 de marzo de 2007 [C-383/05 (NFJ025251)].

Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, STJCE de 13 de marzo de 2007 [C-524/04 (NFJ024996)].

Theodor Jäger, STJCE de 17 de enero de 2008 [C-256/06 (NFJ026993)].

Van Hilten, STJCE de 23 de febrero de 2006 [C-513/03 (NFJ024031)].

Verkooijen, STJCE de 6 de junio de 2000 [C-35/98 (NFJ009096)].

Weidert y Paulus, STJCE de 15 de julio de 2004 [C-242/03 (NFJ018397)].

Werner, STJCE de 26 de enero de 1993 (C-112/91).

Wielockx, STJCE de 11 de agosto de 1995 (C-80/94).

X e Y, STJCE de 21 de noviembre de 2002 [C-436/00 (NFJ013486)].

Zurstrassen, STJCE de 16 de mayo de 2000 [C-87/99 (NFJ008927)].